

Е. В. Бехтерева

**Себестоимость. От  
управленческого учета  
затрат до...**



Елена Бехтерева

**Себестоимость. От  
управленческого учета затрат до  
бухгалтерского учета расходов**

«Научная книга»

2009

## **Бехтерева Е. В.**

Себестоимость. От управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / Е. В. Бехтерева — «Научная книга», 2009

В данном практическом пособии рассмотрены вопросы учета затрат и расходов, необходимых для управленческого учета. Бухгалтерский учет себестоимости включается в модель бюджетирования расходов предприятия как один из ее основополагающих элементов. На конкретных примерах описаны способы организации, а также преимущества учета с использованием различных способов: по нормативной себестоимости, директ-костинга и др. Практическое пособие предназначено для бухгалтеров, аудиторов, экономистов, финансовых аналитиков.

© Бехтерева Е. В., 2009

© Научная книга, 2009

# Содержание

Глава 1. Формирование себестоимости	5
1.1. Понятие и сущность себестоимости	5
1.2. Формирование полной себестоимости и директ-костинг	10
Конец ознакомительного фрагмента.	19

# **Елена Владимировна Бехтерева**

## **Себестоимость. От управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов**

### **Глава 1. Формирование себестоимости**

#### **1.1. Понятие и сущность себестоимости**

Финансовый учет и информация, получаемая пользователями финансовой отчетности, является источником получения данных для анализа общего финансового состояния организации. Наряду с финансовым учетом в настоящее время все чаще предприятия вынуждены организовывать учет управленческий.

Предпосылки организации управленческого учета возникли сравнительно давно. Сложные рыночные процессы воздействуют на колебания объемов производства и реализации продукции, увеличение доли постоянных затрат в их общем объеме. Кроме того, рыночные отношения, конкуренция и сама экономическая система российской экономики значительно влияют на поведение затрат, а следовательно, на прибыль. Следствием этих процессов стала возросшая потребность товаропроизводителей (бизнесменов, предпринимателей) в информации о затратах на производство и реализацию продукции. Вследствие этого изменились функции и содержание учета, понятие «учет производства» (cost accounting) все чаще стал заменяться понятием «управленческий учет» (management accounting). Исходя из этого основными принципами управленческого учета стали составление предварительных смет затрат, оперативное выявление отклонений от них, систематический анализ издержек производства и вариантов управленческих решений путем оценки их себестоимости.

Себестоимость как экономическая категория является основным объектом управленческого учета.

Организация управленческого учета на предприятии строго не регламентирована российским законодательством. Система управленческого учета разрабатывается организациями самостоятельно, что позволяет привнести больше индивидуального подхода к разработке и формированию показателей управленческого учета применительно к особенностям ведения деятельности именно на конкретно взятом предприятии. Себестоимость по сути своей можно отнести как к категории показателей финансовой учета, так и управленческого. Она представляет собой затратную часть производства и является одним из важнейших объектов изучения управленческого учета, цель которого – помощь управляющим в принятии верных и эффективных управленческих решений.

В условиях реформирования бухгалтерского учета, все большего приближения стандартов отчетности российских предприятий к международным стандартам, а также распространения управленческого учета у хозяйствующих субъектов возникает необходимость получения достоверной информации по формированию различных экономических, бухгалтерских и иных показателей, используемых организациями для достижения поставленной цели. Себестоимость как раз и является одним из таких показателей. От того, насколько правильно, эффективно и грамотно она будет сформирована, зависит дальнейшее управление производством, а также контроль за соблюдением изначально установленных экономических показателей. Особенно важно в условиях происходящих изменений системы управления организацией уметь осуществить предварительную оценку принимаемых решений. Управление экономическими

процессами организации, достижение высокого финансового результата, снижение затрат – первоочередные задачи, которые ставит перед собой организация, от верного выполнения которых напрямую зависит жизнеспособность хозяйствующего субъекта. При этом для оптимального и эффективного управления затратами, организации грамотного управленческого учета требуется постоянная и своевременная информация, необходимая для принятия решения и формирования себестоимости. С этой целью организации необходимо организовать возможность проведения анализа всех экономических процессов, влияющих на уровень, динамику и структуру затрат.

Правильно организованный предварительный и текущий анализ учета затрат и формирования себестоимости служит необходимым условием для бесперебойной и объективной работы управленческого персонала организации путем донесения до него бухгалтерской информации по всем интересующим показателям предприятия. И с этой точки зрения необходимости предварительного анализа затрат себестоимость вновь является неотъемлемой частью формирования различных показателей. Эти показатели широко применяются как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, а также в анализе производственно-хозяйственной деятельности предприятия и организации.

Изучение себестоимости с точки зрения практического применения, в котором в основном с ней приходится сталкиваться специалистам, занимающимся вопросами экономики, бухгалтерского и управленческого учета на практике.

Себестоимость как экономический показатель отражает во сколько обошлось производство той или иной продукции, товара и доведение его до конечного потребителя (реализация) для предприятия. «Во сколько обошлось» – это и есть сумма затрат (себестоимость), произведенных для производства и реализации продукции, которые и подлежат учету и анализу в системе управленческого учета. Иными словами, себестоимость – это издержки или затраты организации, связанные с производством и реализацией продукции. Себестоимость не зависит от многих различных обстоятельств, таких как отсутствие нормативных документов или их наличие, возможность осуществления бухгалтерского учета и исчисления себестоимости или отсутствие таковой и др.

Понятие себестоимости в плане нормативного регулирования практически ничем не закреплено. Единственным нормативным документом, в какой-то мере регламентирующим себестоимость как показатель, является Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) от 06.05.1999 г. № 32н «Расходы организации», утвержденное приказом Минфина РФ.

Исходя из норм данного положения себестоимость можно определить как расходы по обычным видам деятельности. При этом расходами по обычным видам деятельности признаются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров (п. 5 ПБУ 10/99). Такими расходами также признаются расходы, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

На себестоимость и состав затрат, входящих в нее, оказывают влияние различные факторы, от которых зависит ее определение. К таким факторам можно отнести следующие:

1) степень готовности продукции к ее реализации. В связи с этим фактором различают валовую и товарную себестоимость, а также себестоимость отгруженной и реализованной продукции;

2) количество продукции. В этом случае исчислению подлежит себестоимость единицы продукции и себестоимость всего объема выпущенной продукции;

3) полнота включения текущих затрат. Исчисляется полная и ограниченная себестоимость;

4) оперативность формирования. При этом необходимо определить фактическую и нормативную, или плановую, себестоимость.

Фактически потребленные ресурсы для производства продукции отражает их фактическая себестоимость. При этом их номинальное или нормативное потребление в нормальных условиях предполагаемой деятельности предприятия отражает нормативная себестоимость.

От характера формируемой себестоимости зависит классификация и учет затрат, а следовательно, система учета затрат. Учет фактических и нормативных затрат по степени оперативности учета является одним из методов и систем учета затрат. В этих системах происходит формирование информации о фактической и нормативной себестоимости.

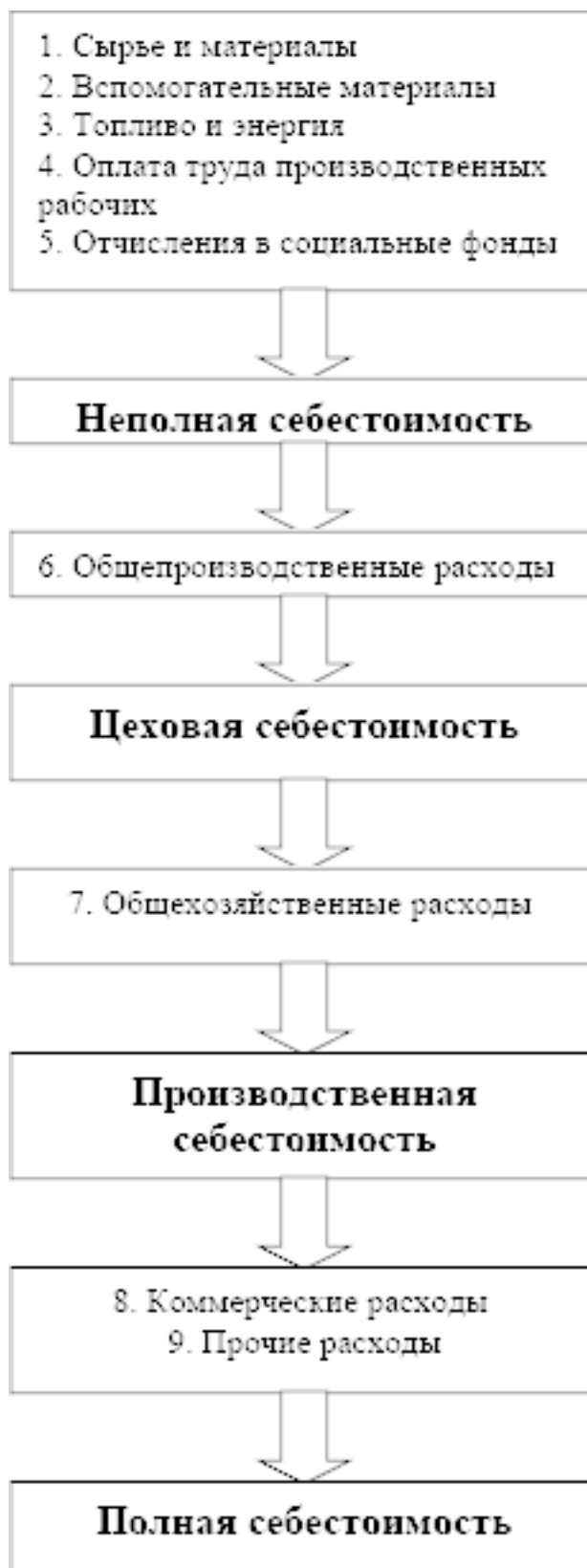
Наличие показателей норм потребления ресурсов и их учетных цен, а также отклонение фактических значений от нормативных показателей включает в себя нормативный метод учета.

При наличии фактора полноты включения затрат применяется система учета полных затрат и система директ-костинг.

Как уже отмечалось, в бухгалтерском учете формирование себестоимости и состав затрат определяется на основании положений по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации». При этом для целей налогообложения учет затрат и формирование себестоимости осуществляется на основании гл. 25 Налогового кодекса РФ. Все перечисленные выше нормативные документы определяют общие требования, правила и принципы отражения активов, обязательств и фактов хозяйственной деятельности. Организации на основании этих принципов самостоятельно разрабатывают процесс формирования себестоимости и способы учета доходов и расходов, включаемых в себестоимость продукции, включая данные вопросы учета в учетную политику организации.

Себестоимость имеет несколько видов. Вернее будет сказать, что полная себестоимость продукции состоит из определенных составляющих себестоимости, включающих в себя определенные статьи затрат. Схематично формирование себестоимости можно представить следующим образом (см. схему 1).

### **Схема 1. Формирование себестоимости**



Как правило, в настоящее время формированию себестоимости выпускаемой продукции и классификации затрат по статьям калькуляции не уделяется должного внимания. При этом такая классификация в бухгалтерском учете и в бизнес-плане крайне важна для управления себестоимостью. Управленческий учет, а вместе с ним и калькулирование себестоимости позволяет глубже и точнее анализировать процесс формирования себестоимости, выявлять откло-

нения от плана, вносить обоснованные предложения по экономии отдельных видов расходов в процессе производства готовой продукции.

## 1.2. Формирование полной себестоимости и директ-костинг

Работа в условиях рынка требует нетрадиционных подходов к учету затрат на производство с целью управления ими и формирования на этой основе финансовых результатов.

Одним из таких подходов является калькулирование себестоимости на основе неполной, ограниченной себестоимости, когда для калькулирования и планирования используются только прямые расходы, с возмещением остальных общей суммой из выручки (валовой прибыли). Такая система учета затрат на производство называется «директ-кост» (в буквальном переводе – прямые затраты).

Главным принципом системы директ-костинг является отдельный учет переменных и постоянных затрат, при чем признание постоянных затрат убытками отчетного периода.

Преимуществами системы директ-костинг являются:

- 1) объективность и простота калькулирования частичной себестоимости: нет необходимости в условном распределении постоянных затрат;
- 2) возможность проведения анализа при наличии ограниченных ресурсов;
- 3) принципы системы «директ-костинг» могут сочетаться с иными системами управленческого учета;
- 4) информация, получаемая при использовании данной системы, позволяет разработать наиболее выгодные комбинации ценообразования и создать эффективную политику цен;
- 5) возможность выявить изделия с наибольшей рентабельностью, акцентировать внимание на изменении суммы покрытия (маржинального дохода по различным изделиям в отдельности или по организации в целом);
- 6) установление взаимосвязи между объемом производства, величиной затрат и прибылью;
- 7) определение точки безубыточности, т. е. минимального объема производства, при котором предприятие не получит убытка;
- 8) возможность применения более гибкой системы ценообразования и установление нижней цены единицы продукции;
- 9) упрощение расчета себестоимости (по сравнению с системой учета полных затрат);
- 10) возможность составления оптимальной производственной программы и плана сбыта продукции;
- 11) возможность определения прибыли, полученной от продажи каждой дополнительной единицы продукции, что позволяет планировать цены и скидки на определенный объем продаж.

Сравнение себестоимости по переменным затратам в различных периодах позволяет изменить структуру предприятия и связанные с ней постоянные затраты, но вместе с тем не повлиять на себестоимость изделий.

Наряду с преимуществами для системы директ-костинг характерен ряд недостатков:

- 1) определенные трудности в процессе формирования внешней отчетности;
- 2) сложности в разделении затрат на постоянные и переменные, в связи с тем, что большая часть смешанных расходов может быть квалифицирована по-разному, что будет обязательно сказываться на результатах исчислений;
- 3) необходимость сбора и наличия информации о величине полных издержек (в первую очередь для определения цены изделия). В случае отсутствия информации о полной себестоимости существует риск искажения информации по вопросу определения цены в долгосрочном планировании, так как в этом случае необходимо обеспечить покрытие всех издержек организации.

Основными признаками системы директ-костинг, которые помогают раскрыть суть данного метода, являются:

- 1) деление затрат на постоянные и переменные для калькулирования себестоимости;
- 2) оценка запасов;
- 3) расчет результата деятельности.

Деление затрат на постоянные и переменные осуществляется в зависимости от изменения объема производства.

Переменные затраты, рассчитанные на выпуск продукции, изменяются в прямой пропорциональной зависимости от изменения выпуска (объема производства), т. е. чем больше объем выпускаемой продукции, тем больше сумма технологических затрат.

При этом переменные затраты в расчете на единицу продукции всегда остаются постоянными, но изменяются в связи с изменением объема загрузки производственных мощностей.

Постоянные затраты, рассчитанные на выпуск продукции, относительно постоянны в каждый данный период времени. Постоянные затраты, рассчитанные на единицу продукции, уменьшаются при увеличении объема производства и увеличиваются при его уменьшении. Таким образом, постоянные затраты при изменении уровня деловой активности не меняются в сумме, но они напрямую зависят от объема производства в расчете на единицу продукции.

При этом ряд затрат относятся к смешанным или полупеременным.

В состав переменных затрат можно отнести следующие затраты:

- 1) прямые материальные затраты;
- 2) оплата труда работников;
- 3) энергия на технологические цели.

К постоянным затратам относятся:

- 1) амортизация основных средств общехозяйственного назначения;
- 2) оплата управленческих работников;
- 3) арендная плата;
- 4) транспортные затраты для целей управления;
- 5) оплата охраны, пожарной безопасности и другие подобные затраты;
- 6) затраты на канцтовары;
- 7) прочие затраты управления.

К смешанным затратам относятся:

- 1) затраты на оплату телефонных переговоров;
- 2) затраты на отопление;
- 3) материально-техническое обслуживание.

Зависимость затрат от изменения уровня деловой активности характеризует поведение затрат, значение которых важно для управления. В системе директ-костинг текущие затраты учитываются и планируются исходя из этой особенности поведения затрат только по переменным затратам. При этом постоянные расходы не включаются в себестоимость продукции, а собираются на отдельном счете и периодически списываются непосредственно на счета финансовых результатов.

По переменным затратам оцениваются также остатки готовой продукции на начало и конец года и незавершенное производство.

В этом случае отчет о доходах по системе директ-костинг носит многоступенчатый характер. Пример отчета о доходах можно отразить в виде следующей таблицы.

№ п/п	Наименование показателя	Значение показателя
1	Выручка от реализации продукции (В)	$V = 1000$
2	Переменные затраты (ПЗ)	$ПЗ = 600$
3	Маржинальный доход (М)	$M = V - ПЗ = 400$
4	Постоянные расходы (ПР)	$ПР = 200$
5	Прибыль (П)	$П = M - ПР = 200$

Использование раздельного учета затрат дает возможность повышать эффективность управления, так как зная зависимость уровня затрат от изменения объемов производства, можно прогнозировать уровень рентабельности, а также спад или рост производства.

Кроме того, оценка запасов готовой продукции и незавершенного производства по переменным затратам позволяет избежать процесса капитализации постоянных расходов в запасах. Этот факт подчеркивает рыночную сущность системы директ-костинг.

Система директ-костинг имеет ряд разновидностей. К таковым относятся:

1) классический директ-костинг – это калькулирование по основным (прямым) затратам, в определенное время являющиеся переменными;

2) система учета переменных затрат – это способ калькулирования себестоимости по переменным затратам, в состав которых входят прямые расходы и переменные косвенные расходы;

3) система учета затрат в зависимости от использования производственных мощностей – это калькулирование всех переменных расходов, а также части постоянных расходов, которые определяются в соответствии с коэффициентом использования производственных мощностей.

Кроме того, существует такая разновидность системы директ-костинг, при которой себестоимость калькулируется лишь на основе производственных расходов, связанных с изготовлением продукции, причем даже в том случае, если эти расходы носят косвенный характер.

Объединяющим фактором всех перечисленных разновидностей является то, что калькуляции подлежит не полная, а частичная себестоимость. По ней и оценивают незавершенное производство и готовую продукцию, а постоянные расходы списывают на счет прибылей и убытков.

Стоит отметить, что для разных стран система директ-костинг определяет свои национальные особенности. Так, в США используется термин «учет переменных затрат», в Великобритании – «учет маржинальных затрат», во Франции – «маржинальный учет», в Германии и Австрии – «учет сумм покрытия или учет частичных либо граничных затрат».

Важнейшим условием применения системы директ-костинг является развитие рыночных отношений, т. е. процесса, когда повышается ответственность и самостоятельность предприятий, появляются конкуренция и риск, многие решения принимаются менеджерами самостоятельно с учетом спроса, конкуренции и иных факторов цивилизованного рынка. В таких условиях требования к учету постоянно меняются. Рынок и рыночные отношения в целом достаточно не постоянны, в любой момент могут возникнуть обстоятельства, в корне меняющие те или иные условия деятельности. В этом случае возникает необходимость работать в направлении повышения аналитичности и оперативности учета. Менеджер должен оперативно проанализировать ситуацию, применить ее к сложившимся условиям и составить новый бизнес-план.

В России вопрос необходимости изучения западного опыта и его адаптации для российской экономики стал актуален уже более 10 лет назад, в том числе изучения опыта, накопленного в области управленческого учета, а так же применения системы директ-костинг. Сейчас уже можно сказать, что в нашей стране накоплен определенный опыт в применении рассматриваемой системы.

Организация учета затрат на российских предприятиях предусматривает два метода учета, что регламентируется системой нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Первый вариант организации учета – это традиционный калькуляционный вариант, когда калькулируется полная фактическая себестоимость производства продукции.

Второй вариант организации учета затрат по сути своей является скорее нетрадиционным для нашей экономики. Он предусматривает деление затрат на производственные и периодические. Производственные затраты обусловлены ходом производственного процесса, а периодические – с длительностью отчетного периода.

Как правило, в отечественном учете затраты на производство определяются по полной себестоимости, в которую включаются как прямые, так и косвенные затраты. В этих условиях необходимо получение информации о затратах, не искаженных распределением косвенных расходов и относительно неизменных на единицу выпускаемой продукции при любом объеме производства.

Система директ-костинг дает такую информацию, в которой определение себестоимости для целей управления издержками производства определяется по прямым затратам.

Учет затрат и результатов производства состоит из следующих элементов:

- 1) учет по видам затрат;
- 2) учет по местам возникновения;
- 3) учет по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы изделия);
- 4) учет результатов по носителям затрат;
- 5) учет результатов за период.

Все перечисленные элементы присутствуют при всякой организации учета затрат и результатов в управленческом (производственном) учете.

**Учет по видам затрат.** Основной задачей данного элемента учета затрат является систематизированный учет затрат по их видам за определенный период времени. Данный элемент отражает вертикальную структуру затрат организации.

Как правило основными видами затрат являются следующие:

- 1) затраты на оплату труда;
- 2) материальные затраты;
- 3) затраты на энергию;
- 4) затраты на ремонт и техническое обслуживание;
- 5) налоги, взносы, страхование;
- 6) амортизация;
- 7) проценты и риски;
- 8) прочие затраты.

На основании учета затрат по их видам может определяться полная и неполная себестоимость производимой продукции. Организация учета затрат по системе директ-костинг предусматривает деление затрат на постоянные и переменные. Учет по видам затрат предполагает определение затрат по их видам на определенный период времени в конкретном месте. Для оптимизации учета затрат необходимо оба метода учета совместить, так как, как правило, один и тот же вид затрат в разных местах может вести себя по-разному. Например, затраты на заработную плату сдельных производственных рабочих в основных цехах являются прямыми по характеру их отнесения на продукт и переменными по отношению к объему производства. При этом заработная плата управленческого персонала относится на готовый продукт косвенно и включается в затраты путем их распределения по видам продукции пропорционально какому-либо признаку. В свою очередь данные затраты по отношению к объему производства являются постоянными.

**Учет по местам возникновения затрат.** Данный способ учета отражает горизонтальную структуру формирования затрат. Основными задачами данной системы учета затрат являются:

1) создание возможности контроля за формированием затрат и ответственностью за их уровень;

2) возможность обоснованного распределения косвенных затрат по их носителям.

Кроме того, данный способ учета затрат дает возможность определить изменение затрат по отношению к объему производства.

Следует отметить, что организация учета затрат по местам их возникновения по системе директ-костинг вообще исключает такое понятие как «косвенные расходы», так как накладные расходы в этом случае по отношению к данному месту возникновения становятся прямыми.

**Учет по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы изделия).** Прежде всего следует отметить, что под носителем в этом случае понимается продукция (работы, услуги) предприятия, предназначенные для реализации. Исходя из этого калькулирование себестоимости представляет собой определение затрат, приходящихся на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также на единицу продукции (работ, услуг) для внутреннего потребления.

Организация учета затрат по их носителям по системе директ-костинг предполагает реализацию таких функций, как:

1) определение производственной себестоимости для оценки запасов готовой продукции и полуфабрикатов;

2) определение величины себестоимости для ценообразования и контроля за ним;

3) сбор и обработка информации о себестоимости продукции для оценки финансовых результатов предприятия и себестоимости процесса принятия управленческих решений.

Следует отметить, что реализация последней функции предполагает калькулирование себестоимости с целью определения текущего финансового результата, приходящегося на единицу продукции (работ, услуг). Полученные результаты анализа этих данных помогают принять управленческие решения относительно таких вопросов, как:

1) каким образом проводить текущий ремонт – самостоятельно или с привлечением сторонних организаций;

2) полная или частичная загрузка оборудования;

3) освоение новых технологий и моделей или модификация старых.

Для реализации этих целей в системе директ-костинг учет затрат по их носителям организуется по неполному (частичному перечню статей затрат). Как правило, в состав этого перечня входят прямые переменные затраты.

При калькулировании себестоимости продукции в рамках системы директ-костинг постоянные затраты не распределяются между носителями. Данный вариант основывается на том, что именно переменные затраты (прямые затраты и часть накладных расходов) зависят от загрузки мощностей или объема продукции, следовательно, именно эти затраты должны быть отнесены непосредственно на носители затрат.

Данный вариант калькуляции дает возможность выявить тенденцию изменения затрат в условиях изменения загрузки мощности и объема. При этом различные методы калькулирования затрат по их носителям дает возможность калькулировать затраты и по полной и по сокращенной себестоимости.

**Учет результатов по носителям затрат.** Данный вариант калькуляции тесно связан с вариантом калькуляции затрат по их носителям, а точнее сказать данный вариант основан на предыдущем варианте, так как определить результаты путем сравнения продажной цены продукции и ее себестоимостью не представляется возможным.

Данный вариант учета может быть основан или на учете полной себестоимости или на учете переменных издержек. При использовании учета полной себестоимости выявляется нетто-прибыль или нетто-убыток. Если же результат основан на учете неполной себестоимости, то полученный результат будет являться брутто-прибылью (брутто-убытком). В западной практике ведения управленческого учета данный результат называют суммой покрытия или маржинальным доходом на единицу продукции. При этом величина маржинального дохода (суммы покрытия) является одним из основных показателей для процесса управления и принятия решений. Величина маржинального дохода показывает, сколько прибыли (убытка) каждой единицы продукции приходится на общую сумму покрытия постоянных затрат, а следовательно, на общую сумму прибыли (убытка).

**Учет результатов за период.** Данный вариант калькуляции дает возможность определить общий финансовый результат деятельности организации за отчетный период.

Учет результатов за период на основе полных затрат осуществляется путем сопоставления общей выручки за период с величиной полных затрат. В результате такого способа калькулирования определяется производственный финансовый результат за отчетный период, т. е. нетто-прибыль или нетто-убыток.

При применении данного варианта в рамках системы директ-костинг общая выручка сравнивается с величиной переменных затрат, с целью определения величины маржинального дохода за отчетный период. После этого величину маржинального дохода уменьшают на сумму постоянных затрат, не распределенных между их носителями, как переменных затрат.

Для текущей деятельности любой организации всегда актуальны такие вопросы, как: каков будет результат деятельности, если изменятся цены на сырье и материалы, комплектующие изделия, арендная плата, а также налоговая политика государства и ряд других вопросов. Для решения данных проблем необходимо постоянно анализировать возможности объема производства, а также прогнозировать уровень затрат и финансовых результатов.

Всю необходимую для этого информацию и предоставляет бухгалтерский управленческий учет. Именно он интегрирует сам учет затрат и результатов, их анализ, а следовательно, принятие управленческих решений. Система директ-костинг дает обширные аналитические возможности учета затрат и его интеграцию с анализом. Система директ-костинг является системой управления себестоимостью.

Таким образом, основной характеристикой системы директ-костинг является разделение затрат на постоянные и переменные затраты по отношению к объему производства, а также их отдельный учет и анализ поведения затрат при изменении условий финансово-хозяйственной деятельности.

Следует отметить, что деление затрат на постоянные и переменные относится к суммарным, т. е. общим затратам, а не к затратам на единицу продукции. Так, например, материальные затраты являются постоянными на единицу продукции, так как рассчитываются по нормам расхода на единицу продукции. При этом их величина зависит от технологии производства и других факторов, но не от объема производства. Однако с увеличением объема производства их общая величина возрастает, поэтому их называют переменными.

Поведение постоянных и переменных затрат можно представить в виде следующей таблицы.

**Таблица 1. Поведение постоянных и переменных затрат**

Тип затрат	При увеличении (уменьшении) объема производства	
	Суммарные затраты	Затраты на единицу продукции
Постоянные затраты	Неизменны	Уменьшаются (увеличиваются)
Переменные затраты	Увеличиваются (уменьшаются)	Неизменны

Исходя из этого зависимость издержек производства от изменения его объема можно отразить следующим образом на простейшем примере.

**Пример**

*Объем производства на первый отчетный период составил 10 000 штук, второй отчетный период – 15 000 штук, третий – 20 000 штук.*

*Совокупные постоянные затраты за все отчетные периоды составили 300 000 руб. Переменные затраты на единицу продукции за все отчетные периоды составили 450 руб. Каковы будут постоянные издержки на единицу продукции, а также общие переменные затраты по периодам?*

**Зависимость величины издержек производства от изменения объема производства**

Показатели	Отчетный период		
	I	II	III
Объем производства, штуки	10 000	15 000	20 000
Совокупные постоянные затраты, руб.	300 000	300 000	300 000
Постоянные затраты на единицу, руб. (стр. 2 / стр. 1)	30	30	30
Переменные издержки на единицу продукции, руб.	450	450	450
Совокупные переменные издержки, руб. (стр. 4 × стр. 1)	4500 000	6 750 000	9 000 000

Исходя из приведенного примера видно, что переменные издержки по отношению к объему изменяются противоположно постоянным издержкам. Увеличивая объемы реализации, можно получить экономию на постоянных затратах. Уменьшить затраты за счет переменных затрат можно путем проведения различных мероприятий по модернизации техники, технологий и др.

Следует отметить, что понятие постоянных и переменных затрат относительно. Постоянными или переменными затраты могут быть в каком-то промежутке времени. Например, в течение месяца, двух и далее затраты являются постоянными, затем их величина может измениться и оставаться неизменной в течение какого-либо периода. Так, например, увеличение объема производства влечет за собой привлечение дополнительной площади, повышения арендной платы и прочие постоянные затраты. Интервал времени, когда затрат являются неизменными или соответствуют их действительному уровню, называется «**актуальным диапазоном**» или «**областью релевантности**».

Другими словами актуальный диапазон или релевантный период – это промежуток времени, в течение которого постоянные затраты являются постоянными, причем они постоянны только в этом промежутке. Таким отрезком времени может являться бюджетный или плановый период.

Таким образом, система директ-костинг дает наиболее точные и надежные результаты, если выделить ряд условий, соблюдение которых и обеспечивает точность данной системы учета и анализа:

- 1) поведение совокупных затрат и выручки от реализации четко определено и линейно в пределах области релевантности, причем данная область существенна и актуальна только для данного промежутка времени;
- 2) все производимые затраты можно условно разделить на постоянные и переменные;
- 3) постоянные затраты остаются неизменными в пределах области релевантности;
- 4) переменные затраты прямо пропорциональны объему в пределах области релевантности;

- 5) цена реализации неизменна в пределах области релевантности;
- 6) цены на материалы, услуги и прочие ценности, используемые в производстве, не меняются в пределах области релевантности;
- 7) производительность не меняется в пределах области релевантности;
- 8) отсутствуют структурные сдвиги в пределах области релевантности;
- 9) на затраты релевантно (существенно) влияет только объем производства;
- 10) объем производства соответствует объему продаж.

Таким образом, на основе данных условий можно обозначить три основных направления, на которых основывается система директ-костинг:

- 1) деление издержек производства на постоянные и переменные;
- 2) определение релевантного (значимого) объема производства и реализации исходя из мощности организации и спроса на производимую продукцию;
- 3) определение области релевантности, т. е. планового уровня деловой активности.

Информация, необходимая для управленческого учета, поступает из таких учетных источников, как регистры бухгалтерского учета и отчетности, статистический учет и отчетности, оперативный учет и отчетность, а также выборочные учетные данные. Таким образом, необходимая для управленческого учета информация формируется на счетах бухгалтерского учета.

В соответствии с планом счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий можно определить не только полную себестоимость, но и рассчитать неполную (сокращенную) себестоимость по прямым (переменным) затратам.

Так, в соответствии с традиционным вариантом учета путем калькуляции в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы») с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые (дебет счетов 20, 23) и косвенные (дебет счетов 25, 26).

В конце отчетного периода расходы, собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию в дебет счетов 20 или 23 по принадлежности с их одновременным распределением между объектами калькуляции (носителями затрат). На основе полученных данных формируется (калькулируется) полная фактическая себестоимость изготовленной продукции.

#### Общая схема учета производства по полной себестоимости

1	Прямые затраты (материалы, оплата труда, амортизация и др.)	20	10, 02, 70 и др.
2	Расходы по обслуживанию и управлению (косвенные)	20	25, 26
3	Вариант 1. Выпуск готовой продукции (по фактической себестоимости)	43	20
4	Вариант 2. Выпуск готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
5	Одновременно списывается фактическая себестоимость выпущенной продукции	40	20
6	Списывается отклонение от нормативной (плановой) себестоимости (перерасход — положительной, экономия — сторнировочной записью)	90 (90)	40 (40)

Если предприятие определяет неполную (сокращенную) себестоимость, то общая схема учета производства будет иметь следующий вид.

**Общая схема учета производства («сокращенная себестоимость») – директ-костинг**

1	Прямые переменные расходы	20	10, 70 и др.
2	Косвенные переменные расходы (производственные накладные расходы)	20	25
3	Условно постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат	26	Различные счета
4	Сбытовые расходы	44	Различные счета
5	<b>Вариант 1.</b> Выпуск готовой продукции по фактической «сокращенной» себестоимости	43	20
6	Списание периодических условно-постоянных расходов (расходов за отчетный календарный период)	90	26, 44
7	<b>Вариант 2.</b> Выпуск готовой продукции по нормативной «сокращенной» себестоимости	43	40
8	Отражение фактической «сокращенной» себестоимости	40	20
9	Списание отклонений от нормативной (плановой) «сокращенной» себестоимости (перерасход — положительной, экономия — сторнировочной записью)	90 (90)	40 (40)

Как уже отмечалось, учет расходов регламентируется ПБУ 10/99. В соответствии с этим положением расходы подразделяются на расходы по обычным видам деятельности, операционные расходы и внереализационные расходы.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.