

МЕЖДУНАРОДНЫЙ АСПЕКТ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КАК ЭЛЕМЕНТА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Рассмотрено классификацию затрат для оценки запасов и их состав для целей калькулирования в системе управленческого учета

Калькулирование представляет собой систему экономических расчетов по исчислению себестоимости продукции, которая включает организацию учета по объектам затрат, формирование полных затрат по объектам учета и калькулирования, а также способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции.

Калькулирование себестоимости продукции взаимосвязано с процессом учета затрат на производство и реализацию продукции, с группировкой затрат по отдельным калькуляционным статьям и элементам затрат. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции представляют собой два взаимосвязанных этапа учетного процесса.

Изучение зарубежных литературных источников показывает, что в странах с развитой экономикой учет затрат трактуется шире, чем в отечественной литературе и практике. Это понятие вбирает в себя не только документирование, отражение на счетах фактически понесенных затрат и калькулирование себестоимости продукции, но и все информационное обеспечение стратегии и тактики по внутреннему управлению организацией.

Однако независимо от применяемой методологии и целей исчисления себестоимости этот показатель в системе управления производством играет ключевую роль, а калькулирование является одним из важнейших способов определения экономической эффективности производства.

Одно из требований научно обоснованного калькулирования себестоимости продукции – применение единых способов оценки затрат, а также использование определенной классификации затрат. В зависимости от того комплекса целей, который обслуживает учетная система, применяются различные способы измерения и группировки (классификации) затрат. Для целей исчисления себестоимости продукции, то есть калькулирования в системе управленческого учета, наибольшую значимость представляет классификация затрат для оценки запасов.

Всю совокупность затрат, понесенных организацией в процессе ее функционирования, в системе управленческого учета делят на две группы – затраты на продукт и затраты периода. Данная классификация имеет важное методологическое значение, так как оказывает влияние на формирование прибыли. Затраты на продукт становятся расходами в качестве себестоимости реализованных товаров только тогда, когда продукция продана, что может произойти по истечении нескольких периодов после того, когда она была произведена. Затраты периода всегда относятся на расходы тогда, когда они были фактически произведены, они не проходят через **стадию запасов**, а сразу участвуют в исчислении прибыли.

В соответствии с международным стандартом финансовой отчетности IAS 2 “Запасы” основным вопросом в учете запасов является определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива и переносу в следующие периоды до признания соответствующей выручки.

Запасы включают товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи (в торговой организации), готовую или незавершенную продукцию, выпущенную организацией, а также сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе (в промышленной организации).

В соответствии с данным стандартом запасы обязательно должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной чистой стоимости реализации. Поэтому важно правильно исчислять себестоимость любого из элементов запаса.

Себестоимость запасов включает все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения.

Затраты на приобретение запасов включают покупную цену, импортные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами), а также расходы на транспортировку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объекта. Торговые скидки, возвраты платежей и другие аналогичные статьи, вычитаются при определении затрат на закупку.

Затраты на продукт обусловлены производством готовой продукции. Они входят в стоимость продукции, запасов, поэтому иногда называются запасоемкими затратами. К затратам на продукт относят основные материалы, основной труд и производственные накладные расходы. IAS 2 так трактует данные статьи: "Затраты по переработке запасов включают затраты, непосредственно связанные с единицами продукции, такие как прямые затраты на оплату труда. К ним также относится систематическое распределение постоянных и переменных накладных производственных расходов, которые имеют место при переработке сырья в готовую продукцию".

Основные материалы представляют собой сырье и материалы, которые перерабатываются в готовую продукцию. К основным материалам обычно не относят незначительные расходы (смазочные материалы, клей, краска, гайки, винты, заклепки и т.п.), так как более точное исчисление такого рода затрат не дает экономического выигрыша, то есть затраты на их исчисление и распределение превышают выгоды от формирования более точного показателя. Такие материалы обычно называются вспомогательными или косвенными и относятся к производственным накладным расходам.

Основной труд представляет собой оплату труда производственных рабочих, непосредственно связанных с изготовлением конкретных видов продукции. Косвенная заработная плата – это вся прочая оплата труда на предприятии, которую невозможно или нецелесообразно отнести на конкретную продукцию. Косвенная заработная плата входит в состав общепроизводственных накладных расходов, например, заработная плата производственных менеджеров, контролеров, охраны; заработная плата, начисленная за исправление брака, сверхурочная доплата, оплата за время простоя, сопутствующие выплаты (оплата больничных листов, пенсии и т.п.).

Производственные накладные расходы включают таким образом все остальные затраты на производство продукции: вспомогательные материалы, косвенный труд, коммунальные услуги, амортизацию производственных зданий и оборудования и т.п.

Основные материалы и основной труд представляют собой первичные затраты. Основной труд и производственные накладные расходы представляют собой добавленные затраты, то есть затраты, связанные с переработкой материалов в готовую продукцию (добавленные к стоимости материалов). Затраты необходимо детализировать в зависимости от экономической целесообразности. Если доля какого-либо элемента затрат относительно мала, его выделение не имеет смысла. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации заработная плата производственных рабочих может составлять менее 5 % общей суммы затрат. В таких случаях затраты на заработную плату и производственные накладные расходы могут быть объединены в одну статью – конверсионные (добавленные) затраты.

Затраты периода, как уже отмечалось, не включаются в стоимость запасов, а относятся на расходы в том периоде, в котором они возникли. Примеры затрат, исключаемых из себестоимости запасов и признаваемых в качестве расходов в периоде их возникновения (в соответствии с IAS 2):

1. сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
2. затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
3. административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;
4. затраты на продажу.

Затраты по займам не включаются в себестоимость продукции, а немедленно списываются как расходы периода. Международный стандарт IAS 23 “Затраты по займам” определяет те редкие случаи, в которых в себестоимость запасов включаются затраты по займам.

Таким образом, в наиболее общем виде затраты периода – это административные затраты и затраты, связанные с реализацией.

Помимо стандарта, в литературе существует следующее объяснение, почему расходы по реализации и административные расходы не являются запасоемкими затратами, то есть не участвуют в формировании стоимости актива. Данные расходы напрямую не связаны с покупкой товаров или производством готовой продукции. Расходы по реализации рассматриваются в основном как относящиеся к себестоимости продаж, а административные расходы настолько косвенно связаны с производственным процессом, что любое распределение их полностью произвольно.

Административные затраты – это затраты на общее управление организацией в целом (заработная плата административных работников, затраты на командировки административного персонала, амортизация административных зданий и офисного оборудования и т.п.)

Затраты, связанные с реализацией, включают все затраты по обеспечению выполнения заказов и доставке готовой продукции покупателям (комиссионные, реклама, амортизация торгового оборудования, транспортных средств, доставка и хранение готовой продукции).

Классификация затрат на переменные и постоянные больше характерна для учетных систем, формирующих затраты для целей принятия управленческих решений. Однако и при калькуляции себестоимости продукции в системе управленческого учета возникает необходимость классифицировать ряд затрат на переменные и постоянные. В IAS 2 “Запасы” упоминание о делении затрат на постоянные и переменные происходит в контексте вопроса о распределении производственных накладных расходов.

Затрати деляться на постоянные и переменные в зависимости от того, как они реагируют на изменение количественного объема выпуска продукции. Сумма постоянных затрат в отчетном периоде в рамках определенного диапазона деловой активности предприятия не подвергается существенным колебаниям и остается примерно на одном уровне, независимо от того, сколько продукции было выпущено в данном отчетном периоде – максимально возможное количество или напротив – самый минимум. В этой особенности постоянных затрат скрыт мощный резерв снижения себестоимости единицы продукции и повышения прибыли, так как с увеличением объема выпуска (в пределах диапазона деловой активности предприятия) доля постоянных затрат, приходящаяся на единицу продукции, снижается. Постоянные издержки обусловлены наличием у любого предприятия средств производства – зданий, сооружений, оборудования, а также необходимостью управления. Поэтому в состав постоянных издержек входит, как правило, амортизация основных средств, прочие затраты, связанные с наличием и обслуживанием основных средств (например, налог на недвижимость), другие производственные затраты, частично административные затраты и затраты, связанные с реализацией, присутствующие не зависимо от объема произведенной продукции.

Общая сумма переменных затрат, напротив, с ростом объема производства также увеличивается. Это связано с тем, что *переменные затраты на единицу продукции*, как правило, обусловлены технологией производства, являются нормируемыми и не подвергаются изменениям в отчетном периоде. К переменным затратам относят прямые материальные и прямые трудовые затраты. Затраты на социальное страхование, как правило, находятся в прямой зависимости с трудовыми затратами. Поэтому часть затрат на соцстрах, начисленная на переменный фонд заработной платы, может быть включена в состав переменных затрат на единицу продукции. Кроме того в состав переменных затрат должна быть включена та часть производственных затрат, административных затрат и затрат, связанных с реализацией, прирост которых обусловлен приростом объемов производства и реализации.

Для целей калькуляции в системе управленческого учета “постоянными накладными производственными расходами являются те косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, такие как амортизация и обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы. Переменными производственными накладными расходами являются те косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства, такие как косвенные затраты сырья и косвенные затраты труда” [IAS 2].

Хотелось бы подчеркнуть важность распределения всей суммы общепроизводственных затрат на постоянную и переменную части. Изменение объема выпущенной продукции принципиально противоположным образом влияет на изменение затрат, в зависимости от их принадлежности к той или иной категории. Не случайно в стандарте прямо указывается на необходимость применения различных подходов при распределении той или иной категории производственных накладных расходов и приводится аргументированная методика их распределения.