

Глава 7

Принципы и метод бухгалтерского учета

Принципы и метод бухгалтерского учета

Необходимость введения единых подходов к бухгалтерскому учету

Одной из основных задач бухгалтерского учета является обеспечение внутренних и внешних пользователей необходимой информацией о деятельности организаций. Эта информация должна быть объективной и понятной пользователям. Представим следующую ситуацию: на территории автономного образования в составе Российской Федерации функционирует предприятие, 70% работников которого являются представителями коренной национальности. По этой причине руководство предприятия принимает решение вести бухгалтерский учет и отчетность на языке коренной национальности. В результате этого решения информация бухгалтерской отчетности организации будет непонятной для многих внешних пользователей.

Представим другую ситуацию: по результатам инвентаризации основных средств, проводимой в некоторой организации в конце года, была выявлена недостача нескольких ценных активов. С целью улучшить показатели годовой бухгалтерской отчетности, руководство организации приняло решение зарегистрировать результаты инвентаризации в бухгалтерских учетных и отчетных документах, относящихся к следующему году. В результате информация бухгалтерской отчетности не будет отражать реального состояния организации.

Для того чтобы подобных ситуаций не возникало, на законодательном уровне вводятся единые базовые подходы к отражению экономической информации. Единые подходы обеспечиваются принятием принципов (допущений, требований) и установлением метода бухгалтерского учета. Все организации при ведении бухгалтерского учета обязаны следовать установленным принципам и применять метод бухгалтерского учета.

Принципы (допущения, требования) бухгалтерского учета

Система бухгалтерского учета базируется на установленных принципах, которые могут быть названы также требованиями либо допущениями. Действующее законодательство определяет для организаций следующие принципы (допущения, требования) бухгалтерского учета:

- 1) *Допущение имущественной обособленности организации.* Имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации, а также имущества и обязательств других организаций. В соответствии с данным допущением имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других физических и юридических лиц, находящегося у данной организации.
- 2) *Допущение непрерывности деятельности организации.* Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности. Принятие данного допущения обосновывает отражение активов организации в бухгалтерском балансе по учетной оценке, а не по рыночной цене возможной реализации. Также подразумевается, что обязательства организации будут погашаться в обычном порядке.
- 3) *Требование полноты.* Все факты хозяйственной деятельности и результаты инвентаризации подлежат регистрации и отражению на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков и изъятий.
- 4) *Требование своевременности.* Факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности своевременно.
- 5) *Требование приоритета содержания перед формой.* Факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете исходя не только из их правовой формы, но и из их экономического содержания и условий хозяйствования.
- 6) *Принцип денежной оценки.* Бухгалтерский учет ведется организациями в денежном измерении. В соответствии с данным принципом бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации – в рублях.
- 7) *Принцип (метод) двойной записи.* Организации ведут бухгалтерский учет методом двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, то есть результаты каждой хозяйственной операции должны быть отражены на двух счетах бухгалтерского учета.
- 8) *Принцип учетного (отчетного) периода.* Деятельность организации измеряется в бухгалтерском учете за конкретный промежуток времени, называемый учетным (отчетным) периодом. Основным отчетным (учетным) периодом является один год.
- 9) *Требование непротиворечивости.* Данные аналитического учета должны быть тождественны оборотам и остаткам по счетам синтетического учета, показатели бухгалтерской отчетности должны быть тождественны данным синтетического и аналитического учета.

- 10) *Требование рациональности.* Бухгалтерский учет ведется рационально и экономно, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.
- 11) *Допущение последовательности применения учетной политики.* Выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Под учетной политикой понимается совокупность конкретных способов и приемов, используемых организацией при ведении бухгалтерского учета активов, обязательств и капитала. Более подробно об учетной политике смотри главу 9 «Общие положения бухгалтерской отчетности. Бухгалтерский баланс».
- 12) *Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.* Факты хозяйственной деятельности организации относятся в бухгалтерском учете к тому отчетному периоду, в котором они должны иметь место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Содержание данного допущения будет раскрыто в главе 12 «Группировка и оценка доходов и расходов».
- 13) *Требование осмотрительности.* При возникновении неоднозначных ситуаций они оцениваются в бухгалтерском учете в первую очередь с точки зрения потенциальных потерь, расходов и обязательств, а не возможных доходов и поступлений имущества, не допуская при этом создания скрытых резервов. Соблюдение этого требования позволяет уменьшить риск принимаемых решений, так как, стремясь к прибыли, организация не исключает возможность убытков.

Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется *на русском языке*. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Требованием к ведению бухгалтерского учета является *раздельный учет* текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями. В связи с продолжающимся переходом на международные стандарты бухгалтерского учета, действующие требования к ведению бухгалтерского учета развиваются и уточняются.

Метод бухгалтерского учета и его элементы

Метод бухгалтерского учета — это совокупность способов практического осуществления бухгалтерского учета. Принятие метода бухгалтерского учета обеспечивает выполнение стоящих перед бухгалтерским учетом задач контроля, анализа и управления хозяйственной деятельностью. Метод бухгалтерского учета включает в себя четыре элемента:

- документирование;
- инвентаризация;
- оценка;
- калькуляция.

Документирование есть процесс документального подтверждения фактов хозяйственной деятельности. Все хозяйственные операции должны своевременно оформляться оправдательными документами, которые полно и достоверно отражают сущность операции. На основании подобных документов, называемых первичными документами, ведется бухгалтерский учет. Подробнее о документировании смотри главу 22 «Документальное оформление операций».

Инвентаризация есть способ проверки достоверности данных бухгалтерского учета о наличии и составе имущества и денежных обязательств организации. В ходе инвентаризации устанавливается и документально подтверждается фактическое наличие, состояние и оценка имущества и денежных обязательств. В результате инвентаризации либо подтверждаются данные бухгалтерского учета, либо выявляются неучтенные ценности, потери, хищения и недостачи.

Оценка есть получение единых обобщающих показателей для отражения имущества (активов), источников его формирования (капитала и обязательств) и хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности. Таким показателем является денежное выражение в рублях. Принципы оценки различных видов активов установлены законодательно и раскрыты в главе 8 «Порядок оценки различных видов активов». Установленный порядок оценки доходов и расходов рассмотрен в главе 12 «Группировка и оценка доходов и расходов».

Калькуляция есть способ определения себестоимости продукции (работ, услуг) на основе учетных данных о затратах на производство. На основе информации бухгалтерского учета о совершенных затратах рассчитывается себестоимость выпущенной и проданной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Калькуляция себестоимости осуществляется согласно требованиям нормативных актов. Величина себестоимости продукции (работ, услуг) необходима для обоснованного установления продажной цены, определения финансовых результатов деятельности, контроля и принятия управленческих решений.

Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета

Объекты и цели инвентаризации

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить *инвентаризацию имущества и обязательств*, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Инвентаризация имущества и обязательств является одной из важнейших процедур в бухгалтерском учете.

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат материально-производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но регистрируемые в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально-ответственным лицам.

Основными *целями инвентаризации* являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Время проведения инвентаризации

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ проведение инвентаризации *обязательно*:

- при передаче имущества организации в аренду, при выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет.
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Инвентаризационная комиссия

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие

специалисты (товароведы, инженеры, технологи, техники, механики, экономисты, представители службы внутреннего аудита организации и т.д.). Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления результатов инвентаризации.

Общие правила проведения инвентаризации

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Материально ответственные лица дают расписки в том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии, и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяется инвентаризационной комиссией путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Документальное оформление результатов инвентаризации

Для оформления инвентаризации необходимо применять типовые формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств либо формы, разработанные министерствами, ведомствами. Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учетных финансовых обязательств заносятся в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной техники, так и ручным способом. На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Наименование инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны. На последней странице описи должны быть сделаны отметка о проверке цен, таксировка и подсчет итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки подчеркиваются.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. В случае проверки фактического наличия имущества при смене материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший — в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи. Для оформления инвентаризации необходимо применять типовые формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств либо формы, разработанные министерствам и, ведомствами.

Контрольные проверки и выборочные инвентаризации

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой секции и т.п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций.

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки. Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

Составление сличительных данных по инвентаризации

Сличительные ведомости составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и по данным инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтер-

ском учете. Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей. Сличительные ведомости могут быть составлены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и вручную. На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Регулирование расхождений данных инвентаризации с учетными данными

Если в ходе инвентаризации выявлены расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, то эти расхождения регулируются в следующем порядке:

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, приходятся по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующие суммы зачисляются на финансовые результаты (доходы) у коммерческой организации. Необходимо установить причины возникновения излишка;
- убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации на издержки производства или обращения (расходы) у коммерческой организации. Нормы убыли могут применяться только в случаях выявления фактических недостат;
- убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостат ценностей излишками по пересортице. Если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли применяются только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм;
- недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на счет виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты (расходы) у коммерческой организации.

Взаимный зачет излишков и недостат в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а при годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией.

Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета. Понятие себестоимости

Понятие себестоимости

Согласно установленным принципам оценки, имущество, произведенное в самой организации, оценивается по стоимости его изготовления (производства). Данный показатель стоимости называется себестоимостью.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции (работ, услуг) является одним из главных показателей, характеризующих деятельность организаций сферы производства. Информация о себестоимости широко используется в управлении производством, для контроля соответствия фактических затрат принятым нормативам, для выявления резервов дальнейшего снижения производственных затрат. Величина себестоимости продукции (работ, услуг) свидетельствует об эффективности производственного процесса, относительно низкая себестоимость повышает конкурентоспособность продукции (работ, услуг).

Готовая продукция, выполненные работы, оказанные услуги оцениваются в учете по их себестоимости. По факту продажи готовой продукции (работ, услуг) организация прекращает признание актива «готовая продукция» и одновременно принимает к учету расходы. Сумма по данной операции соответствует себестоимости (учетной оценке) проданной продукции (работ, услуг). Таким образом, от величины себестоимости продукции зависит объем расходов организации и, следовательно, величина финансового результата деятельности.

Понятие об управленческом учете

При производстве продукции (работ, услуг) организация совершает большое количество разнообразных затрат. Для того чтобы исчислить себестоимость произведенной в организации готовой продукции, необходимо иметь информацию о совокупном объеме затрат трудовых, материальных и природных ресурсов, связанных с производством всех видов продукции и их продажей потребителям. Для этого в организации в течение отчетного месяца осуществляется регистрация всех совершаемых производственных затрат и затрат на реализацию.

Процесс системного сбора информации о совершаемых затратах обособлен в составе бухгалтерского *управленческого учета*. Основными задачами управленческого учета являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и реализацию продукции;
- калькуляция показателей себестоимости продукции (плановых, нормативных, фактических);
- контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- получение оценочных данных по различным моделям хозяйствования;
- определение финансовых результатов деятельности структурных подразделений.

Данные управленческого учета обеспечивают администрацию информацией, необходимой для управления организацией, планирования и контроля производственной деятельности.

Товарный выпуск продукции. Незавершенное производство

Конечным результатом производственного процесса является готовая продукция, которая должна быть закончена обработкой (комплектацией), при этом ее технические и качественные характеристики должны соответствовать условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством. В отличие от финансового учета, где отражается наличие и движение всех запасов готовой продукции, в том числе остатка на начало месяца, возврата продукции покупателями и прочих поступлений на склад, объектом бухгалтерского управленческого учета является продукция, выпущенная из производства в отчетном месяце, или «товарный выпуск» продукции, а также незавершенное производство.

Товарный выпуск продукции – выпущенная из производства в данном отчетном периоде готовая продукция, произведенная для других потребителей и обслуживающих производств самой организации. В товарный выпуск не включаются произведенные в данном отчетном периоде полуфабрикаты и другие изделия собственного производства, вошедшие в состав незавершенного производства. Товарный выпуск увеличивает запасы готовой продукции.

Незавершенное производство – это продукция, не прошедшая полного технологического процесса, не укомплектованные изделия, а также изделия, не прошедшие испытания и технической приемки. Незавершенное производство представляет собой отдельный вид активов и отражается в бухгалтерском балансе обособленно.

Фактическая производственная себестоимость

Товарный выпуск продукции оценивается в учете по фактической производственной себестоимости.

Производственная себестоимость есть такой показатель себестоимости, в котором суммируются только затраты, относящиеся к стадии производства, и в который не включаются затраты, связанные с реализацией продукции. Каль-

куляция производственной себестоимости наиболее трудоемка, так как связана с учетом, группировкой и распределением большого количества разнообразных затрат.

Фактическая производственная себестоимость продукции определяется по истечении отчетного месяца и представляет достоверную информацию о фактически совершенных затратах на производство данной продукции (работ, услуг) в отчетном периоде.

Оценка незавершенного производства

Для *оценки незавершенного производства* суммируются затраты по тем операциям обработки (фазам, переделам), которые изделия (работы) уже прошли. Для оценки незавершенного производства сначала исчисляется объем незавершенного производства в натуральных показателях (по количеству, по весу и т.п.) в разрезе видов продукции и стадий производства. Эти показатели определяются на основе данных аналитического учета (отчетов материально-ответственных лиц) либо в процессе инвентаризации незавершенного производства.

После определения объема незавершенного производства оно оценивается в стоимостных показателях. Стоимостная оценка может производиться разными способами. Выбор конкретного способа зависит в первую очередь от того, является ли производство массовым или серийным. В *единичном* производстве (например, в строительстве) оценка незавершенного производства осуществляется по фактически произведенным затратам. В *массовом* производстве оценка незавершенного производства может производиться, в частности, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Формула калькуляции себестоимости

Калькуляцией себестоимости называется исчисление себестоимости по данным учета затрат. При калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) организации всех форм собственности руководствуются типовыми методическими рекомендациями и отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькуляции себестоимости.

Различие условий производства продукции (работ, услуг) в разных отраслях вызывает использование различных методов калькуляции себестоимости. При этом для всех производств и всех организаций является единой общая формула калькуляции себестоимости, связывающая величины себестоимости и производственных затрат.

Себестоимость (производственная) товарного выпуска продукции отчетного месяца равна фактическим затратам на производство в отчетном месяце, увеличенным на стоимость незавершенного производства на начало месяца, за вычетом стоимости незавершенного производства на конец месяца, а также возвратных отходов.

Возвратными отходами считаются остатки исходных материалов, полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, утратившие частично потребительские качества (химические или физические свойства) исходного ресурса, которые могут быть использованы организацией либо реализованы на сторону.

Таблица 7.1 **Формула исчисления себестоимости**

Себестоимость товарного выпуска	=	Затраты на производство в отчетном месяце	+	Незавершенное производство на начало месяца	–	Незавершенное производство на конец месяца	–	Возвратные отходы производства
---------------------------------------	---	--	---	---	---	--	---	--------------------------------------

В некоторых производствах остатки незавершенного производства отсутствуют или их размеры незначительны, либо организация признает их стабильными. В этом случае для калькуляции себестоимости не требуется проводить оценку незавершенного производства.

Калькуляция себестоимости отдельных видов продукции

Помимо себестоимости товарного выпуска, в бухгалтерском учете ежемесячно калькулируются более детализированные показатели себестоимости, например, *себестоимость товарных выпусков отдельных видов продукции, себестоимость единицы изделия*. Для исчисления данных показателей организуется учет затрат на производство конкретного вида продукции (работ), учитывается целевое назначение затрат, а также принимаются во внимание особенности возникновения различных затрат.

Некоторые затраты непосредственно относятся к конкретному виду продукции и поэтому в полной сумме включаются в себестоимость данного вида продукции. Такие затраты называются *прямыми*. К прямым затратам чаще всего относятся затраты на сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты, затраты на оплату труда производственных рабочих.

Косвенные затраты связаны с производством нескольких или всех видов продукции. К косвенным затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные, управленческие расходы. Для включения косвенных затрат в себестоимость их общая сумма распределяется по отдельным видам продукции.

При калькуляции себестоимости товарного выпуска определенного вида продукции используется основная формула расчета себестоимости. При этом величина затрат на производство в отчетном месяце определяется как сумма прямых затрат на производство данного вида продукции и соответствующей части косвенных затрат.

Методы учета затрат на производство и калькуляции себестоимости

Методом учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции называется совокупность используемых приемов учета производственных

затрат и калькуляции себестоимости, которые обеспечивают контроль затрат и точность калькуляции себестоимости.

В разнообразных производствах наиболее распространены и являются основными следующие *методы учета затрат и калькуляции себестоимости*: нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный методы. Применение конкретного метода определяет выбор объектов учета затрат и объектов калькуляции, способы контроля затрат и т.д.

Нормативный метод учета затрат. Плановая (нормативная) себестоимость

Нормативный метод учета затрат подразумевает нормирование всех совершаемых затрат на производство.

Нормирование затрат — это определение организацией технически обоснованных, оптимальных величин затрат всех уровней, необходимых для производства определенного объема товарного выпуска продукции (работ, услуг). Нормы и нормативы затрат устанавливаются на основе технологической документации с учетом особенностей производственного процесса и отраслевых инструкций. Нормативные величины затрат зависят от технического и организационного уровня конкретной организации. Наиболее важными являются нормы расхода материальных ресурсов и затрат труда, а также нормы общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Планирование затрат — расчет величины затрат на некоторый промежуток времени с учетом организационного и технического уровня производства.

Нормативный метод учета затрат подразумевает систематическое сопоставление фактических производственных затрат с установленными нормами. В результате данного сопоставления выявляются отклонения фактических затрат от нормативных значений. Например, при использовании норм расхода материалов отклонениями от норм являются их экономия или перерасход.

Отклонения от установленных норм затрат влекут за собой отклонения от расчетной (нормативной) себестоимости продукции. Важным элементом нормативного метода является установление причин отклонений от норм и их анализ. Применение нормативного метода учета затрат позволяет контролировать фактические затраты и управлять себестоимостью продукции (работ, услуг).

При применении нормативного и некоторых других методов калькуляции себестоимости исчисляется и используется показатель плановой (нормативной) производственной себестоимости.

Плановая (нормативная) производственная себестоимость продукции (работ, услуг) есть расчетная величина себестоимости при нормативных величинах затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Значение плановой (нормативной) себестоимости используется в текущем учете движения готовой продукции. В течение отчетного месяца оценка готовой продукции производится по плановой (нормативной) производственной себестоимости.

Порядок исчисления фактической себестоимости при нормативном методе

По окончании отчетного месяца в бухгалтерию поступают все данные о фактических затратах на производство, совершенных в отчетном месяце (данные об отклонениях от нормативных затрат). На основании этих данных определяется фактическая производственная себестоимость товарного выпуска месяца.

Фактическая производственная себестоимость готовой продукции исчисляется в конце месяца как сумма плановой (нормативной) себестоимости и учтенных отклонений себестоимости. Положительные отклонения себестоимости показывают собой перерасход, а отрицательные – экономию. Если в течение месяца производилось изменение норм, то при исчислении фактической себестоимости учитывается положительная либо отрицательная сумма корректировки нормативной себестоимости вследствие изменения норм.

По состоянию на конец месяца учетная оценка готовой продукции корректируется до суммы фактической производственной себестоимости:

- положительные отклонения (перерасход, положительные изменения норм) доначисляются к величине плановой (нормативной) производственной себестоимости;
- отрицательные отклонения (экономия, отрицательные изменения норм) вычитаются из величины плановой (нормативной) производственной себестоимости.

Последовательность применения нормативного метода калькуляции себестоимости

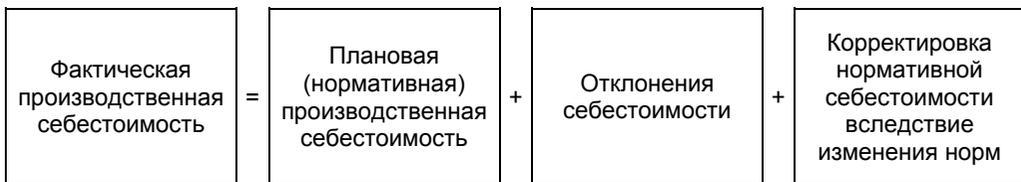
Нормативный метод калькуляции себестоимости применяется в следующей последовательности:

- 1) Предварительно калькулируется нормативная себестоимость единицы каждого вида продукции на основе действующих норм, нормативов и смет. В соответствии с технически обоснованными расчетными величинами затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции (работ и услуг) нормативные калькуляции составляются по объектам калькуляции, например, сначала на детали, затем на узлы, затем на изделие в целом.
- 2) Действующие нормы затрат при необходимости изменяются в связи с внедрением прогрессивной технологии, повышением качества продукции, совершенствованием системы организации производства. Изменение норм вводится, как правило, с начала нового отчетного периода. В случае изменения норм производится корректировка нормативной себестоимости соответствующих объектов калькуляции и видов продукции. Динамика себестоимости показывает эффективность мероприятий, послуживших причиной изменения норм.
- 3) В течение отчетного месяца фактические затраты принимаются к учету с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм. Устанавливаются и анализируются причины отклонений от норм. Сумма учтенных

отклонений от норм должна быть распределена между товарным выпуском и объемом незавершенного производства на конец месяца.

- 4) В конце отчетного месяца оцениваются остатки незавершенного производства по действующим нормам затрат. Если в данном отчетном периоде нормы затрат были изменены, производится корректировка оценки остатков незавершенного производства на начало месяца (в соответствии с действующими нормами затрат).
- 5) В конце отчетного месяца определяется нормативная себестоимость товарного выпуска путем умножения нормативной себестоимости единицы вида продукции на объем выпуска отчетного месяца.
- 6) В конце отчетного месяца исчисляется фактическая себестоимость товарного выпуска как сумма трех величин: нормативной себестоимости товарного выпуска, корректировки нормативной себестоимости вследствие изменений норм, а также отклонений фактических затрат от норм затрат.

Таблица 7.2 Связь показателей фактической и нормативной себестоимости



Показанный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости

Показанный метод оценки затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции применяют в индивидуальных и мелкосерийных производствах при выполнении ремонтных, монтажных и экспериментальных работ (изготовление сложных механизмов, станков, турбин и др. по индивидуальному заказу). При этом технологический процесс отличается тесной взаимосвязью между цехами, готовую продукцию, как правило, выпускает только один, последний в технологической цепочке цех.

На основании договора с заказчиком открывается *заказ*, который является основным объектом калькуляции. Существуют также внутривозовские заказы, когда одно подразделение организации (цех, отдел) выполняет работы для другого подразделения. Каждому заказу присваивается номер. Производственные затраты учитываются по подразделениям, участвующим в выполнении заказа (объектам учета затрат), в разрезе каждого заказа.

Открывается заказ заполнением специальных *бланков заказа*, выписываемых каждому подразделению, участвующему в выполнении заказа. Номер, присвоенный заказу, проставляется во всех документах, отражающих прямые производственные затраты по данному заказу (на лимитно-заборных картах, в требованиях, маршрутных листах и др.).

Таблица 7.3 Пример формы отчетной калькуляции себестоимости заказа

За _____ 200__ г.

Заказ № _____

(тыс. руб.)

Статьи калькуляции	Затраты на выпуск заказа по отчету	Затраты на выпуск заказа по смете	Отклонения (экономия)	Отклонения (перерасход)
Основные материалы				
Вспомогательные материалы				
Зарплата производственных рабочих				
Общепроизводственные расходы				
Общехозяйственные расходы				
Потери от брака				
Прочие расходы				
Итого себестоимость				

В документах по учету совершенных производственных затрат (расхода материалов, сумм оплаты труда и др.) прямые затраты группируются в разрезе заказов. Косвенные затраты включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Заккрытие заказа производится после его выполнения в документе (накладной, акте) на сдачу выполненных готовых изделий или работ.

Фактическая себестоимость заказа определяется после его выполнения как сумма всех соответствующих затрат производства с момента открытия до закрытия заказа. В случае выполнения заказа в течение нескольких отчетных периодов (месяцев) себестоимость частично выполненного заказа определяют условно, на основании плановой себестоимости или фактической калькуляции по аналогичному изделию, изготовленному ранее. До выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

Полная себестоимость

До сих пор мы говорили о методах калькуляции производственной себестоимости продукции, в которую не включаются затраты на ее реализацию. Для продукции, проданной покупателям (заказчикам), определяется величина ее полной себестоимости.

Полная себестоимость проданной продукции (работ, услуг) представляет собой все фактические затраты на ее производство и реализацию. Величину полной себестоимости можно представить как сумму производственной себестоимости и коммерческих расходов, относящихся к проданной продукции.

Коммерческими расходами называются расходы организаций сферы материального производства, связанные с продажей готовой продукции. В состав коммерческих расходов входят затраты на упаковку, хранение, транспортировку, погрузку и другие расходы, включаемые в договорную цену продукции.

Полная себестоимость проданной продукции	=	Производственная себестоимость	+	Коммерческие расходы
--	---	-----------------------------------	---	-------------------------

Показатель полной себестоимости проданной продукции соответствует сумме расходов, имеющих место по операции выбытия проданной продукции, и используется при исчислении финансового результата от обычных видов деятельности.

Сокращенная себестоимость

В состав себестоимости готовой продукции, наряду с прочими затратами, включаются управленческие и хозяйственные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом. Перечисленные расходы можно отнести к *условно-постоянным* затратам, то есть к таким затратам, величина которых остается в основном неизменной при изменении объема производства. Эта особенность общехозяйственных расходов позволяет не включать их в калькуляции производственной себестоимости, а сразу включать в полную себестоимость проданной продукции (относить на расходы месяца).

Если организация избирает данный способ списания (отнесения на расходы месяца) общехозяйственных и управленческих расходов, то исчисляемая в управленческом учете величина производственной себестоимости называется *«сокращенной себестоимостью»*. Соответствующий показатель фактической себестоимости называется сокращенной фактической себестоимостью, нормативной себестоимости – сокращенной нормативной себестоимостью.

Для исчисления полной себестоимости проданной продукции необходимо суммировать показатели сокращенной себестоимости, общехозяйственных (управленческих) расходов и коммерческих расходов.

Полная себестоимость проданной продукции	=	Сокращенная себестоимость	+	Общехозяйственные (управленческие) расходы	+	Коммерческие расходы
--	---	------------------------------	---	--	---	-------------------------

Вопросы

1. Раскройте установленные принципы бухгалтерского учета.
2. Дайте определение понятия себестоимости продукции (работ, услуг). Какие виды себестоимости вы знаете?
3. Перечислите методы учета затрат и калькуляции себестоимости.
4. Опишите последовательность применения нормативного метода учета затрат и калькуляции себестоимости.
5. Каким образом производится оценка незавершенного производства?