

УДК: 657.572.02

## **КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ С ПОЛНЫМ РАСПРЕДЕЛЕНИЕМ ЗАТРАТ И ПО ПЕРЕМЕННЫМ ИЗДЕЖЖКАМ**

**Дюсенова Дана Канатовна**

[dana\\_998@bk.ru](mailto:dana_998@bk.ru)

студентка специальности «Учет и аудит»

Евразийский национальный университет им. Л.Н. Гумилева

г. Нур-Султан, Республика Казахстан

Научный руководитель – к.э.н. Акимова Б.Ж.

Для сохранения жизнеспособности и дальнейшего развития предприятия, в современных условиях конкуренции, необходимо вести четкую политику учета затрат. Основными направлениями снижения себестоимости продукции являются рост производительности труда и экономия потребляемых ресурсов на основе достижений научно-технического прогресса. Важное значение, имеет также управление процессом формирования себестоимости продукции, и прежде всего строгий учет производственных затрат и оперативный контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Актуальность и основные направления темы исследования определяются необходимостью изучения особенностей организации систем калькуляции себестоимости продукции с неполным и полным распределением затрат.

Система учета полных затрат (absorption-costing) представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, согласно которой все прямые производственные затраты и все косвенные затраты включаются в себестоимость продукции, т.е. предназначена для исчисления полных затрат. Она предполагает распределение всех затрат между реализованной продукцией и остатками продукции. При этом затраты подразделяются в зависимости от их функциональной роли на производственные, реализационные и административные.

Абзорпшн-костинг основан на следующих принципах:

➤ в состав себестоимости продукции включаются не только переменные затраты (материалы и трудозатраты), но и вся сумма накладных расходов (постоянных и переменных);

➤ непроизводственные затраты не распределяются на готовую продукцию, а относятся на расходы периода (счет прибылей и убытков) и исключаются из оценки запасов;

➤ применение этой оценки запасов для внешней отчетности [1, с.105]

К производственным затратам относятся затраты, которые непосредственно связаны с производством продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.). К административным расходам относятся другие, связанные с управлением и обслуживанием деятельности компании (расходы на содержание аппарата управления, на обеспечение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т.д.). Реализационные расходы – это расходы, связанные с процессом реализации продукции (расходы на рекламу, на транспортировку продукции).

Работа по определению себестоимости продукции сводится к следующим этапам:

✓ текущий учет производственных затрат на калькуляционных и собирательно-распределительных счетах в течение месяца;

✓ закрытие по истечении месяца собирательно-распределительных счетов путем распределения учтенных на них расходов между отдельными видами продукции (работ, услуг) по калькуляционным счетам производства. На этом этапе выполняется калькуляционная работа по определению стоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, которая потребляется в основном производстве;

✓ распределение затрат, учтенных на калькуляционных счетах производства между готовой продукцией и незавершенным производством, а также между отдельными видами продукции и исчисление себестоимости единицы продукции. На основе данных калькуляционных счетов составляется ведомость сводного учета затрат на производство на месяц, которая используется для калькулирования себестоимости единицы продукции;

✓ сводный учет затрат на производство представляет собой обобщение расходов за месяц по местам возникновения затрат (цехам, переделам) и видам продукции (заказам, изделиям) и калькуляционным статьям расходов с отражением изменения остатков незавершенного производства и выявлением фактической себестоимости выпуска готовой продукции [5, с. 292]

Производственные затраты, в свою очередь, делятся на прямые (прямо включаются в себестоимость конкретных видов готовых изделий) и косвенные (используются для производства нескольких видов продукции).

Прямые затраты относятся на конкретный вид продукции экономически обоснованным способом. Косвенные затраты включают в затраты отдельных видов продукции, работ, услуг после определения общей суммы путем пропорционального распределения, предусмотренного учетной политикой.

В международной теории и практике управленческого учета применяются два метода распределения накладных расходов. На первой ступени накладные расходы распределяются по центрам затрат, на второй ступени накладные расходы центров затрат распределяются в состав себестоимости продукции.

Первый метод. Двухступенчатая процедура распределения накладных расходов. Цель первой ступени - распределить все производственные накладные расходы по центрам производственных затрат. Расходы, отнесенные на центры затрат, используются для контроля за уровнем затрат и для оценки результатов деятельности.

Второй метод. Использование единых ставок распределения накладных расходов. Цель второй ступени - выбор основы для распределения производственных накладных расходов в себестоимость продукции, то есть выбор базы распределения накладных расходов, в качестве которой чаще всего используются: время работы оборудования, время, отработанное производственными рабочими.

Прямые производственные затраты, как правило, относятся к конкретному виду выпускаемой продукции в момент отражения в учете по счету 8110 «Основное производство». Накладные расходы складываются и делятся между объектами учета пропорционально базе распределения. В зависимости от выбранной базы распределения накладных расходов себестоимость получается различной. Типовые базы распределения затрат:

- заработная плата основных производственных рабочих;
- время работы оборудования (ставка распределения именуется в этом случае коэффициентом машино-часа);
- время работы основных производственных рабочих;
- выпуск продукции в натуральном выражении;
- сумма затрат на основные материалы [3]

Данный метод учета хорошо использовать, когда например:

- на предприятии производится только один продукт или несколько продуктов (но в небольшом объеме относительно основного), либо существует сложившийся более-менее стабильный ассортимент;
- сумма общепроизводственных затрат существенно меняется от периода к периоду;
- основу работы компании составляют долгосрочные контракты на выполнение определенного объема работ (можно разнести накладные затраты по объектам)

Основные преимущества данной системы:

- ✓ возможность рассчитать себестоимость и рентабельность отдельных видов продукции;
- ✓ применение в целях финансового учета и составления внешней отчетности;
- ✓ возможность рассчитать полную себестоимость готовой продукции, запасов готовой продукции на складе и незавершенного производства;
- ✓ возможность применения для расчета цены за единицу продукции. [3].

С точки зрения полноты включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) система учета полной себестоимости не полностью обеспечивает информацией, необходимой для эффективного управления затратами. Поэтому в международной практике применяется учет ограниченной себестоимости «директ-костинг».

Такая система учета приводит к тому, что постоянные расходы в данном отчетном периоде не соотносятся с запасами готовой продукции, не фиксируются в объемах незавершенного производства. Как видно, из приведенного порядка распределения затрат, отчет о доходах при директ-костинг содержит два показателя доходов: маржинальный доход и доход от основной деятельности. Маржинальный доход состоит из постоянных затрат и дохода от основной деятельности предприятия.

Таким образом, в основу «директ-костинга» положена система «стандарт-костинг», но с подразделением накладных расходов на переменные и постоянные; последние списываются за счет дохода от реализации и, следовательно, не участвуют в формировании себестоимости продукции [5, с.644].

Современная система директ-костинг предлагает два варианта учета:

- а) простой директ-костинг, при котором в составе себестоимости учитываются только основные переменные затраты
- б) развитой директ-костинг, при котором в себестоимость включаются и основные и накладные переменные расходы.

Главный принцип, заложенный в основу системы «директ-костинг», - отдельный учет переменных и постоянных затрат и признание постоянных затрат убытками отчетного периода.

Сущность технологии управления «директ-костинг» базируется на методике калькулирования издержек производства и расчета прибыли посредством увязки объема производства с затратами и доходами. Для этого (в достаточной степени условно)

разделяют совокупные затраты на переменные, которые отождествляют с прямыми затратами, и постоянные, которые отождествляют с косвенными. Дифференциация производственных расходов позволяет определить зависимость объема прибыли от объема реализации продукции и на этой основе управлять себестоимостью.

В основе «директ-костинга» лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода, который является одним из важнейших показателей, используемых в системе. Данный показатель представляет собой разницу между суммой продаж и переменными затратами.

Система директ-костинг имеет несколько отличительных особенностей:

первая - разделение производственных затрат на переменные и постоянные;

вторая - калькулирование себестоимости продукции по ограниченным затратам;

третья - много стадийность составления отчета о доходах.

В таблице 1 приведена схема составления отчета о прибылях и убытках, составленная по системе «директ-костинг». Эта система ориентирована на реализацию. Чем больше объем реализации, тем больше прибыли получает предприятие. Оценивают готовую продукцию и незавершенное производство только по переменным (прямым) затратам. Такая система оценки побуждает предприятия изыскивать возможности увеличения реализации [6, с.201].

Таблица 1 - Схема составления отчета о маржинальном доходе [6]

Виды продукции	1	2	3	4	5
Первый этап	Доход от реализации	x	x	x	x
Расчет себестоимости	- (минус)				
	Переменные затраты	x	x	x	x
	= (равняется)				
	Маржинальный доход	x	x	x	x
Второй этап	- (минус)				
Расчет результата	Постоянные затраты	x			
	= (равняется)				
	Прибыль	x	x	x	x

МСФО (IAS) 2 требует от компаний использовать для отчетной документации для внешних пользователей системы калькуляции с полным распределением затрат и трактовать непроизводственные издержки как расходы периода. Следовательно, стандарт «Запасы» запрещает использовать директ-костинг для целей внешней отчетности.

Система учета директ-костинг на предприятиях может быть организована по-разному. Здесь используются два подхода: автономность и интеграция. Система Харриса была основана на интеграции управленческого и финансового учета. Общая система записей управленческого и финансового учета предусматривает отражение в главной книге всех внутренних оборотов.

Рекомендуется в условиях системы «директ-костинг» отражать операции на бухгалтерских счетах следующим образом.

Основные условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на активных калькуляционных счетах 8110 «Основное производство» и 8310 «Вспомогательное производство». Накладные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 8410 «Накладные расходы», а затем в конце отчетного периода переносятся на дебет счетов 8110 «Основное производство» и 8310 «Вспомогательное производство». Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 7210 «Административные расходы», а в части сбытовых расходов — на счете 7110 «Расходы по реализации готовой продукции и оказания услуг».

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 8110 «Основное производство» в дебет счетов 1320 «Готовая продукция» или 7010 «Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг»

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 7110, 7210, 7310 в конце каждого отчетного периода полностью списываются на счет 5610 «Итоговый доход (убыток)» в уменьшение итогового дохода.

При системе «директ-костинг» схема построения отчетов о доходах многоступенчатая (табл. 2). В ней содержатся два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль.

Таблица 2. Формирование прибыли [7]

№ п/п	Наименование показателей	Значение показателей, тенге
1	Выручка от реализации продукции (В)	$V = 500$
2	Переменные затраты (ПЗ)	$ПЗ = 300$
3	Маржинальный доход (М)	$M = V - ПЗ = 200$
4	Постоянные расходы (ПР)	$ПР = 100$
5	Прибыль (П)	$П = M - ПР = 100$

Цель использования директ-костинг заключается в том, чтобы уменьшить долю постоянных накладных расходов в маржинальном доходе, поэтому директ-костинг оказывает существенное влияние на формирование конкурентоспособной цены продукции на основе снижения, в первую очередь, постоянных накладных расходов за счет использования всех факторов повышения рентабельности производимой продукции [8, с.77].

В таблице 3 проведем сравнение двух систем.

Таблица 3. Сравнительный анализ двух методов и влияние методов на прибыль [6]

Система «директ-костинг»	Система «абсорпшен-костинг»
Основывается на учете конкретных производственных затрат. Постоянные расходы относятся всей суммой на финансовый результат и не разносятся по видам продукции.	Основывается на распределении всех затрат, включаемых в себестоимость, по видам продукции (расчет полной себестоимости продукции).
Предполагает разделение затрат на постоянные и переменные.	Предполагает разделение затрат на прямые и косвенные.
Применяется для более гибкого ценообразования, вследствие чего увеличивается конкурентоспособность продукции. Дает возможность определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции, и, соответственно, возможность планировать цены и скидки на определенный объем продаж.	Применяется наиболее часто в казахстанских предприятиях. В основном используется для внешней отчетности.
Запасы готовой продукции оцениваются только по переменным затратам.	Запасы продукции на складе оцениваются по полной себестоимости, с включением компонент постоянных производственных затрат.

В отношении влияния обоих методов калькулирования себестоимости на прибыль профессор Друри К. приводит следующее: «...при использовании системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам прибыль зависит только от объема продаж при условии, что продажная цена и структура затрат неизменны. Однако, в системе калькуляции себестоимости с полным распределением затрат прибыль зависит как от объема продаж, так и от объема производства» [3, с.264].

Таким образом, принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным производственным расходам. При калькулировании полной себестоимости постоянные производственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются.

Калькуляция с полным распределением затрат (Абзорпшн-костинг) предусматривает учет всех затрат (и переменных и постоянных) связанных с производством и распределением их между реализованной продукцией и остатками готовой продукции на складе.

Некоторые предприятия включают непроизводственные накладные расходы в расчеты полной себестоимости единицы затрат. Однако эта практика не получила распространения, и непроизводственные накладные расходы обычно не учитываются при расчете полной себестоимости единицы продукции. Непроизводственные накладные расходы, как правило, включаются в отчеты по калькуляции с полным распределением затрат, как затраты отчетного периода.

В управленческом учете проблема определения себестоимости продукции является центральной. Целью статьи являлось изучение систем калькулирования себестоимости продукции с полным распределением затрат и по переменным издержкам.

Процесс контроля и регулирования затрат и их соответствия доходам во многом определяется системой учета себестоимости и калькулирования продукции.

В статье были рассмотрены системы калькуляции себестоимости с полным распределением затрат (абзорпшен-костинг) и по переменным издержкам (директ-костинг). При полном распределении затрат постоянные производственные накладные расходы распределяются на продукты и включаются в оценку запасов продукции. При калькуляции себестоимости по переменным издержкам только переменные расходы относят на продукцию, а постоянные производственные расходы рассматривают как затраты периода и относят на счет финансовых результатов.

Директ-костинг распределяет затраты постоянные и переменные. При этом на себестоимость относятся только переменные прямые затраты, а постоянные затраты и переменные косвенные (внепроизводственные) идут на фин результат, поэтому чем больше доля постоянных затрат, тем не корректней будет рассчитываться себестоимость на ед.продукции.

Директ-костинг актуален при принятии решения об увеличении или уменьшении объемов производства того или иного вида продукции. Маржинальный доход должен покрывать постоянные затраты, а это является причиной положительного решения относительно производства продукции.

При методе абзорпшн-костинг на себестоимость идут все прямые переменные и постоянные издержки, кроме косвенных. Таким образом, если объем продаж будет отличаться от объема производств - чем больше доля постоянных затрат, тем больше будет отличаться себестоимость на ед.продукции и фин результат (из за остатков готовой продукции) этих двух методов в течение определённого периода (например, поквартально), в итоге сумма будет одинаковой (например, по году).

Абзорпшен-костинг актуален, когда предприятие участвует в ценовой конкуренции или цена продукции привязана к полным затратам. Основное преимущество системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам в том, что прибыль отражается как функция от объема продаж, в системе же полного распределения затрат прибыль зависит и от производства и от реализации. Доводы в пользу системы с полным распределением затрат следующие:

- не снижается значение постоянных расходов;
- полное распределение затрат позволяет избежать отражения в отчетности фиктивных убытков.

#### **Список использованной литературы:**

1. Разливаева Л.В. Управленческий учет. Караганда: КЭУ, 2007. – С.213
2. Шеремет А.Д. Управленческий учет. Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – С.512
3. В. А. Артющенко. «Развитие и современное состояние систем учета затрат»
4. Радостовец В.К. и др. Бухгалтерский учет на предприятии. Издание 3 доп. и перераб. - Алматы: Центраудит, 2002. – 728с.
5. Керимов В.Э., Комарова Н.Н., Епифанов А.А. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг»//Аудит и финансовый анализ, №2, 2015
6. Международный стандарт финансовой отчетности (International Accounting Standards) 2 «Запасы» (с изменениями и дополнениями)
7. Алданиязов К.Н. Управленческий учет и анализ. Алматы: Нур-пресс, 2008. – С.368
8. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс. Москва: ЮНИТИ, 2012. – С.7