

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ  
РЕСПУБЛИКИ  
АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ**

**Центр магистратуры**

*На правах рукописи*

**ИСКЕНДЕРОВА ДИАНА КЕРИМ ГЫЗЫ**

***«Вопросы совершенствования методики учета  
затрат в системе финансового учета»***

**МАГИСТРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ**

**Шифр и название специальности:** 060402 «Бухгалтерский учет и аудит»

**Специализация:** «Бухгалтерский учет и аудит  
в производственной сфере»

**Руководитель магистерской программы:** проф. Дашдамиров А.И.

**Научный руководитель:** доц. Кулиев В.М.

**Заведующий кафедрой:** проф. Сабзалиев С.М.

**БАКУ – 2015**

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Введение</b>	3
<b>Глава 1. Теоретические основы и принципы учета затрат</b>	
1.1. Экономическая сущность затрат, их классификация в учете и отчетности	8
1.2. Принципы учета и критерии признания затрат в системе финансового учета	19
1.3. Методы оценки затрат в системе финансового учета	23
<b>Глава 2. Современные методы учета затрат.</b>	
2.1. Состав и методика учета затрат по основной операционной деятельности	34
2.2. Методика учета затрат по прочей операционной деятельности	54
2.3. Учет и распределение постоянных затрат	64
<b>Глава 3. Совершенствование методики учета затрат</b>	
3.1. Совершенствование классификации и методики учета затрат по операционной деятельности	71
3.2. Улучшение методики учета постоянных затрат	81
<b>Заключение</b>	88
<b>Список литературы</b>	93

## ВВЕДЕНИЕ

*Актуальность темы исследования.* Основной целью любой коммерческой организации является получение прибыли. Прибыль же, как известно, определяется как разница между доходами и расходами. Следовательно, существует неразрывная связь между расходами (затратами) и прибылью. При прочих равных условиях чем меньше затраты, тем больше величина прибыли. В условиях, когда цены на продукцию формируются на рынке, и на уровень этих цен влияют многие факторы, не зависящие от самого предприятия, наиболее стабильным и надежным путем увеличения прибыли является снижение удельных затрат на единицу продукции. А это во многом зависит от степени внедрения новой технологии, прогрессивных методов управления затратами и себестоимостью.

Как показывает практика, предприятия, имеющие сложную производственную структуру всегда нуждаются в надежной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать доходы, затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные экономические решения. Такая же информация нужна для внешних пользователей, прежде всего для инвесторов, кредиторов и прочих, которые на базе информации о доходах, расходах и финансовых результатах принимают важные финансовые решения.

Информация, необходимая для принятия экономических и финансовых решений, как самими предприятиями, так и внешними пользователями формируется системой управленческого и финансового учета. Как и все другие элементы финансовой отчетности, расходы учитываются в системе финансового учета на основе определенных принципов, правил и методов, установленных соответствующими международными и национальными стандартами учета и отчетности. В них даны определения затрат расходов, сформулированы основные принципы, приведена классификация, показаны методы оценки затрат.

Изучение показывает, что действующая система финансового учета и отчетности по части затрат значительно отличается от прежней системы учета затрат. Новая система менее информативна по сравнению со старой системой. Информация, формируемая на базе полного калькулирования, в основном предназначалась для внутренних целей, для изучения и анализа состава и структуры затрат и себестоимости продукции. Система же учета и отчетности затрат, основанная на международных и национальных стандартах учета и отчетности предназначена в основном для удовлетворения потребностей внешних пользователей. В условиях, когда в стране задерживается процесс становления и развития управленческого учета, подчинение всей учетной системы затрат на нужды внешних пользователей не может быть оправдано. Дело в том, что учет производственных и непроизводственных затрат в интересах финансовой отчетности не совсем релевантен для принятия управленческих решений, может исказить индивидуальную себестоимость продукции, стать причиной неправильной ценовой, ассортиментной политики предприятия. Поэтому, это требует нахождения максимального количества точек соприкосновения двух учетных систем. Следовательно, возникает необходимость формирования такой системы финансового учета и отчетности, которая бы позволяла получить более детальную информацию о затратах, которую можно будет использовать не только для анализа финансового положения, финансовых результатов, но и для принятия обоснованных управленческих решений.

Таким образом, методика учета затрат в системе финансовой отчетности должна быть усовершенствована и приближена к управленческому учету.

Все вышесказанное подтверждает актуальность темы избранной магистерской диссертации и определяет ее научно-методическую и практическую значимость.

*Цель и задачи исследования.* Основная цель исследования заключается в подробном изучении теоретических, методологических основ и практики

учета затрат в системе финансового учета и разработке обоснованных предложений по дальнейшему их совершенствованию.

В соответствии с указанной целью в диссертации сформулированы и поставлены следующие задачи:

- раскрыть экономическую сущность и содержание затрат;
- дать классификацию затрат в системе управленческого и финансового учета;
- рассмотреть принципы учета и критерии признания затрат в системе финансового учета;
- изучить методы оценки различных видов затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг);
- подробно исследовать и проанализировать состав и методику учета затрат по основной операционной и прочей операционной деятельности предприятия;
- изучить действующие методы учета и распределения постоянных затрат;
- разработать конкретные предложения по дальнейшему совершенствованию классификации и методики учета затрат по операционной деятельности;
- разработать рекомендации по дальнейшему улучшению методики и практики учета постоянных затрат.

*Научная новизна и практическая значимость диссертации.* Научная новизна магистерской диссертации состоит в комплексном изучении теоретических, методических и практических вопросов сущностного аппарата понятия «затраты», классификации, оценки и методики ведения синтетического учета затрат в системе финансового учета.

Практическая значимость диссертации состоит в том, что основные ее положения могут быть использованы в дальнейшем совершенствовании группировки и классификации, методики учета разных расходов в рамках операционной и прочей операционной деятельности, а также постоянных,

переменных коммерческих расходов и административных расходов. Конкретные предложения могут быть использованы непосредственно коммерческими предприятиями при организации и ведении учета затрат.

*Объект исследования.* Объектом исследования являются система классификации, оценка и методика синтетического учета переменных и постоянных затрат на производственные и внепроизводственные цели.

*Теоретические и методологические основы магистерской диссертации.* Теоретическую и методологическую основу диссертации составляют: Закон АР «О бухгалтерском учете», Налоговый Кодекс АР, Международные Стандарты финансовой отчетности (МСФО), Национальные Стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), План счетов бухгалтерского по новым стандартам.

В процессе исследования использованы также монографии, учебники и учебные пособия по финансовому учету и отчетности, управленческому учету и анализу, экономические словари, справочники, материалы различных конференций, журнальные статьи, условные данные и прочие материалы по исследуемым вопросам.

В качестве методики исследования были применены методы общеэкономической теории, экономической статистики и т.п. При изучении вопросов классификации, оценки и методики учета затрат были использованы методы, правила и способы, применяемые в системе финансового и управленческого учета.

*Возможность практического применения результатов работы.* Результаты, сформулированные в конкретных выводах и предложениях могут быть применены в конкретных коммерческих предприятиях и организациях, ведущих учет и составляющих финансовую отчетность по доходам, затратам и финансовым результатам, а также использованы органами, регулирующими эти вопросы.

*Объем и структура диссертации.* Магистерская диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы.

Объем диссертации составляет 95 машинописных страниц, а список использованной литературы включает 30 наименований.

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, сформулированы ее цель и задачи, показаны научная новизна и практическая значимость, теоретические и методологические основы работы, дана краткая характеристика отдельных глав магистерской диссертации.

В первой главе «Теоретические основы и принципы учета затрат» раскрыта сущность затрат, уточнены терминология и определения, используемые в системе управленческого и финансового учета, рассмотрены методы оценки и принципы учета затрат.

Во второй главе – «Современные методы учета затрат» - подробно излагаются действующая система, методы и правила учета затрат по основной операционной деятельности, прочей операционной деятельности и постоянных затрат.

В третьей главе диссертации – «Совершенствование методики учета затрат» - разработаны и обоснованы методические и практические предложения и рекомендации по совершенствованию классификации затрат и методики их синтетического учета по операционной деятельности, а также совершенствованию учета и распределения коммерческих и административных доходов.

В заключительной части диссертации сформулированы выводы и предложения, приведен список использованной литературы.

# ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

## 1.1. Экономическая сущность затрат, их классификация в учете и отчетности

Экономическое и социальное положение каждой страны определяется уровнем производства материальных благ, эффективностью использования имеющихся материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Производство продукции, товаров и других благ, и использование ресурсов для их производства происходят в рамках предприятия. Производственно-коммерческая и любая другая деятельность предприятия связана с определенными затратами. Затраты представляют собой совокупность прошлого и живого труда. Прошлый труд представлен материальными и нематериальными активами, а живой труд – затратами человеческого труда.

В экономической теории используются различные термины и понятия для характеристики затрат прошлого и живого труда: общественно-необходимый труд, издержки производства, издержки обращения, экономические издержки, общие (валовые) издержки, постоянные издержки, переменные издержки, альтернативные издержки, предельные или дополнительные издержки. Так, в учебнике под названием «Экономическая теория (политэкономия)» издержки производства определяются как «оплата приобретенных факторов производства» (28, с. 241). В нем к факторам производства относят расходы на оплату труда, заработную плату работников, амортизацию, расходы, связанные с управлением производством.

В другом учебнике («Экономическая теория» на азербайджанском языке) дается определение производственных издержек или затрат. Под производственными затратами понимаются «совокупность всех затрат,

необходимых для производства продукции предприятия» (29, с. 241). Здесь далее производится состав и классификация производственных затрат.

Видные представители экономической теории – американские экономисты Пол А. Самуэльсон и Вильям Д. Нордхаус не дают прямого ответа на вопрос – что такое издержки производства. В своей знаменитой книге «Economics» они анализируют различные виды издержек, вернее раскрывают содержание таких понятий, как: постоянные и переменные издержки, предельные издержки, средние издержки, альтернативные издержки, экономические издержки и т.д. По мнению этих авторов, общие издержки (затраты) представляют собой минимальные денежные затраты, необходимые для производства определенного объема выпуска (27, с. 149).

Из вышеприведенных определений можно сделать вывод о том, что сущность затрат или издержек сводится к величине и структуре факторов производства, необходимых для производства продукции. Это чисто практический подход к проблеме определения экономического содержания затрат. По нашему мнению, такой подход сужает экономическую сущность и содержание затрат.

Изучение показывает, что в учетной литературе сущность и содержание затрат на микроуровне или на уровне коммерческих предприятий и организаций раскрывается более широко и точно. Так, проф. В.Б.Ивашкевич определяет затраты «... выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени» (4, с. 53). Примерно так определяется сущность затрат или издержек в других источниках (16, с. 176; 6, с. 56).

В указанных и других аналогичных источниках затраты или издержки связываются с предпринимательской или коммерческой деятельностью предприятия. Очевидно, что любая деятельность коммерческого предприятия направлена на достижение поставленной цели. Целью же современного коммерческого предприятия является получение экономической выгоды в

виде прибыли. понесенные затраты должны обеспечить денежный доход от изготовленной и проданной продукции, выполненных работ и оказанных услуг в таком размере, чтобы он покрыл произведенные затраты и дал излишек – прибыль. Прибыль является тем движущим мотивом, который определяет цель и смысл коммерческой деятельности. Однако было бы ошибкой считать, что получение прибыли является единственным мотивом для понесения затрат. Так, затраты могут быть произведены для административных целей, для улучшения социально-бытовых условий работников предприятия и т.д. В дальнейшем от таких затрат предприятие получит дополнительную выгоду. Таким образом, для разных целей, нужны разные расходы. Предприятия занимаются различными видами деятельности: производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг, покупкой и продажей товаров, маркетинговой, финансовой, инвестиционной деятельностью и т.д. Предприятия выбирают тот или иной вид деятельности не только в зависимости от объема дохода, но и от величины затрат или расходов на единицу этого дохода. Затраты формируются как совокупность материальных, трудовых и финансовых ресурсов, необходимых для получения запланированной величины дохода и прибыли. Совокупные затраты экономических ресурсов формируют стоимость продукции, товара, работ, услуг и т.п.

Следует различить общественно-необходимые затраты от затрат предприятия на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Общественно-необходимый труд создает стоимость товара. Этот процесс подробно описан К.Марксом (21, с. 192). К общественно-необходимому труду Маркс относит все затраты овеществленного и живого труда общества на производство товара. Стоимость он назвал издержками общества. Таким образом, согласно теории Маркса, стоимость товара формируется из общественно-необходимых затрат или издержек. Такие затраты слагаются из двух элементов: а) стоимости употребленных или использованных средств труда и предметов труда; б) вновь создают стоимости. Следовательно,

затраты или издержки предприятия меньше издержек общества на величину прибыли. Затраты или издержки предприятия формируют себестоимость продукции (работ, услуг).

В широком смысле в себестоимость входят не только производственные затраты или издержки, но и затраты на реализацию.

Исходя из вышеизложенного мы предлагаем сформулировать экономическую сущность затрат таким образом: затраты – это стоимость использованных коммерческим предприятием в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг) материальных, трудовых и финансовых ресурсов в целях получения экономической выгоды. При такой формулировке содержания затрат мы получаем полную себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

Информация о затратах требуется для исчисления разных показателей себестоимости, маржинального дохода и прибыли в рамках финансового учета и отчетности. Однако информация о затратах требуется не только, для составления финансовой отчетности (в частности для определения финансовых результатов деятельности предприятия за отчетный период), но и для принятия менеджментом оперативных, тактических и стратегических управленческих и финансовых решений. Для той и другой цели необходимо классифицировать затраты по разным признакам. Прежде чем перейти на классификацию затрат, кратко остановимся на одной проблеме в качестве ее постановки. Суть этой проблемы заключается в том, что в общеэкономической, учетной литературе, а также нормативных документах, регламентирующих вопросы финансового учета и отчетности, используются различные термины «расходы», «затраты», «издержки». При этом не точно разъясняются различия или общность между указанными терминами. Например, проф. М.А.Вахрушина пишет, что часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляются с понятием «расходы». По ее мнению, более внимательное изучение этих категорий свидетельствует об их серьезном различии. Она пишет, что исходя из принципа соответствия

доходов и расходов «в бухгалтерской отчетности все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами (принцип соотнесения доходов)» (13, с. 57-58). Если внимательно прочесть текст, приведенный нами, то можно сказать, что она сама отождествляет понятие «расходы» с термином или понятием «затраты».

По данному вопросу мы принимаем позиции тех авторов (12, с. 119; 13, с. 62), которые термины «расходы», «издержки» и «затраты» используют как синонимы.

В экономической и учетной литературе нашей страны используется по существу один термин «хэрглэг», который переводится на русский язык как «затраты».

В дальнейшем мы будем использовать термины «издержки», «расходы», «затраты» как синонимы.

В системе финансовой отчетности расходы рассматриваются как «уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала» (7, с. 51). Почти точно так же определена сущность расходов в Концептуальных основах национальных стандартов бухгалтерского учета для коммерческих организаций (6, с. 9).

Такое определение расходов предназначено для целей бухгалтерского (финансового) учета. Определения, приведенные в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности, и Концептуальных основах подтверждают взаимосвязь между финансовыми результатами и имущественным положением предприятия. Расходы наряду с доходами признаны элементами Отчета о прибылях и убытках.

Согласно Принципам и Концептуальным основам расходы – это затраты, которые могут списываться на доход. В соответствии с указанными документами убытки также относятся к расходам. Это связано с тем, что они, то есть убытки не выделяются в отдельный элемент финансовой отчетности.

Затраты или расходы в системе финансового учета и отчетности отражаются для удовлетворения потребностей пользователей в информации. Эта информация используется пользователями для оценки финансового положения, результатов деятельности и изменений финансового положения предприятия и для принятия на этой основе экономических решений. Для разных пользователей нужны разные затраты. Информация о затратах, формируемая системой финансового учета и отчетности предназначена в основном для внешних пользователей. К ним относятся: группа акционеров, группа заимодавцев, группа наемных работников, группа аналитиков и консультантов, группа делового контакта, правительство, общественность (6, с. 3-4).

Большое значение для обеспечения полезной информацией пользователей имеет правильная организация учета затрат. Важным же условием организации такого учета является научно-обоснованная классификация расходов. Необходимость классификации затрат обусловлена тем, что во-первых, имеются разные цели (объекты) затрат, во-вторых, имеются множества причин распределения затрат в зависимости от заданной цели (объекта).

В целом классификация представляет собой способ группировки информации об изучаемом объекте или цели. Классификация затрат в рамках финансового учета и отчетности осуществляется с целью создания упорядоченной структуры информации о расходах и доходах предприятия.

Данные о затратах, которые необходимы для одной цели, могут оказаться совсем не подходящими для другой. Следовательно, классификация затрат может быть проведена по отдельным признакам. В учетной литературе приводится множество признаков классификации затрат (расходов): по отношению к технологическому процессу (расходу основные и накладные); по отношению к объему производства (выпуску) готовой продукции (затраты переменные и постоянные); по способу включения в себестоимость отдельных видов продукции (расходы прямые и косвенные); по составу (одноэлементные и комплексные); по местам возникновения (затраты по производствам, цехам, участкам и другим структурным

подразделениям предприятия); по носителям затрат (виды продукции, работ, услуг); по видам (по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции); по отношению к отчетному периоду (расходы, относимые к текущему от четному периоду, и расходы, относимые к будущим периодам); по целесообразности (производительные и непроизводительные) и т.д.

Классификация затрат по отношению к технологическому процессу, по отношению к объему производства, по способу включения в себестоимость, по составу, по видам и по времени используется для расчета себестоимости производственной продукции, оценки стоимости запасов, определения величины финансовых результатов, то есть прибыли и/или убытка. Классификация или распределение затрат на постоянные (условно-постоянные) и переменные, на безвозвратные, на вмененные (упущенная выгода), на релевантные и нерелевантные, на предельные и приростные; на планируемые и не планируемые используется для принятия решения и планирования. В целях осуществления контроля и регулирования затраты классифицируются как регулируемые и нерегулируемые.

Классификация затрат по приведенным и другим признакам применяется в основном в рамках управленческого учета. Следует отметить, что единого унифицированного подхода к определению, и следовательно, классификации затрат в системе управленческого учета нет. Классификация всегда должна осуществляться исходя из поставленной цели и задачи. Что касается классификации затрат в системе финансового учета, то здесь состав и разграничение затрат предписываются в нормативном порядке.

Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» и НСБУ 1 «Представление финансовой отчетности» предприятие (организация) обязано предоставлять анализ доходов и расходов, признанных в Отчете о прибылях и убытках, используя классификацию, основанную либо на характере (по экономическому содержанию или экономическим элементам), либо на их назначении (по функциям или статьям калькуляции) внутри организации, в

зависимости от того, какое представление является более надежным и дает более значимую информацию (8, с. 25; 6, с. 27).

По МСФО 1 расходы по характеру классифицируются следующим образом:

- Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства;
- Использованное сырье и расходные материалы;
- Расходы на вознаграждения работникам;
- Амортизационные расходы;
- Прочие расходы.

Итого расходы.

В указанном стандарте расходы по назначению классифицируются таким образом:

- Себестоимость продаж;
- Расходы на сбыт (коммерческие расходы);
- Административные расходы;
- Прочие расходы.

Итого расходы.

Приведем классификацию расходов по НСБУ 1.

а) Расходы по характеру (особенностям):

- Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства;
- Выполнение и капитализированные предприятием работы;
- Использованные материальные запасы;
- Расходы по персоналу;
- Амортизационные расходы;
- Прочие операционные расходы;
- Убытки от прекращения деятельности;
- Операционные убытки;
- Финансовые расходы.

Итого расходов (убытков).

б) Расходы по функциям:

- Себестоимость продаж;
- Коммерческие расходы;
- Административные расходы;
- Прочие операционные расходы;
- Финансовые расходы.

Итого расходов.

Как видно из вышеприведенных классификаций затрат по характеру, в их основе как по МСФО 1, так и по НСБУ 1 положено экономическое содержание тех или иных расходов по обычной (операционной) деятельности. Однако в отличие от МСФО 1 в НСБУ 1 в состав затрат по характеру включены и убытки от прекращения деятельности, операционные убытки, а также финансовые расходы. Нам представляется, что все эти статьи можно было отразить в составе прочих расходов. В этом случае возникает необходимость переименования статьи «прочие операционные расходы» на статью «прочие расходы». Следует отметить, что перечень расходов по характеру, приведенный по НСБУ 1 более информативный, чем перечень статей по МСФО 1.

При составлении отчета о прибылях и убытках расходы должны быть объединены исходя из их экономического содержания или экономической однородности.

При классификации расходов по характеру они не перераспределяются между отдельными сегментами деятельности предприятия. Классификация расходов по характеру (по особенностям) используется небольшими предприятиями. Отсутствие необходимости дополнительного распределения затрат облегчает применение этой классификации.

Вторая классификация затрат, то есть деление их по назначению (в МСФО 1) и по функциям (в НСБУ 1) предполагает объединение затрат по признаку их функционального назначения (или по статьям калькулирования

себестоимости): себестоимость продаж, коммерческие расходы, административные расходы и т.д.

Сравнение двух вариантов (методов) классификации расходов позволяет сказать, что различия между ними связаны лишь с раскрытием информации о расходах по операционной деятельности.

В состав себестоимости продаж входят в основном следующие расходы:

- прямые материальные расходы;
- прямые расходы на оплату труда;
- косвенные производственные накладные расходы.

Постоянные производственные и непроизводственные накладные расходы в состав себестоимости не включаются, в конце периода они списываются на прибыль до налогообложения. Независимо от используемых методов классификации расходов формируется один и тот же финансовый результат.

МСФО 1 и НСБУ 1 подразделяют расходы предприятия на: а) расходы от обычной (операционной) деятельности; б) расходы (убытки), которые могут возникать или отсутствовать в процессе деятельности компании. При этом согласно МСФО 1 убытки также относятся к расходам, в связи с чем они не выделяются в отдельный элемент финансовой отчетности.

В первую группу включаются: себестоимость продажи; коммерческие расходы; административные расходы. Во вторую группу входят: потери, возникающие при реализации земли, строений, оборудований и других долгосрочных активов; убытки от переоценки; убытки от обесценения активов; убытки от изменения курса валюты; убытки и потери от стихийных бедствий; убытки прошлых лет; убытки от сомнительных и безнадежных долгов; оплаченные штрафы и другие аналогичные платежи.

В НСБУ 1 расходы от обычной деятельности называются основными расходами, а под прочими – расходы, которые не обусловлены или не регулярно возникают в процессе обычной (операционной) деятельности. Такие расходы исходя из предписания отдельных НСБУ должны отражаться либо в Отчете о прибылях и убытках, либо же в Отчете об изменениях в

капитале. Например, уплаченные штрафы должны быть отражены в Отчете о прибылях и убытках, а убытки от переоценки долгосрочно амортизируемых активов – в Отчете об изменениях в капитале.

Из вышеизложенного, по классификации затрат можно сделать следующие выводы:

- в экономической и учетной литературе одни и те же затраты классифицируются по разным признакам. Классификация затрат осуществляется в зависимости от поставленной цели, задачи и анализируемого объема;
- не должно быть унифицированного подхода к признакам классификации и распределению расходов. Это объясняется тем, что расходы бывают для разных целей;
- классификация затрат в системе управленческого учета и финансового учета не совпадает, что приводит к определенным методическим и практическим трудностям, увеличивает затраты на формирование информации как для внутренних, так и для внешних пользователей;
- классификации затрат, приведенные в МСФО 1 и НСБУ 1 почти полностью совпадают. Однако, информативность в них недостаточна для проведения подробного анализа доходов и расходов предприятия. Классификация затрат по финансовому учету не всегда приемлема для удовлетворения информационных потребностей руководства предприятия. Следовательно, возникает необходимость некоторого сближения классификации затрат в финансовом учете к классификации затрат по управленческому учету;
- классификация затрат в системе финансового учета направлена лишь для оценки запасов и исчисления прибыли, что затрудняет использование информации при анализе соответствующих управленческих решений.

В следующем параграфе рассмотрим принципы учета затрат в системе финансового учета.

## **1.2. Принципы учета и критерии признания затрат в системе финансового учета**

В соответствии с Принципами и Концептуальными основами в основе финансового учета и отчетности затрат положен принцип начисления. Иначе говоря, учет затрат и их отражение в финансовой отчетности осуществляется по методу начисления. Согласно данному методу, результаты операций по основной деятельности и прочих событий признаются по факту их совершения, а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены и выплачены. Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность тех периодов, к которым относятся. Применение принципа начисления означает, что на каждую отчетную дату производится начисление соответствующих доходов и расходов компании.

Рассматриваемый принцип имеет большое значение, прежде всего, для определения финансовых результатов деятельности предприятий. В сущности, объективные результаты, то есть прибыль или убыток, могут быть исчислены только за весь период функционирования предприятий. Однако всегда возникает необходимость исчисления результатов за каждый промежуточный отрезок времени. С этой целью весь временной путь предприятия разбивается на временные отрезки, и профессиональное умение бухгалтера сводится к тому, чтобы отнести те или иные факты хозяйственной деятельности к определенному отчетному периоду, в котором они имели место. И при этом надо ответить на вопрос, когда признается (возникает) доход. В финансовом (бухгалтерском) учете проводят строгое различие между моментом перехода права собственности на товары и моментом поступления платежа. Считается, что после перехода права собственности на

товары образуются наличные деньги для погашения своих обязательств, ибо выплачивать заработную плату, погасить кредиторские задолженности и перечислить налоги часто бывает нечем. Но эта ситуация потому и возникает, что руководство предприятия продает продукцию, товары и оказывает услуги тем, с кем не следовало бы поддерживать деловые отношения. После получения денег от покупателя средства на названные расходы есть, но если продажу товаров признавать в учете только после получения денег от покупателя, нарушается юридическая последовательность идентификации. Отсюда возникает необходимость в сопоставлении двух потоков: прироста и убыли активов, так как доходы данного отчетного периода должны быть соотнесены с расходами, благодаря которым эти доходы получены. Дело в том, что актив – это расходы (кроме денежных средств и их эквивалентов), которые должны стать доходами в будущих периодах. Отсюда возникают следующие правила, согласно которым: доходы обеспечиваются не деньгами, а правом их требования; расходы возникают не тогда, когда платишь, а тогда, когда возникло обязательство их уплатить; амортизация – это не перенесение стоимости на готовый продукт, а списание понесенных расходов данного отчетного периода на ряд будущих отчетных периодов, во время которых появляется возможность недоплачивать дивиденды акционерам и налоги фискальным органам и т.п. Отсюда большой разрыв между начислением денежных сумм и их реальным движением, последнее обстоятельство и приводит к парадоксу, когда у предприятия может быть показана большая прибыль, но одновременно его признают банкротом, так как оно вынуждено прекратить платежи.

Следует отметить, что рассматриваемый принцип не является основанием для признания расходов в отчете о прибылях и убытках. Определение расходов, которое было приведено в предыдущем параграфе также не дает основания для признания их в качестве элемента Отчета о прибылях и убытках. Об этом говорится в Принципах и Концептуальных основах. Так, по

этому поводу в Принципах сказано следующее «Определения дохода и расходов указывают на их важнейшие характеристики, но не уточняют критерии, которым они должны соответствовать для признания в Отчете о прибылях и убытках (7, с. 51). Согласно Принципам и Концептуальным основам, признание расходов – это процесс включения в Отчет о прибылях и убытках. Само признание же состоит в словесном описании расходов и их отражении в виде денежной суммы и включения этой суммы в названный отчет. Расходы или затраты, отвечающие условию признания, должны признаваться в Отчете о прибылях и убытках. Непризнание расходов не может быть компенсировано раскрытием учетной политики и примечаниями или пояснительными записями.

Расходы признаются в Отчете о прибылях и убытках, если возникает уменьшение в будущих экономических выгода, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены. Практически это означает, что признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов (например, задолженность по выплатам заработной платы или амортизация оборудования).

Расходы признаются в Отчете о прибылях и убытках на основе непосредственного сопоставления между понесенными затратами и прибылями по конкретным статьям доходов. Этот процесс обычно называется сопоставлением расходов и прибыли. Он предполагает одновременное признание расходов и прибылей, возникающих непосредственно и совместно от одних и тех же операций или других событий. Например, различные составные статьи расходов, составляющих себестоимость проданных товаров, признаются в то же время как доход, полученный от продажи этих товаров.

В случае возникновения экономических выгод на протяжении нескольких учетных периодов связь с доходом может быть прослежена только в целом или косвенно. При этом расходы в Отчете о прибылях и убытках производятся на основе метода рационального распределения. Часто

это необходимо при признании расходов, связанных с использованием таких активов, как основные средства, деловая репутация, патенты и торговые знаки. В таких случаях расходы называются амортизацией. Такой метод распределения используется для признания расходов на протяжении учетных периодов, в которых используются экономические выгоды, связанные с этими статьями.

Расходы признаются в Отчете о прибылях и убытках немедленно, если затраты не создают больше будущие экономические выгоды, или когда будущие экономические выгоды не соответствуют или перестают соответствовать требованиям признания в качестве актива баланса.

Расходы также должны быть признаны в Отчете о прибылях и убытках, если возникает обязательство без признания актива. Например, это может быть в случае возникновения обязательства по гарантии на товар.

В целом из вышеизложенного можно сделать вывод о том, что расходы признаются или должны признаваться в Отчете о прибылях и убытках если:

а) существует вероятность уменьшения или происходит уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства;

б) уменьшение экономических выгод может быть надежно измерено;

в) понесенные расходы непосредственно приведут или приводят к получению доходов в текущем периоде.

Во всех остальных случаях расходы не признаются как элемент Отчета о прибылях и убытках.

Классификация, принципы учета затрат и критерии их признания сами по себе недостаточны для определения величины себестоимости продукции, работ и услуг, величины доходов и финансовых результатов. Без наличия стоимостных показателей затрат невозможно сопоставить доходы и расходы, определить размеры прибылей и убытков, уровень рентабельности и доходности по предприятию в целом, и по сегментам его деятельности. Без превращения затрат в стоимостную величину, сама классификация расходов

была бы бесполезным занятием, не имеющим практическую значимость. Для решения этой проблемы необходимо произвести оценку затрат в целом, их отдельных элементов в частности. Потому в следующем параграфе магистерской диссертации рассмотрим вопросы оценки отдельных видов затрат, совокупность которых формирует себестоимость различного уровня и значения.

### **1.3. Методы оценки затрат в системе финансового учета**

Чтобы эффективно управлять производством и бизнесом в целом, руководство должно быть осведомлено о величине соответствующих затрат. Величина затрат интересует и внешних пользователей, сопоставляющих доходы и расходы предприятия за отчетный период. В свою очередь, это неизбежно влечет за собой оценку затрат.

Очевидно, что доход от реализации формируется на основе различных цен: договорных, рыночных, оптовых, розничных и прочих. Реализационные цены формируют, как правило, под влиянием факторов, не зависящих от самих предприятий. Поэтому эти цены, можно сказать, не являются объектами ни управленческого, ни финансового учета. Однако для определения результатов доходы и расходы всегда должны быть сопоставлены.

Как уже неоднократно было отмечено, затраты по составу, видам, экономическому содержанию, назначению и по многим признакам различаются. Для их измерения в стоимостном выражении, возникает необходимость использования различных методов и способов оценки. Особенно это касается материальных ресурсов, составляющих основную долю производственных затрат. Методы и способы, которые применяются для оценки материальных ресурсов, играют важную роль в объективном определении и правильной оценки прибыли предприятия. Точная оценка материальных ресурсов,

используемых для производства продукции (работ, услуг) важна не только для правильного исчисления величины финансовых результатов, но и для правильной оценки незавершенного производства, готовой продукции и других статей баланса предприятия. Далее, стоимость материальных запасов, незавершенного производства и готовой продукции и товаров, отраженных в балансе используется для объективного определения, оценки и анализа имущественного и финансового состояния, степени ликвидности и других финансовых показателей предприятия за отчетный период.

По расчетам специалистов и фактическим показателям, 90-95% расхода материальных ресурсов приходится на долю переменных материальных расходов. Величина материальных затрат в денежном выражении зависит от количества материалов, израсходованных на единицу продукции (работ, услуг) и стоимости (цены) таких материалов.

Существуют ряд методов оценки материальных затрат, а также материальных запасов, незавершенного производства и остатка готовой продукции в системе финансового учета и отчетности. Большинство из этих методов основаны на себестоимости и на рыночных ценах. Оба подхода приемлемы как для финансового, так и для управленческого учета, поскольку позволяют определить затраты и результаты и вести их сравнение.

При оценке материальных ресурсов по себестоимости следует учесть то, что цены на них изменяются в течение года. Одно и то же количество материалов может быть приобретено по разным ценам. МСФО 2 «Запасы» и НСБУ 8 «Запасы» предусматривают следующие альтернативные методы оценки запасов, в том числе материальных, используемых для производства продукции (работ, услуг):

- по себестоимости;
- по нормативным затратам;
- по различным ценам.

Последний метод используется предприятиями, занимающимися розничной торговлей.

По первому методу в себестоимость материальных запасов должны быть включены все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, связанные с формированием этих запасов и доведением их до уровня, готового к использованию в производственном процессе. Все затраты на приобретение материальных запасов включают: стоимость покупки, импортные пошлины и налоги (кроме возмещаемых), транспортные и другие затраты, относящиеся непосредственно к процессу приобретения этих запасов. В себестоимость материальных затрат, кроме вышеперечисленных затрат, включаются также затраты на переработку: распределенные постоянные и переменные накладные затраты, связанные с переработкой материалов в готовую продукцию. Согласно МСФО 2 и НСБУ 8 исключаются из себестоимости материальных запасов сверхнормативные потери сырья, затраченного труда и прочие производственные затраты, расходы на хранение, если они не являются необходимыми в производственном процессе для перехода к следующему этапу производства, административные накладные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом.

Метод оценки запасов по нормативным затратам может быть использован для удобства проведения и повышения экономичности учетных процедур. По существу он до сих пор является аналогом использования в отечественных предприятиях. При этом в массовом и серийном производствах незавершенное производство может отражаться не только по фактическим, но и по нормативным затратам.

Согласно МСФО 2 и НСБУ 8, оценка материальных запасов, отпускаемых в производство, должна осуществляться путем идентификации затрат компании с конкретными видами запасов. Это требование относится к тем видам материальных запасов, которые: а) не могут рассматриваться как взаимозаменяемые; б) произведены или предназначены для выполнения специального заказа. Данный метод называется методом сплошной идентификации. В этом случае каждый вид материалов, отпускаемых на производство должен быть оценен по индивидуальной себестоимости.

Себестоимость запасов, не относящихся к идентифицируемым затратам должна определяться методом "первое поступление – первый отпуск" (ФИФО) или методом средневзвешенной стоимости.

МСФО 2 и НСБУ 8 допускает применение различных формул или методов оценки для запасов различного характера.

Методы ФИФО и оценки запасов по средневзвешенной стоимости приняты МСФО 2 и НСБУ 8 как основные методы. Допустимым альтернативным подходом к оценке стоимости потребленных в процессе производства запасов до 1 января 2005 г. был метод ЛИФО.

На условном примере рассмотрим вышеназванные методы оценки материалов, списываемых на производственные затраты.

Пример:

Август месяц	Запасы	Цена	Сумма
Остаток на – 1.08	200 шт.	4.00 ман.	800 ман.
Куплено – 9.08	200 шт.	4.20 ман.	840 ман.
Куплено – 16.08.	600 шт.	4.60 ман.	2760 ман.
Куплено – 23.08	400 шт.	5.00 ман.	2000 ман.
Наличие для использования	1400 шт.		6400 ман.
Использовано	760 шт.		
Остаток на 31.08	640 шт.		

Как видно из вышеприведенных данных, для использования в производстве мы имеем запасы на сумму 6400 ман. Требуется распределить 6400 ман. между количеством материалов, отпущенных на производство (760 шт.) и количеством их остатка (640 шт.) на конец месяца.

*Метод сплошной идентификации.* Предположим, остатки материальных запасов на 31.08 составляют:

Из остатка на начало месяца – 80 шт. (200-120);

Из купленных на 9.08 – 100 шт. (200-100);

Из купленных на 16.08 – 280 шт. (600-320);

Из купленных на 23.08 – 180 шт. (400-220).

Итого 640 шт.

Рассчитаем суммы остатков методом сплошной идентификации:

80 шт. × 4.00 ман. = 320 ман.

100 шт. × 4.20 ман. = 420 ман.

280 шт. × 4.60 ман. = 1288 ман.

180 шт. × 5.00 ман. = 900 ман.

Итого 2928 ман.

Стоимость материальных запасов, списываемых на затраты производства по методу сплошной идентификации может быть рассчитана в следующем порядке:

Остаток материальных запасов на начало месяца  
+ Поступление материальных ресурсов за отчетный месяц  
– Остаток материальных ресурсов за отчетный месяц  
= Израсходовано (списано) материальных запасов.

Исходя из вышеприведенных данных, определим общую стоимость (сумму) материальных запасов, использованных в производственном процессе:

Остаток материальных запасов на 1-е августа: 800 ман.  
+ Стоимость материальных запасов, поступивших за август месяц: 5600 ман.  
– Остаток материальных ресурсов на 31 августа: 2928 ман.  
= Стоимость материальных запасов, использованных (списанных) на затраты за август месяц: 3472 ман.

Эту сумму можно получить и таким образом:

120 шт. × 4.00 ман. = 480 ман.

100 шт. × 4.20 ман. = 420 ман.

320 шт. × 4.60 ман. = 1472 ман.

220 шт. × 5.00 ман. = 1100 ман.

Итого 3472 ман.

Из приведенных расчетов можно увидеть, что метод сплошной идентификации основывается на исторической стоимости. Это позволяет достоверно определить затраты и результаты. Однако, данный метод создает условия и для манипуляции доходами и финансовыми результатами. Кроме того, применение данного метода затруднено в тех сферах и производствах, в которых используются большая номенклатура и различные виды материальных запасов.

*Метод средневзвешенной стоимости.* Средневзвешенную стоимость материалов можно определить следующей формулой:

$$C_c = \frac{\sum_{i=1}^n m_i \times r_i}{\sum_{i=1}^n m_i} \quad (1.3.1)$$

Где  $C_c$  - средневзвешенная себестоимость материальных запасов;

$m_i$  - количество материальных запасов;

$r_i$  - покупная цена.

Используя данные вышеприведенного условного примера рассчитаем стоимость материальных запасов, списываемых на затраты производства (таблица 1.3.1).

**Таблица № 1.3.1.**

**Расчет стоимости материальных запасов списываемых на затраты с применением метода средневзвешенной себестоимости**

Дата	Количество, $m_i$	Цена, $r_i$	Сумма расхода, $m_i \times r_i$
Остаток на 01.08	200	4.00	800
Куплено – 09.08	200	4.20	840
Куплено – 16.08	600	4.60	2760
Куплено – 23.08	400	5.00	2000
Итого	1400	x	6400

Цена материального запаса:  $6400:1400 = 4.57$  ман.

Остаток материальных запасов на 31 августа:  $640 \times 4.57 = 2928$  ман.

Себестоимость материальных запасов, предназначенных на отпуск в производство: 6400 ман.

Минус: остаток материальных запасов на 31 августа: 2928 ман.

Сумма себестоимости материальных запасов, отпущенных на производство ( $6400:1400 \times 760$ ): 3472 ман.

Недостаток метода средневзвешенной себестоимости заключается в том, что он вуалирует процессы повышения и снижения цен на материальные запасы. Поэтому многие экономисты – менеджеры и бухгалтера считают, что невозможно на основе данного метода правильно рассчитать доходы и принимать объективные экономические решения. Отметим, что в соответствии с предписанием НК АР для целей налогообложения предприятия обязаны использовать метод средневзвешенной себестоимости.

*Метод ФИФО – первое поступление – первый отпуск.* Данный метод основан на концепции, согласно которой себестоимость первично поступивших материалов списывается на материальные затраты в первую очередь. При этом физическое движение материальных запасов никакую роль в формировании материальных затрат не играет.

Используя данные вышеприведенного примера, опробуем метод ФИФО (таблица 1.3.2).

**Таблица 1.3.2**

**Расчет себестоимости материальных запасов, списываемых на затраты методом ФИФО**

<b>Показатели</b>	<b>Количество</b>	<b>Цена единицы, ман.</b>	<b>Сумма, ман.</b>
Остаток материальных ресурсов на 1 августа	200	4.00	800
Куплено – 9 августа	200	4.20	840

<b>Показатели</b>	<b>Количество</b>	<b>Цена единицы, ман.</b>	<b>Сумма, ман.</b>
Куплено – 16 августа	600	4.60	2760
Куплено – 23 августа	400	5.00	2000
<b>Итого</b>	<b>1400</b>	<b>x</b>	<b>6400</b>
<b>Отпущено на производство:</b>			
4 августа – всего	200	4.00	800
10 августа – всего	300	x	1300
<b>из них:</b>			
а)	200	4.20	840
б)	100	4.60	460
21 августа – всего	200	4.60	920
29 августа – всего	60	4.60	276
<b>Итого</b>	<b>760</b>	<b>x</b>	<b>3296</b>
<b>Остаток материалов на 31 августа</b>	<b>640</b>	<b>x</b>	<b>3104</b>
<b>из них:</b>			
а)	240	4.60	1104
б)	400	5.00	2000

Себестоимость материальных запасов, предназначенных для использования в производстве – 6400 ман.

Минус: Стоимость остатков материальных запасов на 31 августа – 3104 ман.

Себестоимость материальных запасов отпущенных на производство – 3296 ман.

Оценка части материальных запасов, использованных в процессе производства на себестоимости полностью отвечает международным принципам и правилам финансового учета и отчетности, и следовательно, позволяет объективно определить затраты, доходы и финансовые результаты.

Применение этого метода особенно важно в условиях, когда цены на материальные запасы остаются неизменными. Однако следует отметить, что в случае быстрого повышения цен применение метода ФИФО приводит к искусственному завышению прибыли и следовательно, налога на прибыль.

В учетной литературе широко обсуждаются положительные и отрицательные стороны рассматриваемого метода. Некоторые экономисты – бухгалтера предлагают использовать метод ЛИФО. Конечно, анализ показывает, что и метод ЛИФО имеет свои недостатки. Самый главный недостаток метода ЛИФО заключается в том, что остатки материальных запасов в балансе оцениваются по цене тех запасов, которые были приобретены ранее, а это приводит к искусственному занижению балансовой стоимости материальных запасов, и следовательно, к ухудшению показателей платежеспособности и ликвидности предприятия.

Рассмотрим порядок оценки себестоимости материальных запасов по методу ЛИФО (таблица 1.3.3).

**Таблица 1.3.3**

**Расчет себестоимости материальных запасов с использованием метода ЛИФО**

<b>Показатели</b>	<b>Количество</b>	<b>Цена единицы, ман.</b>	<b>Сумма, ман.</b>
Остаток материальных ресурсов на 1 августа	200	4.00	800
Куплено – 9 августа	200	4.20	840
Куплено – 16 августа	600	4.60	2760
Куплено – 23 августа	400	5.00	2000
<b>Итого</b>	<b>1400</b>	<b>x</b>	<b>6400</b>
Отпущено на производство:			
4 августа – всего	200	5.00	1000
10 августа – всего	300	x	1460
<b>из них:</b>			

Показатели	Количество	Цена единицы, ман.	Сумма, ман.
а)	200	5.00	1000
б)	100	4.60	460
21 августа – всего	200	4.60	920
29 августа – всего	60	4.60	276
Итого	760	х	3656
Остаток материалов на 31 августа	640	х	2744
из них:			
а)	240	4.60	1104
б)	200	4.20	840
в)	200	4.00	800

Себестоимость материальных запасов, предназначенных для использования в производстве – 6400 ман.

Минус: Стоимость материальных запасов на 31 августа – 2744 ман.

Себестоимость материальных запасов, отпущенных на производство – 3656 ман.

Рассмотренные выше методы оценки материальных запасов, списываемых на производство, по-разному влияют на финансовые результаты, в частности на величину прибыли от реализации, что видно из таблицы 1.3.4.

**Таблица 1.3.4**

Показатели	Метод сплошной идентификации	Метод средневзвешенной себестоимости	Метод ФИФО	Метод ЛИФО
Доход (выручка) от реализации, ман.	4000	4000	4000	4000
Себестоимость реализованной продукции, ман.:				
▪ остаток материальных запасов на начало				

месяца	800	800	800	800
▪ куплено за месяц	5600	5600	5600	5600
▪ себестоимость материальных запасов, предназначенных для отпуска на производство	6400	6400	6400	6400
Минус: остаток материальных запасов на конец месяца	2928	2928	3104	2774
▪ себестоимость материальных запасов, отпущенных на производство	3472	3472	3296	3656
Прибыль от реализации продукции, ман.	528	528	704	344

Из таблицы 1.3.4 видно, что затраты и результаты являются одинаковыми по первым двум методам. Это подтверждает тот факт, что данные методы сглаживают ценовые разницы. В то же время видно, что влияние методов ФИФО и ЛИФО на результаты затрат ощутимо. Более высокие результаты получаются при использовании метода ФИФО.

Оценка других материальных ресурсов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) не составляет трудности. Например, стоимость электроэнергии, газа, воды и других ресурсов в себестоимость продукции включается по установленным тарифам или ценам приобретения.

Заработная плата, отчисления на социальное страхование и обеспечение включается в состав расходов в сумме, начисленных бухгалтерией предприятия. Подобные расходы, по сравнению с материальными затратами меняются не значительно. Поэтому, основное внимание должно быть сосредоточено на учете и отчетности материальных затрат. При этом важное значение имеет надлежащая организация самого учета затрат, выявление недостатков действующей методики учета затрат по характеру и назначению, а также методики учета формирования финансовых результатов при различных методах. Рассмотрим эти вопросы в следующей главе магистерской диссертации.

## ГЛАВА 2. СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

### 2.1. Состав и методика учета затрат по основной операционной деятельности

Затраты по операционной (обычной или основной) деятельности учитываются по видам деятельности. В данном параграфе мы рассмотрим методику учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

Производственные затраты состоят из прямых затрат на сырье и материалы, прямых затрат заработной платы с отчислениями на социальное страхование и обеспечение, а также производственных накладных расходов.

В Плана счетов бухгалтерского учета для коммерческих организаций прямые и производственные накладные расходы приведены в следующем составе:

1. основное сырье, использованное в производстве;
2. основные материалы, использованные в производстве;
3. расходы на персонал, занятого в основном производстве;
4. амортизационные расходы производственных активов;
5. вспомогательное сырье, использованное в производстве;
6. вспомогательные материалы, использованные в производстве;
7. расходы на персонал, занятого вспомогательным производством.

Исходя из этого перечня можно сказать, что первые три пункта составляют прямые производственные затраты, а четыре последние – производственные накладные расходы. Система учета, применяемая на производственных предприятиях использует один бухгалтерский счет – 202 «Производственные затраты». По мере завершения производства продукции, затраты на их производство списываются на счет 204 «Готовая продукция». Если производственное предприятие выполняет строительство, то затраты на

строительно-монтажные работы учитываются на счете 203 «Незавершенные строительные работы по договорам на строительство».

Рассмотрим состав прямых производственных и накладных производственных расходов, которые формируют не только производственную себестоимость, но и себестоимость продажи.

Затраты на сырье и материалы, используемые в производственном процессе, физически включаются в готовую продукцию, процесс превращения которых в конечный продукт, обычно называются прямыми затратами на сырье и материалы, например, сталь для производства холодильника, мука для выпечки хлеба и т.п.

Затраты на оплату труда, включают основные и дополнительные вознаграждения работникам, работающим непосредственно в производстве, классифицируются как прямые затраты на труд. К ним относятся, например, зарплата персонала, занятого на сборке холодильника, выпечке хлеба, кондитерских изделий и т.п. Отчисления на социальное страхование таких работников также считаются прямыми затратами на труд.

Все остальные расходы на производство классифицируются как производственные накладные расходы, в состав которых включаются: косвенные затраты на материалы, косвенные затраты на труд, амортизация производственных активов и другие производственные затраты.

Косвенные затраты на сырье и материалы, которые требуются для производственного процесса, но не становятся составной частью готовой продукции, называются производственными накладными затратами. Например, сверла в инструментальном производстве, они изнашиваются и не восстанавливаются, но не становятся частью изделия. Материалы, которые становятся частью изделия, но стоимость которых незначительно (малоценные материалы), также считаются косвенными или накладными затратами. Такие материалы как клей или краска, могут быть столь малоценны, что не стоит учитывать их стоимость в себестоимость как прямые материальные затраты.

Косвенные затраты на труд – это затраты на содержание персонала, не занятого непосредственно на изготовлении продукции, но услуги которого необходимы для производственного процесса. К таким сотрудникам относятся контролеры в производственных цехах, кладовщики, электрики.

Амортизация производственных долгосрочных активов также относится к производственным накладным затратам. Но они могут быть непрямыми, если на предприятии производится несколько видов продукции. В этом случае расходы на амортизацию должны быть распределены между отдельными видами изделий или продукции.

К прочим накладным производственным затратам относятся также расходы на освещение, отопление, ремонт производственных активов. Эти работы выполняются вспомогательными производствами или подразделениями. К ним относятся котельный цех, энергоцех, ремонтный цех, вычислительный центр и другие. Эти хозяйства не участвуют непосредственно в производственном процессе, но необходимы для его функционирования. Другие производственные накладные расходы включают оплату сверхурочного времени и оплату простоев.

Оплата сверхурочного времени – это компенсация работнику за время, которое он отработал сверх своего рабочего времени.

Согласно Трудовому Кодексу Азербайджанской Республики оплата труда работникам за каждый час сверхурочной работы осуществляется следующим образом:

- при повременной системе оплаты труда не менее двукратного размера часовой тарифной ставки (должностного оклада);
- при сдельной системе оплаты труда – полностью выплачивается сдельная заработная плата и дополнительная выплата в размере не менее часовой тарифной ставки (должностного оклада) повременщика соответствующего разряда (квалификации) (3, с. 143).

Предположим, что инженер-техник работает на сборке телевизоров, его оплата 5 ман. в час. Он отработал 44 ч в неделю, а по графику должен был

работать 40 ч в неделю. Заработная плата, начисленная инженеру-технику будет составлять:

Прямые расходы на оплату труда:  $40 \times 5 = 200$  ман.

Оплата за сверхурочное время:  $4 \times 10 = 40$  ман.

Всего  $200 + 40 = 240$  ман.

Только дополнительные 5 ман. за час считаются оплатой сверхурочной. Таким образом, 220 ман. считаются прямыми расходами на оплату труда, а 20 ман. – накладными производственными затратами.

Время простоя – это время, которое работник не занят выполнением трудовой функции не по его вине. В соответствии с ТК РФ, если работник предупредил работодателя или руководителя по месту работы (бригадира, мастера, других должностных лиц) о начале простоя, то время простоя не по вине работника оплачивается не ниже двух третей тарифной ставки (должностного оклада) по установленному размеру (3, с. 145).

Предположим, что в течение 40-часовой недели время простоя не по вине работника составили 5 ч. Если работник зарабатывает в час 4 ман., то за неделю его заработок будет определен таким образом:

Прямые расходы на оплату труда  $40 \times 4 = 160$  ман.

Оплата за время простоя (накладные расходы)  $\frac{2}{3} \times 5 \times 4 = 13,33$  ман.

Всего  $160,00 + 13,33 = 173,33$  ман.

Таким образом, производственные затраты включают прямые затраты на сырье и материалы, прямые затраты на оплату труда и производственные накладные расходы. Прямые затраты на оплату труда и накладные расходы часто называют конверсионными, или добавленными расходами. Дело в том, что эти затраты предназначены на превращение сырья и материалов в готовую продукцию. Эти расходы называют также стоимостью обработки. Прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда по существу являются основными затратами.

Методика аналитического учета затрат зависит от типа производства. Производственные процессы принято относить к одному из четырех типов:

единичное производство, мелкосерийное производство, поточное производство и непрерывное производство.

Единичное производство – это выполнение заказа, отличающегося индивидуальными особенностями, например, сооружение теплохода, буровой установки, строительство шахты для выработки полезного ископаемого.

Мелкосерийное производство – это выпуск партии одинаковых изделий (например, 100 двигателей, которые последовательно обрабатываются в одном из подразделений предприятия, а затем партией передается в следующее).

При поточном можно выделить отдельные изделия, но они практически одинаковы и идут общим потоком, например, производство автомобилей, холодильников, телевизоров и т.п.

В непрерывном производстве невозможно выделить единицу продукции (отдельное изделие), так как это единый непрерывный процесс (добыча нефти, газа и других полезных ископаемых, выплавка чугуна, стали).

Как в управленческом, так в финансовом учете используются два основных метода определения затрат на производство продукции: позаказное и попроцессное калькулирование.

Система отнесения затрат на заказ используется предприятиями, на которых изделия производятся отдельными партиями, партии существенно отличаются друг от друга. В данной системе каждая партия изделий называется заказом или наряд-заказом. Методика учета строится таким образом, чтобы возможно было отнести затраты к каждому заказу, наряду. Тогда затраты, отнесенные к каждому заказу, это средние затраты на объем исходя из средних в расчете на единицу. Предположим, что на предприятии, выполняющем заказы на определенные продукции, в производстве находятся два заказа: заказ А и заказ Б. На эти заказы произведены следующие затраты (ден.един.):

	Заказ А (100 изделий)	Заказ Б (90 изделий)
Прямые затраты на материалы	400	300
Прямые затраты на оплату труда	250	160
Накладные расходы	150	120
Всего производственных затрат	800	580

Затраты на единицу продукции по заказу А составляют 8.00 ден.ед. (800:100), а затраты на единицу продукции по заказу Б 6.44 (580:90).

Система отнесения затрат на процесс используется предприятиями, которые производят больше партии аналогичных изделий. Среди них предприятия по производству деталей, конструкций, текстильных изделий, пищевых продуктов. В таких случаях нет необходимости относить затраты на специальные партии, так как изделия в различных партиях идентичны. В системе отнесения затрат на процесс собираются все затраты по производству большого количества единиц продукции, а затем эти затраты усредняются для всего количества изделий.

При позаказной системе прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и производственные накладные расходы начисляются относительно каждого вида продукции. Они представляют собой как бы вводимые ресурсы при расчете себестоимости. По мере начисления затрат они записываются по счету 202 «Производственные затраты» таким образом:

1. Расход сырья на производство продукции (основное сырье):

Дебет сч. 202-1 «Основное сырье, использованное в производстве»;

Кредит сч. 201-1 «Сырье».

2. Расход материалов на производство продукции (основные материалы):

Дебет сч. 202-2 «Основные материалы, использованные в производстве»;

Кредит сч. 201-2 «Производственные материалы».

3. Расходы на оплату труда работников, занятых в производстве продукции:

Дебет сч. 202-3 «Расходы на оплату труда работников, занятых в основном производстве»;

Кредит сч. 533 «Задолженность персоналу по оплате труда».

4. Отчисления на социальное страхование работников, занятых в основном производстве:

Дебет сч. 202 «Производственные затраты»;

Кредит сч. 522 «Обязательства по социальному страхованию и обеспечению».

Вышеприведенные бухгалтерские записи отражают прямые материальные и прямые трудовые затраты на производство продукции.

На накладные производственные затраты составляются следующие бухгалтерские записи:

5. Начисление амортизации производственным активам:

Дебет сч. 202-4 «Амортизационные расходы производственных активов»;

Кредит сч. 102 «Нематериальные активы – Амортизация», 112 «Земля, строения и оборудования – Амортизация».

6. Расходы вспомогательного сырья на производство продукции:

Дебет сч. 202-5 «Вспомогательное сырье, использованное в производстве»;

Кредит сч. 201-1 «Сырье».

7. Расходы вспомогательных материалов на производство продукции:

Дебет сч. 202-6 «Вспомогательные материалы, использованные в производстве»;

Кредит сч. 201-2 «Производственные материалы».

8. Расходы на оплату труда работников, занятых во вспомогательном производстве:

Дебет сч. 202-7 «Расходы на оплату труда работников, занятых во вспомогательном производстве»;

Кредит сч. 533 «Задолженность персоналу по оплате труда».

9. Отчисления на социальное страхование работников, занятых во вспомогательном производстве:

Дебет сч. 202 «Производственные затраты»;

Кредит сч. 522 «Обязательства по социальному страхованию и обеспечению».

Аналитический учет затрат по отношению к каждому заказу ведется на карточке учета затрат.

Карточка учета затрат выглядит следующим образом (табл. 2.1.1).

Для определения получения материальных запасов соответствующее подразделение предприятия выписывает требование на получение материалов и представляет его на склад. Копии требования на материалы направляются в бухгалтерию, где они используются как основание для записи по дебету счета 202 и кредиту счета 201 на величину стоимости материалов, указанной в карточке учета затрат.

На многих предприятиях и фирмах требования на отпуск материалов поступают прямо в компьютер и автоматически переводятся из терминала склада в бухгалтерию. Такая автоматизация уменьшает поток документов, сводит к минимуму ошибки персонала и ускоряет процесс труда.

Отнесение расходов на оплату труда и отчислений на социальное страхование на заказ основывается на карточках учета затрат времени, заполненных рабочими. Наряды, рапорты, ведомости, расчеты бухгалтерии и другие документы являются основанием для отнесения указанных затрат на счет 202 «Производственные затраты».

Производственные накладные расходы часто не имеют прямого отношения к отдельным заказам, но они должны быть включены в затраты на производство. Поэтому, чтобы иметь полное представление о себестоимости, необходимо отнести производственные накладные расходы к заказам.

Таблица 2.1.1.

## Карточка учета затрат

Номер заказа А 20 Дата начала заказа: 1 августа 200х г.		Изделие типа 1 Дата окончания заказа 31 августа 200х г. Конечное количество заказа – 200 изд.		
<b>Прямые затраты на сырье и материалы</b>				
<i>Дата</i>	<i>Номер требования</i>	<i>Количество единиц</i>	<i>Цена за единицу</i>	<i>Затраты ден.ед.</i>
1.03	150	200	30	6000
<b>Прямые затраты на оплату труда с учетом отчислений на социальное страхование и обеспечение</b>				
<i>Дата</i>	<i>Табельный номер работников</i>	<i>Часы работы</i>	<i>Часовая тарифная ставка, ден.ед.</i>	<i>Затраты на оплату труда, ден.ед.</i>
Разные	Разные номера	800	4	3900
<b>Производственные накладные расходы</b>				
<i>Дата</i>	<i>База отне- сения затрат</i>	<i>Количество</i>	<i>Коэффициент накладных расходов, ден.ед./машино- часы</i>	<i>Затраты, ден.ед.</i>
31.08	Машино-часы	600	5	3000
<b>Итого затрат</b>				
<i>Наименование затрат по характеру</i>				<i>Сумма, ден.ед.</i>
Прямые материальные затраты – всего				6000
Прямые расходы на оплату труда с учетом отчислений на социальное страхование и обеспечение				3900
Производственные накладные расходы – всего				3000
Всего затраты на производство				12900
Затраты на единицу продукции				64.50

Чтобы информация о себестоимости была полезной, она должна быть своевременно передана менеджерам. Для отнесения производственных накладных расходов на заказ их величина должна быть определена точно и своевременно. Однако информация о величине производственных накладных расходов может потерять свою значимость, если эта информация будет формироваться к концу отчетного месяца, так как менеджеры уже не смогут планировать, контролировать и принимать решения в течение этого периода.

Решение этой проблемы заключается в предварительном расчете накладных расходов по отношению к определенной базе. Эта база отнесения

затрат определяется бухгалтерией в начале месяца. В традиционном калькулировании себестоимости в качестве такой базы выступает фактор затрат, который зависит от объема производства, например, трудовые затраты (в чел.-ч), прямые расходы на оплату труда, машино-часы. Для установления предварительного рассчитанного коэффициента накладных расходов заранее оценивается сумма накладных расходов на будущий год. При использовании этой методики предварительно составляется бюджет (смета) таких расходов. Такой бюджет показывает, какие косвенные затраты ожидаются при различных объемах производства. При определении размера накладных расходов можно учесть два показателя:

- сумму накладных расходов, которые могут быть начислены в течение определенного периода времени;
- сумму по фактору затрат, которая может быть включена в себестоимость в течение того же периода времени.

Пример. Ожидается, что в будущем году затраты по производственным накладным расходам составят 100 000 ден.ед., а общее количество машино-часов будет 5000. при этом бухгалтерия предприятия выбрала в качестве фактора затрат машино-часы. Тогда предварительно рассчитанный коэффициент накладных расходов составит:  $\frac{100000 \text{ ден.ед.}}{5000 \text{ машино-ч}} = 5 \text{ ман.}$

Таким образом, стоимость 1 машино-часа составляет 5 ден.ед. Если в течение августа на производство изделия А 20 было затрачено 600 машино-часов и на производство изделия Б 30 250 машино-часов, то тогда общее количество затраченных машино-часов составит 850. следовательно, общая сумма производственных накладных расходов в течение августа месяца рассчитывается следующим образом (табл. 2.1.2).

Таблица 2.1.2

## Распределение производственных накладных расходов

<b>Заказ</b>	<b>Машино- часы</b>	<b>Предварительно рассчитанный коэффициент накладных производственных расходов, ден.ед.</b>	<b>Распределенные производственные накладные расходы, ден.ед.</b>
А 20	600	5	3000
Б 30	250	5	1250
Итого	850	х	4250

Таким образом при позаказном учете и калькулировании прямые затраты на материалы, прямые затраты на оплату труда и производственные накладные расходы вначале учитываются на счете 202 «Производственные затраты». Когда завершен процесс производства продукции по заказу все производственные затраты переносятся из незавершенного производства в запасы готовой продукции: дебет счета 204 «Готовая продукция», кредит счета 202 «Производственные затраты». На этом счете себестоимость готовой продукции учитывается по сумме фактических прямых материальных, прямых трудовых и производственных накладных затрат. Списание производственной себестоимости реализованной продукции отражается по дебету счета 701 «Себестоимость продажи» и кредиту счета 204 «Готовая продукция».

Остатки производственных затрат по незавершенки отражаются на дебете счета 202 пока продукция по заказу не готова к использованию по назначению. Остатки же производственных затрат по готовым изделиям отражаются в запасах готовой продукции, пока готовая продукция не реализована.

В заключение параграфа рассмотрим методы учета и отнесения затрат на процесс. Как уже было отмечено выше, попроцессное калькулирование используется в массовом производстве, когда выпускаются большие партии

идентичных или очень похожих друг на друга изделий. Это текстильная, электронная, бумажная и другие отрасли промышленности.

В рассматриваемой системе все производственные расходы за отчетный месяц собираются на счете 202 «Производственные затраты». Эти затраты не отождествляются с отдельными изделиями или партиями продукции, но регистрируется количество изделий, находившихся в производстве за отчетный месяц. Особенностью массового и серийного производства является то обстоятельство, что часть изделий постоянно находится в незавершенном производстве. Для расчета затрат по незавершенным к концу отчетного периода изделиям используются так называемые эквивалентные изделия.

Материальные затраты, затраты на оплату труда и производственные накладные расходы учитываются по-разному. Так, материалы списываются в производство в определенные моменты времени, в то время как прямые затраты на оплату труда и производственные накладные расходы начисляются в течение всего производственного процесса. В конце отчетного месяца в производственном подразделении остаются изделия, незавершенные производством. Как правило, незавершенными эти изделия являются по отношению к конверсионным (расходы на оплату труда и производственные накладные расходы) расходам, так как материалы для их изготовления уже поступили со склада на производство. Незавершенные изделия нельзя учитывать как готовые, поскольку была произведена только часть затрат (себестоимости изделия). Однако и готовые и незавершенные изделия должны быть сведены к единой базе. Для этого вводится термин «эквивалентные изделия».

Предположим, что в конце отчетного месяца в производстве находятся 200 изделий в натуральном выражении, они готовы на 80% по отношению к конверсионным расходам и на 100% по отношению к материальным затратам. Следовательно, количество эквивалентных изделий равно  $100 \times 0,8 = 80$  единиц. Отличительной чертой попроцессного калькулирования является то, что конверсионные расходы и затраты на материалы относятся прежде всего к эквивалентным изделиям.

Допустим, что в текущем отчетном месяце в производстве находятся 200 изделий, законченных по отношению к конверсионным расходам на 80%. Затраты на оплату и производственные накладные расходы составляют 3200 ден.ед., и затраты на материалы 1000 ден.ед., тогда в расчете на эквивалентное изделие затраты составят:

3200 ден.ед. – конверсионные расходы: 80 эквивалентных изделий по конверсионным расходам = 40 ден.ед. на изделие .

1000 ден.ед. – прямые затраты на материалы: 200 эквивалентных единиц по прямым затратам на материалы = 5 ден.ед. на изделие.

Отметим, что в данном примере рассматриваются только изделия, находящиеся в незавершенном производстве в течение отчетного периода, однако на практике дело обстоит сложнее, то есть должны быть учтены незавершенные изделия на начало периода и готовые изделия в конце периода.

Основным документом при попроцессном калькулировании является отчет производственного подразделения, подготовленный в конце каждого отчетного периода. В отчете показываются количество изделий, проходящих через подразделения, а также затраты на их изготовление. В подготовке такого отчета можно выделить четыре этапа:

- расчет потока физических единиц изделий;
- расчет потока эквивалентных изделий;
- расчет затрат на эквивалентное изделие;
- анализ общих затрат (затрат по незавершенному производству и готовым изделиям).

При составлении отчетов по рассматриваемому варианту используются два метода: метод средневзвешенной стоимости и метод ФИФО.

Рассмотрим оба метода на следующем примере.

Незавершенное производство на 1 июля	20 000 ед.
Прямые затраты на материалы:	
100% готовности	44 000 ден.ед.
Конверсионные расходы:	

20% готовности	9000 ден.ед.
Итого на 1 июля	53 000 ден.ед.
Изделия, начатые в июле	200 000 ден.ед.
Изделия, законченные в течение июля и оформленные как готовые	160 000 ед.
Незавершенное производство на 31 июля	
Прямые затраты на материалы:	
100% готовности	
Конверсионные расходы:	
33,3% готовности	
Затраты, произведенные в течение июля	
Прямые затраты на материалы	396 000 ед.
Конверсионные расходы	316 800 ед.

Требуется рассчитать количество эквивалентных изделий и их стоимость.

На практике чаще всего применяется метод средневзвешенной себестоимости.

Этап I. Расчет потока физических единиц изделий.

Расчет производится по следующей формуле:

Количество изделий в начале периода	+	Количество изделий, начатых в периоде	-	Количество изделий, законченных в периоде	=	Количество изделий в конце периода
-------------------------------------	---	---------------------------------------	---	---	---	------------------------------------

Незавершенное производство на 1 июля	20 000 ед.
Изделия, начатые в июле	100 000 ед.
Итого единиц к расчету	220 000 ед.
Изделия, законченные и оформленные как готовые в течение июля	160 000 ед.
Незавершенное производство на 31 июля	60 000 ед.
Итого единиц к расчету	220 000 ед.

Этап II. Расчет потока эквивалентных изделий.

160 000 физических единиц были закончены обработкой и оформлены как готовые в течение июля. Это и есть 160 000 эквивалентных изделий по отношению как и прямым затратам на материалы, так и конверсионным расходам.

60 000 единиц не законченных производством на конец месяца являются завершенными по отношению к материальным затратам, так материалы уже списаны в производство со склада, однако они только на 33,3% готовы по отношению к конверсионным расходам, поэтому количество эквивалентных изделий в этом случае равно  $60\ 000 \times 33,3 = 20\ 000$  единиц.

Общее количество эквивалентных изделий рассчитывается как количество эквивалентных изделий, законченных как готовые плюс количество эквивалентных изделий в незавершенном производстве на конец месяца (табл. 2.1.3).

**Таблица 2.1.3**

Показатели	Физические изделия	Процент завершенности к конверсионным расходам	Эквивалентные изделия	
			Прямые затраты на материалы	Конверсионные расходы
Незавершенное производство на 1 июля	20 000	20		
Изделия, начатые в июле	200 000			
Итого изделий к расчету	220 000			
Изделия, законченные и оформленные как готовые в течение июля	160 000	100	160 000	160 000
Незавершенное производство на 31 июля	60 000	33,3	60 000	20 000
Итого изделий к расчету	220 000			
Всего эквивалентных изделий			220 000	180 000

Видно, что общее количество эквивалентных изделий как по затратам на материалы, так и на конверсионные расходы превышает количество законченных изделий в периоде. Так как только 200 000 физических единиц были запущены в производство в течение июля и материалы включены в

затраты, то только 200 000 эквивалентных единиц по прямым затратам на материалы находились в производстве в течение июля, общее количество эквивалентных изделий по прямым затратам на материалы, используемое при расчете по средневзвешенному методу, составляет 220 000 единиц. Остальные 20 000 эквивалентных единиц по материалам вошли в затраты на производство в предыдущем месяце. В этом и заключается основная отличительная черта метода средневзвешенной себестоимости. Количество эквивалентных изделий рассчитывается независимо от того, сделаны затраты в предыдущем или текущем отчетном периоде.

Этап III. Расчет затрат на эквивалентное изделие (табл. 2.1.4).

**Таблица 2.1.4**

<b>Показатели</b>	<b>Прямые затраты на материалы, ден.ед.</b>	<b>Конвер- сионные расходы, ден.ед.</b>	<b>Итого, ден.ед.</b>
Незавершенное производство на 1 июля	44 000	9000	53 000
Затраты в течение июля	396 000	316 800	712 800
Всего затрат к расчету	440 000	325 800	765 800
Эквивалентные изделия	220 000	180 000	
Затраты на одно эквивалентное изделие	2,00	1,81	3,81

Третий этап заключается в расчете затрат на эквивалентное изделие, при этом затраты прямых материалов в расчете на одно эквивалентное изделие определяется делением общей суммы затрат по прямым материалам, включая затраты на начало периода, и затраты, произведенные в течение периода на общее количество эквивалентных изделий, что будет видно чуть ниже. Аналогично производится расчет и по конверсионным расходам.

Этап IV. Анализ общих затрат.

Теперь может быть закончено попроцессное калькулирование и определены затраты по законченным в течение месяца изделиям и по незавершенному производству. В заключении можно сделать проверку, чтобы

убедиться, в том что затраты по законченным изделиям и находящимся в заделе совпадают с общей суммой затрат к расчету, определенной на этапе III.

Затраты по изделиям, законченным производством и оформленные как готовые	$160\ 000 \times 3,81$ ден.ед.= =609 600 ден.ед.
Затраты по изделиям, остающимся в незавершенном производстве на 31 июля:	
затраты на материалы	$60\ 000 \times 2$ ден.ед.= =120 000 ден.ед.
конверсионные расходы	$20\ 000 \times 2$ ден.ед. = = 36 200 ден.ед.
Итого затраты по изделиям, остающимся в незавершенном производстве на 31 июля	156 200 ден.ед.
Проверка:	
затраты по законченным изделиям	609 600
затраты по изделиям остающимся в незавершенном производстве на 31 июля	156 200
Всего затрат к расчету	765 800

Рассматриваемый метод называется средневзвешенным, потому что затраты на эквивалентные изделия в июле (на материалы и конверсионные) рассчитываются как средневзвешенные затраты, произведенные в двух отчетных периодах – июне и июле.

Покажем это на примере затрат на материалы. Поскольку количество изделий в незавершенном производстве на начало июля соответствует 20 000, а сумма затрат 44 000 ден.ед., то затраты на эквивалентное изделие  $44000/20000=2,2$  ден.ед. Эти затраты произведены в июне. В июле в производство запущены 200 000 физических единиц, для их изготовления использованы материалы на сумму 396 000 ден.ед. Следовательно, затраты по материалам в расчете на одно эквивалентное изделие в июле составляют  $396000/200000=1,98$  ден.ед. Затраты по материалам, определенные по методу

средневзвешенной, равны 2 ден.ед. Как показано далее, эта величина и есть средневзвешенная:

$$2,2 \times 20000 / (20000 + 200000) + 1,98 \times 200000 / (20000 + 200000) = \\ = 1,782 + 0,198 = 1,98 = 2 \text{ ден.ед.}$$

Как видно, затраты на единицу изделия есть средневзвешенная величина между затратами, произведенным в двух или более отчетных периодах.

В отличие от средневзвешенной, метод ФИФО не смешивает затраты разных отчетных периодов. Как показывает пример, затраты каждого периода учитываются отдельно.

Этап I. Расчет потока физических изделий.

Количество физических единиц не зависит от метода калькулирования. Поэтому этап I идентичен этапу I расчета по методу средневзвешенной.

Этап II. Расчет потока эквивалентных изделий.

Этот расчет также идентичен соответствующему расчету по методу средневзвешенной, за исключением одного важного отличия. По методу ФИФО, эквивалентные изделия по элементам себестоимости (материалы и конверсионные расходы), представленные в незавершенном производстве на начало месяца, вычитаются в последней строке таблицы (табл.2.1.5). Вычитая эквивалентные изделия, имеющиеся в незавершенном производстве на начало месяца, мы можем определить количество эквивалентных изделий, произведенных только в отчетном месяце.

20 000 физических единиц незавершенного производства на 1 июля включают затраты на материалы полностью, следовательно, они представляют 20 000 эквивалентных единиц по отношению к материальным затратам. Однако эти изделия только на 20% завершены по отношению к конверсионным расходам, поэтому они представляют только 4000 эквивалентных единиц по элементу конверсионных расходов ( $20000 \times 20\%$ ).

Таблица 2.1.5

Показатели	Физи- ческие изделия	Процент завершен ности к конвер- сионным расходам	Эквивалентные изделия	
			Прямые затраты на материалы	Конвер- сионные расходы
Незавершенное производство на 1 июля	20 000	20		
Изделия, начатые в июле	200 000			
Итого изделий к расчету	220 000			
Изделия, законченные как готовые в течение июля	160 000	100	160 000	160 000
Незавершенное производство на 31 июля	60 000	33,3	60 000	20 000
Итого изделий к расчету	220 000			
Всего эквивалентных изделий			220 000	180 000
Минус:				
эквивалентные изделия на начало месяца			20 000	4000
эквивалентные изделия законченные в июле			200 000	176 000

Этап III. Определение затрат по эквивалентному изделию.

Затраты на производство эквивалентного изделия по материалам определяются делением прямых затрат на материалы только в течение июля (без незавершенного производства на начало месяца) на количество эквивалентных изделий, произведенных только в течение месяца. Аналогично рассчитываются затраты на эквивалентное изделие по отношению к конверсионным расходам.

Отметим, что затраты по элементам, произведенные в прошлом месяце и отраженные в незавершенном производстве на начало месяца не добавляются к затратам, произведенным в течение месяца при расчете затрат одного изделия (табл.2.1.6).

Таблица 2.1.6

	Прямые затраты на материалы	Конвер- сионные расходы	Итого
Незавершенное производство на 1-е июля	Эти затраты были произведены в июне, они не включаются в расчет себестоимости июля		53 000
Затраты в течение июля	396 000	316 800	712 800
Всего затрат к расчету			765 800
Эквивалентные изделия, законченные за июль (из этапа II)	200 000	176 000	
Затраты на единицу эквивалентного изделия	1,98	1,80	3,78

#### Этап IV. Анализ общих затрат.

Чтобы закончить процедуру попроцессного калькулирования, надо определить общие затраты по готовым изделиям, ден.ед.:

Затраты по изделиям, законченным производством и оформленным как готовые: затраты по незавершенному производству на 1 июля по изделиям, которые закончены первыми	712 800
Затраты по завершению изделий оставшихся на 1 июля в незавершенном производстве (количество единиц × на % оставшихся конверсионных расходов × на затраты на эквивалентные изделия по конверсионным расходам) $20\,000 \times 0,8 \times 1,8$ ден.ед.=	28 800
Затраты на производство изделий, начатых и законченных в течение июля (количество единиц × на общие затраты на эквивалентное изделие) $140\,000 \times 3,78$ ден.ед.	529 200
Всего затрат по изделиям, законченным и оформленным как готовые	558 000

Затраты по изделиям, остающимся в незавершенном производстве на 31 июля: прямые затраты на материалы (количество эквивалентных единиц по прямым затратам на материалы × на прямые затраты на материалы в расчете на эквивалентное изделие) 60 000×1,98 ден.ед.	118 800
Конверсионные расходы (количество эквивалентных единиц по конверсионным расходам × конверсионные расходы на эквивалентное изделие) 20 000 × 1,8 ден.ед.	36 000
Итого затрат по незавершенному производству на 31 июля	154 800
Проверка: - затраты по изделиям законченным и оформленным как готовые	558 000
- затраты по незавершенному производству на 31 июля	154 800
Всего затрат к расчету	712 800

Таковы методы учета затрат по операционной деятельности предприятия. Эти методы позволяют произвести расчет себестоимости продукции (работ, услуг). При этом себестоимость, рассчитанная с помощью рассмотренных выше методов нужна для различных целей, как в финансовом учете, так и в управленческом учете. В финансовом учете такой расчет необходим для оценки запасов в балансе и расчета себестоимости готовой продукции и себестоимости продажи в отчете о прибылях и убытках.

Изучение показывает, что существенную долю общих затрат коммерческих организаций занимают расходы по прочей операционной деятельности. Поэтому в следующем параграфе рассмотрим методику учета прочих операционных расходов.

## 2.2. Методика учета затрат по прочей операционной деятельности

Отметим, что в Международных и Национальных стандартах по финансовому учету и отчетности не приводится перечень и состав прочих

операционных затрат или расходов, определяется лишь самое понятие «прочие затраты». Так, в НСБУ 1 «Представление финансовой отчетности» прочие затраты или расходы определены следующим образом: «Прочие затраты» - это затраты, которые регулярно не возникают в процессе обычной деятельности и не соответствуют понятию «основные затраты».

Согласно НСБУ 1, прочие затраты должны отражаться в Отчете и прибылях и убытках или же в Отчете об изменениях в капитале. Однако, для отражения прочих операционных затрат в Отчете о прибылях и убытках выделена всего одна статья «Прочие операционные затраты». В данном случае мы будем рассматривать лишь методику учета прочих операционных затрат.

Прочие операционные затраты формируются из прочей операционной деятельности. Такая деятельность отличается от основной операционной (обычной) деятельности тем, что она возникает нерегулярно, и, следовательно, доходы и расходы от такой деятельности возникают не всегда или нерегулярно.

В плане счетов приводится состав таких доходов и расходов. Приведем их состав:

Доходы:

- доход от продажи земли, строений, оборудования и других долгосрочных активов;
- доходы от переоценки;
- безвозмездно полученные активы;
- штрафы и другие аналогичные поступления;
- доходы, полученные в прошлых периодах;
- восстановление безнадежных долгов;
- восстановление списанных резервов;
- доходы по курсовым разницам.

Расходы:

- убытки от продажи земли, строений, оборудования и прочих долгосрочных активов;

- расходы от обесценения;
- штрафы и другие аналогичные платежи;
- расходы прошлых периодов;
- расходы по сомнительным и безнадежным долгам;
- корректировки по уменьшению стоимости активов;
- курсовые расходы.

Как видно из приведенных перечней прочих операционных доходов и расходов, они могут возникать по различным причинам и обстоятельствам. В данном случае мы рассмотрим только методику учета прочих операционных расходов. Скажем, что в перечень прочих операционных затрат или расходов включены не столько затраты, сколько убытки. Хотя согласно МСФО и НСБУ убытки также относятся к расходам, на наш взгляд неправильно называть чистые убытки расходами. Так, от переоценки и от обесценения активов получается убыток. То же самое можно сказать о других статьях вышеприведенного состава прочих операционных затрат.

Для учета расходов и убытков от прочей операционной деятельности в Плане счетов предусмотрен активный счет 731 «Прочие операционные расходы», к которому предусмотрено 8 субсчетов. На субсчете 731-1 учитываются расходы и/или убытки от продажи земли, строений, оборудования и прочих долгосрочных активов. К прочим долгосрочным активам можно отнести нематериальные активы, инвестиции в недвижимые имущества, биологические активы. В этом параграфе мы рассмотрим порядок учета расходов по продаже основных средств и нематериальных активов. Согласно МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» и НСБУ 23 «Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации и прекращенные операции» долгосрочные активы могут быть классифицированы как предназначенные для продажи, если их балансовая стоимость будет возмещена в результате продажи таких активов. Для отнесения долгосрочного актива к активам, предназначенным для продажи должна быть выполнена два условия:

а) актив должен быть доступен для немедленной продажи в его нынешнем состоянии только на тех условиях, которые являются обычными, типовыми условиями продажи таких активов;

б) продажа такого актива должна характеризоваться высокой степенью вероятности.

Операции по продаже включают обмен одних долгосрочных активов на другие долгосрочные активы, когда такой обмен является коммерческой сделкой, в соответствии с МСФО 16 и НСБУ 7.

МСФО 5 и НСБУ 23 обязывают, коммерческие организации оценивать актив, классифицированный как предназначенный для продажи долгосрочный актив по наименьшей из двух величин: его балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Пример. Согласно плану технического перевооружения предприятие А демонтировало токарный станок и реализовано его другому предприятию по цене 50000 ман. (без учета НДС). Первоначальная стоимость станка 160000 ман. Сумма накопленной амортизации за период эксплуатации – 85000 ман. Кроме того, были понесены следующие расходы:

- начислена заработная плата рабочим за демонтаж станка 1000 ман.;
- произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение рабочих – 220 ман.
- расходы механического цеха за работу механизмов при демонтаже станка – 880 ман.

Отражена выручка (доход) от реализации с учетом НДС (на сумму предъявленного счета) – 59000 ман. Поступил на расчетный счет выручка от покупателя за токарный станок по продажной цене (с учетом НДС) – 59000 ман. Начислен в бюджет НДС за реализованный токарный станок – 9000 ( $50000 \times 18 : 100$ ). Определен финансовый результат от продажи и списан, перечислен в бюджет НДС – 9000 ман. Все эти операции и записи по ним видны из таблицы 2.2.1.

Таблица 2.2.1

**Хозяйственные операции по продаже объекта основных средств за  
июль месяц**

№	Содержание операции	Сумма, ман.	Дебет	Кредит
1.	Отражена выручка от реализации станка с учетом НДС	59000	211	611-1
2.	Списана сумма накопленной амортизации	85000	112-3	111-3
3.	Начислена заработная плата рабочим за демонтаж станка	1000	731-1	533
4.	Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение работников, занятых демонтажем станка	220	731-1	522
5.	Отражены расходы механического цеха за работу механизмов при демонтаже станка	880	731-1	112 и др
6.	Списана остаточная стоимость станка	75000	731-1	111-3
7.	Остаточная (балансовая) стоимость станка списывается со счета 731-1 на счет 611-1	75000	611-1	731-1
8.	Списываются расходы по демонтажу станка (1000+220+880)	2100	611-1	731-1
9.	Начислен НДС	9000	611-1	521
10.	Поступила выручка от реализации с учетом НДС	59000	223	211
11.	Определен и списан финансовый результат от продажи станка	46000	801	611-1

Следует отметить, что МСФО 5 и НСБ 23 не разрешают переклассифицировать долгосрочные активы, предназначенные для продажи, в категорию краткосрочных до тех пор, пока они не удовлетворяют критериям классификации в качестве предназначенных для продажи. Если же долгосрочные активы, предназначенные для продажи удовлетворяют критериям классифи-

кации в качестве предназначенных для продажи, то они подлежат переклассификации в категорию краткосрочных. Однако в национальных стандартах отсутствует методика учета, вернее, схема бухгалтерских записей по отражению подобных операций. В Плана счетов лишь предусмотрен счет 206 под названием «Прочие активы, удерживаемые для продажи». В случае использования указанного счета для учета долгосрочных активов, предназначенных для продажи, вместо записи по дебету счета 731-1, кредиту счета 111-3 нужно составить две другие записи:

а) дебет счета 206, кредит счета 111-3 – перевод долгосрочного актива, предназначенного для продажи в категорию краткосрочных;

б) дебет счета 731-1, кредит счета 206 – списание остаточной балансовой или другой стоимости актива на прочие операционные расходы.

Вышеописанная методика учета применяется и по отношению к нематериальным активам, предназначенным для продажи.

Счет 731-2 предназначен для учета убытков от переоценки долгосрочных активов, которые не возмещают резервом по переоценке. Объекты основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов должны учитываться по их первоначальной или переоцененной стоимости. Переоценка должна проводиться по справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Согласно МСФО 16, МСФО 38, НСБУ 7, НСБУ 12 переоценки долгосрочных амортизируемых активов должны производиться с достаточной регулярностью, чтобы избежать существенного отличия балансовой стоимости от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату.

Справедливая стоимость земельных участков и зданий, как правило, определяется на основе рыночных индикаторов путем оценки, которая обычно производится профессиональными оценщиками. Справедливой стоимостью машин и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки.

После переоценки объектов долгосрочных активов накопленная на дату переоценки амортизация учитывается одним из следующих способов:

а) переоценивается заново, пропорционально изменению валовой балансовой стоимости актива, после переоценки балансовая стоимость актива равняется его переоцененной стоимости. Этот метод часто используется, когда актив переоценивается до амортизированной восстановительной стоимости путем индексирования.

б) элиминируется (вычитается) против валовой балансовой стоимости, а чистая величина пересчитывается до переоцененной величины актива.

В процессе переоценки корректируется и накопленная амортизация. При этом возможно использование двух методов.

Метод 1. Амортизация переоценивается пропорционально изменению балансовой (валовой) стоимости до вычета износа.

Пример 1. Первоначальная стоимость оборудования 10000 ман., накопленная амортизация 2000 ман. Стоимость оборудования по результатам переоценки увеличилась на 20% или в 1,20 раза. Это определяется таким образом:  $10000 \times 1,20 = 12000$ , далее  $12000 : 10000 = 1,20$  коэффициент корректировки первоначальной стоимости. На этом же коэффициент увеличивается сумма накопленной амортизации:  $2000 \times 1,20 = 2400$ , т.е. увеличение амортизации в процессе переоценки составляет 400 ман. (2400-2000).

По результатам этих расчетов составляется бухгалтерские записи:

Дебет сч. 111-3 – 2000 ман.

Кредит сч. 112-3 – 400 ман.

Кредит сч. 331 – 1600 ман.

Метод 2. Амортизации списывается на уменьшение первоначальной (валовой) стоимости актива и полученный результат переоценивается.

Пример 2. Условия примера 1 остается в силе: первоначальная стоимость 10000 ман., накопленная амортизация 2000 ман., коэффициент корректировки – 1,20 ман. Списание амортизации на уменьшение первоначальной стоимости актива:

Дебет сч. 112-3 – 2000

Кредит сч. 111-3 – 2000.

После этой записи определяем остаточную (балансовую) стоимость актива:  $10000 - 2000 = 8000$  ман.

Остаточная (балансовая) стоимость с учетом суммы переоценки составит:  $8000 \times 1,20 = 9600$  ман., сумма переоценки составит:  $9600 - 8000 = 1600$  ман.:

Дебет сч. 111-3 – 1600 ман.

Кредит сч. 331 – 1600 ман.

Согласно НСБУ 7, коммерческие организации нашей страны используют второй метод.

Если при переоценке того же актива в следующем году получен убыток в сумме 2000 ман., то будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет сч. 331- 1600 ман.

Кредит сч. 731-2 – 400 ман.

Кредит сч. 111-3 – 2000 ман.

Как видно из приведенной бухгалтерской записи, убытки от переоценки списываются на резерв по переоценке в той сумме, которая имеется на счете 331, то есть в резерве по переоценке, а оставшая часть убытка в сумме 400 ман. отражается в Отчете о прибылях и убытках.

Чтобы определить уменьшение стоимости актива от обеспечения коммерческая организация должна руководствоваться МСФО 36 и НСБУ 24 «Обесценение активов».

В случае уценки активов в результате обесценения счет 331 дебетуется, а счет 101, 111 и другие кредитуются. Такая запись составляется в случае, если сумма уценки от обесценения больше суммы резерва по переоценке, то эта разница будет списана по дебету счета 731-3 «Расходы от обесценения» и кредиту счетов 101, 111 и т.д.

На субъектах 731-4, 731-5, 731-6 учитываются соответственно убытки от погашения обязательств по уплате штрафов и других аналогичных платежей, убытки от списания расходов прошлых периодов, не давших результаты и

убытки от списания различных безнадежных и сомнительных дебиторских задолженностей. Возникновение подобных расходов/убытков от прочей операционной деятельности отражается по дебету субъектов 731-4, 731-5 и 731-6 в корреспонденции со счетами учитывающими кредиторские и дебиторские задолженности. В конце отчетного месяца суммы, отраженные по дебету вышеуказанных субъектов списываются на счет 611 «Прочие операционные доходы».

На предпоследнем субъекте (731-7) отражаются убытки от обесценения запасов. Данный субъект корреспондирует со счетом 208 «Корректировки в связи с уменьшением стоимости запасов». При окончательном списании суммы убытков от обесценения или уменьшения стоимости запасов отражается бухгалтерской записью: дебет сч. 731-7, кредит сч. 208.

На последнем субъекте (731-8) отражаются убытки от изменения обменных курсов национальной валюты. Отрицательные для предприятия курсовые разницы отражаются по дебету счета 731-8 «Курсовые расходы» и кредиту счетов 221, 222, 223, 224, 211, 217, 531, 545 и т.д. Отрицательные курсовые разницы списываются на счет 611-8, а окончательные курсовые разницы в виде убытков отражаются по дебету счета 801 и кредиту счета 611.

### **2.3. Учет и распределение постоянных затрат**

Известно, что одним из наиболее важных видов классификации затрат является их отношение к изменению объема производства, услуг. По этому признаку, как уже было отмечено в предыдущей главе диссертации, затраты делятся на переменные и постоянные. Если переменные затраты изменяются прямо пропорционально изменению объема производства и продажи то постоянные остаются неизменными, в то время как объем производства и продажи изменяется. Поэтому понятие постоянных затрат в большей степени применимо для периодов внутри года, когда состав и уровень использования

производственных возможностей предприятия и его подразделений существенно не изменяются. Вместе с тем решение об увеличении этих мощностей всегда связано с необходимостью дополнительных инвестиций, а следовательно – постоянных затрат. Руководство и менеджеры предприятия должны знать экономически оправданные пределы их роста для того, чтобы инвестиции были эффективными. Более того, решения об инвестициях имеют долгосрочные последствия, выходящие за пределы года и влияющие на расходы и результаты деятельности будущих периодов.

Постоянные затраты на единицу продукции, работ, услуг – это средняя величина, получаемая в результате деления общей суммы постоянных расходов данного периода времени на число единиц измерения объема производства или продаж в этом же периоде.

Постоянные затраты на единицу продукции представляют собой переменную величину, существенно влияющую на себестоимость единицы продукции, товаров и услуг. Если постоянные расходы отчетного периода 120000 ден.ед., а переменные затраты на единицу 40 ден.ед., то себестоимость одного выпущенного изделия будет равна 120040 ден.ед. Если выпуск изделия составит 2000 ед., себестоимость составит 100 ден.ед.  $[(120000+40 \times 2000):2000]$ , а при изготовлении 20000 единиц – всего 46 ден.ед.  $[(120000+40 \times 20000):20000]$ .

Важными вопросами являются определение состава постоянных затрат и их распределение. В связи с этим следует отметить, что вопросы состава и распределения постоянных затрат являются предметами широкого обсуждения и анализа среди ученых экономистов – бухгалтеров.

Например, проф. В.Б.Ивашкевич подчеркивает, что номенклатура постоянных затрат не может быть единой для всех отраслей промышленности и должна уточняться с учетом специфики предприятия, состава затрат на производство и порядка их отнесения на себестоимость продукции (16, с. 67). Вместе с тем почти все авторы к постоянным расходам относят общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие расходы.

Все эти расходы в системе полного калькулирования распределяются и включаются в состав себестоимости продукции, работ и услуг. В системе же неполного калькулирования в себестоимость включаются лишь общепроизводственные затраты или производственные накладные расходы. Об учете и распределении таких расходов мы говорили в первом параграфе данной главы. При этом отметим, что для учета производственных накладных расходов в системе финансового учета не выделяется специальный счет, они учитываются по счету 202 «Производственные затраты». Следовательно, в системе финансового учета коммерческих организаций нашей страны обособленно учитываются лишь коммерческие и административные расходы. Согласно НСБУ 1, указанные расходы относятся к расходам периода и не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), а списываются на общую прибыль, полученной основной и прочей операционной деятельности (табл.2.3.1).

Таблица 2.3.1

Отчет о прибылях и убытках по функциональному назначению затрат

<b>Номер раздела / статьи</b>	<b>Название статьи</b>	<b>20x2</b>	<b>20x1</b>
60	Основной операционный доход	x	x
70	Себестоимость продажи	(x)	(x)
	Общая прибыль	x	x
61	Прочие операционные доходы	x	x
71	Коммерческие расходы	(x)	(x)
72	Административные расходы	(x)	(x)
...	и т.д.	...	...

Как видно из таблицы 2.3.1, коммерческие расходы и административные расходы являются самостоятельными статьями Отчета о прибылях и убытках. Это означает, что эти расходы не подлежат распределению между

отдельными видами продукции, работ и услуг, а должны быть отнесены к прибыли и убытки отчетного периода. О видах затрат, которые должны быть включены в состав коммерческих и административных расходов, ничего не сказано в национальных стандартах бухгалтерского учета. Перечень таких расходов приводится лишь в Плане счетов, вернее по счетам, учитывающим коммерческие и административные расходы.

Так, по счету 711 «Коммерческие расходы» учитываются:

- расходы на оплату труда персонала, занятого в коммерческой деятельности предприятия;
- амортизационные расходы активов, используемых в коммерческой деятельности;
- прочие коммерческие расходы.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета административные расходы (счет 721 «Административные расходы») должны учитываться по следующей номенклатуре статей:

- расходы по содержанию административного персонала;
- амортизационные расходы активов, используемых в административных целях;
- прочие административные расходы.

Для каждой статьи коммерческих и административных расходов предназначен отдельный субсчет. Как правило, они не имеют остатка, затраты которые были учтены по дебету указанных счетов в конце учетного периода списываются на прибыли и убытки до налогообложения. Скажем, что такой порядок распределения и учета коммерческих и административных расходов является новым для отечественных коммерческих организаций.

Коммерческие расходы возникают в связи с процессом реализации, который является последним этапом всей коммерческой деятельности предприятия. Такие расходы являются комплексными и включают не только расходы, приведенные в Плане счетов по счету 711, но и другие виды расходов: затраты, непосредственно связанные с продажей продукции;

комиссионные вознаграждения по посредническим условиям; маркетинговые расходы, связанные с продажей продукции, рекламные расходы и др.

Расходы, непосредственно связанные с продажей продукции разнообразны по составу и назначению. Состав таких расходов зависит от видов реализуемых изделий, товаров, форм и способов их упаковки и прочих факторов. Если упаковка продукции и товаров осуществляется силами самого предприятия, то все затраты (материалы на изготовление тары, заработная плата производственных рабочих, отчисления на их социальное страхование и обеспечение и прочие), а также расходы по их содержанию и ремонту будут отнесены на коммерческие расходы. Кроме того, к таким расходам относятся расходы по погрузке и разгрузке продукции и товаров по местам назначения, зарплата работников, непосредственно занятых реализацией продукции и товаров, отчисления на их социальное страхование и обеспечение, амортизация и ремонт зданий, складов по содержанию готовых изделий, других машин и оборудования, используемых в процессе сбыта продукции.

Комиссионные вознаграждения – это сумма, выплачиваемая товарным биржам, другим организациям, оказывающим услуги по продаже продукции и товаров коммерческих предприятий.

Маркетинговые затраты состоят из: расходов на формирование информации о рынках сбыта, ценах на рынке; расходов по содержанию и вознаграждению официальных дистрибьюторов, других аналогичных лиц; расходов по содержанию специальных отделов и подразделений в отдельных местах и территориях; расходов по изучению мнений потребителей, составлению рекламных текстов; расходов по изучению спроса и предложений на новые виды продукции и товаров и прочих.

Рекламные расходы на современном этапе составляют значительную долю коммерческих расходов и являются сильным источником конкурентоспособности предприятия. К этим расходам относятся: расходы на организацию и проведение рекламных работ; расходы по размещению рекламных обращений в средствах массовой информации, разных местах

города и в других городах; расходы по объявлению ценовых скидок на продукцию и товаров; расходы на демонстрацию продукции и товаров на разных выставках, ярмарках, торговых центрах и т.п.

В составе рекламных расходов или отдельных статей могут учитываться расходы по официальному приему зарубежных и местных представителей деловых кругов, расходы на ведение с ним переговоров, расходы по ознакомлению их с достопримечательностью города, обеспечению их транспортом, расходы по оказанию им коммунальных услуг, организации их питания и другие.

Отдельно должны быть учтены чистые административные расходы, в состав которых могут быть включены: заработная плата работников отделов сбыта, отчисления, социальное страхование и обеспечение этих работников, командировочные, почтовые расходы, расходы по аренде зданий и оборудования, амортизация административных зданий, строений, оборудования, нематериальных активов и прочие расходы.

Для учета всех вышеперечисленных и других коммерческих расходов в Плате счетов предусмотрено всего три субъекта:

711-1 – Расходы на оплату труда персонала, занятого в коммерческой деятельности предприятия;

711-2 – Амортизационные расходы активов, используемых в коммерческой деятельности;

711-3 – Прочие коммерческие расходы.

На сумму заработной платы рабочих и других работников, занятых в сфере сбыта продукции и товаров оформляется бухгалтерская запись:

Дебет сч. 711-1 «Расходы на оплату труда персонала, занятого в коммерческой деятельности предприятия»;

Кредит сч. 533 «Задолженность персоналу по оплате труда».

Начисление амортизации долгосрочных активов, используемых в процессе продажи продукции и товаров отражается бухгалтерской записью:

Дебет сч. 711-2 «Амортизационные расходы активов, используемых в коммерческой деятельности»;

Кредит сч. 102 «Нематериальные активы – Амортизация», 111 «Земля, строения и оборудования – Амортизация».

Все остальные коммерческие расходы отражаются по дебету счета 711-3 и кредиту счетов, учитывающих материальные, трудовые, финансовые ресурсы и обязательства.

Коммерческие расходы, собранные за отчетный период по дебету счета 711 на себестоимость продажи, как уже было отмечено, не относятся, а списываются на общую прибыль:

Дебет сч. 801 «Общая прибыль (убыток)»;

Кредит сч. 711 «Коммерческие расходы».

До перехода на новые национальные стандарты бухгалтерского учета расходы на обслуживание и организацию производства, и управление предприятием в целом планировались и учитывались под названием «Общехозяйственные расходы». В рамках же действующей системы финансового учета эти расходы учитываются под названием «Административные расходы». Иногда в учетной литературе эти расходы отражаются как непроизводственные накладные расходы. Однако, как бы они не назывались, эти расходы имеют одинаковое содержание и функциональное назначение. Административные расходы вытекают из функции управления, и по характеру, назначению и роли отличаются от производственной функции и организационной функции производства.

В системе прежнего учета административные расходы учитывались по типовой номенклатуре, в которой имелся довольно большой перечень статей расходов. Из всего состава административных расходов значительную часть составляют расходы на управление. Однако многие виды управленческих расходов, как никакие другие, наиболее регламентированы с точки зрения их размеров. Другими словами, многие из этих расходов ограничены нормами и нормативами, утверждаемыми в централизованном порядке, превышение

которых предприятие может допустить с отнесением такого «перерасхода» в себестоимость продукции. Такой «перерасход», как правило, не принимается во внимание при расчете налогооблагаемой прибыли. То есть, при налогообложении прибыли на суммы, превышения фактических расходов над нормативными увеличивают налогооблагаемую прибыль. В качестве таких расходов можно взять затраты на командировки. На общую прибыль, до налогообложения суточные и квартирные (наем на жилого помещения), разрешено отнести только в рамках установленной нормы. Однако, руководство предприятия имеет право компенсировать командированному расходы сверх этих норм. В этих случаях при расчете налога на прибыль такие разницы возникают в виде постоянных налоговых разниц и они прибавляются на налогооблагаемую прибыль, то есть подвергаются к налогообложению.

Для учета общих административных расходов в Плане счетов к счету 721 «Административные расходы» предусмотрены следующие субсчета:

721-1 «Расходы по содержанию административного персонала»;

721-2 «Амортизационные расходы активов, используемых в административных целях»;

721-3 «Прочие административные расходы».

Напомним, что общим принципом учета административных расходов является сбор их на соответствующих субсчетах в течение месяца для формирования информации об этих счетах и для контроля над соблюдением бюджета и последующего списания на общую прибыль до налогообложения.

Возникновение административных расходов в течение отчетного периода отражается по дебету субсчетов 721-1, 721-2 и 721-3 в корреспонденции с кредитом счетов, учитывающих расходы по материальным запасам, денежным средствам, а также по счетам, учитывающим краткосрочные и долгосрочные обязательства (кредит счетов 201, 102, 112, 221, 223, 401, 404, 406, 431, 434, 435, 501, 504, 506, 531, 533, 522, 535, 537, 538 и пр.).

Списание административных расходов на прибыли и убытки отчетного периода оформляется записью по дебету счета 801 «Общая прибыль (убыток)» и кредиту счета 721 «Административные расходы».

Из вышеизложенного можно сделать вывод о том, что действующая методика учета постоянных затрат полностью соответствует международным правилам учета и распределения аналогичных расходов. Вместе с тем, такая система учета не очень информативна и не позволяет провести подробный анализ состава и структуры всех административных расходов. Поэтому она нуждается в дальнейшем улучшении и совершенствовании.

## ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ

### 3.1. Совершенствование классификации и методики учета затрат по операционной деятельности

Анализ методических и практических аспектов действующей системы финансового учета затрат, проведенный в предыдущих главах диссертации, позволяет сказать, что она была значительно улучшена и усовершенствована по сравнению с прежней системой, и почти полностью соответствует международным правилам и стандартам. Система учета затрат по ограниченной себестоимости, при которой калькулирование осуществляется только по прямым переменным расходам, избавила бухгалтерию от такой сложной и трудоемкой работы как распределение постоянных затрат между отдельными видами продукции, работ и услуг. Кроме того, данная система позволяет:

- определить зависимость затрат от объема выпуска и продажи или загруженности производственных мощностей;
- составить сметы затрат;
- определить прибыльность и убыточность производства или продажи в зависимости от их объема;
- рассчитать критическую точку объема производства (продажи);
- прогнозировать поведение затрат отдельных видов затрат или себестоимости в зависимости от объема производства и мощностей (30, с. 270).

В отличие от системы полного калькулирования система ограниченного (маржинального) калькулирования дает руководству предприятия возможность уделить особое внимание на изменение маржинального дохода, на выпуск тех видов изделий, производство которых обеспечивает высокую доходность и рентабельность.

Учет затрат и калькулирование по ограниченной себестоимости позволяет упростить процесс планирования, прогнозирования, учета и контроля затрат. Но для выполнения этих задач надо произвести научно обоснованную классификацию затрат, правильно оценить затраты на производство, построить такую схему синтетического учета, которая бы позволяла формировать полную и достоверную информацию о всех видах затрат и сопоставить эти расходы с доходами.

Изучение показывает, что в рамках ныне действующей системы учета затрат по новым национальным стандартам бухгалтерского учета вопросы классификации и синтетического учета затраты решены не полностью. Особенно нуждается в дальнейшем совершенствовании методика синтетического учета затрат на производство по основной операционной деятельности. То же самое можно сказать о методике учета затрат по прочей операционной деятельности и постоянных затрат.

Дальнейшее улучшение всей системы учета затрат, в том числе затрат по операционной деятельности, следует начинать с распределения и классификации. Возникает вопрос: почему необходимо распределять и классифицировать затраты. Распределение и классификация нужны для ведения счета, создания упорядоченной структуры, способной формировать и сгруппировать информацию о затратах. Изучение показывает, что в основе учета затрат в основной операционной деятельности должно лежать распределение затрат на прямые и косвенные. Прямые однозначно могут быть отнесены к объекту затрат / калькулирования, тогда как вторые – нет. В рамках основной операционной деятельности прямые затраты являются основными, а косвенные – накладными.

Очевидно, что сырье и материалы, использованные непосредственно для производства продукции, и заработная плата работников, занятых изготовлением продукции, а также отчисления на социальное страхование этих работников являются основными и они прямо относятся в себестоимость данной продукции. Вспомогательное сырье и вспомогательные материалы,

использованные в производстве, также могут быть отнесены к прямым затратам. Однако, часто бывает так, что трудно определить количественное потребление таких ресурсов на конкретный вид продукции. Поэтому такие ресурсы должны учитываться в составе косвенных (накладных) затрат. С точки зрения формирования себестоимости эти затраты должны быть отнесены к переменным, поскольку в зависимости от изменения объема продукции изменяются и эти затраты. Другая же часть косвенных / накладных расходов должна быть учтена как постоянные производственные накладные расходы. К таким расходам следует отнести, например, заработную плату контролеров в цехах, кладовщиков, электриков, амортизацию производственных зданий и оборудования, стоимость коммунальных услуг и прочие. Должны ли они быть отнесены в себестоимость продукции работ и услуг. Если исходить из требований системы директ-костинг, эти затраты являются постоянными и не должны быть включены в производственную себестоимость продукции, так как изменение объема выпуска продукции не приводит к изменению величины указанных расходов. В связи с этим возникает вопрос: возможен ли выпуск продукции без таких постоянных производственных накладных расходов? Ответ один – нет, не возможен. Поэтому, по нашему мнению, их следует включать в себестоимость продукции. Основным аргументом в пользу этой точки зрения является то, что «чистая прибыль, определенная на основе полного калькулирования, реагирует на изменение и объема реализации, и объема запасов, в то время как отчетная чистая прибыль, рассчитанная на основе маржинального калькулирования, реагирует только на изменение объема продаж (10, с. 214). Другим веским аргументом в пользу системы полного калькулирования является то, что достоверность маржинального калькулирования зависит от точности деления затрат на постоянные и переменные. И как показывает практика, желаемая точность достигается не всегда. Не случайно, что на западе наиболее широко распространена система полного калькулирования себестоимости продукции.

С учетом сказанного мы предлагаем вести калькулирование себестоимости (классифицировать затраты на производства) по следующе номенклатуре:

1. Прямые переменные материальные затраты;
2. Прямые переменные затраты труда;
3. Прямые переменные затраты на социальное страхование и обеспечение работников, занятых непосредственно в процессе изготовления продукции;
4. Непрямые переменные накладные материальные затраты;
5. Непрямые переменные затраты труда;
6. Непрямые переменные затраты на социальное страхование и обеспечение;
7. Постоянные накладные материальные затраты;
8. Постоянные накладные трудовые затраты;
9. Постоянные накладные затраты на социальное страхование и обеспечение;
10. Прочие постоянные накладные затраты.

Затраты, которые должны быть учтены по пунктам 1-3 будут составлять основные затраты на производство и все эти затраты являются прямыми переменными затратами.

Затраты с 4 по 6 пункт также являются переменными, но их невозможно прямо отнести на конкретный заказ, и следовательно, они должны быть распределены в соответствии с принятой базой распределения всех производственных накладных расходов.

Затраты по пунктам 7, 8, 9 и 10 предусматривают учет постоянных производственных накладных затрат, и они также должны быть отнесены на себестоимость производственной продукции.

Распределение переменных и постоянных расходов целесообразно вести по методике, показанной нами в первом параграфе второй главы диссертации.

В соответствии с предложенной классификацией должна быть построена и схема синтетического учета производственных затрат. Прежде всего, возникает необходимость изменения структуры счетов, учитывающих ресурсы и производственные затраты. Так, по нашему мнению, счет 201 «Материальные запасы» должен иметь следующие субсчета:

201-1 «Сырье, используемое в процессе производства продукции, работ и услуг»;

201-2 «Материалы, используемые в процессе производства продукции, работ и услуг»;

201-3 «Вспомогательные сырье и материалы, используемые в процессе производства продукции работ и услуг»;

201-4 «Материальные запасы, используемые в процессе продажи продукции»;

201-5 «материальные запасы, используемые для административных целей»;

201-6 «Материальные запасы, используемые для прочих целей».

Данная структура счета 201 позволяет сгруппировать материальные затраты как по характеру, так и по назначению (функциям). Итог затрат, учтенных по всем субсчетам даст информацию о материальных затратах по всей деятельности предприятия. Далее, информация субсчетов 201-1, 201-2 и 201-3 даст представление о величине прямых и непрямых материальных затратах на производство продукции, работ и услуг. По субсчетам 201-4 и 201-5 будут учитываться материальные запасы, используемые для коммерческих (сбытовых) и административных целей.

В рамках целенаправленного распределения затрат на оплату труда и на социальное страхование и обеспечение, по характеру и по назначению следует построить структуры счетов 533 и 522 следующим образом:

533-1 «Задолженность по оплате труда персоналу, занятому в производстве продукции, работ и услуг»;

- 533-2 «Задолженность по оплате труда персоналу, занятому во вспомогательном производстве»;
- 533-3 «Задолженность по оплате труда персоналу, занятому продажей продукции»;
- 533-4 «Задолженность по оплате труда, административно-управленческому персоналу»;
- 533-5 «Задолженность по оплате труда прочему персоналу»;
- 522-1 «Обязательства по социальному страхованию и обеспечению работников, занятых производством продукции, работ, услуг»;
- 522-2 «Обязательства по социальному страхованию и обеспечению работников, занятых во вспомогательном производстве»;
- 522-3 «Обязательства по социальному страхованию и социальному обеспечению административно-управленческого персонала»;
- 522-4 «Обязательства по социальному страхованию и обеспечению прочего персонала».

Классификацию затрат в рамках счета 202 «Производственные затраты» целесообразно отразить по следующим вновь предлагаемым субсчетам:

- 202-1 «Прямые переменные материальные затраты на производство продукции, работ и услуг»;
- 202-2 «Прямые переменные затраты на оплату труда работников, занятых в производстве продукции»;
- 202-3 «Прямые переменные затраты на социальное страхование и социальное обеспечение работников, занятых в производстве продукции, работ и услуг»;
- 202-4 «Косвенные переменные материальные затраты»;
- 202-5 «Косвенные переменные затраты на оплату труда работников, занятых во вспомогательных производствах»;
- 202-6 «Косвенные переменные затраты на социальное страхование и социальное обеспечение работников, занятых во вспомогательных производствах»;

202-7 «Косвенные постоянные материальные затраты»;

202-8 «Косвенные постоянные затраты на оплату труда работников, занятых во вспомогательных производствах»;

202-9 «Косвенные постоянные затраты на социальное страхование и социальное обеспечение работников, занятых во вспомогательных производствах»;

202-10 «Прочие косвенные постоянные затраты на производство».

По мере выпуска готовой продукции все эти затраты должны быть списаны на себестоимость готовой продукции, работ и услуг:

Дебет сч. 204 «Готовая продукция».

При отсутствии незавершенного производства и продажи всей готовой продукции затраты, то есть себестоимость этой продукции будут списаны бухгалтерской записью:

Дебет счю 701 «Себестоимость продажи»;

Кредит сч. 204 «Готовая продукция».

В себестоимость продажи должны списаться и переменные коммерческие расходы:

Дебет сч. 701 «Себестоимость продажи»;

Кредит сч. 711 «Коммерческие расходы».

Таким образом, показатель «себестоимость продажи» должен отражать следующие затраты:

- прямые переменные материальные затраты;
- прямые переменные затраты на оплату труда;
- прямые переменные затраты на социальное страхование и социальное обеспечение;
- косвенные переменные материальные затраты;
- косвенные переменные затраты на оплату труда;
- косвенные переменные затраты на социальное страхование и обеспечение;
- косвенные постоянные материальные затраты;

- косвенные постоянные затраты на оплату труда;
- косвенные постоянные затраты на социальное страхование и социальное обеспечение;
- переменные коммерческие расходы.

В Отчете о прибылях и убытках будет отражена себестоимость продажи, определяемая как итог вышеприведенных затрат. Сопоставляя выручки от основной операционной деятельности, будет определена валовая прибыль.

**Валовая прибыль-выручка** за вычетом всех затрат (прямых переменных затрат, косвенных переменных затрат и косвенных постоянных затрат), образующих **себестоимость** реализованной продукции.

Постоянные коммерческие расходы и административные расходы не будут включены в себестоимость продажи и должны быть списаны на общую прибыль отчетного периода.

В результате изучения зарубежной учетной практики и учетной литературы можно прийти к общему выводу, что полное калькулирование с распределением накладных расходов, при котором все прямые и косвенные, переменные и постоянные затраты, за исключением постоянных коммерческих и административных расходов) должны быть включены в себестоимость. Для расчета показателей публикуемой отчетности (то есть финансовой отчетности), многие зарубежные компании и фирмы применяют именно систему полного калькулирования. Маргинальное же калькулирование, или калькулирование только по переменным затратам, при котором на себестоимость продукции относятся только переменные затраты является полезным для внутренних целей управления. Так, маргинальное калькулирование используется для определения вкладов в прибыль различных хозяйственных сегментов бизнеса. Результаты маргинального калькулирования являются и основанием для принятия различных оперативных, тактических и стратегических решений.

В заключении кратко остановимся над направлениями дальнейшего совершенствования учета затрат по прочей операционной деятельности.

Взглянув на перечень счетов счета 731 «Прочие операционные расходы» можно убедиться, что на этих счетах учитываются по существу не расходы, а убытки от прочей операционной деятельности. Очевидно, что прибыли и убытки от этой деятельности должны быть определены на счете 611 «Прочие операционные доходы». По дебету субсчетов счета 731 должны быть отражены расходы от прочей операционной деятельности. Расходы могут быть только по продаже земли, строений, оборудования и прочих долгосрочных активов. По всем же остальным видам деятельности могут возникать либо прибыль, либо же убыток, и, следовательно, по ним никакие расходы не возникают. По субсчету 731-1 отражаются расходы в виде балансовой стоимости лишь реализуемых долгосрочных активов. Для определения же итоговых финансовых результатов от такой реализации балансовая стоимость списывается на дебет субсчета 601-1. по дебету указанного субсчета отражаются также расходы по их продаже. В составе счета 731 отсутствуют субсчета, на которых могли быть учтены расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (если указанные виды деятельности не составляют предмет основной операционной деятельности).

Изучение показывает, что наличие счета 731 и субсчетов к нему приводит к увеличению количества бухгалтерских записей, так как все расходы и убытки, учитываемые на указанном счете в течение месяца, списываются на счет 611. Поэтому было бы целесообразным ликвидировать счет 731, и прочие операционные расходы и убытки отразить по дебету счета 611, открыв к нему соответствующие субсчета. В этом случае нужно будет переименовать счет на «Прочие операционные доходы и расходы». Нуждается в изменениях и состав субсчетов, как по части расходов, так и по части доходов. Предлагается вести учет прочих операционных расходов по следующим субсчетам вновь предлагаемого счета:

- 611-1 «Расходы по продаже земли, строений, оборудования и прочих долгосрочных активов». На этом субсчете должны учитываться балансовая стоимость реализуемых долгосрочных активов, а также расходы по из продаже;
- 611-2 «Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций». В этом субсчете расходы по указанным операциям учитываются в том случае, если они не относятся к основной (обычной) операционной деятельности;
- 611-3 «Убытки от переоценки долгосрочных активов»;
- 611-4 «Убытки от обесценения долгосрочных активов». Убытки по этим субсчетам отражаются в том случае, если не имеется резерва по переоценке, учитываемого в составе капитала по счету 331 «Резерв по переоценке»;
- 611-5 «Штрафы и другие аналогичные платежи, уплаченные или признанные к уплате»;
- 611-6 «Убытки прошлых периодов, признанные в отчетном периоде»;
- 611-7 «Убытки от списания сомнительных и безнадежных долгов»;
- 611-8 «Убытки от уменьшения стоимости запасов»;
- 611-9 «Убытки от курсовых разниц по основной и прочей операционной деятельности»;
- 611-10 «Прочие расходы (убытки) от прочей операционной деятельности.

По такому же перечню можно построить субсчета, учитывающие доходы от прочей операционной деятельности. В конце учетного периода сопоставляются доходы (по кредиту счета 611) и расходы (по дебету счета 611) и выявляются финансовые результаты от прочей операционной деятельности.

Предложенный вариант позволит упростить ведения учета прочей операционной деятельности и повысить его информативность.

### **3.2. Улучшение методики учета постоянных затрат**

Очевидно, что постоянные затраты подразделяются на две группы:

- а) постоянные производственные (накладные) затраты;
- б) постоянные внепроизводственные (накладные) затраты.

Порядок учета распределения постоянных производственных накладных расходов мы рассмотрели в предыдущих главах диссертации. В данном параграфе мы покажем основные и возможные пути дальнейшего улучшения учета постоянных внепроизводственных накладных расходов. Как уже было отмечено, в состав таких затрат включаются постоянная часть коммерческих расходов и административно-управленческие расходы полностью.

Однако, по счету 711 «Коммерческие расходы» невозможно разделить эти затраты на переменные и постоянные. К этому счету предусмотрено лишь три субсчета:

- 711-1 «Расходы на оплату труда персонала, занятого в коммерческой деятельности предприятия»;
- 711-2 «Амортизационные расходы активов, используемых в коммерческой деятельности»;
- 711-3 «Прочие коммерческие расходы».

Следует отметить, что такой перечень субсчетов не совсем характерен для учета коммерческих расходов, если эти расходы возникают в виде обязательств других юридических лиц. Например, если затраты по перевозке и продаже готовой продукции и товаров возникают в виде задолженностей перед поставщиками и подрядчиками, другими предприятиями и организациями (товарными биржами, рекламными агентствами и т.д.), то невозможно дебетовать субсчета 711-1 и 711-2, и, следовательно, суммы всех

юридических обязательств по продаже необходимо будет учесть только по субсчету 711-3. получается, что деление коммерческих расходов на переменные и постоянные возможно только на уровне первичных документов или, в лучшем случае, на уровне аналитического учета. Кроме того, на основе информации трех вышеприведенных субсчетов невозможно анализировать состав и структуру коммерческих расходов.

Это означает, что при действующей системе учета и распределения коммерческих расходов невозможно правильно определить себестоимость продажи, и, следовательно, финансовые результаты от основной операционной деятельности. По нашему мнению, деление коммерческих расходов на переменные и постоянные должно быть осуществлено не только на уровне аналитического, но и на уровне синтетического учета. Это необходимо для целей финансового учета, для формирования достоверной информации в Отчете о прибылях и убытках.

В последнем параграфе второй главы мы подробно рассмотрели состав коммерческих расходов, однако в нем не было классификации или группировки этих расходов на переменные и постоянные. Понятно, что деление этих расходов на переменные и постоянные трудноосуществимая задача. Однако, все же заранее можно определить рассматриваемые расходы по указанному признаку. Так, к переменным коммерческим расходам следует отнести расходы по упаковке, транспортные расходы, расходы на хранение продукции, товаров. Чем больше объем реализуемых товаров и продукции, тем больше величина указанных расходов. Поэтому, такие расходы однозначно должны быть отнесены в переменную часть коммерческих расходов, а затем в состав себестоимости продаж. Чуть подробнее рассмотрим возможный состав таких расходов.

Изучение показывает, что в состав переменных коммерческих расходов можно включить следующие расходы:

- затраты на упаковку (стоимость материалов, потребленных при упаковке товаров, плата за услуги сторонних организаций по упаковке продукции и товаров);
- затраты на оплату труда работников, занятых непосредственно упаковкой продукции и товаров;
- затраты на социальное страхование и обеспечение работников, занятых непосредственно упаковкой продукции и товаров;
- транспортные расходы (оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки, расходы по погрузке продукции и товаров в транспортные средства и выгрузке их из транспортных средств);
- затраты на оплату труда работников, занятых непосредственно погрузкой и выгрузкой продукции и товаров, водителей транспортных средств;
- затраты на социальное обеспечение и социальное страхование работников, занятых непосредственно погрузкой и разгрузкой продукции и товаров, водителей транспортных средств;
- затраты за временное хранение продукции и товаров на станциях, в портах, аэропортах и т.п.;
- прочие переменные коммерческие расходы.

Постоянная часть коммерческих расходов может быть сгруппирована по следующим статьям:

- расходы на оплату труда руководителей, специалистов и другого персонала отдела сбыта (маркетинга);
- расходы на социальное страхование и социальное обеспечение руководителей, специалистов и другого персонала отдела сбыта (маркетинга);
- материальные и другие затраты на содержание отдела сбыта (маркетинга);

- амортизация долгосрочных материальных и нематериальных активов, транспортных средств, используемых в сфере сбыта продукции и товаров;
- расходы на рекламу;
- прочие постоянные коммерческие расходы.

Для отдельного учета переменных и постоянных коммерческих учетов предлагается открыть к счету 711 следующие субсчета:

- 711-1 «Переменные коммерческие расходы»;*
- 711-11 «Расходы на упаковку продукции и товаров»;
- 711-12 «Расходы на оплату труда работников»;
- 711-13 «Транспортные услуги сторонних организаций, занятых непосредственно упаковкой, погрузкой, разгрузкой продукции и товаров, водителей транспортных средств»;
- 711-14 «Расходы на социальное страхование работников, занятых непосредственно упаковкой, погрузкой, разгрузкой продукции и товаров, водителей транспортных средств»;
- 711-5 «Расходы за временное хранение продукции, товаров на станциях, в портах, аэропортах и т.п.»;
- 711-6 «Прочие переменные коммерческие расходы»;
- 711-2 «Постоянные коммерческие расходы»:*
- 711-21 «Материальные и другие расходы на содержание отдела сбыта (маркетинга)»;
- 711-22 «Расходы на оплату труда руководителей, специалистов и другого обслуживающего персонала отдела сбыта (маркетинга)»;
- 711-23 «Расходы на социальное страхование и обеспечение руководителей, специалистов и другого обслуживающего персонала отдела сбыта (маркетинга)»;

711-24 «Расходы на амортизацию долгосрочных материальных и нематериальных активов и транспортных средств, используемых в сфере сбыта продукции»;

711-25 «Расходы на рекламу»;

711-26 «Прочие постоянные коммерческие расходы».

Коммерческие расходы, учтенные по субсчету 711-1 будут списаны на себестоимость продажи (дебет счета 701 «Себестоимость продажи», кредит счета 711-1 «Переменные коммерческие расходы»), а коммерческие расходы, учтенные по субсчету 711-2 – на прибыли/убытки отчетного периода (дебет счета 801 «Общая прибыль (убыток), кредит счета 711-2 «Постоянные коммерческие расходы»). Эти записи должны быть составлены в момент или сразу после признания доходов от продажи.

Административно-управленческие расходы в целом по предприятию в настоящее время учитываются на трех субсчетах, открываемых к счету 721 «Административные расходы»:

721-1 «Расходы по содержанию административного персонала»;

721-2 «Амортизационные расходы активов, используемых в административных целях» и

721-3 «Прочие административные расходы».

Изучение показывает, что такая классификация и соответствующая ей методика синтетического учета административных расходов не отвечают требованиям составления отчетности о прибылях и убытках. Так, например, из приведенных субсчетов невозможно получить информацию о материальных ресурсах, используемых для административных целей. Между тем, такая информация нужна для составления Отчета о прибылях и убытках (по характеру затрат). Поэтому, возникает необходимость наличия соответствующего субсчета к счету 721. Административные расходы в Отчете о прибылях и убытках (по назначению затрат) представлены только одной статьей – «Административные расходы».

При использовании метода составления Отчета о прибылях и убытках по функциям затрат возникает необходимость их распределения в зависимости от их функциональной роли, что приводит к искажению информации, публикуемой в рассматриваемой форме отчета. Поэтому НСБ 1 «Представление финансовой отчетности» содержит следующие требования: предприятия использующие метод составления Отчета о прибылях и убытках по функциям затрат, обязаны раскрыть дополнительную информацию о характере расходов, в том числе информацию об амортизационных расходах по материальным и нематериальным активам, о расходах по содержанию персонала предприятия. Однако, состав административных расходов намного шире и разнообразнее, чем расходы, которые должны быть раскрыты по требованию НСБУ 1.

В целях получения подробной информации о составе административных расходов и анализа структуры и тенденции их изменения, мы предлагаем группировать (или классифицировать) информацию по административным расходам следующим образом:

**Материальные расходы** (материальные ресурсы на содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря, транспортных средств и прочих объектов административно-управленческого назначения и т.п.);

**Расходы на оплату труда административно-управленческого персонала** (заработная плата работников аппарата управления и прочего административно-управленческого персонала, отчисления на социальное страхование и обеспечение этого персонала);

**Амортизация долгосрочных активов** административно-управленческого назначения (амортизация зданий, сооружений, инвентаря, транспортных средств и прочих объектов административно-управленческого назначения);

**Прочие административные расходы** (командировочные расходы, представительские расходы, расходы на подготовку кадров, расходы на охра-

ну труда, почтово-телеграфные расходы, налоги, сборы отчисления, производительные потери и прочие).

Для учета этих расходов предлагается открыть к счету 721 следующие субсчета:

721-1 «Материальные расходы»;

721-2 «Расходы на оплату труда»;

721-3 «Амортизация долгосрочных активов»;

721-4 «Прочие административные расходы».

Аналитический учет административных расходов будет строиться по указанным субсчетам (группам), а внутри субсчетов (групп) – по статьям, что позволит предприятию подробно раскрыть информацию в Отчете о прибылях и убытках как по характеру, так и по функциональному назначению затрат. Административные расходы, как правило, целиком и полностью должны быть списаны на счет 801 «Общая прибыль (убыток)».

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследования, проведенные на тему «Вопросы совершенствования методики учета затрат в системе финансового учета» позволяют сформулировать следующие выводы и предложения:

1. Производственно-коммерческая деятельность любого предприятия неразрывно связана с определенными затратами, величина и структура которых влияют на конечные финансовые результаты. Поэтому, снижение удельных затрат на единицу продукции является важнейшим фактором увеличения прибыли. Для того, чтобы управлять затратами и себестоимостью продукции нужна соответствующая информация. Такую информацию формируют управленческий учет и финансовый учет. Информация управленческого учета используется для исчисления себестоимости отдельных видов продукции, сопоставления затрат и выгод по различным хозяйственным сегментам, местам и центрам ответственности и принятия на этой основе управленческих решений. Информация финансового учета по части затрат используется в основном внешними пользователями для сопоставления доходов и расходов предприятия, для анализа и оценки финансового положения и финансовых результатов его деятельности.

2. Для того, чтобы формировать полезную информацию, как для управления, так и для целей анализа и оценки результатов деятельности предприятия в целом, следует правильно раскрыть экономическую сущность затрат, провести такую классификацию, которая отвечала бы разным целям. Важное значение имеет также правильная оценка затрат, установление рациональной методики синтетического учета затрат в рамках финансового учета. При этом нужно найти точки соприкосновения управленческого и финансового учета.

3. Изучение показывает, что в общеэкономической литературе сущность затрат сводится к величине и структуре факторов производства, необходимых для производства продукции. Между тем, на наш взгляд, сущность и содержание затрат на уровне предприятий, то есть на микроуровне

раскрывается достаточно широко и точно. Проведенные исследования позволили нам сформулировать экономическую сущность затрат следующим образом: затраты – это стоимость использованных коммерческим предприятием в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг) материальных, трудовых и финансовых ресурсов в целях получения экономической выгоды.

4. Для принятия обоснованных и объективных управленческих и финансовых решений, как на уровне предприятия, так и внешними пользователями, необходимо классифицировать затраты. Поэтому, одни и те же затраты должны классифицированы по разным признакам и для разных целей.

Классификация затрат в рамках финансового учета должна осуществляться для создания упорядоченной структуры информации о расходах и доходах предприятия.

Классификация затрат в системе финансового учета осуществляется в соответствии с предписаниями МСФО 1 и НСБУ 1. Изучение данного вопроса позволяет сказать, что классификации затрат в системе управленческого учета и финансового учета не совпадают, что приводит к определенным методическим и практическим трудностям в учете затрат, увеличивает расходы на формирование информации, которая используется как внутренними, так и внешними пользователями.

5. При организации учета и составления отчетности по затратам целесообразно руководствоваться принципами учета и критериями признания затрат, предписанными в соответствующих Международных и Национальных стандартах.

6. Классификация, принципы учета затраты и критерии их признания сами по себе недостаточны для определения величины себестоимости продукции (работ, услуг), величины доходов и расходов, финансовых результатов. Для решения этих задач необходимо произвести оценку затрат в целом и отдельных их элементов.

Изучение показывает, что существуют трудности в оценках материальных затрат. Для этого применяются разные методы, большинство которых основаны на себестоимости и на рыночных ценах. Оба подхода приемлемы как для финансового, так и для управленческого учета, поскольку позволяют определить затраты и результаты и вести их сравнение.

7. Анализ методических и практических аспектов действующей системы финансового учета затрат позволяет сказать, что эта система значительно улучшена и усовершенствована по сравнению с прежней (старой) системой и почти полностью соответствует международным правилам и стандартам. Вместе с тем, как и показывает изучение, в рамках ныне действующего финансового учета по новым национальным стандартам вопросы классификации и синтетического учета затрат решены не полностью. Особенно нуждается в дальнейшем совершенствовании методика синтетического учета затрат на производство по основной операционной деятельности. То же самое относится к учету затрат и убытков по прочей операционной деятельности и учету постоянных затрат. На наш взгляд, в основе учета затрат по основной операционной деятельности должно лежать деление затрат на прямые и косвенные. Кроме того, по нашему мнению, постоянные производственные накладные расходы должны быть учтены в производственную себестоимость.

При этом предлагается калькулировать себестоимость (классифицировать затраты на производство) по следующей номенклатуре:

1. Прямые переменные материальные затраты;
2. Прямые переменные затраты труда;
3. Прямые переменные затраты на социальное страхование и обеспечение работников, занятых непосредственно в процессе изготовления продукции;
4. Непрямые переменные накладные материальные затраты;
5. Непрямые переменные затраты труда;

6. Непрямые переменные затраты на социальное страхование и обеспечение;
7. Постоянные накладные материальные затраты;
8. Постоянные накладные трудовые затраты;
9. Постоянные накладные затраты на социальное страхование и обеспечение;
10. Прочие постоянные накладные затраты.

В соответствии с этой классификацией, должна быть построена и схема синтетического учета производственных затрат. С этой целью нами разработан новый перечень субсчетов к счетам 201 «Материальные запасы», 533 «Задолженности персоналу по оплате труда», 522 «Обязательства по социальному страхованию и обеспечению» и счету 202 «Производственные затраты».

Разработан и рекомендован новый перечень субсчетов к счету 701 «Себестоимость продажи».

10. Систему маржинального калькулирования целесообразно применять для внутренних целей управления, то есть для определения вкладов в прибыль различных хозяйственных сегментов, внутренних подразделений предприятия. Результаты маржинального калькулирования являются основанием для принятия различных оперативных, тактических и стратегических решений.

11. Изучение методики учета расходов по прочей операционной деятельности свидетельствует, что она несовершенна, приводит к увеличению количества бухгалтерских записей. В связи с этим предлагается ликвидировать синтетический счет 711 «Прочие операционные расходы» и существующие субсчета к нему. Все прочие операционные расходы и убытки целесообразно отразить непосредственно по дебету действующего счета 611, переименовав его на «Прочие операционные доходы и расходы». В диссертации предлагается перечень субъектов, на которых можно будет учитывать прочие операционные доходы и расходы.

12. Учитывая, что коммерческие расходы могут состоять из переменных и постоянных, мы разработали перечень таких расходов. В соответствии рекомендуется открыть к счету 711 «Коммерческие расходы» следующие субсчета: 711-1 «Переменные коммерческие расходы» и 711-2 «Постоянные коммерческие расходы». Разработана номенклатура статей, по которым должны быть учтены отдельные виды переменных и постоянных коммерческих расходов. Отметим, что действующая методика учета не предусматривает формирование информации о коммерческих расходах, деленных на переменные и постоянные.

В конце учетного периода коммерческие расходы, учтенные на субсчете 711-1, должны быть списаны на себестоимость продажи, то есть на дебет счета 701 «Себестоимость продажи». Постоянные же коммерческие расходы будут списаны на счет 801 «Общая прибыль (убыток)».

13. Изучение дает основание сказать, что действующая классификация административных расходов и соответствующая ей методика синтетического учета не отвечают требованиям составления отчетности о прибылях и убытках. В целях формирования подробной информации о составе административных расходов и анализа их структуры и тенденции изменения предлагаем классифицировать и учитывать административно-управленческие расходы по следующим группам:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- амортизация долгосрочных активов;
- прочие административные расходы.

Учет этих расходов целесообразно вести на отдельных субсчетах, открываемых к счету 721 «Административные расходы». Перечень таких субъектов, а также перечень расходов, которые должны быть учтены в соответствующих субсчетах, приведены в последнем параграфе последней главы диссертации.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский Кодекс Азербайджанской Республики. Баку, «Ганун», 2006.
2. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики. Баку, «Ганун», 2000 (с последующими дополнениями и изменениями).
3. Трудовой Кодекс Азербайджанской Республики. Издательство «Юридическая литература». Баку, 2012. 316 с.
4. Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете». Баку, 2004.
5. «Программа по применению Национальных Стандартов Бухгалтерского Учета за 2005-2008 годы». Постановление Кабинета Министров Азербайджанской Республики от 18 июля 2005 г.
6. Концептуальные основы национальных стандартов бухгалтерского учета для коммерческих организаций (на азерб. языке). Баку, 2010. 284 с.
7. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 1999. 1135 с.
8. Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2009. 1047 с.
9. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник для вузов. М.: изд-во «Юрайт», 2013. 447 с.
10. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. Пер.с англ./под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
11. Бухгалтерский учет. Учебник (П.С.Безруких, В.Б.Ивашкевич, Н.Т.Кондраков и др.). Под ред. П.С.Безруких, 2-е изд., перераб.и доп. М.: Бухгалтерский учет, 1996. 576 с.
12. Бухгалтерский учет. Учебник (И.И.Бочкарева, В.А.Быков и др.). Под ред. Я.В.Соколова. 2-е изд., перераб.и доп. М.: ТК Велби, изд-во «Проспект», 2007. 776 с.

- 13.Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А.Вахрушина. 9-е изд. М.: изд-во «Омега-Л», 2011. 570 с.
- 14.Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / Пер.с англ. Под ред. Н.Д.Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 224 с.
- 15.Друри К. Введение в управленческий и производственный учет (пер. с англ.). М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 783 с.
- 16.Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет. Учебник для вузов. М.: Экономист, 2006. 618 с.
- 17.Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003. 352 с.
- 18.Ковалев В.В. Принципы регулирования бухгалтерского учета в США // «Бухгалтерский учет», 1997. №40, с. 74-82.
- 19.Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2000. 160 с.
- 20.Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами СААР. М.: Дело, 1998. 432 с.
- 21.Маркс К. Капитал (на азерб.языке). Баку, 1969. 895 с.
- 22.Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета. «Бизнес-пресс», М., 2001. 336 с.
- 23.Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных стран. М.: «ООО Мисанта», 1998. 109 с.
- 24.Метюс М.Р., Перейра М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета (пер.с англ.). М.: Аудит, 1999. 663 с.
- 25.Международные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие / коллектив авторов, под ред. Н.Г.Сапожниковой. М.: КНОРУС, 2012. 368 с.
- 26.Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета (пер.с англ.). М.: Финансы и статистика, 1997. 496 с.
- 27.Пол А. Самуэльсон, Виллям Д. Нордхаус «Экономика». Пер.с англ. М.: изд-во «БИНОМ», 1997. 800 с.

- 28.Экономическая теория (политэкономия). Учебник / под общ.ред. акад. В.И.Видяпина, акад. Г.П.Журавлевой. 4-е изд. М.: ИНФРА-М, 2004. 640 с.
- 29.Экономическая теория (на азерб.языке). Учебник под общ.ред. проф. Т.Ш.Велиева, проф. А.Р.Бабаева и проф. М.Х.Мейбуллаева. Баку, 2001. 691 с.
- 30.Сабзалиев С.М., Кулиев В.М. Управленческий учет (на азерб.языке). Учебник для вузов. Баку, 2014. 524 с.