МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ

**Федеральное государственное автономное**

**образовательное учреждение высшего образования**

**«Национальный исследовательский Нижегородский**

**государственный университет им. Н.И. Лобачевского»**

**Нормативный учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) (система стандарт-кост)**

Учебно-методическое пособие

Рекомендовано методической комиссией института экономики и предпринимательства для студентов ННГУ, обучающихся по

направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»

Нижний Новгород

2017

УДК 658:657.22(075.8)

ББК У291.86я73

Н 83

Нормативный учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) (система стандарт-кост). Авторы: И.Е. Мизиковский, Ю.В. Граница, Л.Н. Жиженкова, Т.А. Кузнецова: Учебно-методическое пособие. - Нижний Новгород: Нижегородский госуниверситет, 2017. - 62 с.

Рецензент: **Русских В.Ф.**

В настоящем пособии изложены вопросы нормативного учета затрат, методология их учета, классификации и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) (система стандарт-кост), вопросы системы норм и нормативов промышленного предприятия, отклонения от норм и изменения норм.

Учебно-методическое пособие предназначено для студентов, обучающихся по направлению 38.03.01 «Экономика».

Ответственный за выпуск:

председатель методической комиссии ИЭП ННГУ,

к.э.н., доцент Едемская С.В.

УДК 658:657.22(075.8)

ББК У291.86я73

© **Национальный исследовательский**

**Нижегородский государственный**

**Университет им. Н.И. Лобачевского, 2017**

Оглавление

Введение

[1. Введение в нормативный учет 7](#_Toc500685151)

[1.1. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) 7](#_Toc500685152)

[1.2. Система учета «стандарт-кост», ее возникновение, развитие и роль в формировании нормативного учета и управленческого учета 9](#_Toc500685153)

[1.3. Нормативный учет, как метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции 13](#_Toc500685154)

[2. Классификация затрат 15](#_Toc500685155)

[2.1. Классификация затрат по экономическим элементам 15](#_Toc500685156)

[2.2. Классификация затрат по статьям калькуляции в машиностроении 19](#_Toc500685157)

[3. Методология нормативного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) 28](#_Toc500685158)

[3.1. Нормы затрат и их разработка 29](#_Toc500685159)

[3.2. Отклонения от норм и изменения норм. 41](#_Toc500685160)

[4. Основные подходы к косвенным и коммерческим затратам 47](#_Toc500685161)

[4.1. Распределение косвенных и коммерческих затрат между объектами калькулирования 50](#_Toc500685162)

[4.2. Косвенные и коммерческие затраты в системах «стандарт-кост» и «директ- костинг» 51](#_Toc500685163)

[Вопросы 54](#_Toc500685164)

[Ответы на вопросы 54](#_Toc500685165)

[Тесты 55](#_Toc500685166)

[Ответы на тесты 57](#_Toc500685167)

[Список литературы 58](#_Toc500685168)

Введение

В учебном-методическом пособии рассматривается бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг как подсистемы бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятий, предназначенная для управления затратами и их результатами.

Проведенные исследования предприятий Нижегородской области позволяет утверждать, что в большинстве случаев организация системы управленческого учета в унитарных предприятиях находится не на должном уровне, а, следовательно, информационное пространство, генерирующее управленческие решения содержит "узкие" места, а именно:

- потери и растраты материалов, используемых для управленческих нужд предприятий;

- необоснованные расходы;

- неверное их распределение между объектами учета;

Все это объективно не дает оснований утверждать, что унитарное предприятие функционирует эффективно, а его руководство принимает верные управленческие решения. Это обстоятельство в итоге безусловно оказывает влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности унитарных предприятий.

Развитие рыночно ориентированной компании предполагает также постоянное совершенствование производимых продуктов, используемых технологий производства и средств управления. Применение нормативного учета предполагает формирование комплексной информационной базы принятия решений по рациональному использованию материальных, трудовых, финансовых, интеллектуальных и иных ресурсов предприятия.

Процессы, реализуемые системой бухгалтерского учета, являются неотъемлемой частью современных управленческих технологий, без которых не может обойтись ни одно успешно развивающееся предприятие.

Методическое и организационное обеспечение этих процессов, повышение их практической значимости становится важным элементом гармонизации бухгалтерии, придания ей качеств гибкости и адаптивности, интеграции в управленческую среду хозяйствующего субъекта.

Посредством системы бухгалтерского учета затрат формируется информация, которая используются при решении различных классов задач, в том числе связанных с бюджетированием, учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции (работ, услуг), формированием управленческой и финансовой отчетности.

Учебное пособие направлено на реализацию у бакалавров следующих компетенций предусмотренных Приказом Минобрнауки России от 12.11.2015 N 1327 "Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика (уровень бакалавриата)"

*ПК-1 -* способность собрать и проанализировать исходные данные, необходимые для расчета экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов.

*ПК-5 -* способность анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и т.д. и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений

Учебное пособие направлено на формирование у бакалавров знаний, умений и навыков представленных в таблице 1

Таблица

**Планируемые результаты обучения**

**при реализации программ бакалавриата**

|  |  |
| --- | --- |
| **Формируемые компетенции** | **Планируемые результаты обучения по дисциплине (модулю), характеризующие этапы формирования компетенций** |
| *ПК-1*  способностью собрать и проанализировать исходные данные, необходимые для расчета экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов. | З1 (ПК-1) основные понятия: затраты, расходы, издержки, себестоимость и их взаимосвязь;  З2 (ПК-1) общую схему учета затрат, систему сбора, обработки и подготовки информации по предприятию и его внутренним подразделениям;  У1 (ПК-1) использовать систему знаний о задачах и принципах бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости для подготовки и оценки информации о затратах, себестоимости произведенной продукции, определения прибыли на примере конкретного предприятия, группировать затраты по элементам, статьям калькуляции и другим признакам;  У2 (ПК-1) - отражать на счетах бухгалтерского учета затрат заготовления, производства и продажи продукции;  В1 (ПК-1) владеть методикой обобщения данных об экономических процессах хозяйствующего субъекта; |
| *ПК-5*  способностью анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и т.д. и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений | З1 (ПК-5) Знать экономическую сущность показателей отчетности по учету затрат как источник информации для принятия управленческих решений;У1 (ПК-5) Уметь анализировать и интерпретировать информацию, содержащуюся в управленческой отчетности организаций, и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений; В1 (ПК-5) Владеть навыками анализа и интерпретации информации, содержащейся в управленческой отчетности, и использования полученных сведений для принятия управленческих решений; |

# Введение в нормативный учет

## Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Формирование затрат является одним из центральных вопросов бухгалтерского учета.

В законодательных и нормативных документах по бухгалтерскому учету: в законе №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в ПБУ 10/99 «Расходы организации» нет определения термина «затраты», но в ПБУ 10/99 он упоминается в п.22: «В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация: расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов ***затрат***».

*Затраты* часто отождествляются с термином «*расходы*». Так, например, в Плане счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций третий раздел называется «*Затраты* на производство», однако в Инструкции по его применению сказано, что счета этого раздела предназначены для обобщения информации о *расходах* по обычным видам деятельности организации.

Однако, между этими понятиями существует разница, и она проявляется в самом определении *расходы* в 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)».

Рассмотрим это на языке бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции, описываемые бухгалтерскими проводками:

Д-т 20 (23, 25, 26, 29) К-т 10, 70, 69, 02, 60, 76 – отражают не расходы, а затраты на производство.

А операции, описываемые бухгалтерскими проводками:

Д-т 90 К-т 20 (43) списание на реализацию себестоимости готовой продукции (работ, услуг)-продуктов деловой активности педприятия,

или, например:

Д-т 91 К-т 62 – списание безнадежной дебиторской задолженности - отражают расходы, так как уменьшают капитал (п.2 ПБУ 10/99) через цепочку бухгалтерских счетов: 90.9 и 91.9 – 99 – 84 – раздел «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса.

В бухгалтерском учете затратами признаются первоначальная стоимость хозяйственных средств и стоимость трудовых затрат, потребление которых в обычной деятельности организации подразумевает выпуск материальных благ, и на их основе-обеспечение доходов, как правило, превышающих совокупные затраты.

То есть затраты - это использование (потребление) ресурсов (материальных, трудовых) при производстве продукции (работ, услуг), а расходы – это отражение выбытия активов (продуктов деловой активности) на реализацию.

Затраты образуют фактическую (нормативную, плановую) себестоимость произведенных и проданных продуктов деловой активности.

Стандартная (плановая, нормативная) и фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) определяются путем калькулирования.

Калькулирование – это способ группировки затрат, установленный руководством хозяйствующего субъекта для исчисления себестоимости единицы продукции, выполненных работ, оказанных услуг в денежном выражении, то есть это расчет себестоимости продуктов деловой активности.

Калькуляция себестоимости обеспечивает возможность *оценки прогнозируемых и фактических затрат на виды продукции (работ, услуг).*

Номенклатура калькуляционных статей является объектом учетной политики организации. Постатейное содержание номенклатуры калькуляционных статей для профильного (основного) производства определяется перечнем применяемых технологий, серийностью выпуска продукции и ее конструкционной сложностью, целесообразностью выделения тех или иных затрат в самостоятельные статьи.

Группировка затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции в учете затрат является частью общей схемы бухгалтерского формирования, обобщения затрат и калькулирования себестоимости продуктов труда в целом по организации.

Первичные объекты учета затрат-все виды обычной и иной деятельности организации в целом: снабжение, производство, сбыт, управление и т.п.

При этом важно, чтобы по указанным объектам учета затраты формировались по детализированным статьям с обособленным отражением отклонений от прогнозируемых затрат.

Цель создания внутрихозяйственных номенклатур *объектов калькулирования*, как и объектов учета затрат, должна быть общей-не допустить обезличивания производственных затрат неоправданным укрупнением объектов калькулирования, порождающим «котловой» учет затрат.

«Котловой» учет порождает утверждение норм прямых затрат в виде суммовых нормативов на продукт труда в целом, или плановых нормативов на уровне прошлого года (планирование от достигнутого).

## Система учета «стандарт-кост», ее возникновение, развитие и роль в формировании нормативного учета и управленческого учета

В начале двадцатого века в условиях бурного развития промышленного производства и резкого обострения жесткой конкуренции на рынках продаж продукции производственных предприятий возникла необходимость тщательного анализа и контроля затрат производимой продукции, поиска резервов снижения ее себестоимости, в том числе повышения производительности труда.

Однако традиционный бухгалтерский учет не позволял эффективно решать эти задачи, так как он фиксирует события, прошедшие за отчетный период, представляет информацию лишь по окончании этого периода и формирует в своей отчетности фактическую «историческую» себестоимость.

Иногда говорят, что финансовый учет является «посмертным» учетом, так как он направлен в прошлое.

В 1911 году Ф. У. Тейлор в книге «Принципы научного менеджмента», сформулировал основные причины малой производительности труда и наметил некоторые пути их преодоления, заложив основы научного управления.

Одной из главных целей научного менеджмента было сформулировано как достижение увеличения производительности труда и повышение эффективности производства: обеспечение выпуска продукции с наименьшими затратами материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Это стало первым шагом.

В 1912 году Гаррингтон Эмерсон в книге «Двенадцать принципов производительности» разработал основные принципы повышения производительности труда, то есть снижения затрат трудовых ресурсов, и рациональной организации производства. Одним из этих принципов предусматривался «оперативный, надежный, полный, точный и постоянный учет».

Гаррингтон Эмерсон предложил отказаться от использования фактической «исторической» себестоимости и использовать стандартную (*нормативную*) себестоимость, на основе чего возникла системы «стандарт-кост». Он считается автором идеи системы «стандарт-кост» и основоположником данного метода.

Д. Чартер Гаррисон в своих работах в 1918-1920 годах осуществил дальнейшее развитие системы «стандарт-кост».

Таким образом, работы представителей школы научного менеджмента заложили понимание, что важно обеспечить высокую производительность труда и необходимо научиться эффективно управлять производством. При этом было ясно осознаны недостатки традиционного бухгалтерского учета, и что он не позволяет менеджерам эффективно решать указанные задачи.

Именно поэтому в начале двадцатого века появились новые подходы к построению бухгалтерского учета, чтобы он стал эффективным инструментом менеджера в процессе управления производством, и на его основе можно было принимать управленческие решения.

Было осознано, что данные бухгалтерского учета, это важнейшая часть информации о предприятии, его деятельности, и задача состоит в том, чтобы добывать и представлять эти данные в виде, обеспечивающем для руководства максимальную прозрачность процессов производства. Чтобы на основании этих данных руководство было в состоянии вырабатывать эффективные управленческие решения. Создание системы «стандарт-кост» и было направлено на решение этих задач.

Для управленческих целей в рамках системы «стандарт-кост» было предложено при расчете себестоимости не только использовать «стандартную» (нормативную) себестоимость, но и определять отклонения фактической себестоимости от стандартной. При этом наличие информации о данных отклонениях позволяет организовать управление процессом производства.

Отклонения являются критериями, по которым можно оперативно реагировать на непредусмотренные потери материальных и трудовых ресурсов. То есть появляется возможность организовать процесс управления производством по отклонениям. Возникающие отклонения являются сигналами о необходимости введения коррекции в процесс производства для устранения непроизводительных затрат.

Минимизация затрат при управлении по отклонениям, при использовании системы «стандарт-кост», позволяет управлять затратами, эффективно воздействовать на ценообразование и достигать успехов в повышении конкурентоспособности продукции. Таким образом, рационально организованный бухгалтерский учет становится важнейшим инструментом для оптимальной организации процесса производства, оказывая помощь руководству в выработке управленческих решений.

Существенным моментом является то, что система «стандарт-кост» позволяет оперативно вмешиваться в процесс производства и повышать его эффективность. То есть данный метод, в отличие от традиционных методов формирования себестоимости, направлен в будущее и позволяет планировать процесс производства, формировать необходимые бюджеты.

При этом важнейшей задачей является формирование прогрессивных стандартов, использующих достижения новейшей технологии. Формирование и соблюдение таких стандартов в рамках системы «стандарт-кост» позволяет достичь конкурентоспособной производительности труда и эффективности производства.

Генри Гантом, соратником Ф. У. Тейлора, было сформулировано правило, что при использовании системы «стандарт-кост» все расходы сверх установленных стандартов относятся на виновных лиц и не включаются в счета учета, отражающие затраты. То есть считалось, что отклонение фактических затрат от стандартов (норм) указывает на нарушения в процессе производства и что отклонение вызвано непроизводительными расходами.

В рамках системы «стандарт-кост» затраты на производство должны финансироваться до его начала, то есть в рамках сформированного и выделенного бюджета.

В итоге система «стандарт-кост» сводился к тому, что:

* все затраты должны сравниваться со стандартными (нормативными);
* отклонения фактических затрат от стандартных должны анализироваться по всем причинам их вызывающим. Это позволяет руководству оперативно устранять недостатки в процессе производства и принимать меры для их предотвращения в дальнейшем.

Использование системы «стандарт-кост» означает, что заранее определенные материальные и трудовые затраты на производство единицы продукции должны быть строго определенными, «стандартными», а слово «кост» указывает на количественную денежную стоимость необходимых затрат.

Отклонения фактических затрат от стандартных позволяют организовать процесс управления производством по отклонениям.

Таким образом, система «стандарт-кост» не только вводит стандарты в процесс производства, но и обеспечивает контроль за выполнением исходного плана (бюджета). Калькуляция, рассчитанная при использовании стандартных норм, является руководством к действию в процессе оперативного управления производством и затратами.

В рамках системы «стандарт-кост» используется предварительное (до начала процесса производства) нормирование затрат по следующим статьям:

* основные материалы;
* оплата труда основных производственных рабочих;
* общепроизводственные расходы;
* коммерческие расходы.

Установленные стандартные нормы не изменяются в течение длительного периода, кроме случаев существенных изменений условий:

* изменений цен на материалы,
* технологического процесса производства,
* оплаты труда.

В системы «стандарт-кост» отклонения между фактическими и планируемыми затратами в отчетном периоде в течение года накапливаются на специальных счетах отклонений и списываются не на затраты производства, а на финансовые результаты в конце года.

Фактическая прибыль за отчетный период в системе «стандарт-кост» определяется по шагам следующим образом:

1. Выручка от продажи продукции;
2. Стандартная себестоимость продукции;
3. Валовая прибыль = Выручка от продажи продукции – Стандартная себестоимость продукции;
4. Отклонения от стандартов;
5. Фактическая прибыль = Валовая прибыль - Отклонения от стандартов.

Стандарты накладных расходов приводятся в суммовом выражении без указания количественных показателей, так как их трудно, а иногда и нецелесообразно нормировать.

Принципы системы «стандарт-кост» являются универсальными и могут быть использованы при любом методе учета затрат и калькулировании себестоимости продукции.

Недостатками системы «стандарт-кост» является трудность разработки стандартов производства и поддержания их базы, трудности организации тщательного контроля и анализа выявленных отклонений.

В последующие периоды происходило совершенствование данного метода и появление новых методов учета затрат:

* директ-костинг,
* стандарт-костинг.

Развитие указанных методов привело к формированию управленческого учета, который стал отдельной областью бухгалтерского учета. Разделились финансовый и управленческий учеты.

Финансовый учет направлен на формирование финансовой отчетности, ориентированной на внешних потребителей: собственников, инвесторов, банки, налоговые органы.

Управленческий учет призван оказывать помощь руководству при управлении предприятием и выработке управленческих решений. Он отделён от финансового отчета, так как его результаты могут представлять коммерческую тайну.

В России появление переводов работ основоположников системы «стандарт-кост» в 30-е годы двадцатого века привело к попытке разработки нормативного учета затрат. Однако технические, управленческие трудности и трудности создания нормативной базы не привели к его широкому внедрению в государственной экономике тех лет. В настоящее время в рыночной экономике России нормативному учету придается все большее значение в связи с необходимостью участия в мировом рынке конкурентоспособным субъектом.

Отметим, что в отличие от системы «стандарт-кост», в системе «директ-костинг» себестоимость калькулируется только по прямым (переменным) затратам.

## Нормативный учет, как метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

В российской учетной практике используются четыре метода учета затрат и калькулирования: позаказный, попередельный, попроцессный и нормативный.

Однако, применительно к бухгалтерскому учету, термин «метод» определяет совокупность приемов и способов учетной системы познания кругооборота хозяйственных средств как следствия обычной и иных видов деятельности хозяйствующего субъекта, а также воздействия внешней экономической среды.

Учет затрат, в силу своего особого значения во всех видах управленческой деятельности, имеет свой метод, представляющий собой составную часть общего метода бухгалтерского учета.

Из четырех перечисленных терминов, только «нормативный метод» может называться методом учета затрат и калькулирования в бухгалтерском учете. Нормативный метод основан на исследовании процессов формирования, обобщения и группировки затрат («поведения» затрат) по объектам учета затрат и калькулирования. Его элементы: нормативные калькуляции, изменение текущих норм и нормативов, отклонения фактических затрат от нормативных.

Под методом учета затрат следует понимать специальные способы интеграции в учет внутрихозяйственных систем норм и нормативов затрат на обычные виды деятельности хозяйствующего субъекта и формирование на ее основе достоверной учетно-экономической информации о затратах и производственной себестоимости продуктов труда.

Остальные три термина: «официальные» методы- позаказный, попередельный и попроцессный, указывают лишь на конечный объект калькулирования: заказ, передел, автономный производственный процесс. Более обоснованно рассматривать указанные названия в качестве способов и видов калькулирования производственной себестоимости конечного продукта труда при нормативном методе.

Учет затрат, соответствующий постулатам нормативного метода, в российской практике носит название «нормативный учет». Его методологическая основа-создание учетной информации о фактических затратах и себестоимости по всей номенклатуре продуктов труда и видам деятельности с использованием системы норм и нормативов, нормативных калькуляций и смет отдельных групп затрат. Кроме того, объектом нормативного учета являются отклонения затрат от норм и нормативов, а также задокументированные суммы изменений самих норм и нормативов.

Основным потребителем нормативного учета традиционно является управленческий учет, идея которого-обеспечить информацией управленческий персонал для конструктивной работы в области регулирования результатов производственной деятельности предприятия и подотчетного использования хозяйственных ресурсов.

Однако, далеко не каждое промышленное предприятие по разным причинам может иметь и постоянно совершенствовать обособленную систему бухгалтерского управленческого учета.

А в отношении производственного учета в российской практике бытует мнение о том, что производственный учет должен быть ограничен кругом задач, полностью соответствующих бухгалтерскому финансовому учету. Учетная информация, полученная при таком подходе, не сможет служить для нужд оперативного управления экономикой предприятия.

Производственный учет, конечная цель которого в бухгалтерском финансовом учете –калькулирование фактической себестоимости продуктов труда, действительно является неотъемлемым звеном бухгалтерского финансового учета. Но если при этом показатель фактической себестоимости (по полной или сокращенной номенклатуре калькуляционных статей) продукции, принятой к бухгалтерскому учету в отчетном периоде, расчленить на нормативную себестоимость и суммы отклонений фактических затрат от нормативных, то производственный учет укрепит свое влияние на экономику предприятия.

То есть потребителями нормативного учета являются управленческий и продвинутый производственный учеты, использующие нормативный учет для управления затратами и экономии ресурсов предприятия.

Для организации и ведения *нормативного учета* на предприятии неотъемлемой частью внутрихозяйственной нормативной базы должно быть формирование качественного массива информации: нормы и нормативы затрат на каждый вид работ; внутрихозяйственные номенклатуры-ценники по учетным единицам материалов, комплектующих, тары, оснастки, энергетических ресурсов и т.д.; альбомы (ведомости) трудовых норм времени и сдельных расценок; нормы по каждому виду затрат на технику безопасности, повышение качества продукции и т.д.; кодификаторы изменений текущих норм по факторам, центрам формирования затрат, объектам затрат.

# Классификация затрат

## Классификация затрат по экономическим элементам

В задачах управления производством и экономикой предприятия рационально выстроенный информационный фонд помогает оптимизировать поиск решения. Одним из важных инструментов упорядочивания информации, в том числе о затратах, является *метод классификации*, предполагающий *группировку* затрат в соответствии с общими признаками.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации», классификация затрат предполагает их разделение по *экономическим элементам* на:

* *материальные затраты;*
* *затраты на оплату труда;*
* *отчисления на социальные нужды;*
* *амортизацию;*
* *прочие затраты.*

*Экономический элемент представляет собой однородную совокупность затрат, сгруппированных по их экономическому содержанию*.

В задачах управления производством и экономикой предприятия группировка затрат по экономическим элементам нашла широкое применение, начиная с учета затрат и калькулирования себестоимости отдельных наименований продукции, и заканчивая бюджетами доходов и расходов хозяйствующего субъекта в целом.

В составе *материальных затрат* (за вычетом *возвратных отходов*) по нормативам бухгалтерского (ПБУ 5/01) и налогового (НК РФ) учета отражают:

* приобретаемых со стороны *сырья и материалов*, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции
* *покупных материалов*, используемых в процессе производства продукции для обеспечения нормального технологического процесса в том числе, для проведения испытаний; контроля качества; содержания, ремонта и эксплуатации оборудования, зданий, сооружений, других основных фондов и т.д.
* *запасных частей* для ремонта оборудования, износа инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и других средств труда, не относимых к основным фондам,
* *спецодежды* и инструментов, инвентаря, лабораторного оборудования;
* *покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов*, используемых в технологическом процессе данного предприятия;
* *работ и услуг производственного характера*, выполняемых сторонними предприятиями или производствами предприятия, не относящихся к основному виду деятельности, в том числе: выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, проведение испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, контроля за соблюдением установленных технологических процессов, ремонта основных производственных фондов, транспортные услуги сторонних организаций;
* *природного сырья*, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными предприятиями, плата за воду, забираемую предприятиями из водохозяйственных систем;
* приобретаемого со стороны *топлива* всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия;
* покупной *энергии всех видов* (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды предприятия;
* *потерь* от недостачи поступивших материальных ресурсов и их порчи в пределах *норм естественной убыли*, утвержденных в установленном порядке.

*Нормы естественной убыли* разрабатываются исходя из совокупности объективных факторов производственного цикла, определяемых особенностями климатического характера, технологическими и организационными условиями хранения и транспортировки и т.п.

*Стоимость* материальных ресурсов, отражаемая по элементу «*Материальные затраты*», формируется, исходя из:

* *цен* их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость),
* *наценок* (надбавок), *комиссионных вознаграждений*, уплаченных снабженческим и внешнеэкономическим организациям,
* *стоимости услуг* товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.
* затрат, связанных с *доставкой* (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом предприятия;
* затрат на приобретение *тары и упаковки*, полученных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо сверх цены на эти ресурсы.

Из затрат на материальные ресурсы *исключается* стоимость *возвратных отходов*, т.е. остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства, утративших полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Возвратные отходы не включают остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции (работ, услуг).

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;

- по цене реализации, если отходы реализуются на сторону.

*Элемент «Затраты на оплату труда»* включает в себя начисления (ТК РФ и НК РФ) работникам предприятия в денежной и (или) натуральной формах:

* суммы, начисленные по *тарифным ставкам*, должностным окладам, сдельным расценкам в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
* начисления *стимулирующего* характера, в том числе: премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели, за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых и вредных условиях труда, за сверхурочную работу, в выходные и праздничные дни;
* стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством Российской Федерации *форменной одежды и обмундирования*, остающихся в их личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);
* сумма начисленного работникам *среднего заработка*, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей;
* затраты на оплату труда, сохраняемую работникам на время *отпуска* и денежные компенсации за неиспользованный отпуск;
* единовременные вознаграждения за *выслугу лет* (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;
* надбавки, обусловленные *районным регулированием оплаты труда*, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
* *отчисления в резервы* на предстоящую оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
* *прочие виды* расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым и (или) коллективным договорами и законодательством РФ.

В элементе «*Отчисления на социальные нужды»* отражаются обязательные отчисления от затрат на оплату труда по установленным законодательством нормам на пенсионное, социальное и медицинское страхование, а также по договорам добровольного страхования работников, производимых работодателями.

По элементу *«Амортизация»* отражают суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов, используемых в производственной деятельности организации.

Начисление амортизации по основным средствам производится по правилам, установленным ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Сроки полезного использования объектов и способ начисления амортизации устанавливаются организацией при принятии объектов к учету и в дальнейшем не изменяются, кроме случаев модернизации и реконструкции объектов. В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизации по нематериальным активам производится по правилам, установленным ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

К элементу *«Прочие затраты*» относят (НК РФ и др.):

* налоги, сборы, платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ;
* платежи (включая по обязательным видам страхования), отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;
* затраты на разработку и поддержание имиджа предприятия, его бренда, мероприятий по связям с обществнностью ;
* затраты на внедрение инноваций, на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, в том числе на разработку и оптимизацию технологических, организационных, управленческих процессов и процедур;
* вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения;
* затраты на оплату процентов по полученным кредитам;
* оплата работ по сертификации продукции;
* затраты на создание и ведение баз, банков и хранилищ данных;
* затраты на командировки, подъемные;
* плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;
* затраты на подготовку и переподготовку кадров, институционализацию знаний;
* затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;
* оплата услуг связи, банков;
* плата за аренду объектов основных производственных фондов
* другие затраты, не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

## Классификация затрат по статьям калькуляции в машиностроении

Для ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) затраты принято группировать по *статьям калькуляции*, т.е*. по показателям, отражающим в стоимостном измерении конкретные направления использования ресурсов для ее изготовления и продажи*.

Состав и экономическое содержание статей калькуляции, порядок составления и форму калькуляции, предприятие определяет самостоятельно (калькуляция-внутренний документ предприятия) с учетом ряда факторов, таких как: отраслевые особенности технологии и организации производства, специфика корпоративного менеджмента, сложившиеся традиции учета и т.д.

При составлении калькуляции статьи могут объединяться в *разделы* (например, «Материальные затраты» и т.п.), по которым формируются *итоги.*

Сами калькуляции принято подразделять на следующие виды:

*• плановые;*

*• нормативные;*

*• отчетные;*

*• проектные.*

В основе составления *плановой калькуляции* могут лежать *нормы*, *прогнозные* или *отчетные значения* показателей расходования ресурсов в прошлых календарных периодах на выбранный калькуляционный объект, скорректированные на плановые объемы в натуральном измерении, зафиксированные в принятой *производственной программе*, оформленном *заказе на производство* и других директивных документах. Плановые калькуляции имеют много общего и по форме, и по методологии формирования с бюджетами (сметами). Различие, как правило, заключается в том, что объектом калькулирования, как правило, является продукт или отдельный процесс деловой активности хозяйствующего субъекта, а объектом сметы – деятельность центра ответственности или реализация совокупности процессов. Период действия плановой калькуляции совпадает с периодом, на который принята производственная программа или выполнения конкретного производственного заказа.

Информационной базой *нормативной калькуляции,* является совокупность утвержденных руководством предприятия на калькулируемый период *норм расходования ресурсов* на продукт, процесс или иной калькулируемый объект. Формирование нормативной калькуляции происходит до начала применения утвержденных норм расходования ресурсов и основано на использовании максимально доступного качественного массива информации. Качество нормативных калькуляций во многом определяет конечные результаты планирования и управления, как на тактическом, так и на стратегическом уровнях. Организация вправе самостоятельно устанавливать нормы или не устанавливать их вообще. В последнем случае поддержание качества управления будет проблематичным.

*Отчетные калькуляции* формируются в разрезах калькуляционных статей плановых и/или нормативных калькуляций и отражают их фактические значения. Исходной базой их формирования являются учетно-контрольные регистры, документы, составляемые, на основе документов оперативного учета (лимитно-заборных карт, требований на отпуск товарно-материалов в производство, накладных на передачу полуфабрикатов, нарядов, табелей рабочего времени и т.п.). Сопоставление данных нормативных (плановых) и отчетных калькуляций является базовой основой контроля выполнения нормативных или плановых калькуляционных показателей.

*Проектные калькуляции* составляются в процессе проектирования продукта деловой активности и могут быть основаны на информации о нормированных ресурсах, прогнозных или отчетных показателях их расходования. Калькуляции данного вида используют, в том числе, для определения производственных мощностей отдельных подразделений и предприятия в целом, для экономического обоснования производственных программ выпуска продукции, численности основного персонала и фондов заработной платы и т.д.

Примерный состав статей *калькуляции,* для среднестатистического машиностроительного предприятия выглядит следующим образом:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов);*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды;*
* *Затраты на подготовку и освоение производства;*
* *Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;*
* *Общецеховые затраты;*
* *Общезаводские затраты;*
* *Потери от брака;*
* *Прочие производственные затраты;*
* *Внепроизводственные (коммерческие) затраты (затраты на продажу).*

В статью *«Основные сырье и материалы»* обычно включается стоимость затрат на сырье и материалы, образующие физическую основу изготавливаемой продукции или которые являются необходимыми конструкционными элементами при ее изготовлении. Иногда в этой же статье отражается стоимость покупных комплектующих изделий (арматуры, метизов, нормальных шарикоподшипников и т.д.).

Для повышения аналитичности ведения учета сырья и материалов можно сформировать дополнительную статью: *«Вспомогательные материалы».* В этой статье аккумулируется стоимость материальных ресурсов, используемых для обеспечения нормального технологического процесса, а также для других производственно-хозяйственных нужд (закупки канцелярских товаров, расходных материалов для организационной и вычислительной техники, офисной мебели, специальных видов одежды, обуви, средств защиты и т.п.).

Статья *«Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения»* отражает:

* стоимость затрат на приобретение готовых изделий и полуфабрикатов, требующих дополнительных затрат труда на их обработку или сборку;
* оплату частичной обработки и отделки полуфабрикатов и изделий, произведенной другими предприятиями;
* стоимость полуфабрикатов собственного производства;
* затраты на вспомогательные материалы, используемые на технологические цели.

В статью «*Топливо и энергия на технологические цели*» включается совокупность затрат на все виды непосредственно расходуемых в процессе производства продукции твердого, жидкого или газообразного топлива и энергии, как полученных со стороны, так и выработанных самим предприятием.

Статья *«Основная заработная плата основных производственных рабочих»* отражает заработную плату работников предприятия, непосредственно связанных с изготовлением продукции. В состав основной заработной платы включается стоимость операций и работ по сдельным нормам и тарифным ставкам; повременной оплаты труда; доплат и надбавок к заработной плате. Эффективное использование средств, отражаемых в данной статье, мотивируется изначальной технико-экономической обоснованностью и перманентной выверкой нормативной базы затрат на оплату труда, строгой увязкой доплат и надбавок с качеством рабочей силы, их справедливую персонификацию.

В статью *«Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих»* включаются выплаты, предусмотренные законодательством, такие как: оплата отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск и т.п., а также выплаты, предусмотренные коллективным договором (если таковой заключен между коллективом предприятия и его администрацией).

Статья *«Отчисления на социальные нужды»* совпадает с аналогичным выше рассмотренным экономическим элементом затрат.

К затратам, включаемым в калькуляционную статью *«Затраты на подготовку и освоение производства»* относится стоимость ресурсов, потребляемых в ходе освоения новых средств производства, агрегатов, оборудования (пуско-наладочные затраты); запуска в производство новых изделий и внедрения новых производственных технологий. По этой статье отражаются затраты на пробную эксплуатацию машин и механизмов, наладку оборудования до запуска производства продукции и т.п. Кроме того, эту статью образуют отчисления в фонды освоения новой техники и премирования за внедрение промышленных инноваций (если таковые предусмотрены бюджетом предприятия).

В статье *«Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования»* отражается:

* стоимость содержания, амортизации и текущего ремонта производственного оборудования (станков и механизмов, подъемно-транспортного оборудования, инструментов, организационно-технологической оснастки рабочих мест, используемых в ходе производственного процесса приспособлений и т.п.);
* основная и дополнительная заработная плата вспомогательных рабочих, производимые отчисления на социальные нужды;
* затраты на внутризаводские перемещения:
  + содержание специальных автомобилей, электро- и автопогрузчиков, самоходных тележек, грузовых лифтов, талей, транспортеров, мостовых кранов, тельферов и т.п,,
  + стоимость перевозок продукции по внутризаводским маршрутам, в том числе прикрепленными к цехам локомотивами;
* стоимость изготовления (приобретения), эксплуатации и ремонта специальных инструментов, приспособлений и организационно-технологической оснастки, которые применимы только при производстве определенных видов изделий.

В статье *«Общецеховые затраты»* отражается:

* стоимость затрат на содержание административно-управленческого персонала (АУП) цехового уровня;
* амортизация и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общецехового назначения;
* содержание и эксплуатация организационной и вычислительной техники, различного офисного оборудования, средств связи цеха;
* стоимость ресурсов на охрану труда и технику безопасности цеховых работников;
* содержание средств природоохранного назначения и утилизации отходов; прочие затраты, местом возникновения которых являются производственные подразделения предприятия.

Статья *«Общезаводские затраты»* аккумулирует затраты на управление предприятием и организацией производства:

* содержание АУП заводоуправления с отчислениями на социальное страхование;
* командировочные и представительские затраты;
* разъездные расходы в пределах населенного пункта, где предприятие размещается;
* содержание и эксплуатация организационной и вычислительной техники, различного офисного оборудования, средств связи заводоуправления; амортизация и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
* подготовка кадров; консультационные и аудиторские услуги;
* обеспечение внутренней и пожарной безопасности, выгрузка и складирование материальных ресурсов, получаемых от коммерческих клиентов и прочие затраты, местом возникновения которых является предприятие в целом.

По статье *«Потери от брака»* отражается стоимость окончательно забракованной продукции (т.е. исправление которой технически невозможно и/или экономически нецелесообразно); материалов и полуфабрикатов, испорченных при наладке оборудования сверх установленных норм; затраты на исправления брака, если оно технически возможно и экономически целесообразно и т.д.

Следует отметить, что *браком* в производстве считаются изделия (полуфабрикаты, детали, узлы, работы), не соответствующие по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям, которые могут быть: исправлены; проданы как дефектные или списаны в качестве отходов производства. По характеру дефектов брак подразделяется на *неисправимый (окончательный)*, т.е. который технически невозможно или экономически нецелесообразно исправлять и *исправимый* *(неокончательный)*, технически возможный для исправления.

По местам выявления, брак классифицируется на *внутренний (выявленный на предприятии)* и *внешний (предъявленный потребителем)*. Потери от внутреннего окончательного брака оцениваются по статьям цеховой себестоимости (т.е. все статьи производственной себестоимости за вычетом общезаводских затрат), от внешнего окончательного брака – как сумма производственной себестоимости и затрат на доставку продукции потребителю. Стоимость исправимого брака включает затраты на его исправление.

Статья *«Прочие производственные затраты»* отражает затраты на:

* научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, в том числе связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, ее дизайна и других потребительных свойств;
* затраты на обеспечение качества продукции;
* гарантийное обслуживание и ремонт продукции;
* подготовку специальной научно-технической информации;
* проведение патентных исследований, научно-технических конкурсов и экспертиз;
* услуги всех видов связи;
* командировки работников в Российской Федерации и за рубежом в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации.

В стоимости данной статьи отражаются другие затраты, признаваемые организацией прочими.

Рассматриваемая статья носит комплексный характер и каждая ее составляющая может, в свою очередь, детализироваться (или, как говорят практики «расшифровываться». В зависимости от сложности процесса, от содержания учетной политики, требований менеджмента и других специфических факторов степень (глубина) детализации может быть различной по объему.

Так, например, *затраты на обеспечение качества*, можно представить следующими статьями:

* обеспечение соответствия принятым стандартам (техническим условиям) качества, включающие стоимость проведения технических и организационных мероприятий по предупреждению брака;
* оценка (технический контроль) качества продукции, где отражается стоимость проверки соответствия произведенной продукции принятым стандартам (техническим условиям) качества (напомним, без прохождения процедуры контроля, произведенную продукцию признать готовой нельзя);
* обучение персонала основам системы обеспечения качества.

В статье *«Внепроизводственные (коммерческие) затраты»* (*затраты на продажу)* отражается стоимость средств, затрачиваемых на реализацию продукции (работ, услуг, товаров), в том числе на:

* тару и упаковку изделий на складах готовой продукции в соответствии с условиями договора с потребителями;

*Упаковка* и *тара* являются средством защиты товара от внешних повреждений и, в случае необходимости, окружающей среды. Нередко тара и упаковка выполняют рекламные функции. В состав коммерческих расходов данная статья включается в том случае, если затаривание и упаковка не предусмотрены технологическим процессом изготовления продукции.

* хранение готовой продукции;

*Хранение готовой продукции* представляющее собой строго регламентированный технологический процесс размещения продукции в специально оборудованных центрах ответственности на определенный период. Основным носителем рассматриваемой статьи затрат является себестоимость содержание и эксплуатация складских помещений и складского оборудования (подъемно-транспортных машин и оборудования, оборудования режима климат-контроля, замораживания и т.п.)

* оказание услуг вспомогательного производства, обслуживающих производств и хозяйств, оказанных при сбыте продукции;
* погрузку и доставку продукции покупателям;

В том случае, если услуги погрузки и доставки оказаны сверх условий, указанного в договоре, в себестоимость продукции они не включаются и представляют собой самостоятельный объект учета и калькулирования себестоимости услуг.

* содержание складских помещений в местах продажи продукции;
* комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим коммерческим организациям;
* размещение рекламы, представляющей собой информацию, распространенную любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке включающие:
  + затраты на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению), информационно-телекоммуникационные сети, при кино- и видеообслуживании;
  + затраты на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
  + затраты на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.
  + затраты на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время

Более полная номенклатура калькуляционных статей *коммерческих затрат* предприятия будет приведена в таблице 2.2.

Приведенная выше схема группировки затрат характерна, главным образом, для промышленных предприятий.

В таблице 2.1 показано влияние отраслевых особенностей на состав статей калькуляции.

Таблица 2.1

Отраслевые особенности группирования затрат по статьям калькуляции

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи калькуляции | Отрасль промышленности | | | |
| Машино-  строение | Муко-  Мольная | Горно-  рудная | Хими-ческая |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Сырье и основные материалы за вычетом возвратных отходов | + | - | - | + |
| Полуфабрикаты собственного производства | - | - | - | + |
| Сырье за вычетом возвратных отходов | - | + | - | - |
| Тара и тарные материалы | - | - | - | + |
| Материалы, в том числе крепежные и взрывчатые | - | - | + | - |
| Вспомогательные материалы | - | - | - | + |
| Топливо и энергия на технологические цели | + | + | + | + |
| Основная заработная плата производственных рабочих | + | - | + | + |
| Дополнительная заработная плата производственных рабочих | + | - | - | + |
| Затраты на оплату труда | - | + | - | - |
| Отчисления на социальные нужды | + | + | + | + |
| Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования | + | - | - | + |
| Ремонт и содержание основных средств | - | - | + | - |
| Затраты на подготовку производства | - | + | - | - |
| Погашение горно-подготовительных работ | - | - | + | - |
| Затраты на обслуживание и управление производством | - | + | - | - |
| Внутрирудничное перемещение грузов | - | - | + | - |
| Общецеховые затраты | + | + | - | + |
| Общезаводские затраты | + | - | - | + |
| Потери от брака | + | + | + | + |
| Прочие производственные затраты | + | + | + | + |
| Попутная продукция (исключается) | - | - | - | + |
| Внепроизводственные затраты | + | + | + | + |

Таблица 2.2

Номенклатура калькуляционных статей *коммерческих затрат* предприятия

|  |  |
| --- | --- |
| № п/п | Наименование статьи |
| 1 | Размещение рекламы |
| 2 | Доставка и погрузка продукции покупателям |
| 3 | Хранение готовой продукции |
| 4 | Тара и упаковка изделий на складах готовой продукции в соответствии с условиями договора с потребителями |
| 5 | Текущий ремонт и эксплуатация собственных складских зданий, сооружений, помещений, оборудования, транспортных средств и инвентаря |
| 6 | Услуги вспомогательного производства, обслуживающих производств и хозяйств, оказанных при сбыте продукции |
| 7 | Аренда складских зданий, сооружений, помещений, оборудования, транспортных средств и инвентаря |
| 8 | Содержание складских помещений в местах продажи продукции |
| 9 | Амортизация основных фондов службы сбыта |
| 10 | Содержание административно-управленческого персонала службы сбыта |
| 11 | Командировочные затраты персонала службы сбыта |
| 12 | Комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим коммерческим организациям |
| 13 | Предпродажная подготовка |
| 14 | Использование услуг электронной коммерции и других Интернет-ресурсов (за исключением электронной почты) |
| 15 | Консалтинговые услуги сторонних организаций |
| 16 | Услуги товарно-сырьевых, транспортных и таможенных брокеров |
| 17 | Представительские затраты |
| 18 | Услуги связи, в том числе электронной почты |
| 19 | Прочие затраты |

В разделе рассмотрена классификация затрат по экономическим элементам, а также по статьям калькуляции, виды калькуляций и примеры калькуляционных статей для промышленных предприятий, а также их зависимость от отрасли производства

# Методология нормативного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

*Методология учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, услуг, работ)* представляют собой систематизированную совокупность приемов и способов отражения затрат в учетных регистрах и исчисление себестоимости продукции (товаров, услуг, работ) в целях определения финансового результата*.*

Калькулирование (расчет) себестоимости происходит по заранее утвержденному руководством предприятия методу (алгоритму). В качестве основы принятия решения о применении на предприятии того или иного калькуляционного метода, должно быть использовано тщательно составленное технико-экономическое обоснование, согласованное всеми заинтересованными сторонами.

Принятый метод учета затрат и калькулирования должен отражаться, как уже отмечалось выше, не только в учетной политике, но и в ряде других директивных документов, таких как: инструкции по калькулированию конкретных видов продуктов; указаниях главного бухгалтера и т.п.

В качестве *объекта калькулирования* рассматривается заранее определенная, количественно измеримая единица продукции (изделие, партия изделий, заказ, процесс, передел, контракт, услуга, работа и т.п.), на которую ведется отнесение (списание) затрат принятым на предприятии методом. В качестве ключевых исходных данных калькуляционного процесса используются натуральные (масса, длина, количество, трудоемкость выполнения операции и т.п.) и стоимостные (учетные цены материальных ресурсов, действующие тарифы оплаты труда) показатели расходования затрат. Результатом калькуляционного процесса является *себестоимость* соответствующего объекта, по определению представляемая в денежном выражении.

Нередко калькуляция сопровождается так называемой *расшифровкой* статей затрат, детализирующих их посредством показателей в натуральном и удельно-стоимостном (на единицу продукции) измерениях. Такие дополнения необходимы для повышения качества контроля и анализа исполнения утвержденных калькуляций.

*Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (стандарт-кост)* основан на формировании и использовании учетных регистров *нормированных затрат, отклонений от их значений фактических затрат и изменений норм, а также причин и «виновников» возникновения отклонений и изменений.* Данный метод, как показывает практика эффективного учета многих предприятий разных отраслей, образует универсальную, «несущую конструкцию» процесса калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Информационную основу применения нормативного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции составляют документированные результаты реализации сложного, многопланового процесса *нормирования расхода ресурсов производства*, осуществляемого с целью определения *натуральных* и *стоимостных* показателей уровня производственных затрат, необходимого для обеспечения рационального и экономного производства определенного продукта.

*Нормирование* необходимо позиционировать как сложный, многоплановый комплекс технико-экономических расчетов, позволяющий:

* научно обосновать натуральные и стоимостные параметры эффективного использования ресурсов в процессе производства;
* создать информационную основу бюджетирования обычной деятельности;
* сформировать исходные данные оперативного планирования показателей продолжительности и порядка движения предметов труда предприятия.

## Нормы затрат и их разработка

Ключевой составляющей информационного результата сложного процесса нормирования ресурсной базы предприятия является *норма затрат.*

Норма затрат *представляет собой количественно идентифицированную меру потребления определенного ресурса (материалов; полуфабрикатов; комплектующих и покупных изделий; услуг сторонних организаций; трудовых операций, выполняемых основным производственным персоналом, а также возникающих при этом отходов и потерь на изготовление единицы продукции(работ, услуг), выполнение производственного заказа, реализацию технологического процесса или передела, рассчитанную заранее до начала производственного цикла.*

Норму затрат на производство продукта (работы, услуги) можно рассматривать как совокупность трех элементов:

• *полезный расход ресурсов*, т.е. затрат, которые овеществлены в продукте;

• *бесполезный расход,* т.е. *потери*;

• *отходы*, обусловленные установленной технологией производства.

Расчет нормы затрат представим в виде формулы:

Нзп = ПРн + Он + Пн (3.1)

где: Нзп – норма расходования ресурсов;

ПРн – полезный расход ресурса;

Он - отходы;

Пн - потери.

Специфика отдельных производств предполагает наличие вынужденных *простоев*, имеющих объективный и систематический характер, что объясняет отражение в нормах их усредненных параметров в составе потерь.

В тех случаях, когда технология производства предполагает *побочную продукцию*, она также включается в состав объектов нормирования*.* В их состав также могут входить: масса перерабатываемого в переделе сырья, вес обрабатываемого в технологическом процессе материалов; площадь обрабатываемой поверхности, объем или длина монтируемых конструкций и т.д.

Необходимо отметить, что состав объектов нормирования не ограничивается относительно «узким коридором» ресурсной базы. Он может пополняться за счет ключевых показателей эффективности работы предприятия, отражающих, например, количественные показатели производительности труда, материалоемкости, оборачиваемости оборотных средств и т.п.

Объекты нормирования, как правило, *не включают* в свой состав:

• отходы и потери, связанные с нарушением технологии и производства, отступлениями от предусмотренного сортамента, условий и охраны труда, паспорта рабочего места, требований стандартов и технических условий;

• расход ресурсов, связанных с браком, выполнением опытно-конструкторских и экспериментальных работ, испытанием образцов и т.п.

Норма является одним из ключевых экономических показателей обычной деятельности предприятия, который имманентно связан, как с прошлыми, ожидаемыми и реально достижимыми результатами деловой активности организации, так и с их отраслевыми и межотраслевыми значениями. Использование норм имеет место не только в учетном процессе, но и практически во всех сферах управленческой деятельности, в том числе в стратегическом планировании, в маркетинге, внутреннем ценообразовании и т.д.

Структурно норма состоит из *натурального* и *стоимостного* показателей.

*Натуральные показатели* представляют собой *нормативы*, которые формируются как на межотраслевом уровне, так и на уровнях отрасли и хозяйствующего субъекта. Надо отметить, что натуральные измерители составляют основу учетного процесса, что характерно, прежде всего, для первичного документирования событий хозяйственной жизни предприятия.

*Стоимостные параметры нормы расходования ресурсов* отражаются показателями учетной цены материального ресурса и пооперационного тарифа (ставки) оплаты труда основных производственных рабочих. Формирование этих показателей, как правило, имеет место на тех же уровнях, что и нормативов.

В учетно-калькуляционном процессе принято использовать два класса норм: *сводные* и *специфицированные*.

*Сводные нормы* рассчитываются как совокупность расхода однородных видов (группы) ресурсов (например, группа материалов «Лаки, краски») и используются, как правило, для составления бюджетов (лимитов) закупок материалов, заработной платы основных производственных рабочих; калькуляций с представлением статей затрат в укрупненной форме (комплексных затрат) и т.п.

*Специфицированные нормы* отражаются непосредственно в конструкторской спецификации продукта и представляют собой численные характеристики расходования производственных ресурсов в разрезе отдельных номенклатурных наименований (позиций) материальных ресурсов (например, «Эмаль НЦ-200 белая, номенклатурный номер 43100989») и операций, выполняемых основным персоналом. Особенностью специфицированных норм является, как правило, отсутствие в конструкторской документации сведений о массе заготовок материалов, отходов и потерь.

На уровне предприятия расчет норм производится технологическим подразделением на определенный календарный период, как правило, на год, реже – полугодие, квартал с учетом условий производства, выбранной технологии изготовления продукта, условий труда основных производственных рабочих, других специфических, а также отраслевых и межотраслевых факторов.

В различных практиках нормирования используется достаточно широкий спектр инструментально-расчетных методов, в том числе таких как:

* *расчетно-аналитический;*
* *опытный;*
* *опытно-статистический;*
* *комбинированный*.

Применение *расчетно-аналитического метода* предполагает приоритет конструкторско-технологической документации и выполнения набора строго регламентированных расчетно-аналитических процедур. *Опытный метод* основан на использовании эмпирических данных и результатов измерений, получаемых в лабораторных условиях или в условиях производства. *Опытно-статистический метод* расширяет инструментарий опытного метода применением статистических сведений о затратах. *Комбинированный метод* включает в разных комбинациях способы, присущие рассмотренным выше методам.

Результаты расчетов отражаются в соответствующей технологической документации (например, в технологической карте) и образуют *базу нормированных затрат*, утверждаемую руководством предприятия.



**Рис. 3.1.** Схема использования документов для нормативных калькуляций

В схеме рис.3.1 использованы принятые сокращения:

ОГТ-отдел главного технолога,

ОГК-отдел главного конструктора,

ОТИЗ-отдел труда и заработной платы.

В производственном учете нормативная калькуляция имеет многоцелевое назначение: она служит для оценки неисправимого брака, остатков незавер­шенного производства, оценки товарного выпуска по текущим нормам, исчис­ления отклонений от норм и фактической производственной себестоимости продукции. В планировании нормативная калькуляция используется для расчетов плановой себестоимости продукции, составления сметы затрат на произ­водство, проектов оптовых цен, разработки внутризаводских планово-расчетных цен, хозрасчетных задании по экономии ресурсов цехом, участком, бригадой. Она применяется при нормировании прямых затрат, отдельных элементов расходов по обслуживанию производства и управлению. Такая тесная взаимосвязь планирования и учета создает возможность установления посто­янного контроля за максимальным использованием всех материальных, трудо­вых и финансовых ресурсов предприятия. Нормативная каль­куляция при правильном ее составлении превращается в неотъемлемый эле­мент организации оперативного регулирования промышленного производства и управления им, независимо от его типа.

Нормативная база включает в себя комплекс прогрессивных технико-экономических норм и нормативов исполь­зования производственного оборудования, инструмен­тов, транспортных средств и других средств труда; сырья, материалов, топлива, энергии; трудовых и фи­нансовых ресурсов. В нее также включается различная нормативно-справочная документация: нормативно-тех­ническая документация (конструкторская спецификация, подетально-маршрутная ведомость, технологическая кар­та), номенклатура-ценник на материалы, список инвен­тарных номеров основных средств, список личного со­става, список поставщиков и покупателей, тарифные справочники, нормы амортизационных отчислений и др.

Основное место в нормативной базе занимают материальные и трудовые нормы и нормативы, на основа­нии которых рассчитываются прямые производственные затраты, размеры партий деталей, длительность произ­водственного цикла и т. д., определяется экономическая эффективность организационно-технических мероприя­тий.

По назначению и характеру использования нормы подразделяются на *плановые, действующие, индивидуальные, групповые*.

*Плановые* нормы рассчитываются исходя из действующих с корректировкой их в сторону снижения за счет внедрения разработанных организационно-технических мероприятий и совершенствования организации производст­ва. На их основе составляются плановые калькуляции на квартал, год. Плановые нормы определяют среднегодовую плановую величину расходов на производство единицы продукции (работы).

*Действующие* нормы, в отличие от плановых, используются в определенные периоды от одного изменения до другого. Они, как правило, выше плановых, однако должны снижаться до уровня плановых и даже ниже его за счет проведения организационно-технических мероприятий за соответст­вующий календарный период (квартал, год).

Действую­щие нормы используются для оперативного планирования работы участков и бригад, для составления норматив­ных калькуляций. По ним производятся отпуск материалов на производство, оплата труда рабочих за выпол­ненные работы, а также предъявляются все претензии к конкретным исполнителям в случаях перерасхода ре­сурсов. Действующие нормы служат также основой для ежедневного оперативного учета и контроля отклонений от норм и анализа причин их возникновения.

Разработка норм и нормативов начинается на ста­дии технической и экономической подготовки производ­ства. Основанием служат конструкторско-техническая до­кументация, положение по планированию, учету и каль­кулированию себестоимости, другие нормативно-спра­вочные документы.

Формирование нормативной базы представляет собой сложный процесс, в котором комплекс работ выполняют различные функциональные отделы и службы предпри­ятия.

Примерный перечень норм и нормативов по пред­приятиям машиностроения представлен в таблице 3.1.

Примерный состав норм и нормативов предприятия машиностроения

Таблица 3.1

| **Содержание нормативов** | **Кто разрабатывает нормативы** | **Назначение** |
| --- | --- | --- |
| **I. По расходу основных материалов** |  |  |
| 1.Подетальные нормы расхода материалов | Отдел главного технолога | а) для расчета лимитов на получение материалов со склада  б) для организации контроля за расходованием материалов  в) для составления нормативных калькуляций на отдельные детали |
| 2. Нормы расхода материалов на отдельные узлы и агрегаты | то же | Для составления плановых и нормативных калькуляций на узлы и агрегаты |
| 3. Нормы расхода (спецификации) материалов на один машино-комплект по каждому цеху и изделию (подетальные нормы, сведенные в набор на весь комплект деталей, изготовляемых данным цехом по всем видам материалов, по их маркам, профилям и размерам) | то же | а) для составления плановых и нормативных калькуляций на машинокомплект  б) для составления сметы затрат по цеху |
| 4. Нормы расхода материалов на единицу изделия (подетальные нормы, сведенные в наборы на изделие по всем видам черных и цветных металлов, по их маркам, профилям, размерам и т. д.) | то же | а) для составления по заводу планов материально-технического снабжения  б) для составления плановых и нормативных калькуляций на изде­лия  в) для составления сметы затрат по заводу |
| 5. норматив отходов:  а) на одно изделие  б) на машинокомплект | то же | а) для составления плановых и нормативных калькуляций  б) для составления плана заготовки и сдачи металлолома по цехам и заводу |
| **II. По расходу вспомогательных материалов** |  |  |
| 1. Нормы расхода вспомогательных материалов для технологических целей и на один машинокомплект цеха | Отдел главного технолога | а) для организации контроля за получением материалов; для лимитирования расхода, для выписки первичных документов на получение и т.д.  б) для составления плановых и нормативных калькуляций на один машинокомплект  в) для составления сметы затрат по цеху |
| 2. Сводные нормы расхода вспомогатель-ных материалов для технологических целей на изделие | то же | а) для составления заявок на материалы  б) для составления сметных ставок по вспомогательным материалам  в) для составления плановых и нормативных калькуляций на изделие  г) для составления сметы затрат по заводу |
| 3. Нормы расхода вспомогательных материалов для обслуживания оборудова-ния (смазочные и обтирочные материалы, ремни и т.п.) на единицу действующего оборудования, на один станко-час | Отделы главного механика и главного энергетика, административно-хозяйственный отдел и др. | а) для составления заявок на материалы  б) для расчета сметы расходов по содержанию и эксплуатации оборудования  в) для составления сметы затрат по цеху и заводу |
| **III. По расходу топлива и энергии** |  |  |
| 1. Нормы расхода топлива и энергии на отдельные энергоемкие технологические процессы (на плавку 1 т металла, на нагрев 1 т поковок, на термическую обработку, на гальванические покрытия и т.д.) | Отдел главного энергетика | а) для расчета потребности топлива, электроэнергии и других видов энергии  б) для составления плановых и нормативных калькуляций |
| 2. Нормативы расхода двигательной электроэнергии по цехам предприятия | то же | а) для составления сметы расходов по содержанию и эксплуатации оборудования  б) для составления баланса потребности электроэнергии |
| 3. Нормативы расхода топлива и электроэнергии для выработки различных видов энергии в собственных котельных, электростанциях, компрессорных и т.д. | то же | а) для расчета потребности топлива и электроэнергии  б) для составления сметы затрат энергетических цехов (компрессорных, котельных, электростанций и т.п.)  в) для калькулирования вырабатываемых видов энергии |
| **IV. По труду и заработной плате** |  |  |
| 1. Подетальные, поопе­рационные нормы вре­мени и расценки | Отдел труда и заработной платы | а) для составления первичной документации по заработной плате  б) для составления нормативных калькуляций на детали  в) для оперативного контроля за расходованием заработной платы |
| 2. Сводные нормы времени и расценки по цехам на один маши­нокомплект по каж­дому изделию | то же | а) для расчета трудоем­кости производственной программы по валовой продукции, установления лимитов по численности производственных рабочих и их фонда заработной платы  б) для составления плановой и нормативной себестоимости машинокомплекта |
| 3. Сводные нормы вре­мени (нормирован­ная трудоемкость) и суммарные расценки на изготовление од­ного изделия | то же | а) для расчета численности производствен­ных рабочих и фонда заработной платы по тарифу  б) для составления плановых и нормативных калькуляций на изделие  в) для составления сметы затрат по предприятию |
| 4. Нормативы для рас­чета доплат по прогрессивно-премиаль­ной системе, отпусков и других доплат к та­рифному фонду зара­ботной платы по це­хам и предприятию в целом | то же | а) для расчета полного фонда заработной платы и численности рабочих |
| 5. Нормативы для расче­та численности и фон­да заработной платы вспомогательных ра­бочих | то же | а) для составления смет расходов по содержа­нию и эксплуатации оборудования, цехо­вых и общезаводских расходов |
| 6. Штатное расписание по цехам, заводоуправлению | то же | а) для расчета численно­сти и фонда заработ­ной платы ИТР, слу­жащих и МОП по цехам и заводоуправле­нию б) для составления смет цеховых и общезаводских расходов |

Порядок документирования разработки, рассмотрения, утверждения, корректировки и контроля выполнения норм расхода материалов должен отражаться в соответствующем корпоративном стандарте предприятия.

## Отклонения от норм и изменения норм.

Утвержденная база нормированных затрат является исходным информационным массивом для формирования *нормативных калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг).*

Пример нормативной калькуляции выполнения *работ* в разрезе калькуляционных статей показана в таблице 3.2.

Таблица 3.2

Нормативная калькуляция восстановительного ремонта вагона для сторонних организаций с 01.12.2012 г. (фрагмент)

Прямые материальные затраты

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование  материального ресурса | Код  ресурса | Цена, руб.  (норма) | Количество  (норма) | Ед.  Изм. | Стоимость, руб. |
| Колодки тормозные | 231908 | 88 | 16 | шт. | 1408 |
| Автосцепное устройство | 346722 | 691 | 1 | шт. | 691 |
| Приводной ремень | 327455 | 75 | 2 | шт. | 150 |
| Едкий натрий | 474389 | 21 | 38 | кг. | 798 |
| Стекло | 985677 | 87 | 8 | кв.м. | 696 |
| Топливо | 667809 | 20 | 360 | кг. | 7200 |
| Электроэнергия | - | 1,2 | 3600 | кВт | 4320 |
| Итого: материальные затраты |  |  |  |  | 15263 |

*Во фрагменте представлен только один раздел калькуляции: материальные затраты.*

Непрерывный *контроль выполнения установленных норм*, основанного на выявлении *отклонений фактического состояния расходования ресурсов от нормативного* является важной функцией для использования в управленческом учете, для экономии ресурсов в производственном учете:

О*i* = Зф*i* - Зн*i*  (3.2)

где: О*i* – отклонение фактического значения *i-*наименования затрат от ее нормы;

Зф*i* – фактическое значение *i-*наименования затрат;

Зн*i* – норма расходования *i-*наименования затрат.

*Отклонение* является одним из ключевых результатов контрольной работы и важным индикатором состояния управляемого объекта. Как видно из (3.2), в общем виде отклонение представляет собой разность между *отчетным* (фактическим) значением и его установленным и документированным нормативным (*плановым*, бюджетным, прогнозным) показателем состояния ресурсов.

Значения выявленных отклонений интерпретируются следующим образом: в случае положительного результата - как *перерасход (+)*; отрицательного – *экономия* (-); «нулевое» значение – выполнение нормы.

Определение *существенности отклонений* характеризует его значимость при проведении анализа их возникновения и в целом в оценке сложившейся производственно-хозяйственной ситуации.

Системный учет и анализ возникающих отклонений, своевременное информирование о них лиц, принимающих решение, разработка продуктивных решений по их предотвращению является задачей управленческого учета и контроля за расходованием ресурсов в производственном учете.

Причины возникновения отклонений кроются как в показателях материальных ресурсов (учетная цена, расход нормированного материального ресурса), так и трудовых (тариф оплаты труда, время выполнения нормируемой операции). В задачи контроля состояния нормированных ресурсов входит количественное измерение влияния составляющих на возникновение отклонений.

Отклонения, связанные с материальными ресурсами (Ом) (3.3), измеряются значениями двух показателей: отклонение, связанное с расходом материального ресурса в натуральном выражении (Ор) (3.4) и отклонение, связанное с учетной ценой (Оц) (3.5):

Ом= Ор + Оц (3.3)

где: Ом-отклонения по материальным ресурсам,

Ор - отклонения в натуральном выражении,

Оц - отклонение, связанное с учетной ценой.

Ор = (Дф - Дн)\*Цн (3.4)

где: Дф - фактический расход,

Дн -нормативный расход,

Цн -утвержденная учетная цена ресурса

Оц = (Цф - Цн)\*Дф (3.5)

где: Цф - фактическая цена закупки

Например, результаты контроля показали, что в течение отчетного периода для восстановительного ремонта железнодорожного вагона использован материальный ресурс «колодки тормозные» (таблица 3.2) по фактической цене заготовления 87 руб. в количестве 17 шт., т.е. его фактический расход равен: 87руб.\*17=1479 руб.

В этом случае расчет отклонений примет следующий вид:

Ом =1479 руб. – 1408 руб. = +71 руб.

Ор = (17 – 16)\*88 руб.= +88 руб.

Оц = (87 руб. – 88 руб.)\*17= -17 руб.

Проверка результата: + 88 руб. -17 руб.= +71 руб.

Отклонения, обусловленные трудовыми ресурсами (От), измеряются показателями, связанными с отклонениями времени работы основного персонала (Ок) и с отклонениями тарифа (ставки) оплаты труда (Ос) данной категории работников предприятия.

От = Ок + Ос (3.6)

где: От – отклонения, обусловленные трудовыми ресурсами;

Ок – отклонения по времени работы основного персонала;

Ос – отклонения в тарифной ставке оплаты труда.

Отклонение Ок, связанное со временем работы основного персонала, рассчитывается следующим образом:

Ок = (Кф - Кн)\*Сн (3.7)

где: Кф – фактическое значение показателя времени работы;

Кн –нормативное значение показателя времени работы;

Сн –нормативный тариф оплаты труда.

Отклонения Ос, связанные с тарифной ставкой, рассчитываются следующим образом:

Ос = (Сф - Сн)\*Кф (3.8)

где: Сф – фактическое значение тарифа оплаты труда.

Особенностью российского нормативного учета и отличием его от западной системы «стандарт-кост» является обособленный учет *изменения действующих норм*.

В течение календарных периодов, на которые утверждены нормы, возможны их корректировки, в том числе, связанные с проведением плановых мероприятий по снижению материалоемкости продукции, экономии труда основного персонала и т.д.

Поэтому важными составляющими калькуляционного процесса являются не только сведения о фактически зафиксированных отклонениях, но и об изменениях самих норм. Исходя из этого процесс калькулирования *фактической себестоимости по нормам и изменениям норм* осуществляется по следующей формуле:

С факт = С норм + Откл + Изм (3.9)

где : С факт – себестоимость фактическая;

С норм – себестоимость нормативная;

Откл – отклонения от норм;

Изм – изменения норм.

Фактическая себестоимость п*родукции* в разрезе калькуляционных статей с учетом норм, их изменений и отклонений от норм, показана на примере изделия нижегородского предприятия ООО «ДОЦ-3» в таблице 3.3.

Таблица 3.3

Калькуляция полной себестоимости кухонного гарнитура «Надежда» (руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование  статьи | Норма  (план-для косвенных и коммерческих затрат) | Отклонения:  «+» - перерасход,  «-» -  экономия | Изменения:  «+» - увеличение норм (плана),  «-» - снижение | Итого |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 |
| Раздел 1. Запасы | | | | |
| Незавершенное производство |  |  |  |  |
| На начало периода | - | - | - | - |
| На конец | - | - | - | - |
| Готовая продукция |  |  |  |  |
| На начало периода | - | - | - | - |
| На конец | - | - | - | - |
| Раздел 2. Прямые (нормируемые) затраты | | | | |
| 1. Основные материалы: | | | | |
| Плиты деревянные | 1790,8 | +48,4 | - | 1839,2 |
| Стекло | 402,8 | - | - | 402,8 |
| Лак мебельный | 242 | +20 | - | 262 |
| 2.Покупные комплектующие изделия: | | | | |
| Петли дверные | 160 | - | - | 160 |
| Ручки дверные | 150 | - | - | 150 |
| Шурупы | 25 | - | - | 25 |
| 3.Электроэнергия на технологические цели | 38,5 | +12 | - | 50,5 |
| 4. Основная заработная плата основных производственных рабочих | 1293,75 | +200 | - | 1493,75 |
| 5. Отчисления на социальные нужды | 388 | +60 |  | 448 |
| Итого: себестоимость по прямым затратам | 4490,85 | +340,4 | - | 4831,25 |
| Раздел 3. Косвенные (распределяемые) затраты | | | | |
| 6. Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих | 155,25 | - | - | 155,25 |
| 7. Общецеховые затраты | 1881,2 | - | +230 | 2111,2 |
| Итого: цеховая себестоимость | 6527,3 | +340,4 | + 230 | 7097,7 |
| 8.Общезаводские затраты | 2727,8 | - | -345 | 2382,8 |
| 9.Прочие производственные затраты | 285,6 | - | - | 285,6 |
| Итого: производственная себестоимость | 9540,7 | +340,4 | -115 | 9766,1 |
| Раздел 4. Коммерческие (распределяемые) затраты | | | | |
| 10. Реклама | 259,2 | +11,1 | - | 270,3 |
| 11. Прочие коммерческие затраты | 1287,4 | +600 | - | 1887,4 |
| Итого: полная себестоимость | 11087,3 | +951,5 | -115 | 11923,8 |

Данные в таблице 3.3 показали наличие не только отклонений, но и изменений самих норм в период выпуска продукции.

# Основные подходы к косвенным и коммерческим затратам

*Косвенные и коммерческие затраты для нормативной калькуляции обычно* берутся по *плановым* показателям. Их планирование, в том числе, *и на содержание административно-управленческого аппарата,* осуществляется на базе утвержденной структуры управления цехом и предприятием в целом, их штатных расписаний, окладов руководителей, специалистов и служащих.

*Прочие производственные затраты* планируются на основе утвержденных нормативов затрат на гарантийное обслуживание потребителей, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, изобретательство и рационализацию, охрану труда, очистные сооружения, командировки, сторожевую и пожарную охрану и т.д.

Однако, обратим внимание на указание в таблице 3.3, что косвенные и коммерческие затраты – *«распределяемые»*, и на их значительные величины. Изменение себестоимости (на уровне нормативной - графа1), вызванное их наличием - существенное:

себестоимость по прямым затратам – 4490,85 руб.,

цеховая себестоимость- 6527,50 руб.,

полная производственная себестоимость (включая косвенные

*распределяемые* затраты) - 9540,70 руб.,

полная себестоимость (включая коммерческие

*распределяемые* затраты)- 11087,30 руб.

То есть в типичном, реально действующем предприятии, даже при наличии нормативного учета, накладные расходы - распределяемые (а не нормируемые), что приводит к увеличению себестоимости по сравнению с цеховой – почти в два раза.

Учет такого типа - это сочетание нормативного и котлового учета затрат. Распределяемые *фактически* произведенные косвенные и коммерческие затраты-признак котлового учета. Эти затраты так же, как и прямые, должны нормироваться, чтобы величина отклонений от нормы была контролируема, а сами затраты не превышали рациональных значений.

Рассмотрим характерную нормативную калькуляцию на примере выполнения *работ* в разрезе калькуляционных статей (таблица 4.1) и варианты отнесения косвенных затрат на действующем предприятии.

Оформлению заказа предшествует составление плановой калькуляции, как правило, на основе действующих на предприятии норм затрат.

Таблица 4.1

Плановая (нормативная) калькуляция выполнения работ по заказу № 234 от 11.07.11

Материальные затраты

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Наименование  материала | Количество  норма  (кв.м) | Цена  учетная  (руб.) | Стоимость  (руб.) |
| 1 | Гипсокартон Кнауф 12,5мм 1200х2500мм влагостойкий | 200 | 280 | 56000 |
| 2 | Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) | 200 | 15 | 3000 |
| 3 | Итого: |  |  | 59000 |
| 4 | Рейка OP-100 белая матовая | 50 | 360 | 18000 |
| 5 | Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) | 50 | 3 | 150 |
| 6 | Итого |  |  | 18150 |
| 7 | Всего |  |  | 77150 |

Трудовые затраты по нормам

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование  работ | Норма  (час./кв.м) | Тариф  (руб./час) | Сумма  (руб./кв.м) |
| 1 | Разметка листов ГКЛ | 0,02 | 30 | 0,6 |
| 2 | Резка листов ГКЛ | 0,001 | 50 | 0,05 |
| 3 | Шлифовка листов ГКЛ | 0,12 | 40 | 4,8 |
| 4 | Высверливание отверстий | 0,001 | 150 | 0,15 |
| 5 | Итого: подготовка листа ГКЛ 1 кв.м. | 0,142 |  | 5,6 |
|  | Итого: подготовка листов ГКЛ 92 кв.м. | 13,064 |  | 515,2 |
|  | Итого: подготовка листов ГКЛ 108 кв.м | 15,34 |  | 604,8 |
| 6 | Установка теплозвукоизоляционных стен 92 кв.м | 28,94 | 80 | 2315,2 |
| 7 | Итого: устройство теплозвукоизоляционных стен 92 кв.м. | 42 |  | 2830,4 |
| 8 | Установка перегородок 108 кв.м. | 33,66 | 180 | 6058,8 |
|  | Итого: устройство перегородок 108 кв.м. | 49 |  | 6663,6 |
| 9 | Монтаж углового профиля и установка несущих шин | 1,38 | 120 | 165,6 |
| 11 | Установка реек | 1,0 | 80 | 80 |
|  | Итого: устройство подвесного потолка 1 кв.м. | 2,38 |  | 245,6 |
| 12 | Итого: устройство реечных подвесных потолков 21 кв.м. | 49,98 |  | 5157,6 |

Сводные трудовые затраты (руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование статьи | Сумма |
| 1 | Устройство теплозвукоизоляционных стен | 2830,40 |
| 1.1 | Отчисления на социальные нужды | 962,33 |
| 1.2 | Итого с учетом рентабельности - 166,1 % (рентабельность-66,1%) | 6300,00 |
| 2 | Устройство перегородок | 6663,60 |
| 2.1 | Отчисления на социальные нужды | 2265,62 |
| 2.2 | Итого с учетом рентабельности - 208,5 % (рентабельность-108,5%) | 18620,00 |
| 3 | Устройство реечных потолков | 5157,60 |
| 3.1 | Отчисления на социальные нужды | 1753,58 |
| 3.2 | Итого с учетом рентабельности - 199,7 % (рентабельность-99,7%) | 13800,00 |
|  | Всего | 38720,00 |

В таблице 4.1 показана нормативная калькуляция прямых затрата по статьям калькуляции (система «директ-костинг») и формирование цены с заложенной нормой рентабельности к показателям трудовых затрат (фактически заложенной для покрытия косвенных расходов и на прибыль).

В итоговой сумме цены: 38720,00 руб. заложенная сумма рентабельности составила 19086,1руб. или 97,2% к сумме сводных трудовых затрат без рентабельности (или 49% в цене заказа).

В общем виде, калькуляция затрат на заказ предполагает реализацию последовательности следующих учетных процедур:

* в течение производственного цикла - отражение прямых затрат по статьям калькуляции;
* в течение каждого отчетного периода – фиксирование косвенных затрат в разрезе центров затрат: участков, где выполняются заказы;
* в конце отчетного периода (в случае пролонгации) и (или) при закрытии заказа (завершении производственного цикла) формируется фактическая себестоимость его выполнения, при этом распределение косвенных затрат на себестоимость заказа производится в том случае и тем способом, как это предусмотрено учетной политикой предприятия:

- если предусмотрено использование системы «стандарт-кост» - они включаются в калькуляцию продуктов деловой активности,

- если предусмотрено использование системы «директ-костинг» - они списываются на финансовый результат.

Как было видно по данным таблицы 3.3, величина косвенных затрат существенна: сопоставима с прямыми затратами, что требует контроля за их величиной и мероприятий по их уменьшению. Такой контроль лучше осуществляется в системе «стандарт-кост», однако и в нем важен способ включения косвенных затрат в объекты калькулирования. Способ может существенно повлиять на стоимость продукции (работ, услуг) – продуктов деловой активности. Обезличенный (котловой) способ распределения косвенных затрат, фактически приведет к обезличиванию истинной себестоимости объекта калькулирования: рентабельная продукция может казаться нерентабельной, и наоборот.

## Распределение косвенных и коммерческих затрат между объектами калькулирования

*Процедура распределения косвенных и коммерческих затрат (ККЗ) между себестоимостью объектов калькулирования представляет собой отнесение их стоимости на эти объекты по определенной схеме, выбираемой или разрабатываемой предприятием*.

Данная процедура реализуется с помощью *базы распределения*, под которой понимается *показатель* или совокупность показателей, *максимально влияющих на аккумулирование косвенных затрат* в подразделениях предприятия по центрам затрат или на предприятии в целом, за определенный период.

Традиционно базой их распределения является определенная статья или несколько статей калькуляции (например, статья «основная заработная плата основных производственных рабочих», совокупность статей «прямых затрат» или только «прямых материальных затрат»); используются также в качестве базы показатели в натуральном измерении («время работы машин и механизмов», «время работы основного производственного персонала»).

Механизм распределения основан на использовании *коэффициента распределения* ККЗ, рассчитываемого по формуле:

К= (4.1)

где: К - коэффициент распределения ККЗ;

Р- косвенные затраты, произведенные в определенный период;

Н - база распределения.

Сумма распределенных косвенных затрат на объект рассчитывается путем умножения К на значение соответствующей базового показателя объекта калькулирования:

Кi ∙Нi (4.2)

где: Рi – сумма косвенных затрат, распределенных на i-ый объект;

Нi–базовый показатель i-го объекта калькулирования, соответствующий базе распределения.

Как правило, в традиционном отечественном подходе к распределению косвенных затрат, в качестве базы используется статья «Основная заработная плата основных производственных рабочих».

Рассмотрим пример отнесения *планируемых* косвенных затрат на себестоимость заказа № 234 (таблица 4.1).

Значение показателей будет следующим:

- планируемая (нормативная) оплата труда основного персонала на заказ №234 (Нi) - это 2830,4 + 6663,6 + 5157,6 = 14651,6 (руб.),

- в предстоящем периоде предприятием ООО «Строймонтаж» было спланировано произвести косвенных затрат (Р) на сумму 179670 руб., при этом фонд оплаты труда основного персонала (Н) спланирован в размере 210000 руб.

- согласно формуле (4.1) коэффициент распределения косвенных затрат будет равен: К=Р : Н=179670 : 210000= 0,85.

- используя формулу (4.2), сумма косвенных затрат, планируемая для отнесения на заказ № 234, будет равна: Рi=Нi\*К=14651,6руб.\*0,85=12535,5 руб.

Отметим, что из заложенной в цене заказа № 234 суммы рентабельности в размере 19086,1 руб., часть суммы уйдет по покрытие планируемых косвенных затрат -12535,5 руб., часть останется в виде прибыли-6550,6 руб.

Методика распределения ККЗ использованием *коэффициента распределения* по одному показателю, проста, расчеты не трудоемки, однако результаты ее применения довольно обезличенные, поскольку один показатель, используемый в качестве базы распределения, не может комплексно отразить многообразие факторов, аккумулирующих косвенные затраты на объект калькуляции. Кроме того, такая методика не позволяет контролировать сами косвенные затраты.

На практике нашел применение *метод вторичного распределения затрат*, в котором затраты каждого обслуживающего и вспомогательного подразделения распределяются на себестоимость производимой продукции по показателю потребления их услуг подразделениями-производителями продукции.

Метод вторичного распределения затрат позволяет сформировать более достоверную стоимость продукции, а также определить потребность в услугах вспомогательных и обслуживающих подразделений при производстве каждого вида продукции, что способствует контролю затрат этих подразделений и косвенных затрат в целом.

## Косвенные и коммерческие затраты в системах «стандарт-кост» и «директ- костинг»

Трудоемкость нормирования косвенных затрат и сложность выбора базы для их распределения в системе «стандарт-кост» привели к появлению системы «директ-костинг».

В отличии от системы «стандарт-кост», методологической основой системы «директ-костинг» является калькулирование себестоимости только по прямым (переменным) затратам. Состав статей при этом может быть следующим:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов);*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды.*

Результат калькулирования в системе «директ-костинг» - себестоимость по прямым затратам, является основой для расчета следующих показателей:

* *маржинальная прибыль/убыток*, рассчитываемая как разность между *выручкой-нетто (без налога)* и *прямыми (переменными) затратами*;
* *точка безубыточности производства:* количество произведенного продукта, при котором имеется равенство  *выручки и полных затрат* (прямые (переменные) плюс косвенные (условно-постоянные))*.*

Пример расчета результата от продаж при использовании системы «директ-костинг» представлен в таблице 4.2

Таблица 4.2.

Финансовый результат от продаж в ООО «Красный Октябрь» за июль 2012 года

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № строки | Наименование  статьи | Сумма  (тыс. руб.) |
| 1 | Выручка-нетто | 900 |
| 2 | Прямые затраты | 600 |
| 3 | *Маржинальная прибыль* *(убыток)* | 300 |
| 4 | Косвенные затраты | 200 |
| 5 | Коммерческие затраты | 20 |
| 6 | Прибыль (убыток) от продаж | 80 |

Система«директ-костинг» дала осознание, что при наличии свободных производственных мощностей (то есть без увеличения косвенных затрат) выгодно принимать дополнительные заказы, даже если цена реализации ниже полной себестоимости продукта деловой активности: продукции (работ, услуг), но при условии, что она выше себестоимости по прямым переменным затратам, так как при этом:

- реализация каждого заказа возмещает прямые затраты на заказ и частично покрывает косвенные (условно-постоянные) затраты,

- увеличение количества таких заказов снижает нагрузку косвенных затрат на один заказ и приближает тем самым показатели к точке безубыточности, в которой количество заказов обеспечивает равенство между ценой и полной себестоимостью. В этом была заслуга системы «директ-костинг».

Однако, нередко на предприятиях накладные затраты очень велики, так например в калькуляции, приведенной в таблице 3.3, прямые затраты составили только 40% от полной себестоимости. Такое соотношение требует жесткого контроля за накладными затратами с целью их уменьшения, а это позволяет сделать метод, в котором накладные затраты нормируются, то есть система «стандарт-кост».

В системе «стандарт-кост» калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)производится как по прямым (переменным) затратам, так и по косвенным (условно-постоянным) затратам: общецеховым, общехозяйственным и коммерческим.

Используемый вариант учета: по системе «стандарт-кост» или «директ-костинг», должен быть предусмотрен учетной политикой предприятия.

В течение отчетного периода информация о косвенных и коммерческих затратах аккумулируется во внутрихозяйственных учетных регистрах, а затем, по предусмотренной учетной политикой схеме их сумма распределяется на себестоимость продуктов деловой активности («стандарт-кост») или покрывается полученной предприятием прибылью («директ-костинг»).

Варианты схемы отражения косвенных затрат должны быть указаны в учетной политике и других соответствующих директивных управленческих документах.

Планом счетов бухгалтерского учета:

- для выявления отклонений при нормативном учете предложен бухгалтерский счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,

- для организации учета по системам «стандарт-кост» или «директ-костинг» на производственных предприятиях предусмотрено списание условно-постоянных управленческих затрат с бухгалтерского счета 26 «Общехозяйственные расходы» и коммерческих затрат с бухгалтерского счета 44 «Расходы на продажу» или на счета затрат на производство, или на финансовый результат соответственно.

# Вопросы

1. Чем отличается обычное калькулирование себестоимости продукции от нормативного калькулирования?
2. Где и когда зародился метод «стандарт-кост»?
3. Кто считается родоначальником системы «стандарт-кост»?
4. Чем отличаются затраты от расходов?
5. Какой российский стандарт по бухгалтерскому учету посвящен расходам?
6. Что такое прямые затраты на продукцию (работы, услуги)?
7. Что такое косвенные затраты на продукцию (работы, услуги)?
8. Чем было вызвано появление системы «директ-костинг»?
9. Какое осознание привнесла система «директ-костинг» по реализации по цене ниже полной себестоимости продукции?
10. На какие экономические статьи делят прямые затраты?
11. Чем отличается система «стандарт-кост» от российского нормативного метода учета затрат?
12. Какой специальный счет бухгалтерского учета предусмотрен Планом счетов для учета продукции (работ, услуг) по нормативной (плановой) себестоимости?
13. Кто разрабатывает нормы затрат на предприятии?
14. На что раскладывается разница между фактической себестоимостью и нормативной себестоимостью продукции?
15. Какое правило было сформулировано Г.Гантом в отношении отклонений от норм затрат?
16. Какое достижение связано с появлением нормативного учета?
17. Почему учет отклонений между фактической себестоимостью и нормативной явился революционным началом управленческого учета?
18. Что может быть объектом калькулирования затрат в бухгалтерском учете?
19. Какая бухгалтерская проводка обеспечивает включение общехозяйственных затрат в калькуляцию себестоимости продукции (работ, услуг)?
20. Какая бухгалтерская проводка обеспечивает включение коммерческих затрат в калькуляцию себестоимости продукции (работ, услуг)?

# Ответы на вопросы

1. Затраты при нормативном учете берутся не по факту, а по нормам.

2. В Америке в начале ХХ века.

3. Гаррингтон Эмерсон.

4. Затраты -это потребление ресурсов при производстве продукции, а расходы – это выбытие продукции на реализацию.

5. ПБУ 10/99 «Расходы организации».

6. Непосредственно относящиеся на продукцию и пропорционально зависящие от объема ее производства.

7. Косвенно связанные с производством продукции, слабо зависящие от объема ее производства.

8.Трудностями использования системы «стандарт-кост».

9.Что выгодно продавать даже при цене ниже полной себестоимости продукции, если цена выше прямых затрат.

10.Материалы, оплата труда, социальные начисления, прочие переменные, зависящие от объема производства затраты.

11.Наличием изменений норм и не накоплением отклонений на специальном счете с закрытием его на реализацию в конце года, а ежемесячным списанием отклонений.

12.Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

13.Службы главного технолога, энергетика, оплаты труда и заработной платы и др.

14.На отклонения и изменения норм.

15.Относить их на виновных лиц.

16.Это учет будущего, так как можно оценить выпуск, прибыль, есть цель к чему стремиться и над чем работать.

17.Выделение отклонений фактических затрат от стандартных позволило руководству анализировать их по всем причинам их вызывающим, оперативно устранять недостатки в процессе производства и принимать меры для их предотвращения в дальнейшем.

18.Заранее определенная, количественно измеримая единица продукции (изделие, партия изделий, заказ, процесс, передел, контракт, услуга, работа и т.п.), на которую ведется списание затрат принятым на предприятии методом.

19. Д-т 20 К-т 26.

20. Д-т 20 К-т 44.

# Тесты

1. Термин «затраты» упоминается:

а. в Плане счетов бухгалтерского учета,

б. в ПБУ 10/99 «Расходы организации»,

в. в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

1. Калькулирование – это способ группировки затрат для исчисления себестоимости единицы продукции, установленный:

а. руководством хозяйствующего субъекта,

б. Минфином России,

в. законом о бухгалтерском учете.

1. При нормативном учете затрат фактическая себестоимость продукта деловой активности предприятия складывается из:

а. затрат по нормам,

б. затрат по нормам и отклонений,

в. затрат по нормам, отклонений и изменений норм.

1. В системе «стандарт-кост» себестоимость калькулируется:

а. только по прямым (переменным) затратам,

б. по прямым и общепроизводственным затратам;

в. по прямым, общепроизводственным и коммерческие затратам.

1. В системы «стандарт-кост» отклонения между фактическими и стандартными затратами в отчетном периоде:

а. накапливаются на специальных счетах отклонений в течение года,

б. списываются ежемесячно на финансовый результат,

в. списываются ежемесячно на себестоимость готовой продукции.

1. Чем нормативное калькулирование себестоимости продукции прогрессивнее обычного?

а. наличием отклонений,

б. возможностью оперативно вмешиваться в процесс производства и повышать его эффективность,

в. простотой учета затрат.

1. В системе «директ-костинг» себестоимость калькулируется:

а. только по прямым (переменным) затратам,

б. по прямым и общецеховым затратам,

в. по прямым, общецеховым и общехозяйственным затратам.

1. Переменные (прямые) затраты на продукцию зависят:

а. от объема производства,

б. от цены на продукцию,

в. от решения руководства.

1. Статьи калькуляции продукции утверждаются:

а. бухгалтером по затратам,

б. руководством предприятия,

в. отделом продаж.

1. Норма затрат рассчитывается:

а. на основе технологии производства,

б. по фактическим данным прошлого года,

в. по фактическим данным прошлого года с уменьшением на плановый процент (например, на 10%).

1. Центром затрат является:

а. завод,

б. бухгалтерия,

в. цех,

г. участок производства.

1. Распределение косвенных затрат ведется:

а. по схеме, выработанной начальником отдела труда и заработной платы,

б. с помощью специального коэффициента или системы коэффициентов, утвержденных руководством,

в. по методике, утвержденной Минфином России.

1. Маржинальная прибыль при системе «директ-костинг»-это:

а. выручка минус коммерческие расходы,

б. выручка минус постоянные расходы,

в. выручка минус переменные расходы.

1. Точка безубыточности при системе «директ-костинг» определяется равенством:

а. выручки и прямых затрат,

б. выручки и косвенных затрат,

в. выручки и полных затрат.

# Ответы на тесты

|  |  |
| --- | --- |
| Номер теста | Номер ответа |
| 1 | а, б, в |
| 2 | а |
| 3 | в |
| 4 | в |
| 5 | а |
| 6 | б |
| 7 | а |
| 8 | а |
| 9 | б |
| 10 | а |
| 11 | г |
| 12 | б |
| 13 | в |
| 14 | в |

# Список литературы

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017) "О бухгалтерском учете".- © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" /. URL://

<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 30.10.2017) гл.25.- © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" /.

URL://<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. "Трудовой кодекс Российской Федерации" от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2017) .- © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" /. URL://<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/> (дата обращения: 05.11.2017)
2. Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н (ред. от 29.03.2017) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 N 1598) © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" URL:// <http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01" (Зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 N 2806) © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" [URL://](file:///D:\)

<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 N 2689) © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" [URL://](file:///D:\)

<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015)"Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790) © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" URL:// <http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 N 10975) © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" URL://

<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 115н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02" (Зарегистрировано в Минюсте России 11.12.2002 N 4022) © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании КонсультантПлюс"URL://

<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39968/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 114н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.2002 N 4090) © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" URL://

<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Приказ Минфина России от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.10.2016) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" (Зарегистрировано в Минюсте России 13.02.2002 N 3245) © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" [URL://](file:///D:\)

<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно - технической продукции

(утв. Миннауки РФ 15.06.1994 N ОР-22-2-46).- © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс"/-URL://

<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4855/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (в ред. Приказа Минфина РФ ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс" URL://

<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/> -

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) (утв. Минфином СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ СССР от 24.01.1983 N 12).- © КонсультантПлюс, Официальный сайт компании "КонсультантПлюс"/. URL://

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=5283#0>

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: Издательство «Омега-Л», 2010. - 570 с.
2. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. М., 1931.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 1423 с. – (Серия «Зарубежный учебник»).
4. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Крятов М.С. Организация управленческого учета по системе «стандарт-кост» // Аудит и финансовый анализ. 2001. № 3. С. 18 – 26.

<http://znanium.com>

1. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: Учебник / В. Э. Керимов. - 8-е изд., изм. и доп. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2012. - 484 с.

<http://znanium.com>

1. Мельник М.В, Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е., Кемаева С.А., Ясенев В.Н Теория бухгалтерского учета: учебник для среднего проф. образования. – 2 изд. перераб и доп. - М.:«Магистр», 2013.- 384 стр. <http://znanium.com>
2. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие, - 2-е изд.- М.: «Магистр: НИЦ Инфра-М»-2016г.,-144с. <http://znanium.com>
3. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие М.: Магистр: ИНФРА-М, 2014. - 624 с.

<http://znanium.com>

1. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н., Ясенев В.Н. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. М.: «Магистр : НИЦ Инфра-М»- 2012 г.,-112 с.
2. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учет М.: Издательство «Магистр: Инфра-М»- 2010г.,-272 с.

<http://znanium.com>

1. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Учет затрат на производство и калькулирование себестоими продукции (Производственный учет) Часть 1 Нижний Новгород: Издательство Нижегородского гос.университета, 2008г., – 76с.
2. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Учет затрат на производство и калькулирование себестоими продукции (Производственный учет) Часть 2 Нижний Новгород: Издательство Нижегородского гос.университета, 2009г., – 72с.
3. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Учет затрат на производство и калькулирование себестоими продукции (Производственный учет) Часть 3 Нижний Новгород: Издательство Нижегородского гос.университета, 2009г., – 74с.
4. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник.-3-е изд.,перераб. и доп. - М.: Магистр, 2011. – 287 с.

<http://znanium.com/>

(дата обращения: 05.11.2017)

1. Тейлор Ф.У. Принципы научного менеджмента, М.: Журнал «Контроллиг» (Классики менеджмента; Вып. 1), 1991. – 104 с.
2. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): учебно-практическое пособие. — под ред. Ю.А. Бабаева. – 3-е изд. испр. и доп.— М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2014. — 188 с.

<http://znanium.com/>

1. Хорнгрен Ч., Фостер Д. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995. - 475 с.
2. Хохлова Т.П. Теория менеджмента: история управленческой мысли: учебник. - М.: Магистр: ИНФРА–М, 2018. - 382 с.(бакалавриат).

<http://znanium.com/>

1. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности, М.: Экономика, 1992. – 216 с.

**Нормативный учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) (система стандарт-кост)**

Авторы: Игорь Ефимович **Мизиковский**, Юлия Валентиновна **Граница**, Людмила Николаевна **Жиженкова**, Татьяна Александровна **Кузнецова**

***Учебно-методическое пособие***

Федеральное государственное автономное

образовательное учреждение высшего образования

«Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»

603950, Нижний Новгород, пр. Гагарина, 23