

Ключевые слова:

управленческий учет,
калькулирование себестоимости продукции,
учет затрат, позаказный метод,
попередельный метод

Е. Б. Фокина, аспирант
кафедры «Бухгалтерский учет» ГУМФ
(e-mail: fokinaek@mail.ru)

Управленческий учет затрат: новый метод калькулирования себестоимости

Управленческий учет — одна из главных составляющих системы управления предприятием. Его назначение состоит в формировании информации, необходимой для измерения и оценки эффективности хозяйственной деятельности предприятия в целом и в разрезе его подразделений; выявлении степени рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг, секторов и сегментов рынка, а также корректном исчислении себестоимости готовой продукции и полуфабрикатов.

Себестоимость продукции относится к числу важнейших качественных показателей, в обобщенном виде отражающих все стороны хозяйственной деятельности организации. Этот показатель связан с объемом и качеством продукции, использованием рабочего времени, сырья, материалов, оборудования, расходом фонда оплаты труда и т. д. Как правило, себестоимость служит основой определения цен на продукцию. Снижение ее ведет к увеличению суммы прибыли и повышению уровня рентабельности.

Руководители предприятий для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений должны знать свои затраты и корректно оценивать информацию о производственных расходах. С помощью анализа затрат выявляется их эффективность и рациональность, проверяются качественные показатели работы, устанавливаются корректные цены, а также планируется уровень прибыли и рентабельности производства.

Эффективность работы организации напрямую зависит от наличия информации о формировании себестоимости продукции. Это объясняется тем, что: во-первых, затраты на производство — это основа для определения продажной цены; во-вторых, информация о себестоимости — база для прогнозирования и управления производством.

ПОПЕРЕДЕЛЬНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ

Организация системы управленческого учета затрат напрямую зависит от особенностей конкретного производства. Наиболее сложны учет производственных затрат и калькулирование себестоимости. Рассмотрим эту проблему на примере текстильных предприятий.

Текстильная промышленность относится к группе отраслей, где технологические и хозяйственные особенности производства обуславливают необходимость применения попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Этот метод применяется в производствах с одновременным использованием сырья, материалов или полуфабрикатов.

Все предприятия текстильной промышленности имеют массовый тип производства, изготавливают повторяющуюся, однородную по исходному сырью, материалам и характеру выпуска массовую продукцию. В состав одного предприятия обычно входит несколько видов производств: прядение, ткачество и отделка. Технологический процесс включает выработку пряжи, изготовление суровых тканей и их отделку (крашение, пропитку и придание им разных специальных свойств в зависимости от назначения ткани).

Процессы производства хлопчатобумажных, льняных, шерстяных и шелковых тканей, как правило, совпадают, однако в каждом из них есть своя специфика обработки сырья и суровых тканей. Стадия обработки с определенным количеством операций, завершающаяся выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции, называется переделом. Перечень переделов определяется на основе технологического процесса и исходя из возможностей планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции передела и оценки незавершенного производства. На текстильных предприятиях основные переделы — прядильное, ткацкое и отделочное производства.

Попередельный метод подразумевает, что прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по переделам либо стадиям производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объект учета затрат — передел (производство, цех, участок).

Поскольку на текстильных предприятиях процесс выпуска готовой продукции состоит из нескольких последовательных технологически законченных переделов, в них исчисляют себестоимость продукции каждого передела (нити, основы, суровой ткани, готовой ткани), т. е. не только готовой продукции, но и полуфабрикатов, поскольку они могут быть реализованы на сторону в качестве готовой продукции. На практике существуют случаи, когда необходимо составлять калькуляцию себестоимости отдельных артикулов или групп продукции, если они получены из одного или однородного исходного сырья (группы арамидных, капроновых тканей). Значит, в данном случае объект калькулирования — вид или группа продукции каждого передела.

В ходе проведения управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции на предприятиях текстильной промышленности возникают определенные проблемы и сложности.

Одна из частых проблем — учет сырья и материалов. Все производства, в которых учет организуется попередельным методом, довольно материалоемки. Затраты на сырье и материалы в себестоимости текстильной продукции составляют от 70 до 90 % в зависимости от вида продукции (пряжа, основа, суровая ткань, готовая ткань), и это основная доля затрат в себестоимости готовой продукции. В связи с этим в производственном процессе уделяется особое внимание учету использования материальных ресурсов. Остальная часть производственных затрат — это трудовые ресурсы и затраты на обслуживание и управление производством. Материальные затраты и затраты на трудовые ресурсы непосредственно относятся к готовой продукции (полуфабрикату). Соответственно, основная часть производственных затрат (около 90 %) — прямые, и почти все они зависят от объема, т. е. их можно отнести к переменным, что также является особенностью производства текстильной продукции.

В табл. 1 приведена структура себестоимости продукции, выявленная в ходе исследования управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости на нескольких предприятиях текстильной промышленности.

Таблица 1

**Анализ структуры себестоимости
текстильной продукции по элементам расходов**

Элементы затрат	Средние фактические показатели за 2009 г., %	Средние фактические показатели за 2010 г., %	Изменение средних значений 2010 г. по сравнению с 2009 г., %
Материальные затраты	78,0	80	2,0
Затраты на оплату труда	9,0	10	1,0
Отчисления от фонда оплаты труда	1,5	2	0,5
Амортизация	8,5	7	-1,5
Прочие затраты	3,0	1	-2,0

Источник: рассчитано автором.

Как видно из таблицы, структура себестоимости текстильной продукции незначительно меняется в динамике. Основную и значительную часть составляют материальные расходы. Поэтому учет материальных затрат необходимо организовать таким образом, чтобы установить полный контроль за использованием сырья и материалов в текстильном производстве, а также выявить пути снижения себестоимости продукции за счет рационального использования и корректного учета материальных ресурсов.

Многие текстильные предприятия, в особенности занимающиеся производством технических тканей, помимо своего обычного вида деятельности занимаются выполнением государственных заказов по изготовлению тканей военного назначения (для бронежилетов, парашютов, огнезащитных и др.). Данная продукция производится отдельными партиями по конкретным заказам, она изготавливается в соответствии с техническими условиями заказчика в заранее оговоренный срок. Для военных тканей используют нить с особыми техническими свойствами. Изготовление такой нити — очень сложный процесс, требующий больших материальных и трудовых затрат, поэтому текстильные предприятия, как правило, покупают уже готовую нить.

На практике многие текстильные предприятия при выполнении госзаказов используют обычную схему учета затрат по переделам, согласно которой сырье, полуфабрикаты собственной выработки, продукция передаются из передела в передел по фактической или нормативной себестоимости. Однако применение такого метода не способствует оперативному контролю за использованием дорогостоящего сырья, движением полуфабрикатов военного назначения и, как следствие, отслеживанию в режиме реального времени выполнения государственного заказа в срок. Также применение попередельного метода в таких случаях исключает возможность оперативных корректировок нормативов использования сырья и полуфабрикатов, что может повлечь за собой отходы, брак в продукции и, соответственно, существенные материальные потери предприятия.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ ПОЗАКАЗНОГО МЕТОДА В ОБЩЕЙ СХЕМЕ ПОПЕРЕДЕЛЬНОГО УЧЕТА

Более рациональный способ учета затрат ввиду особенностей текстильного производства при выполнении государственных заказов — использовать некоторые элементы позаказного метода в общей схеме попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости.

Позаказный метод применяется, когда продукция производится отдельными партиями или сериями или когда она изготавливается в соответствии с техническими условиями заказчика. Каждому заказу присваивается уникальный номер, который указывается на всех документах по затратам (лимитно-заборные карты и требования

на материалы, накладные на внутренние перемещения, карты выработки и др.). Основание для открытия заказа — договор, заключенный между предприятием — изготовителем продукции и заказчиком.

Сущность данного метода состоит в том, что все прямые затраты (затраты основных материалов, заработная плата производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются по установленным статьям калькуляции в разрезе отдельных производственных заказов, а остальные — по местам их фактического возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения.

При использовании позаказного метода объектом учета затрат и калькулирования становится отдельный производственный заказ, содержащий определенное количество продукции (изделий). Фактическая себестоимость изделий (работ или услуг), изготавливаемых по конкретному заказу, высчитывается после его выполнения (закрытия).

Себестоимость заказа определяется суммированием всех затрат производства со дня его открытия до дня выполнения и закрытия. Окончание и закрытие заказа оформляется накладной или актом на сдачу выполненных готовых изделий или работ. Затем заказ закрывают и выписку документов с данным номером закрытого заказа прекращают.

На практике возникают ситуации, когда заказы выполняются в течение нескольких месяцев и в этот период времени из серии или партии изделий производят частичный выпуск. В этом случае определяется себестоимость частично выполненного заказа. Затраты делятся между выпуском готовой продукции и незавершенным производством прямым путем, без использования специфических приемов их распределения.

Для текстильных предприятий предлагается использовать «сквозные» заказы по всем переделам производства — начиная от закупки сырья и заканчивая продажей готовой продукции. Для учета затрат на каждый заказ открывать отдельный аналитический счет с указанием конкретного заказа (с уникальным номером и датой). Учет прямых затрат по отдельным заказам осуществлять на основании первичных документов по учету выработки, расходу сырья и материалов, накладных на внутреннее перемещение, талонов приемки куска и других документов, в которых обязательно указывается соответствующий заказ. Косвенные расходы распределяются между отдельными заказами по принятым в данном производстве или данной отрасли способам. Это позволит рассчитать корректную себестоимость продукции по заказам, установить оперативный контроль за использованием сырья, движением полуфабрикатов и готовой продукции, а также отслеживать в режиме реального времени отгрузку ткани военного назначения по заказам и остатки незавершенных заказов.

Предложенный автором механизм использования элементов позаказного метода в общей схеме попередельного метода учета затрат уже реализуется на одном из крупнейших текстильных предприятий России по производству технических тканей. На примере этого предприятия проанализируем обоснованность применения данного механизма.

Один из видов продукции, входящей в заказ для военной приемки, — техническая ткань артикула 84127, изготовленная из арамидной нити и предназначенная для средств индивидуальной бронезащиты. Себестоимость готовой ткани, выработанной по обычной технологической схеме текстильного производства за ноябрь 2011 г., рассчитанная с использованием попередельного метода учета затрат, составила 933,29 руб. за 1 погонный метр. Цена реализации для артикула 84127 по прайс-листу 2011 г. — 1030,50 руб. за 1 погонный метр. Соответственно, при реализации одного метра ткани данного артикула предприятие получит прибыль 97,21 руб.

Однако здесь следует учитывать, что при расчете себестоимости не был учтен ряд факторов, непосредственно влияющих на расчет. Первый и самый важный фактор — закупка партий сырья, предназначенного непосредственно для выполнения государственного заказа. Как уже отмечалось, оно отличается более высокой стоимостью, чем

аналогичное сырье для тканей, не предназначенных для военной приемки. В расчете себестоимости готовой продукции артикула 84127 его стоимость была учтена по средней оценке (в течение месяца), а не по реальной стоимости партий, предназначенных для ткани военного назначения, т. е. в себестоимости некорректно учтена стоимость предназначенного сырья. Полный расчет себестоимости по основным статьям калькуляции приведен в табл. 2.

Таблица 2

Анализ структуры себестоимости ткани военного назначения по элементам расходов, рассчитанной разными методами

Элементы затрат	Фактические показатели (рассчитано по переделам), руб.	Фактические показатели (рассчитано по переделам), %	Фактические показатели (рассчитано по заказам), руб.	Фактические показатели (рассчитано по заказам), %	Отклонение, руб.	Отклонение*, %
Материальные затраты	709,30	76,00	748,77	79,00	39,47	5,56
Затраты на оплату труда	93,32	10,00	104,26	11,00	10,94	11,72
Отчисления от фонда оплаты труда	15,87	1,70	16,11	1,70	0,24	1,51
Амортизация	81,20	8,70	66,35	7,00	-14,85	-18,29
Прочие затраты	33,60	3,60	12,32	1,30	-21,28	-63,33
Итого	933,29	100,00	947,81	100,00	14,52	1,56

* Отношение показателей, рассчитанных по заказам, к показателям, рассчитанным по переделам.
Источник: составлено автором.

Полученные в результате исследования данные свидетельствуют о том, что себестоимость ткани для военных нужд, предназначенной для реализации по заказу, в значительной степени отличается от себестоимости аналогичной ткани, рассчитанной при использовании попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости: в первом случае этот показатель на 14,52 руб. выше, чем во втором. Основную и значительную часть в структуре себестоимости, рассчитанной по разным методам, составляют материальные затраты. При расчете по заказам затраты на 5,56 % выше, чем при расчете по переделам, что объясняется более высокой стоимостью сырья, предназначенного для военного заказа. Прочие затраты, наоборот, значительно меньше (на 63,33 %) в себестоимости продукции по заказам. Это объясняется по большей части тем, что при производстве ткани военного назначения выявляется меньшее количество брака в продукции вследствие высокого качества сырья и материалов.

Приведенный выше пример наглядно показывает рациональность использования элементов позаказного метода в общей схеме попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости для предприятий текстильной промышленности, выполняющих государственные или иные виды заказов.

Ведение «сквозного» заказа по всем переделам производства позволит отслеживать всю технологическую схему по изготовлению ткани, предназначенной для реализации по заказу. Также использование элементов позаказного метода позволит выявлять экономические ситуации, проанализировав которые, можно принять решения по поводу корректировок нормативов использования сырья и полуфабрикатов.

ВНЕДРЕНИЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ

Использование элементов позаказного метода в общей схеме попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости возможно только на предприятиях с высокой степенью организации внутренней информационной структуры, т. к. проблемы ее формирования оказывают значимое влияние на само существование механизма ведения заказов по переделам производства и непосредственно определяют

тип организационной структуры предприятия. Особенно это характерно для российских текстильных предприятий, на которых внедрение механизма использования заказов по всем переделам технологического процесса происходит именно в ходе внедрения информационных систем (обычно класса ERP).

Автоматизированные информационные системы внедряются для того, чтобы объединить все подразделения предприятия и все необходимые функции в одном информационном пространстве, которое будет обслуживать текущие потребности этих подразделений. Обычно каждое подразделение текстильного предприятия имеет собственную информационную систему, оптимизированную для решения его специфических задач. Информация, предоставляемая из нескольких информационных баз, как правило, необъективна и неточна, искажает реальные данные, что не способствует продуктивному ее использованию для принятия управленческих решений.

Корпоративная информационная система — важная составляющая управленческого учета, которая является информационной средой и в которой учитывается, обрабатывается и анализируется информация различных служб предприятия. Ее основные цели — учет, контроль и мониторинг сырья, полуфабрикатов и готовой продукции в количественном и стоимостном выражении. Данная система позволит отслеживать заказы по всем переделам производства, начиная от закупки сырья.

Механизм использования элементов позаказного метода подразумевает ведение учета в единой системе обработки данных. Это будет способствовать получению корректной и полной информации в необходимые сроки, точному расчету всех показателей управленческого учета.

Таким образом, организация системы управленческого учета на предприятиях текстильной промышленности — сложный и длительный процесс. Это связано прежде всего с технологическими особенностями производства текстильных предприятий. Для корректного расчета себестоимости ткани, предназначенной для реализации по заказу; эффективного контроля за использованием дорогостоящего сырья, движением полуфабрикатов и готовой продукции; отслеживания в режиме реального времени выполнения государственного или иного вида заказа в срок на текстильных предприятиях необходимо применение элементов позаказного метода в общей схеме попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости. Также применение позаказного метода создаст возможность для оперативных корректировок нормативов использования сырья и полуфабрикатов, что практически исключит большие технологические потери и значительные материальные затраты.

Библиография

1. Бехтерева, Е. В. Себестоимость: рациональный и эффективный учет расходов. Практическое руководство. — 5-е изд., перераб. — М.: Омега-Л, 2011.
2. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. — М.: Омега-Л, 2011.
3. Врублевский, Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учебное пособие. — М.: Бухгалтерский учет, 2004.
4. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебник / Пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
5. Карпова, Т. П. Основы управленческого учета: учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2003.
6. Керимов, В. Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: учебник. — 2-е изд., изм. и доп. — М.: Издательский Дом «Дашков и К», 2002.
7. Прищепа, А. И. Особенности учета затрат в производственных объединениях // Бухгалтерский учет. — 1978. — № 4. — С. 26–29.
8. Просветов, Г. Учет затрат и калькулирование себестоимости: задачи и решения. — М.: Альфа-Пресс, 2009.
9. Сорина, Л. З. Бухгалтерский учет в текстильной и легкой промышленности. — М.: Легпромбытиздат, 1991.