Титульный лист

26. Методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Содержание

[Введение 3](#_Toc14047612)

[1. Теоретические и методологические основы калькулирования себестоимости продукции 5](#_Toc14047613)

[1.1 Понятие себестоимости и затрат на производство продукции, их возможная классификация в пищевой промышленности 5](#_Toc14047614)

[1.2 Сравнительная характеристика методов учета затрат, применяемых в российской и зарубежной практике 12](#_Toc14047615)

[2. Особенности организации учёта затрат в ООО «ТПК «Южный продукт» 21](#_Toc14047616)

[2.1 Организация учета затрат на производство продукции в организации 21](#_Toc14047617)

[2.2 Калькулирование себестоимости продукции в ООО «ТПК «Южный продукт» 30](#_Toc14047618)

[2.3 Оценка возможности использования новейших систем калькулирования затрат на производство в ООО «ТПК «Южный продукт» 34](#_Toc14047622)

[Заключение 37](#_Toc14047623)

[Список использованной литературы 40](#_Toc14047624)

[Приложения 45](#_Toc14047625)

Введение

Актуальность данного исследования обусловлена тем, что в нынешних условиях хозяйственной деятельности коммерческих предприятий, когда отмечается нарастание конкуренции на рынке, а также ускорение технического развития производства, в том числе и в пищевой отрасли, именно учет затрат и калькулирования себестоимости продукции не может ограничиваться традиционными инструментами производственного учета.

Обзор экономической литературы выявил большое разнообразие методик определения текущих затрат как на оперативном уровне, так и на стратегическом. В данной работе были рассмотрены труды таких экономистов как: Арутюнян Ю. И., Шибанихин Е. А., Бердышев С.Н., Бобрышев А.Н., Вахрушина М. А., Демина И.Д., Ивашкевич В.Б., Ивашкевич В.Б., Керимов В. Э., Кондраков Н. П., Иванова М. А., Смирнов Р. С., Шеремет А. Д. и другие.

Изучая мнения различных авторов по данной теме, было определено, что на сегодняшний день не существует единого мнения в данной области. Одни авторы пишут, что нет необходимости вести учет затрат и определять себестоимость продукции, поскольку это трудозатратно и не информативно. Другие - наоборот, что это как раз информативно и дает большие возможности в бизнесе. При этом не существует одной методики, позволяющей абсолютно точно рассчитать себестоимость.

Именно поэтому цель данной курсовой работы заключается в изучении методов калькулирования себестоимости продукции.

Для реализации поставленной цели в работе необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть теоретические и методологические основы калькулирования себестоимости продукции,

- выполнить сравнительную характеристику существующих методов учета затрат, применяемых как в российской, так и зарубежной практике;

- определить особенности организации учёта затрат в ООО «ТПК «Южный продукт»;

- оценить возможность использования новейших систем калькулирования затрат на производство в ООО «ТПК «Южный продукт».

Объектом исследования является ООО «ТПК «Южный продукт».

Предметом данного исследования явились методы калькулирования себестоимости продукции.

Теоретической и методологической основой работы послужили труды отечественных и зарубежных ученых, специалистов в области бухгалтерского и управленческого учета.

В качестве информационной базы для изучения учета использовались документы ООО «ТПК «Южный продукт».

При выполнении курсовой работы применялись следующие методы и приемы исследования: монографический, экономико-статистический, графический, расчетно-конструктивный и другие.

Курсовая работа включает в себя введение, три главы, заключение, список литературы, и приложения.

Во введении обоснована актуальность курсовой работы, указаны цели и задачи, которые поставил перед собой автор.

В первой главе данной работы определены теоретические и методологические основы организации учета затрат: понятие себестоимости и затрат на производство продукции, их возможная классификация в пищевой промышленности, дана сравнительная характеристика методов учета затрат, применяемых в российской и зарубежной практике.

Во второй главе данной работы выявлены особенности организации учета затрат в пищевой промышленности: представлена организация учета затрат на производство в отдельных отраслях пищевой промышленности, описан процесс калькулирования себестоимости продукции в ООО «ТПК «Южный продукт», а также дана оценка возможности использования новейших систем калькулирования затрат на производство в ООО «ТПК «Южный продукт».

1. Теоретические и методологические основы калькулирования себестоимости продукции

1.1 Понятие себестоимости и затрат на производство продукции, их возможная классификация в пищевой промышленности

В соответствии с п. 2 ПБУ 10/99, «расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

Управление предприятием это в большей части управление затратами в целях их оптимизации. Для того чтобы ими управлять, нужно знать, как они себя ведут. Различные затраты ведут себя по-разному. Поэтому и нужна классификация.

 В экономической литературе можно найти разные подходы к классификации затрат на предприятии.

Для формирования упорядоченной структуры затрат на предприятиях пищевой промышленности может быть использована их обобщающая классификация (Рис. 1).

Рисунок 1 - Рекомендуемая классификация затрат на предприятиях пищевой промышленности

По степени влияния на уровень производства затраты подразделяют на постоянные (аренда, амортизация основных средств для общих деловых целей и т. д.), переменные (прямые материальные и трудовые затраты, энергию для технологических целей и т. д.) и смешанные (расходы на телефон, отопление и т. д.).

По степени влияния на уровень затрат принимаемые управленческие решения - актуальны и неактуальны (зависимы и независимы от принятых решений) [34, с. 204].

З. Корзоватых и Т. Иншакова по типу производственных затрат классифицируют затраты по элементам калькуляции и экономическим элементам (материальные затраты, трудовые ресурсы, социальные отчисления, амортизация, прочие расходы).

Расходы организации делятся на капитальные (включаются в стоимость активов и амортизируются) и текущие расходы (списываются на себестоимость или в состав расходов периода).

По способу отнесения затрат на себестоимость различают прямые и накладные расходы. Прямые - непосредственно связаны с производством продукции (работ, услуг) расходы (материалы, сдельная заработная плата). Как правило, данные расходы группируются на счетах учета производственных затрат: счет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы».

К накладным расходам относятся статьи затрат, которые прямо не могут быть соотнесены с конкретным видом продукции (услуг, работ), и подлежат распределению между ними в соответствии с принятой базой распределения.

В методических рекомендациях по учету себестоимости продукции установлена типовая номенклатура калькуляционных статей затрат [25, с. 70]. Однако в пищевой промышленности существуют различия в номенклатуре стоимости изделий по сравнению со стандартом.

Изучая классификацию себестоимости консервов, было установлено, что первая статья расходов по стандартной номенклатуре называется «Сырье и основные материалы».

Если проанализировать более подробно, то в качестве сырья и материалов, составляющих основу производимой консервированной продукции, а также соков и напитков относятся следующие статьи сырья и материалов: вода; сахар; фрукты; ягоды; овощи, пищевые кислоты; концентраты и т. д.) [21, с. 149].

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость пищевой продукции, может исключается стоимость возвратных отходов [10, с. 47]. По нашему мнению, возвратные отходы обязательно нуждаются в учете, для исключения ошибок при расчете себестоимости единицы продукции данной отрасли.

Следует отметить, что задачи учета затрат, как части производственного учета и важного источника информации необходимой для бухгалтерского анализа, сводятся, таким образом, к обеспечению [5, с. 84]:

а) достоверного расчета единицы пищевой продукции, её частей, процессов;

б) контролю рентабельности производства отдельных видов продукции и соблюдения планового уровня их себестоимости;

в) эффективности эргономических и организационно-технических условий производства продукта;

г) сопоставимости сметы расходов для сравнительного анализа и использования в ценообразовании.

Организация бухгалтерского учета затрат основного производства зависит от спецификации производства и требует индивидуального подхода с целью исчисления себестоимости готовой продукции каждого вида. Важной ролью в решении этой задачи имеет выбранный предприятием метод распределения затрат основного производства.

Как видно, основная задача учета затрат сводится к определению калькулированную себестоимости продукции. Под себестоимостью понимается вся совокупность затрат предприятия относящихся на производство и реализацию продукции, то есть отражение в готовой продукции произведенных предприятием затрат в виде прямых и накладных расходов на сырье, материалы, расходы на топливно-энергетические ресурсы, амортизацию основных фондов, оплату труда и т.д. [30, с. 428].

Себестоимость производства продуктов питания играет очень важную роль в деятельности предприятий отрасли, поскольку она отражает большую часть стоимости продуктов и зависит от изменений условий производства и реализации продукции.

Отметим, что значительная часть фактических затрат организации, являются производственными и относятся в себестоимость продукции (работ, услуг), другая часть может быть выведена и отложена для определения себестоимости будущей продукции, работ или услуг, если будет включена в состав незавершенного производства, либо расходов будущих периодов. Если доходы и расходы организации признаются по методу начисления, себестоимость определяет те затраты, которые были фактически произведены независимо от времени выплаты денежных средств, т.е. в том отчетном периоде, в котором затраты имели место.

В зависимости от сферы деятельности, сложности производственных процессов и специфики продукции (услуг, работ) организация может использовать следующие способы калькулирования себестоимости:

- по месту возникновения затрат - цеховую, производственную (общезаводскую) и полную себестоимость. Полная себестоимость – это итоговая сумма производственных и административно-коммерческих расходов;

- по полноте включения затрат в себестоимость продукции различают: полную и неполную (сокращенную) себестоимость продукции;

- по оперативности учета затрат при формировании себестоимости - фактическую и плановую себестоимость продукции.

Наглядно можно представить следующий порядок формирования полной себестоимости продукции в приложении (Приложение А).

Российская практика допускает включение общехозяйственные расходов в себестоимость реализованных товаров (работ, услуг). В этом случае применяется традиционный подход к управлению затратами, согласно которому затраты на производство товаров (работ, услуг), наряду с материальными затратами, затратами на оплату труда и общими производственными затратами, также включают и общехозяйственные [33, с. 43]. В отечественной практике существует три вида себестоимости продукции - цеховая, производственная и полная.

Полная себестоимость реализованных товаров продукции, а также работ и услуг формируется из себестоимости самой продукции и расходов на ее реализацию. Взаимодействие трех видов себестоимости представлено в приложении (Приложение Б).

Таким образом, можно констатировать, что в настоящее время существует вариант учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с полным распределением затрат, т.е. полное калькулирование, а также вариант учета затрат по переменным издержкам - сокращенная себестоимость.

Система учета полной стоимости считается традиционным вариантом, что также характерно для внутренней системы учета затрат. Традиционный вариант предполагает распределение затрат [31, с. 31].

Распределение накладных расходов по различным объектам учета затрат даст их полную стоимость. Чаще всего это делается пропорционально уровням отдельных показателей, относящихся к соответствующим объектам учета затрат - факторам распределения накладных расходов: количество прямого труда в человеко-часах, стоимость прямого труда в виде заработной платы фонд основного производственного персонала, стоимость машинного времени, производства или продаж и т. д. Каждый раз выбирается фактор, который наиболее точно отражает причинно-следственные связи между объектами затрат и возникновением накладных расходов.

Многие авторы указывают на то, что предприятия пищевой промышленности должны формировать именно полную себестоимость продукции. Так, например, И.И. Поклад С.А. Стуков – определяют полной себестоимость, как мониторинг эффективности использования ресурсов с целью выработки конкурентной ценовой политики организации;

Профессор А.Д. Шеремет понимает под себестоимостью все виды ресурсов в денежном выражении: основных средств, природное и промышленное сырье, материалы, топливо и энергия, рабочая сила, которая используется непосредственно в производстве продукции и улучшении ее производства. Также себестоимость производства является основой для определения общей суммы производственных расходов, которые позволяют определить финансовый результат деятельности организации [37, с. 96].

В бухгалтерском учете также применяется подход, при котором формируют неполную или как ее еще называют, ограниченную себестоимость. Данная себестоимость включает только переменные расходы. Она может быть рассчитана на основе только производственных затрат, то есть затрат, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они являются косвенными. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако для этого подхода характерно, что некоторые виды затрат, связанных с производством и продажей продукции, не включаются в калькуляцию расходов, а возмещаются общей суммой из выручки.

Определенное значение в разработке и организации этого метода внесли В. Б. Ивашкевич, С. А. Николаев, В. Ф. Палий, Р.С. Сайфулин, В.П. Суйц, Ю.В. Соколов, В.И. Уивер, М.В. Уивер и другие отечественные ученые. Данные авторы предлагают также различать учет затрат и калькулирование себестоимости.

По мнению данных авторов, нет необходимости формировать полную себестоимость, в том числе для целей ценообразования. Также данные авторы отмечают, что нет необходимости распределять непроизводственные накладные расходы, поскольку это не дает ничего, кроме множества неконтролируемых искажений данных о прибыльности и затратах, как на этапе планирования, так и в бухгалтерском учете.

Перечисленные авторы, указав на взаимосвязь учета затрат и расчета калькулирования себестоимости продукции, тем не менее сочли целесообразным отделить калькулирование себестоимости и учет затрат друг от друга.

Так, например, Палий В.Ф. делит процесс учета производства на две составляющие: учет затрат на производство и калькуляционный учет. Он обосновывает это следующим образом: «Основной целью учета затрат является выявление и отражение всех фактических производственных затрат для многочисленных объектов учета и функций, необходимых для управления. В свою очередь калькулирование ограничивается расчетом целевых параметров. Поэтому производственный учет затрат на производство шире, чем система калькулирования. Учет затрат является лишь частью производственного учета. Производственный учет включает в себя учет затрат на производство широкого спектра аналитических групп, а также калькуляцию как совокупность учета затрат для объектов и процедур калькуляции, расчета стоимости определенного продукта, потребительской стоимости». Поэтому, по мнению автора, они могут функционировать независимо. Так же об этом заявил Смирнов Р.С. «... учет затрат на производство и калькуляционный учет - это два параллельных и, по сути, взаимозаменяемых процесса» [34].

Можно согласиться с мнением автора, поскольку управленческий учет придает большое значение учету затрат и определению стоимости единицы продукции, работ и услуг, что позволяет руководству организации усилить контроль и определить резервы для эффективного использования производственных ресурсов.

Таким образом, можно отметить, что существуют различные подходы к распределению затрат, что в свою очередь привело к различным методам калькулирования себестоимости продукции.

1.2 Сравнительная характеристика методов учета затрат, применяемых в российской и зарубежной практике

В ходе изучения литературных источников, было определено, что на сегодняшний день существует достаточно большое количество методов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, которые можно разделить на традиционные и нетрадиционные. Нами была составлена классификация данные методов, которые представлены на рисунке 2.

Рисунок 2 – Методы калькулирования готовой продукции

Ряд авторов, Л.И. Хоружий, О.И. Костина, Н.Н. Губернаторова, И.А. Сергеева  отмечают, что традиционные методы калькулирования себестоимости продукции были разработаны именно в тот период, когда большинство предприятий имели ограниченный ассортимент производства, а основные затраты включали в себя затраты на сырье и материалы, а также заработную плату основных производственных рабочих.

В свою очередь, именно в тот период времени затраты на содержание производства и управления, которые в основном являются косвенными, были относительно небольшими, поэтому и искажение производственных затрат из-за их распределения пропорционально одному фактору - заработной плате производственного персонала, для стоимости продукции было незначительным. Однако именно затраты на обработку данной информации, напротив, были достаточно высокими, поэтому использование более сложных методов распределения накладных расходов было неоправданно дорого для промышленных предприятий.

Эти обстоятельства и стали предпосылками для появления новых методов учета затрат и калькуляции себестоимости продукции [18, с.124].

На сегодняшний день имеется достаточно большое количество инновационных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Поэтому необходимо провести их сравнительный анализ, и определить наиболее подходящий метод для учета затрат в пищевой отрасли.

Первый метод, на котором хотелось бы остановиться – это АВС-метод (АВ-костинг, учет затрат по функциям, бизнес-процессам) учета затрат. Необходимо отметить, что расчет себестоимости выпускаемых товаров или оказываемых работ, услуг по статьям затрат, а также их сопоставление с нормативными значениями или рассчитанными прежними результатами, полностью не могут обеспечить менеджера достоверной информацией для принятия управленческого решения, преимущественно это касается организаций, в которых накладные расходы занимают большую часть затрат [14, с. 141].

Для повышения конкурентных преимуществ принятия решений по определению цен на производимые товары и оказываемые услуги, организациям с разнообразным ассортиментом важны действительные данные по понесенным затратам.

В настоящее время, в условиях постоянной конкуренции одним из самых важных конкурентных преимуществ организации является снижение себестоимости выпускаемой продукции, товаров, работ, услуг. В такой ситуации наиболее выгодным методом, позволяющим выявить резервы, является изредка применяемый в российских организациях, но широко распространённый АВС-метод учета и калькулирования продукции. Метод учет затрат по функциям, или ABC-метод (от английского Activity Based Costing-ABC) – по своему содержанию является альтернативой позаказному методу учета затрат и калькулирования и наиболее результативен для организаций с высокой долей накладных расходов [30].

Например, при распределении накладных расходов, позаказный метод рассматривает поведение одного показателя, пренебрегая влиянием других факторов. Данный метод позволяет производить расчеты более быстрым и простым способом и может использоваться только когда влияние прочих факторов на накладные расходы незначительно. При других обстоятельствах искажения носят существенный характер и более результативным будет использование ABC-метода.

При учете затрат АВС-методом объектом учета является обособленный вид деятельности (функция, операция).

Методика построения ABC-метода выглядит следующим образом:

Этап 1. Выделение основных видов деятельности организации. Все бизнес-процессы организации делятся на основные функции или операции. От того на сколько сложен вид деятельности организации будет зависеть выделяемое количество функций. В соответствии с выделенными видами деятельности идентифицируются накладные расходы.

Этап 2. Разделение видов деятельности между отделами.

На данном этапе виды деятельности распределяются между отделами, к которым они относятся. Для каждого вида деятельности характерен собственный носитель затрат, определяемый в соответствующих единицах измерения. При этом соблюдают два правила: получение данных, относящихся к носителю затрат должно быть не затруднено; измерение расходов через носитель затрат должно соответствовать их действительному значению;

Этап 3. Вычисление стоимости каждого вида деятельности. Для того, чтобы определить стоимость единицы носителя затрат необходимо сумму накладных расходов по каждой выделенной функции разделить на количественную величину соответствующего носителя затрат.

Этап 4. Определение полной себестоимости. Для определения себестоимости товаров, работ, услуг необходимо стоимость единицы носителя затрат умножить на их количество по тем видам деятельности, выполнение которых необходимо для изготовления продукции, работы, услуги [11, с. 167].

Как и любые другие методы, метод учета затрат по функциям имеет свои преимущества и ограничения.

Преимущества:

1) позволяет избежать ошибок при формировании себестоимости продукции (работ, услуг), которые характерны для традиционного учета, основанного на последовательном распределении затрат на базе объемных показателей;

2) данный метод обеспечивает пользователей более достоверной и полной информацией для управления издержками. Пользователи информации имеют возможность определить реальные причины появления издержек, сосредотачиваясь на видах деятельности и носителях затрат;

3) функциональный метод позволяет организации акцентировать внимание на потребителе, оценивать осуществляемые виды деятельности и определять, с помощью каких из них прирастает добавленная стоимость, а какие, наоборот, стоимость уменьшают;

4) увеличение рентабельности организации и преимущество при конкурентной борьбе обеспечивает функциональное ценообразование, которое основывается на АВС-методе. Оно опирается на спрос потребителей и конкретизированную информацию по себестоимости. Это позволяет избежать установления заниженных цен на продукцию, которая выпускается в небольших количествах, или же напротив, завышение цен в случае, если эти объемы достаточно велики.

К основным ограничениям АВС-метода относятся:

1) данный метод является сложным и дорогостоящим для внедрения. Многие организации отказались от метода учета затрат по функциям в связи с большими трудозатратами, финансовыми вложениями и сложностью преобразования существующего метода учета затрат;

2) для того, чтобы данный метод «работал» необходимо соблюдать все условия, АВС-метод не дает моментального результата; эта система направлена на долгосрочную перспективу. «Основная причина, по которой новый метод учета затрат не оправдывал ожиданий заключалась в том, что большинство менеджеров забывало, что изменить следует не только технику расчетов, но и свой менталитет»;

3) такая учетная система как АВС-метод не соответствует международным стандартам финансовой отчетности. Данный метод учитывает непроизводственные накладные расходы, поэтому организации для отчетности используют традиционные методы учета затрат, а для внутреннего пользования- метод учета затрат по функциям;

4) как и в любых других случаях, необходимо правильно уметь пользоваться информаций, это касается и АВС – метода. Руководители, увеличивая выпуск продукции, пользующейся спросом, и одновременно прекращая производство новых продуктов в малых количествах могут увеличивать прибыль организации.

В целом можно отметить, что метод АВС представляет собой прогрессивную концепцию, которая преодолевает ограничения традиционных систем учета затрат и устанавливает причинно-следственную связь между продуктами и необходимыми для их производства средствами.

Еще один метод – это метод «директ-костинг», который относится к системам учета усеченных затрат, и эта система является традиционной системой управленческого учета.

Впервые сам термин «директ-костинг» был введен американским экономистом Дж. Харрисоном в 1936 г. Харрисон под «директ-костингом» понимал систему учета усеченной себестоимости только по прямым затратам. То есть, в себестоимость конкретного вида изделия включались в прямые затраты [9, с. 167]. Прямые затраты, в свою очередь, это те расходы, которые возможно соотнести с конкретным видом изделия. Дж. Харрисон не был первооткрывателем в рамках формирования усеченной себестоимости, а именно, он развивал идеи, предлагаемые его предшественниками. Однако можно сказать, что он является основателем системы «директ-костинг».

Необходимо отметить, что формирование по системе учета «директ-костинг» всегда предполагает связь с таким понятием как «маржинальный доход». На основании того, что на основе учета системы затрат директ-костинга можно сформировать маржинальный доход, соответственно, можно также провести маржинальный анализ, который позволяет принимать действительно эффективные управленческие решения.

На основе маржинального анализа можно рассчитать такой показатель как «точка безубыточности», определить ассортиментную политику предприятия и принять множество других управленческих решений.

В российской практике учета на протяжении длительного периода времени, если рассматривать советский этап развития нашей экономики, было принято калькулировать полную себестоимость.

То есть вначале себестоимость в конкретном виде изделия включала абсолютно все затраты. На западе ситуация обстояла иначе: там уже относительно давно пришли к выводу, что система калькулирования полной себестоимости не является эффективной и не соответствует современным информационным потребностям экономических субъектов.

В России ситуация в последнее время стала складываться аналогичным образом, и большинство наших экономистов тоже пришло к выводу, что для принятия эффективных управленческих решений, в случае если вы внедряете управленческий учет на своем предприятии, все же более целесообразно формировать усеченную себестоимость. То есть, по их мнению, необходимо использовать систему «директ-костинг».

Однако существуют различные учетные школы и разные переводы, в которых встречаются разные подходы к определению системы «директ-костинг» [17, с. 243].

Отсутствие терминологического единства препятствует экономическим субъектам принять эффективные управленческие решения, мешает специалистам общаться между собой в связи с тем, что иногда под одним и тем же словом они понимают разные понятия. Поэтому хотелось бы уделить особое внимание тому, что на сегодняшний день система «директ-костинг» предполагает три основных базовых подхода или три разновидности.

Первая разновидность – классический директ-костинг. Он является наиболее простым способом расчета усеченной себестоимости. В его основе лежит следующий принцип: себестоимость конкретного вида изделия включает только прямые затраты; все остальные затраты, которые возникают в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, являются косвенными и относятся к расходам периода, то есть списываются на финансовые результаты.

Классический директ-костинг предполагает, что усеченная себестоимость формируется только по прямым затратам. Данный способ формирования усеченной себестоимости является самым достоверным и нетрудоемким, поскольку нет необходимости распределять какие-либо косвенные расходы.

Когда происходит разделение косвенные расходы, то самостоятельно определяем базу распределения и возможны какие-либо субъективные ошибки, возникшие в результате этого процесса. Поэтому классический «директ-костинг» является наиболее простым и точным [32, с. 23]. Он не искажает себестоимость путем распределения косвенных расходов.

Вторая разновидность, простой директ-костинг, предполагает, что в усеченную себестоимость включаются все производственные затраты, и под этими расходами понимаются не только прямые, но и косвенные.

Минус этого способа состоит в том, что производственные косвенные расходы необходимо будет распределять между конкретными видами изделия. Получается, что будет искажаться точность себестоимости путем определения баз распределения. Кроме того, в производственных расходах, которые являются косвенными, существует часть каких-то постоянных расходов, несвязанных с производством. Как пример, на 25 счете бухгалтерского баланса можно открывать «расходы на содержание и эксплуатацию оборудования», что является цеховыми расходами; такие затраты служат для поддержания производственной деятельности предприятия в целом, и их нелогично включать в усеченную себестоимость конкретного вида изделия. Однако данная разновидность системы имеет место быть, и специалист в своей профессиональной деятельности может ее успешно применять [28, с. 84].

Третьей разновидностью является развитый «директ-костинг». На наш взгляд, этот вид системы «директ-костинг» является наиболее адекватным среди других для современных экономических условий. Он способствует принятию действительно эффективных управленческих решений.

Этот вариант расчета усеченной себестоимости предполагает, что в себестоимость конкретного вида изделия включаются прямые затраты, то есть те, которые могут быть соотнесены с конкретным видом изделия, и переменная часть косвенных расходов (части общепроизводственный расходов).

 В свою очередь, общепроизводственные затраты можно разделить на переменную и постоянную части, так как производственные процессы с каждым днем в современном обществе усложняются, поэтому на большинстве предприятий в системе косвенных общепроизводственных расходах можно выделить как постоянную часть, так и переменную. Например, если говорить об амортизации здания производственного цеха, то однозначно она будет считаться постоянной частью, так как начинает начисляться с первого числа месяца с последующим вводом объекта в эксплуатацию и не подлежит изменению.

Кроме того, арендная плата, которую платят за здание производственного цеха, также является постоянной частью косвенных общепроизводственных затрат [33, с. 41].

Однако если были затрачены какие-либо вспомогательные материалы на общепроизводственные цели, то эта часть будет считаться переменной. Отметим, что переменные затраты, это те затраты, которые напрямую зависят от объемов производства, а постоянные затраты – не зависят.

Таким образом, на сегодняшний день наиболее прогрессивной разновидностью учета затрат «директ-костинг» – это развитый директ-костинг. То есть, когда в усеченную себестоимость включается не только прямые затраты, но и переменную часть общепроизводственных расходов, которые являются по своей сути косвенными.

Подводя итог, отметим, что учет затрат является важным инструментом управления предприятием. Необходимость учета себестоимости продукции возрастает по мере усложнения условий экономической деятельности и повышения требований к рентабельности.

Сегодня, на наш взгляд, существуют следующие проблемы учета затрат:

Первая - это переориентация отечественной теории и накопленного в этой области практического опыта на решение новых задач, стоящих перед системой управления в условиях развития рыночных отношений в России.

Второе - создание новых нетрадиционных систем для получения информации о производственных затратах отечественных предприятий, использование современных подходов к расчету производственных затрат, определение финансовых результатов и использование этой информации для мониторинга, анализа, прогнозирования и регулирования производственной деятельности.

Из различных систем учета затрат, используемых в зарубежной практике, наиболее подходящими, на наш взгляд, является «директ-костинг».

2. Особенности организации учёта затрат в ООО «ТПК «Южный продукт»

2.1 Организация учета затрат на производство продукции в организации

Одним из важнейших моментов в создании эффективной системы управленческого учета является рассмотрение процесса учета затрат продукции и процесса калькуляции как единого процесса учета, связанного с производством (выпуском) продукции. В то же время выбор объектов учета затрат определяет систему показателей внутренней отчетности, периодичность отчетности по расчетам для различных целей управления. В соответствии с действующим в Российской Федерации планом счетов для учета прямых затрат и исчисления себестоимости продукции пищевой промышленности используются счета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.п.

Аналитический учет по счетам основного производства организуется в разрезе объектов калькулирования, а именно по видам разливаемых напитков, производимых соков, пюре, консервов.

ООО «ТПК «Южный продукт» находится на общем режиме налогообложения и специализируется на производстве фруктово-овощных соков и напитков в ассортименте, консервированных овощей (горошек зелёный, фасоль, икра из кабачков). Продукция выпускается расфасованной в индивидуальной упаковке разных ёмкостей.

ООО «ТПК «Южный продукт» не имеет цеховую структуру управления.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации учет затрат на производство в ООО «ТПК «Южный продукт» ведется на счете 20 «Основное производство». Затраты основного производства на данном счете учитываются в разрезе номенклатурных групп:

- Производство соков, пюре, повидло;

- Консервирование овощей;

Учет затрат на ООО «ТПК «Южный продукт» осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №99н.

Расходы ООО «ТПК «Южный продукт» делятся на прямые и косвенные. Данные расходы отражаются по дебету счета 20 «Основное производство».

Состав прямых расходов на ООО «ТПК «Южный продукт» определяется ст. 318 НК РФ «Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию». В состав прямых расходов включаются:

- материальные затраты (определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254 НК РФ). К ним относятся, материалы, топливо.

Сырье организация приобретает у поставщиков, производителей овощной и ягодной продукции. В бухгалтерском учете купленный сырье приходуется на основании счета на оплату, счет- фактуры и товарной накладной.

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства продукции. Заработная плата начисляется на основании штатного расписания, дополнительно оплачивается ночные часы и часы работы в выходные дни, доплаты за вредность. Дополнительно к окладу начисляется премия в зависимости от ежемесячного производства продукции, процент премии может регулироваться руководством в зависимости от итогов работы производства, но не менее десяти процентов от стоимости произведенной продукции. В бухгалтерском учете затраты на оплату труда отражаются на основании табелей и приказов на премию, в корреспонденции счетов Дебет 20 «Основное производство» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве консервной продукции. Амортизируемым имуществом на ООО «ТПК «Южный продукт» признается имущество согласно статье 256 НК РФ. Амортизация начисляется по основным средствам числящимся на балансе ООО «ТПК «Южный продукт». Амортизация начисляется в бухгалтерском и налоговом учете линейным способом. Бухгалтерский и налоговый учет ООО «ТПК «Южный продукт» ведется в 1С: Предприятие, и расчет амортизации отражается автоматически, при проведении операции по закрытию месяца, рассчитывается сумма амортизации по каждому основному средству, и отражается проводками в корреспонденции счетов Дебет 20 «Основное производство» Кредит 02 «Амортизация основных средств»;

- косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 Налогового Кодекса, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. Примером косвенных расходов является сертификация продукции, текущий ремонт оборудования и т.д. Отражение косвенных расходов происходит на основании счет - фактур и актов выполненных работ.

ООО «ТПК «Южный продукт» самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством консервной продукции.

Согласно принятой учетной политике при формировании себестоимости используется счет 40 «Выпуск продукции». Инструкцией по применению Плана счетов счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения данных о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

Счет 40 в бухгалтерском учете является контрольно-результативным. По дебету счета указывается фактическая производственная себестоимость, а по кредиту – плановая (нормативная). На последний день месяца отчётного периода, на основе анализа оборотов по дебету и кредиту, путем сопоставления, определяют отклонения по себестоимости.

Применять счет 40 в бухгалтерском учёте или нет, организация имеет право решать самостоятельно. Иными словами, учет готовой продукции можно вести одним из двух методов:

1. С использованием комбинации счетов 40 и 43.

2. Без использования счета 40, то есть только на 43 счете.

Выбранный метод учета необходимо прописать в учетной политике предприятия.

Аналитический учет по счету 40 ведется по видам продукции и структурным единицам, если не предусмотрена иная группировка.

Перерасход списывается дополнительной проводкой, а экономия — сторнируется. Поэтому данный счет закрывается ежемесячно и сальдо не имеет (рисунок 3).

Нормативная (плановая) себестоимость

Фактическая производственная себестоимость

Счет 40

Счет 43

Счета 20, 23

Экономия (сторно)

перерасход

Счет 90

Рисунок 3 – Формирование себестоимости продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции»

Рассмотрим порядок учета затрат на производство ООО «ТПК «Южный продукт» (таблица 1).

Таблица 1 - Записи по счетам при учете затрат с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на ООО «ТПК «Южный продукт»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Хозяйственные операции | Дебет | Кредит | Подтверждающий документ |
| Отражена фактическая себестоимость выпуска: | Дт 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» | Кт 20 «Основное производство» | Оборотная ведомость по счету 20 «Основное производство»  |
| Отражена разница между фактической и нормативной  | Дт 90 «Продажи», субсчет 2  | Кт 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» | Анализ счета 40 «Выпуск продукции»  |

Продолжение таблицы 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Хозяйственные операции | Дебет | Кредит | Подтверждающий документ |
| (плановой) себестоимостью | «Себестоимость продаж» |  |  |
| Выпущена готовая продукция | Дт 43 «Готовая продукция» | Кт 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» | Анализ счета 40 «Выпуск продукции»  |

Общепроизводственные расходы, в состав которых входят расходы на обслуживание консервного производства на предприятии ООО «ТПК «Южный продукт» ведётся на счете 25 «Общепроизводственные расходы». На данном счете учитывают такие виды затрат как: оплата труда бригадиров, мастеров, наладчиков оборудования, отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы данного персонала, сырье и материалы, амортизация оборудования, используемого в общих производственных целях, и т.д.

Общехозяйственные расходы организации отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» на основании первичных документов: счет - фактур и актов выполненных работ. К общехозяйственным косвенным расходам относятся расходы на обслуживание информационной техники, услуги связи, канцелярские товары, расходы на содержание офиса, заработная плата аппарата управления. Общехозяйственные расходы ежемесячно закрываются в дебет счета 20 «Основное производство».

Аналитический учет данных расходов ведется в лицевых счетах по статьям.

Рассмотрим корреспонденцию счетов по общехозяйственным расходам на ООО «ТПК «Южный продукт» за 2017 г. (Таблица 2).

Таблица 2 - Корреспонденция счетов по учету общехозяйственных расходов на ООО «ТПК «Южный продукт» за 2018 г.

| Хозяйственные операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация по основным средствам | 297003,55 | 26 | 02 |
| Отражены расходы на страхование объектов ОС | 134629,98 | 26 | 97 |

Продолжение таблицы 2

| Хозяйственные операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Отражены услуги поставщиков и подрядчиков  | 688911,13 | 26 | 60 |
| Отражены услуги прочих дебиторов и кредиторов  | 2423832,87 | 26 | 76 |
| Списаны общехозяйственные расходы  | 3544377,53 | 20 | 26 |
| Оборот за период |   | 3544377,53 | 3544377,53 |

Рассмотрим методику распределения общехозяйственных расходов на ООО «ТПК «Южный продукт».

В 2017 г. на ООО «ТПК «Южный продукт» прямые расходы составили 358 127 324,94 руб.

Общехозяйственные расходы составили 3544377,53 руб.

Необходимо рассчитать коэффициент распределения затрат (К):

К = 3544377,53 / 358 127 324,94 = 0,0098969

Распределенные общехозяйственные расходы списываются с кредита счета 26 в дебет счета 20 по видам продукции.

Представим закрытие 26 счета на ООО «ТПК «Южный продукт» в 2018 г. в таблице 3.

Таблица 3 - Методика распределения общехозяйственных расходов на ООО «ТПК «Южный продукт» за 2018 г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Объекты распределения |  База распреде-ления, руб. | Общехозяйствен-ные расходы к распределению, руб. | Проводки |
| Дебет | Кредит |
| Производство соков, пюре, повидла  | 268 595 494 | 2658283,1 | 20.1 | 26 |
| Консервирование овощей | 89 531 831 | 886094,38 |  20.2 |  26 |
| Итого: | 358 127 324,94 | 3544377,5 | - | - |

Учет готовой продукции ведется по каждому наименованию в количественном и суммовом выражении.

В таблице 4 представлена корреспонденции счета 20 «Основное производство» в ООО «ТПК «Южный продукт» за 2018 года.

Таблица 4 - Корреспонденция счетов по счету 20 «Основное производство» на ООО «ТПК «Южный продукт» за 2018 г.

| Хозяйственные операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация по основным средствам | 9923722,11 | 20 | 02 |
| Отпущены  материалы на нужды основного производства | 343100164 | 20 | 10 |
| Отражены услуги подрядчиков  | 2170714,87 | 20 | 60 |
| Начислена заработная плата и основного персонала | 1907924 | 20 | 70 |
| Отражены начисления во внебюджетные фонды от заработной платы основных рабочих | 597180,24 | 20 | 69 |
| Отражены внутрихозяйственные расходы  | 4004633,23 | 20 | 79 |
| Отражены расходы будущих периодов  | 553372,84 | 20 | 97 |
| Списаны общепроизводственные расходы  | 13608029,24 | 20 | 25 |
| Списаны общехозяйственные расходы  | 3544377,5 | 20 | 26 |
| Отражены услуги прочих дебиторов и кредиторов  | 6842767,25 | 20 | 76 |
| Оприходована готовая продукция по плановой себестоимости  | 410 565 005,65 | 40 | 20 |
| Оборот за период |   | 410565006 | 410565006 |

Готовая продукция приходуется на счёт 43 по плановой себестоимости без учёта НДС с использованием 40 счёта. В конце каждого месяца фактические затраты, собранные на 20 счёте, списываются на 40 счёт.

Учет расходов на продажу ведется на счете 44 «Расходы на продажу». По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы комплексных расходов по выпуску и доставке консервной продукции с кредита материальных, расчетных и денежных счетов.

В конце месяца закрытии счета 44 «Расходы на продажу» происходит по номенклатурным группам (выпущенная пищевая продукция и др.) пропорционально выручке, в корреспонденции счетов Дт 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кредит счета 44 «Расходы на продажу» субсчет 2 «Коммерческие расходы».

При производстве консервной продукции остатков незавершенного производства не бывает. Овощи и ягоды перерабатываются полностью и на конец месяца могут быть только остатки готовой продукции по счету 43 «Готовая продукция», при закрытии месяца остатки не реализованной готовой продукции учитываются по фактической себестоимости.

В организации ООО «ТПК «Южный продукт» для контроля за расходованием сырья на предприятии ООО «ТПК «Южный продукт» составляют только один регистр «Отчет о производстве продукции».

Учет затрат и выход продукции в производственном отчете ведут по видам произведённой продукции.

Отчет состоит из двух разделов. В первом разделе отчета ежедневно фиксируют количество фактически израсходованного на производство сырья в сопоставлении с действующими нормами. Во втором разделе ежедневно отражают количество полученной готовой продукции по видам.

Отчет составляют мастера смены, проверяет и контролирует начальник производственного подразделения. Отчеты в конце месяца сдаются в бухгалтерию.

Также в конце каждой смены на предприятии ООО «ТПК «Южный продукт» составляется Накладная на передачу готовой продукции в места хранения.

Отрицательным моментом в учете затрат пищевой промышленности является тот факт, что все вышеперечисленные учетные регистры не позволяют использовать инновационные методы учета и калькулирования себестоимости продукции, поскольку разработаны достаточно давно, и подходят лишь под традиционные методы учета. Следовательно, в качестве повышения контроля за учетом затрат на предприятиях пищевой промышленности необходимо совершенствовать массив первичной документации, а именно разработать учетные регистры для каждого производственного подразделения предприятия пищевой промышленности, и в частности ООО «ТПК «Южный продукт».

2.2 Калькулирование себестоимости продукции в ООО «ТПК «Южный продукт»

В процессе исчисления себестоимости продукции надо исходить из четкого представления, что такое объект калькулирования и калькуляционная единица. Объектом калькулирования на предприятиях пищевой промышленности является выпускаемая продукция по видам. Для ООО «ТПК «Южный продукт» такой продукцией является, например, сок, консервы и т.д. В состав стоимости данной продукции входят прямые и косвенные затраты.

Себестоимость консервной продукции складывается из следующих статей затрат:

1. Сырье и материалы.

2. Полуфабрикаты собственного производства.

3. Возвратные отходы (вычитаются).

4. Тара, вспомогательные и упаковочные материалы.

5. Топливо и энергия для технологических целей.

6. Стоимость труда работников производства.

7. Отчисления на социальные нужды.

8. Стоимость эксплуатации производственных машин и оборудования.

9. Общепроизводственные (цеховые) расходы.

10. Прочие производственные затраты.

11. Общая цеховая себестоимость продукции.

12. Общехозяйственные расходы.

13. Общая заводская себестоимость продукции.

14. Расходы на продажу.

15. Полная производственная себестоимость продукции.

Сырье и основные материалы со складов доставляются на производственные предприятия в соответствии с производственным заданием. Здесь подвергаются предварительной обработке: сортировке, очистке и т. д. Результаты предварительной обработки отражаются в специальных журналах оперативного учета. Данные документы служат основой для размещения полуфабрикатов после предварительной обработки сырья и материалов, а также их отходов. Для контроля точности учета выпуска полуфабрикатов промышленные отходы (например, косточки и т. д.) взвешиваются и оцениваются по ценам их возможного использования или реализации.

Для тех видов сырья, которые расходуются в смеси на производство, средние стандарты рассчитываются на основе весов каждого типа сырья в их общей массе за месяц.

Расходы на сырье и основные материалы относятся на продукты на прямой основе. В случае невозможности такого назначения эти затраты распределяются между типами выпускаемой продукции пропорционально предписанным стандартам и упаковке.

Согласно статье «Полуфабрикаты собственного производства», предприятие отражает себестоимость полуфабрикатов (сульфатированные фрукты, ягоды, фруктовое пюре и т. д.), используемых не только для дальнейшей переработки в консервных подразделениях, но и предназначенные для продажи другим организациям и предприятиям. В стоимость готовой консервированной продукции входят их пропорционально рецептурным нормам.

По статье «Тара» учитывается стоимость упаковки и упаковочных материалов, используемых для первичной упаковки продуктов, в тех случаях, когда их стоимость включена в цену продажи продуктов и не возвращается покупателю. Тарами для первичного закрытия продуктов являются: банки для упаковки консервов; крышка для запечатывания продуктов, упакованных в жестяные и стеклянные банки; картонные коробки, полиэтиленовые пакеты и пакеты для упаковки замороженных фруктов, ягод и овощей; мешки для сухофруктов и сухих овощей и др.

Стоимость стеклянной упаковки, согласно общепринятой практике, не включена в себестоимость продукции, поскольку по сопутствующим ценам она должна быть возмещена покупателями сверх отпускных цен за проданную ими продукцию. В эту статью также включена стоимость материалов для склеивания изделий (этикетки, клей и т. д.). Кроме того, в данной статье отражены отклонения от учетных цен на тару и тарные материалы и битва пустых стеклянных контейнеров в процессе производства в рамках установленных норм.

Стоимость упаковки, вспомогательных и упаковочных материалов между видами консервов распределяется либо на прямой основе, либо пропорционально запланированным нормам. Отклонения от учетных цен и упаковочных материалов распределяются исходя из среднего процента. Пустая стеклянная упаковка распределяется между продуктами пропорционально количеству продуктов, упакованных в стеклянную тару.

Готовая продукция доставляется на склад с указанием количества банок каждого предмета, упаковки и консервов. На складе консервы размещаются в обязательном порядке по партии, наименованию и марке.

Плановые калькуляции себестоимости пищевой продукции составляются на определенный вид продукции.

Основанием для составления плановых калькуляций на предприятиях пищевой промышленности являются обоснованные нормы расхода материальных, трудовых затрат, денежных средств и расчеты изменения себестоимости по технико-экономическим факторам. При переработке овощей и ягод учет производственных затрат осуществляется по нормативному методу и текущему контролю затрат, нормативная (плановая) стоимость продукции рассчитывается исходя из рыночных цен и суммы затрат за прошлые отчетные периоды.

Порядок планирования и учета затрат, перечень продукции, на которую составляются калькуляции, и формы калькуляции составляются самостоятельно экономистом предприятия пищевой промышленности.

Калькуляции составляются отдельно по каждому виду продукции независимо от способа производства. Калькуляционной единицей по каждому виду продукции является 1 банка различной емкости, по качеству соответствующая требованиям ГОСТа.

Рассмотрим состав статей и порядок составления калькуляций продукции, затем рассмотрим пример составления плановой и фактической калькуляции для вида продукции «Сок виноградный восстановленный».

Пример формирования плановой калькуляции стоимости 1 пакета ёмкостью 1,0л. Сок ананасовый восстановленный представлен в Приложении В.

В состав калькуляции включаются такие статьи как: стоимость сырья и материалов, топливо, тара и тарные материалы, амортизация оборудования, заработная плата, взносы во внебюджетные фонды, и прочие расходы. Эти стать затрат являются основными, все затраты, не вошедшие в перечень, включаются в состав прочих.

Основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и отчисления на социальные нужды предусматривают по каждому виду вырабатываемой продукции в соответствии с плановыми нормами.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, цеховые и общезаводские расходы распределяют между отдельными видами продукции пропорционально заработной плате рабочих.

Себестоимость единицы выработанной продукции по каждому виду продукции определяют путем деления затрат (по калькуляционным статьям) на все количество продукции данного вида, выпущенного производством.

Переходя непосредственно к вопросу исчисления себестоимости продукции промышленного производства, важно отметить, что точность её определения зависит от правильного, экономически обоснованного закрытия счетов.

На предприятии ООО «ТПК «Южный продукт» применяет нормативный метод учета затрат на производство. Такой метод учета затрат очень удобен при производстве пищевой продукции, так как просчитать себестоимость одного вида продукции не представляет больших трудов.

В результате списания в дебет счета 20 «Основное производство» калькуляционных разниц с кредита соответствующих счетов, получим фактические затраты, связанные с промышленной переработкой продукции. Основным документом при закрытии счетов в ООО «ТПК «Южный продукт» является бухгалтерская справка-расчет себестоимости продукции.

2.3 Оценка возможности использования новейших систем калькулирования затрат на производство в ООО «ТПК «Южный продукт»

Анализируя существующие системы и методы учета затрат, можно сделать вывод, что на предприятиях пищевой промышленности, формирование системы учета затрат и калькулирования себестоимости должно основываться на поэтапном выборе оптимальной совокупности систем учета затрат и калькулирования себестоимости, а также методов и вариантов организации производственного учета затрат.

В ходе исследования, нами была разработана модель формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, базирующаяся на интеграции инструментария системы директ-костинг и элементами нормативной системы учета (рис. 4).

В настоящее время, в нашей стране сознаны все условия для внедрения данного метода в практику предприятий. Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены два варианта системы директ-костинг.

Анализ производственного учета на предприятиях пищевой промышленности показал, что организация учета по методу «директ-костинг» должна строится на следующих принципах:

1. Выделение и учет переменных затрат по объектам учета на отдельных счетах, субсчетах, аналитических счетах (например, в пищевой промышленности может использоваться субсчет 90.21 «Себестоимость продаж (переменные расходы) консервной продукции (консервы, сок и т.д.)»).

2. Оценка незавершенного производства (если возникает) по переменным затратам.

Рисунок 4 - Модель формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции пищевой промышленности

3. Учет выручки от продажи продукции по объектам учета на отдельных субсчетах и аналитических счетах (например, в пищевой промышленности может использоваться субсчет 90.11 «Выручка от продаж консервной продукции (консервы, сок)»).

4. Выделение затрат периода и отражение на отдельном счете (например, в пищевой промышленности может использоваться субсчет 90.5 «Затраты периода»).

5. Выделение отдельного счета, субсчета, аналитического счета для учета маржи по переменным затратам объектов учета (например, в пищевой промышленности может использоваться субсчет 90.8 «Маржа по переменным расходам (консервной продукции)»).

6. Учет и выявление общего финансового результата от продаж (разница суммы марж по переменным расходам объектов учета и затрат периода) двухступенчатым способом:

6.1. С помощью корреспонденции счетов:

Дебет 90.8… «Результат доходов и переменных расходов (маржа по переменным расходам)» Кредит 90.9… «Прибыль/убыток от продаж».

6.2. С помощью корреспонденции счетов:

Дебет 90.9… «Прибыль/убыток от продаж» Кредит 99 «Прибыли и убытки».

Анализируя возможности более полного отражения в производственном учете информации о затратах по методу «Директ-костинг», на предприятиях пищевой промышленности, был сделан вывод о целесообразно автоматизации учета затрат и калькулирования себестоимости с помощью программного продукта «1С: Управление производственным предприятием 8», при использовании разработанных нами форм внутренней отчетности:

1. Нормативная калькуляция производственной себестоимости продукции (Приложение Г);

2. Отчет о производственной себестоимости продукции (Приложение Д);

3. Отчет производства продукции за смену (Приложение Е).

Данные формы внутренней отчетности разработаны нами в соответствии с предложенной классификацией статей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по методу «Директ-Костинг» и номенклатурой статей учета затрат на производственную деятельность предприятий пищевой промышленности.

Заключение

По результатам проведенного исследования и систематизации его результатов можно сделать следующие выводы.

1. Рассмотрев теоретические и методологические основы организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в пищевой промышленности, было определено, что на сегодняшний день существует достаточно большое количество методов, которые можно разделить на традиционные и нетрадиционные. Традиционные методы калькулирования себестоимости продукции были разработаны именно в тот период, когда большинство предприятий имели ограниченный ассортимент производства, а основные затраты включали в себя затраты на сырье и материалы, а также заработную плату основных производственных рабочих.

В свою очередь, именно в тот период времени затраты на содержание производства и управления, которые в основном являются косвенными, были относительно небольшими, поэтому и искажение производственных затрат из-за их распределения пропорционально одному фактору - заработной плате производственного персонала, для стоимости продукции было незначительным. Однако именно затраты на обработку данной информации, напротив, были достаточно высокими, поэтому использование более сложных методов распределения накладных расходов было неоправданно дорого для промышленных предприятий.

Эти обстоятельства и стали предпосылками для появления новых методов учета затрат и калькуляции себестоимости продукции.

1. Выполняя сравнительную характеристику существующих методов учета затрат, применяемых как в российской, так и зарубежной практике, было определено, что в настоящее время большинство предприятий пищевой промышленности используют нормативный метод учета затрат. В российской практике учета на протяжении длительного периода времени, если рассматривать советский этап развития нашей экономики, было принято калькулировать именно полную себестоимость. То есть вначале себестоимость в конкретном виде изделия включала абсолютно все затраты. На западе ситуация обстояла иначе: там уже относительно давно пришли к выводу, что система калькулирования полной себестоимости не является эффективной и не соответствует современным информационным потребностям экономических субъектов.
2. В ходе данного исследования было определено, что на предприятии ООО «ТПК «Южный продукт» применяет нормативный метод учета затрат на производство. В результате списания в дебет счета 20 «Основное производство» калькуляционных разниц с кредита соответствующих счетов, получим фактические затраты, связанные с промышленной переработкой продукции. Основным документом при закрытии счетов в ООО «ТПК «Южный продукт» является бухгалтерская справка-расчет себестоимости продукции.
3. Исходя из анализа действующей практики одного из предприятий пищевой промышленности ООО «ТПК «Южный продукт» было определено, что учет затрат предусматривает разделение их на прямые и косвенные, а также калькулируется полная фактическая себестоимость продукции.  Недостатки данной методики заключаются в следующем:

- показатели себестоимости не всегда достоверно отражают объем действительных расходов на производство, с учетом изменения норм, возвратных отходов в процессе производства;

- в процессе оценки изменения уровня и структуры себестоимости пищевой продукции, возникающего в результате технологических изменений, присутствует недостаточная аналитичность учета затрат на производство в разрезе калькуляционных статей расходов;

- используемые методы распределения косвенных расходов, не обеспечивают достоверность калькулирования себестоимости отдельных видов пищевой продукции.

Следовательно, данному предприятию необходимо применять другой метод учета затрат, принципиально новый для отечественной учетной системы.

Из различных систем учета затрат, используемых в зарубежной практике, наиболее подходящими для учета затрат, по нашему мнению, является метод «директ-костинг». Данный метод позволяет учитывать в себестоимости продукции только переменные расходы, а постоянные не включать в расчет себестоимости. Отдельный учет расходов позволит более оперативно и качественно осуществлять их контроль, а также регулирование в случае необходимости. Как утверждают эксперты, благодаря использованию метода «Директ-костинг», на предприятии пищевой промышленности будут расширены аналитические и контрольные возможности бухгалтерского учета как прямых, так и косвенных расходов. При использовании метода «Директ-костинг» на предприятии пищевой промышленности снизится трудоемкость учетного процесса расходов на производство, имеющего достаточно большой их перечень, а также появятся дополнительные аналитические возможности.

Отметим, что в нашей стране сознаны все условия для внедрения данного метода в практику предприятий пищевой промышленности.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ : принят Гос. Думой 21.10.1994 г.
2. О бухгалтерском учете: федер. закон от 06.12.2011 № 402–ФЗ.
3. Приказ об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкций по его применению от 31 октября 2000 г. № 94н : принят Гос. Думой 31 октября 2000 г.
4. Приказ об утверждении Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» от 06 мая 1999 г. № 33н.
5. Приказ об утверждении Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» от 06 мая 1999 № 43н.
6. Аксенова Е.А. Современные технологии управления затратами предприятия: Система «Кайзен-костинг» / Е.А. Аксенова, В.О. Бондаренко // В сборнике: Исследования и разработки в перспективных научных областях Сборник материалов I Международной научно-практической конференции / Под общей редакцией С.С. Чернова. – 2017. – С. 111–115.
7. Арутюнян Ю.И. Управление затратами: учебное пособие / Ю.И. Арутюнян, Е.А. Шибанихин. – Краснодар: КубГАУ. – 2016. – 84 с.
8. Арутюнян Ю.И. Перспективы внедрения системы «Директ-костинг» / Ю.И. Арутюнян, С.Н. Мешанькин // В сборнике: Будущее науки-2018 / Сборник научных статей 6-й Международной молодежной научной конференции. – В 4-х томах / Ответственный редактор А.А. Горохов. – 2018. – С. 28–31.
9. Бобрышев А.Н. Особенности калькуляционного процесса сельскохозяйственных организаций в условиях применения системы «директ-костинг» / А.Н Бобрышев, Р.В. Дебелый, И.Г. Дерябина // Вестник АПК Ставрополья. 2016. – № 81. – С. 167–172.
10. Бреславцева Н.А. Управленческий учет в сфере услуг: учеб. пособие / Н.А. Бреславцева. – Ростов н/Д.: Феникс, 2014. – 269 с.
11. Бунимович В. Себестоимость продукции и пути ее снижения / В. Бунимович. – СПб., 2014. – 926 c.
12. Бушуева А.В. Особенности построения управленческого учета на предприятии / А.В. Бушуева, Л.Ю. Пасечникова // Экономика, управление, финансы: материалы IV междунар. науч. конф. – Пермь: Зебра, 2015. – С. 157–159.
13. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. / М.А. Вахрушина. – М.: Национальное образование, 2015. – 354 с.
14. Горбаткова Г.А. Новейшие системы учета затрат и калькулирования себестоимости / Г.А. Горбаткова, А.Д. Герасина // Сборник научных трудов по итогам международной научно-практической конференции. – Красноярск, 2017. – 304 с.
15. Дегальцева Ж.В. Сравнительная характеристика различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости / Ж.В. Дегальцева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 104. – С. 1010–1020.
16. Демина И.Д. Теория и практика применения современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: монография / И.Д. Демина, С.Н. Меркущенков. – Электрон. текстовые данные. – М.: Русайнс, 2015. – 110 с.
17. Доможирова О.В. Директ-костинг в системе управленческого учета / О.В. Доможирова, В.О. Халенко // Белгородский экономический вестник. 2018. – № 1 (89). – С. 243–247.
18. Зайцева Е.В. Управленческий учет и отчетность на предприятии, отличие от бухгалтерского / Е.В. Зайцева // Молодой ученый. – 2016. – № 6. – С. 430–432.
19. Иванова Ж.А. Учёт затрат в системе директ-костинг / Ж.А. Иванова // Байкальские экономические чтения. Социально-экономическое развитие регионов: проблемы, перспективы Материалы международной научно-практической конференции. – 2015. – С. 73–77.
20. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. – 3-e изд., перераб. и доп. – М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 448 с.
21. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник для бакалавров / В.Э. Керимов. – 9-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2017. – 384 с.
22. Козин Е.Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях / Е.Б. Козин, Т.А. Козина. – М.: Колос, 2017. – 224 с.
23. Koндукoвa Э.B. АВС как система учета затрат / Э.В. Koндукoвa // Elitarium [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iteam.ru/publications/finances/section_30/article_4376/>
24. Кокшарова В.Л. Экономическая оценка понятия «затраты» и их классификация в современном учете / В.Л. Кокшарова // В сборнике: Проблемы и перспективы современной науки Материалы Международной (заочной) научно-практической конференции / Под общей редакцией А.И. Вострецова. – 2017. – С. 74–87
25. Корзоватых Ж.М. Классификация затрат на хлебопекарных предприятиях / Ж.М. Корзоватых, Т.А. Иншакова // Economics. – 2017. – № 5 (26). – С. 70–73.
26. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы. Учебное пособие / М.С. Кузьмина. – М.: КноРус, 2016. – 248 c.
27. Леонов В. Современная энциклопедия [Электронный ресурс] / В. Леонов. – Режим доступа: http://biometrica.tomsk.ru/ ftp/dict/encyclo /index3.htm.
28. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / Д.В. Лысенко. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 477 с.
29. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности / Ю.А. Мишин. – М.: ИНФРЛ–М, 2016. – 287 с.
30. Мухтарова С.И. Основные принципы калькулированы себестоимости и способы снижения себестоимости продукции / Мухтарова С.И., Сейтжалиева Д.Д. // Сборник научных трудов / Под общей редакцией Р.А. Абдуллаева. – 2018. – С. 428–431.
31. Насырова А.Д. Управление затратами при формировании себестоимости продукции / Насырова А.Д., Исаргапова А.Р. // В сборнике: Молодежь. Образование. Экономика сборник научных статей. Башкирский государственный аграрный университет. – Уфа, 2018. – С. 31–34
32. Рахман Ш.З. Организация управленческого учёта по системе «Директ-Костинг» / Ш.З. Рахман // Актуальные проблемы социально-экономических наук Материалы II Международной научно-практической конференции: Сборник научных трудов / Научный ред. Ю. В. Мамченко. – М., – 2016. – С. 23–27.
33. Синицына В.А. По какой себестоимости оценивать готовую продукцию / В.А. Синицына // Упрощенка. – М., 2016. – № 11. – С. 41–43.
34. Смирнов Р.С. Структура себестоимости по элементам затрат и по калькуляционным статьям / Р.С. Смирнов, М.С. Егорова // Молодой ученый. – 2015. – №11.4. – С. 204–207.
35. Стрельникова Л.М. Подходы экономистов к определению понятий: «затраты», «издержки», «расходы» и «себестоимость продукции» / Л.М. Стрельникова Л.М., Э.М. Абдрашитова // Формирование рыночного хозяйства: теория и практика сборник научных статей. – Оренбург, 2016. – С. 149–155.
36. Чуркина К.А. Метод учета затрат по функциям (АВС-метод) / К.А. Чуркина // В сборнике: Экономика и управление: проблемы, тенденции, перспективы развития Сборник материалов VIII Международной научно-практической конференции. Редколлегия: Б.К. Мейманов [и др.]. – 2018. – С. 167–170.
37. Шеремет А.Р. Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. А.Р. Шеремета. – М.: ФБК–ПРЕСС, 2016. – 512 с.
38. Якубов И.З. Стандарт-костинг, таргет-костинг и кайзен-костинг на различных этапах жизненного цикла продукта [Электронный реурс] / И.З. Якубов. – Режим доступа: http://lomonosov-msu.ru/ archive

Приложения

Приложение А



Рисунок - Формирование себестоимости продукции

Приложение Б



Рисунок - Взаимодействие видов себестоимости

Приложение В



Приложение Г

Нормативная калькуляция производственной себестоимости продукции



Приложение Д

Отчет о производственной себестоимости продукции при использовании метода «Директ-Костинг»



Приложение Е

Отчет производства продукции за смену при использовании метода «Директ-Костинг»

