Тема 4 УЧЕТ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ

Оценка прямых материальных затрат. Количественно - стоимостные методы учета прямых материальных затрат. Учет затрат труда и его оплаты. Учет калькуляционных и дискретных затрат.

Оценка прямых материальных затрат

Управленческий учет затрат по видам в системе управления хозяйствующим субъектом рассматривается в качестве первой ступени, поскольку призван решать важнейшие задачи формирования упорядоченной информационной базы.

Он охватывает не только операции по возникновению затрат, но и процессы прогнозирования, планирования, бюджетирования, контроля и анализа формирования учетной информации о затратах и производственно-финансовых результатах деятельности организации.

Учет затрат по видам позволяет определить направления по их снижению. Его построение индивидуально для каждой организации исходя из специфики решаемых управленческих задач.

Фактические учетные данные о видах затрат формируются на основе первичного учета потребления ресурсов. При этом в первичной учетной документации должны быть отражены признаки, подтверждающие целевой характер потребления ресурсов. В частности, это: код вида затрат в разрезе экономического элемента, код изготавливаемого продукта, код места возникновения затрат, код комплексных (косвенных) расходов и базы их распределения.

Наибольший удельный вес в совокупной величине издержек производства занимают материальные переменные затраты. Материальные затраты – это предметы труда, потребляемые при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг.

В состав материальных затрат включают производственные запасы (материалы, сырье, полуфабрикаты), а также все виды энергии, потребляемой на технологические цели.

Организация учета материальных затрат предполагает решение ряда задач:

- лимитирование материальных ресурсов на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг;
- выявление отклонения фактических расходов от норм расхода материальных ресурсов в процессе производства продукции, выполнении работ, оказании услуг;

- обеспечение условий для прямого отнесения расхода материальных ресурсов на конкретный вид выпускаемой из производства продукции, выполненных работ, оказанных услуг;
- определение фактической себестоимости израсходованных материальных ресурсов на производство.

Основную составную часть материальных затрат представляют сырье и материалы.

Первичный учет потребленных в производстве материальных ресурсов по их видам можно осуществить в два этапа:

1) стоимостная оценка потребленного количества материальных ресурсов;

2) количественно-качественный их учет.

В управленческом учете большое значение приобретает *оценка материальных затрат.*

Для правильного обоснования и применения методов управленческого учета материальных затрат важно знать процедуры стоимостной оценки приобретенных материальных ресурсов и величины транспортно-заготовительных расходов, увеличивающих их фактическую себестоимость заготовления.

При создании материальных запасов их исходная стоимость формируется в бухгалтерском финансовом учете в соответствии с п. 2 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01) «Учет материально-производственных запасов».

Если учетной политикой организации определена учетная стоимость заготовления материальных ресурсов, то отклонение фактической их себестоимости от учетной стоимости является одним из объектов управленческого учета материальных затрат. Сумма этого отклонения относится на себестоимость продукции (по принципу прямой принадлежности) при потреблении конкретного наименования материальных ресурсов на производство. Поэтому при выборе метода стоимостной оценки материальных ресурсов, потребленных на производство продукции, важно учитывать временной фактор.

При использовании материальных ресурсов на производство продукции их оценка может производиться согласно п. 2 ПБУ 5/01 одним из следующих способов:

- исходя из себестоимости каждой единицы;
- исходя из средней себестоимости каждого вида материальных ресурсов;
- по методу ФИФО (по себестоимости первых по времени закупок).

Используемый способ выбирается при разработке учетной политики организации.

Списание материальных ресурсов, на производство продукции исходя из себестоимости каждой единицы осуществляется на основании цены их заготовления. Данный способ применяется относительно дорогостоящих материальных ресурсов.

При списании материальных ресурсов, исходя из средней себестоимости каждого вида, предполагается, что себестоимость запасов равна средней величине их поступления с учетом имевшегося на начало учетного периода остатка.

Способ средней себестоимости основан на оценке единицы каждого вида материальных запасов по их средней цене.

Алгоритм расчета средней себестоимости следующий:

- определяется стоимость полного объема материальных ресурсов как сумма их остатка на начало месяца и поступивших за месяц;
- суммируется количество остатка и поступивших материальных ресурсов;
- определяется средняя цена единицы материальных ресурсов делением общей их стоимости на общее количество;
- определяется фактическая себестоимость материальных ресурсов, отпущенных в отчетном месяце на производство, умножением количества их расхода на рассчитанную среднюю цену за единицу.

Более точные результаты достигаются, когда средняя себестоимость рассчитывается после каждого поступления материальных ресурсов и по этой себестоимости оценивается их расход на конкретную дату до поступления следующей партии. В управленческом учете данный способ определяется как средняя перманентная себестоимость.

Способ оценки ФИФО считается наиболее приемлемым для управленческого учета, так как обеспечивает более объективные данные о затратах на потребленные материальные ресурсы и стоимости неиспользованной их части. Это объясняется тем, что данный способ основан на системе учета фактических затрат, связанных с приобретением материальных запасов, в результате не возникает нереализованных прибылей или убытков в части неиспользованных материальных ресурсов. Кроме того, способ ФИФО предполагает оценку материальных запасов по цене последних по времени приобретения, а эта цена ближе к текущей рыночной стоимости.

Однако себестоимость продукции, исчисленная на основе цен первых по времени приобретения материальных ресурсов, не в полной мере соответствует текущим условиям. В условиях возрастания темпов инфляции более оправдано применение способа средней перманентной себестоимости.

В некоторых производствах образуются остатки сырья и материалов, утратившие полностью или частично свои первоначальные физико-химические свойства и поэтому не использующиеся на производство основной продукции. Такие остатки считаются отходами безвозвратными или возвратными.

Безвозвратными считаются отходы, которые не могут применяться в дальнейшем основном производстве (пыль и газы металлургического и коксохимического производства, производства мела, витамин и т.д.).

Возвратными признают отходы, которые могут вторично быть использованы в производстве или проданы на сторону (обрезки ткани в швейном производстве, стружка в деревообрабатывающей промышленности и т.д.).

Возвратные отходы следует оценивать. Это позволит снизить издержки производства.

Налоговым кодексом РФ ст. 254 гл. 25 ч. 2 «Налог на прибыль организаций» предусмотрены два способа оценки возвратных отходов:

- по пониженной цене исходного сырья или материалов, т.е. по цене возможного использования, если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами, а значит, при пониженном выходе готовой продукции;
- по цене продажи, если эти отходы можно продать на сторону.

Оцененные возвратные отходы вычитаются из стоимости материальных затрат, что позволяет уменьшить их величину.

Для количественно-качественного учета потребленных в производстве материальных ресурсов используются следующие методы:

- кумулятивный (метод нарастающего итога);
- инвентарный метод;
- партионный метод;
- ретроградный метод.

Кумулятивный метод является наиболее точным в учете материальных ресурсов, потребленных в производстве. Он предполагает оперативное определение остатков материальных ресурсов, не потребленных в производстве, но отпущенных со склада в производственные подразделения (цеха). При этом можно использовать следующую формулу:

Ок = Он + Пр - Пп,

где Ок – конечный остаток материальных ресурсов, не потребленных в производстве, но находящихся в производственных подразделениях;

Он – начальный остаток материальных ресурсов;

Пр – количество поступивших материальных ресурсов;

Пп – количество потребленных в производстве материальных ресурсов.

Расчет по данной формуле производится исходя из того, что отпущенные со склада в производственные подразделения материальные запасы еще нельзя признать потребленными.

Отсюда количество потребленных на производство материальных запасов можно рассчитать по формуле:

Пп = Он + Пр – Ок.

Количество потребленных в производстве материальных ресурсов в отчетном периоде отражают в количественно-стоимостных оборотных ведомостях нарастающим итогом с начала периода, что определяет второе название кумулятивного метода.

Основанием записей в данные ведомости являются первичные документы на отпуск материальных ресурсов со склада в производство (лимитно-заборные карты, требования, накладные).

Инвентарный метод основан на результатах проводимой инвентаризации остатков неиспользованных в производстве материальных ресурсов. Поэтому расчет количества потребленных материальных ресурсов на производство продукции производится по той же формуле, которая используется при кумулятивном методе. Только информацию об остатках материальных ресурсов получают не по учетным данным, а по результатам фактически проводимой инвентаризации как в местах хранения материальных ресурсов, так и в местах их потребления (в производственных цехах).

Партионный метод заключается в том, что материальные ресурсы формируют по партиям исходя из натурально-вещественных характеристик и технических параметров. Это позволяет вести учет по группам материальных ресурсов, что наиболее рационально при широком их ассортименте. Материальные ресурсы, сгруппированные по наиболее близким качественным параметрам, хранятся на складе и им присваиваются номера партии, которые указываются во всех первичных документах по учету их потребления в производстве. Такой порядок учета позволяет осуществить оперативный контроль за фактическим расходом материальных ресурсов на производство конкретного объема продукции.

На использованные отдельные технологически однородные партии сырья и материалов в производстве составляется сменный производственный отчет, что позволяет осуществить контроль за материальной ответственностью лиц, принимавших решения по отбору определенного количества материальных ресурсов для конкретной технологической партии.

Однако партионный метод, являясь весьма трудоемким, применяется в производствах с высокой материалоемкостью (химическая, химико-фармацевтическая, пищевая промышленность, а также предприятия черной и цветной металлургии).

Ретроградный метод учета потребленных в производстве материальных ресурсов предусматривает определение их расхода путем обратного счета, т.е. исходя из объема произведенной продукции и нормативного уровня материальных ресурсов, необходимых для потребления, с учетом неизбежных отходов и потерь. Количество материальных ресурсов, необходимых для отпуска на рабочие производственные места, заранее планируется и учитывается на основе первичной документации (маршрутных листов или лимитно-заборных карт).

Аналогичным по своей сущности ретроградному методу является метод *партионного раскроя* сырья и материалов. Отличается он от ретроградного метода только единицами площади.

Первичными документами, отражающими площадь раскрываемых материалов по каждой партии, являются раскройные листы. Широко применяется метод *партионного раскроя* на машиностроительных заводах, имеющих раскройные производства. Его использование позволяет обеспечить экономию материальных ресурсов по сравнению с утвержденными нормами.

Специфика применения методов количественно-качественного учета потребляемых в производстве материальных ресурсов вытекает из особенностей первичного их документирования.

Учет калькуляционных затрат и дискретных расходов Понятие калькуляционных затрат

Особую группу расходов, включаемых в валовые издержки предприятия, составляют *калькуляционные затраты.* В отличие от материальных и трудовых издержек они не связаны с потреблением ресурсов в данном отчетном периоде и представляют собой возмещение прошлых или возможных в будущем затрат предприятия. Кроме того, в состав калькуляционных расходов могут входить затраты, которые по правилам бухгалтерского и налогового учета нельзя включать в себестоимость продукции, работ,

услуг и в налоговые вычеты из полученного дохода при определении налогооблагаемой прибыли.

Управленческий учет этой части вмененных затрат важен для объективной оценки влияния всех производственных факторов на издержки и результаты производственно-сбытовой деятельности предприятия. В себестоимость продукции они включаются главным образом для обеспечения полного учета издержек, используемых в калькуляционных расчетах, необходимых для ценовой политики, исчисления финансовых результатов деятельности.

К калькуляционным расходам относят амортизацию активов, проценты на собственный капитал, заработную плату предпринимателя-собственника, стоимость аренды собственного имущества, калькуляционный риск. Часть этих затрат может быть условной, включаемой в себестоимость продукции и цены ее продажи по счетно-техническим соображениям.

Амортизация активов

Наиболее типичным видом калькуляционных затрат является амортизация основных средств и нематериальных активов, занимающая в валовых затратах предприятия существенное место. В отличие от затрат на сырье, материалы, заработную плату и других текущих издержек, предприятие этих расходов в данном отчетном периоде не несет, а лишь возмещает произведенные ранее затраты на приобретение активов.

Длительность периода возмещения, метод начисления амортизации активов в системе управленческого учета определяет само предприятие, исходя из существующей экономической конъюнктуры и ее прогноза на будущее. При этом следует исходить из того, что через амортизацию нужно вернуть не только первоначально затраченные деньги, но и обеспечить покрытие их обесценения в результате инфляции. В ряде случаев необходимо учесть, что новое оборудование и другие активные основные средства вследствие технического прогресса обычно становятся совершеннее, а следовательно, дороже прежних, аналогичных по назначению. Поэтому сумма амортизации одних и тех же объектов в управленческом учете выше той, что начисляется в финансовом и налоговом учете, где она не должна превышать первоначальную (с учетом переоценки) стоимость амортизируемых объектов.

Теория и практика расчетов амортизации в управленческом учете рекомендуют несколько методов ее начисления:

• линейный метод, предполагающий равномерное начисление амортизации в течение всего срока полезного использования объекта;

• метод убывающих (возрастающих) сумм амортизации (дегрессивный и прогрессивный методы);

• метод начисления в зависимости от объема выпуска (добычи) продукции, работ, услуг.

При *линейном методе* сумма годовой амортизации определяется путем деления первоначальной или воспроизводственной стоимости объекта на число лет его полезного использования. Например, при ожидаемом сроке службы 8 лет норма амортизации составит: 100 : 8 = 12,5%; при сроке службы 5 лет – 100 : 5 = 20%.

Дигрессивная (прогрессивная) амортизация может быть арифметически дигрессивной (прогрессивной) и геометрически дигрессивной (прогрессивной). Арифметически дигрессивная амортизация уменьшается из года в год на одну и ту же сумму (величину дегрессии). При геометрически дигрессивной амортизации ее величина снижается ежегодно на определенный коэффициент и образует, таким образом, геометрический ряд.

Варианты и способы исчисления ускоряемой и замедляемой амортизации могут быть различными:

1) исходя из количества лет дожития (дегитальный метод). Например, приобретен станок стоимостью 10 000 руб. со сроком службы 5 лет. Число лет дожития составляет: 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15 (лет). Нормы амортизации составят: в первый год 5/15 · 100 = 33,3%; во второй – 4/15 · 100 = 26,7%; в третий – 3/15 · 100 = 20%; в четвертый – 2/15 · 100 = 13,3%; в пятый год – 1/15 · 100 = 6,7%. Суммы амортизационных отчислений соответственно будут равны 3333; 2667; 2000; 1333; 667 руб.;

2) исходя из остаточной стоимости объекта и ее равномерного погашения (метод дегрессии). Расчет производится по формуле

$$A_0 = \frac{2(R_n - R_0 - a_n)}{n \cdot (n-1)}, \qquad (3.3)$$

где A_0 –сумма убывающей амортизации; R_0, R_n – первоначальная и остаточная стоимость объекта в конце срока использования; a – сумма амортизации в первый год эксплуатации; n – число лет полезного использования.

Если объект стоит 70 000 руб., срок службы 7 лет, сумма амортизации в первый год 16 000 руб., остаточная стоимость 0, тогда

$$A_0 = \frac{2(0 - 70\,000 - 16\,000 \cdot 7)}{7 \cdot (7-1)} = 2000 .$$

Суммы амортизационных отчислений по годам службы приведены в табл. 3.2.

Таблица 4.1. Расчет величины амортизации методом дегрессии

Годы	Сумма амортизации, руб.	Недоамортизированная стоимость, руб.
1	16000	54 000
2	14000	40 000
3	12000	28 000
4	10000	18 000
5	8000	10 000
6	6000	4000
7	4000	0

При начислении амортизации исходя из *объема выпускаемой (производимой) продукции* амортизируемая стоимость основных средств делится на количество предполагаемой к выпуску продукции, тем самым находится ставка амортизации на 1 изделие, тонну, т/км и т.п. Умножением этой ставки на фактический объем производства определяют сумму амортизации, включаемую в издержки организации.

Во всех случаях при определении амортизационной стоимости объекта, т.е. суммы амортизации к погашению, учитывают ликвидационную стоимость объекта (лома, цены продажи и т.п.).

В финансовом и налоговом учете при начислении амортизации основных средств необходимо учитывать налоговые ограничения и правила. В управленческом учете в большинстве случаев в этом нет необходимости.

При ведении финансового и налогового учета нормы и ставки амортизации применяют *к* первоначальной или балансовой (восстановительной) стоимости объекта.

В управленческом учете и при расчетах по оптимизации формирования и обновления основных производственных фондов необходимо исходить из того, что их первоначальная стоимость и сроки эксплуатации могут изменяться. Кроме того, иной может быть стоимость объекта, который должен заменить выбывший из эксплуатации.

Корректировку первоначальной стоимости производят путем переоценки. Для начисления амортизации без изменения первоначальной стоимости можно исходить из прежних норм, а затем прекращать начисление, несмотря на то что объект продолжает функционировать.

Для учета влияния инфляции и технического прогресса амортизацию основных средств целесообразно начислять исходя из восстановительной стоимости объектов по формуле сложных процентов.

Пример 3.6. Первоначальная стоимость объекта 1 млн руб., срок службы 10 лет, при инфляции 5% в год амортизация должна составить: $1\,000\,000 \cdot (1 + 0{,}05)^{10} = 1\,628\,895$ руб. Поскольку начисленные и полученные при реализации продукции суммы амортизации используются в обороте (реинвестируются), фактическая величина амортизационных отчислений с учетом реинвестирования составит 1 320 680 руб., а сумма реинвестирования – 308 216 руб. Расчет приведен в табл. 3.3.

Таблица 4.2. **Величина амортизации с учетом реинвестирования, руб.**

Годы	Восстановительная стоимость объекта	Калькуляционная сумма амортизации (исходя из 10% стоимости)	Величина реинвестирования амортизации
1	1 050 000	105 000	57 887
2	1 102 500	110 250	52 644
3	1 157625	115 763	47 127
4	1 215506	121 551	41 339
5	1276282	127 628	32 264
6	1 340 096	134 010	28 879
7	1 407 101	140 710	22 176
8	1 477 456	147 746	15 144
9	1 551 328	155 133	7757
10	1 628 895	162 890	–
		1 320 681	308 216

Величина реинвестирования амортизации по годам определена с учетом срока ее использования в обороте: в первые годы эксплуатации объекта она максимальная, в последние годы – минимальная. Суммы реинвестирования рассчитывают с применением дисконтных множителей.

Будущие затраты на приобретение объектов основных средств вместо выбывающих из эксплуатации определить весьма сложно, поскольку многое зависит от темпов технического прогресса, определяющих сроки морального старения, конъюнктуры рынка средств производства в предполагаемые сроки их замены, уровня инфляции в течение срока службы оборудования и т.п. Помогает решить проблему периодическая переоценка основных средств с помощью специальных индексов. В ряде стран, например в Германии,

союзы предпринимателей ежегодно издают сборники таких индексов по видам оборудования и других производственных объектов.

Моральный и физический износ – главные факторы, определяющие величину амортизации в управленческом учете. С позиций реальности сумм возмещения амортизации в себестоимости продукции и издержках обращения наиболее рациональным представляется начисление амортизации исходя из объема выпускаемой продукции или степени использования основных средств. Амортизационные отчисления, определенные этим методом, становятся не постоянной, а переменной величиной, не косвенными, а прямыми затратами. К сожалению, возможности такого метода расчета амортизации весьма ограничены условиями его применения. Для этого необходимо, чтобы были достаточно точно измеримы степень использования основных средств и потенциальный срок их службы.

Ограниченные возможности имеют прогрессивный и дегрессивный методы начисления амортизации. Для прогрессирующей амортизации необходимо соблюсти условия, согласно которым динамика изменения стоимости основных производственных средств тоже является прогрессивной.

При применении дигрессивного метода учет амортизации вместе с расходами на ремонт, имеющими в течение срока эксплуатации объекта тенденцию к увеличению, обеспечивает относительно равномерное включение амортизационных отчислений в издержки производства и обращения. Величина остаточной стоимости объекта при дегрессивной амортизации, как правило, совпадает или очень близка к сумме ликвидационной выручки при его продаже.

На практике в управленческом и финансовом учете чаще всего используется линейный метод начисления амортизации. Он проще с технической точки зрения и исключает возможности искусственного завышения или занижения затрат по конъюнктурным соображениям.

Погашение стоимости *нематериальных активов* в управленческом учете производится теми же методами, что и в финансовом учете. Однако их роль в управленческом учете существенно меньше, чем в финансовом и налоговом, поскольку речь идет о компенсации прошлых затрат. В управленческом учете больше внимания обращается на оценку эффективности приобретения патентов, лицензий, ноу-хау и других объектов интеллектуальной собственности, т.е. предстоящих расходов на нематериальные активы, инструменты, инвентарь и т.п.

ЧАСТНОЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
«СЕВЕРО - КАВКАЗСКИЙ КОЛЛЕДЖ ИННОВАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ»

Амортизация основных средств и нематериальных активов относится на себестоимость отдельных видов продукции и услуг прямо либо в составе комплексных расходов и распределяется по единому с ними базису.