

Учет затрат в производстве товарного выпуска

Cost Accounting in the Production of Commodity Output

УДК 330.332

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-2-23-32

А.В. Грачев, д-р экон. наук

e-mail: gav45@rambler.ru

A.V. Grachev, Doctor of Economic Sciences

e-mail: gav45@rambler.ru

Аннотация. В данной статье рассматриваются вопросы организации, учета и управления затратами производственного предприятия. Для этого показана взаимосвязь между счетами учета и местами возникновения затрат, статьями и элементами. Особое внимание уделено составлению сводной калькуляции и сводного бюджета, а также построению баланса товарного выпуска.

Ключевые слова: бухгалтерский и управленческий учет затрат, счета учета затрат и места возникновения затрат, организационная структура управления и технологическая цепочка, статьи и элементы, баланс товарного выпуска, полная себестоимость, сводная калькуляция и сводный бюджет.

Abstract. This article discusses the organization, accounting and cost management of a manufacturing enterprise. To do this, the relationship between accounting accounts and cost centers, items and elements is shown. Particular attention is paid to the compilation of the consolidated calculation and the consolidated budget, as well as the construction of the balance of commodity output.

Keywords: accounting and management accounting of costs, cost accounting and cost center accounts, organizational structure of management and technological chain, items and elements, balance of commodity output, full cost price, summary costing and consolidated budget.

Учет затрат, способствующий оптимизации себестоимости продукции, обоснованию отпускной цены и определению потребности производственного предприятия в различного рода ресурсах, был и остается интересной и важной темой научных исследований. Однако изучение себестоимости товарного выпуска в многочисленных источниках чаще всего сводится к перечислению статей с разделением на переменные (ППЗ) и постоянные (ПСЗ), прямые (ПЗ) и косвенные (КЗ) затраты, а также элементов — с разбивкой по видам потребляемых (материальных, трудовых и иных) ресурсов. По этой причине теряется взаимосвязь между статьями и элементами, затрудняется понимание роли места возникновения затрат, в результате исчезает сбалансированность между сводной калькуляцией и сводным бюджетом [1, 9].

В то же время из-за отсутствия методических рекомендаций по управлению затратами бухгалтеры предприятий вынуждены настраивать существующий План счетов бухгалтерского учета под задачи экономистов. Для этого в счета учета затрат, и так содержащие необ-

ходимые субсчета, дополнительно вводятся статьи и элементы либо применяются свободные счета, что значительно усложняет выполнение бухгалтерских проводок [7].

Помимо корректировки Плана счетов также возникают существенные вопросы, связанные как с организацией управленческого учета [2, 5, 6, 10], так и с автоматизацией учетного процесса [4, 11]. Кроме того, из поля зрения бухгалтеров, экономистов, аналитиков искусственно выпадает взаимосвязь между бухгалтерским и управленческим учетом, планированием, анализом и аудитом затрат [8].

Предлагаемый в статье инструментарий дает возможность проследить возникновение затрат по всей технологической цепочке применительно как к местам возникновения затрат (уровневый аспект), так и предприятию в целом (сквозной аспект) за счет построения баланса товарного выпуска независимо от размеров самого предприятия, его отраслевой принадлежности, а также номенклатуры выпускаемой продукции [3].

Поскольку процессы обработки и передачи информации на практике, как правило, автома-

тизированы, то с помощью предлагаемых автором инструментов можно значительно упростить расчет себестоимости продукции, составление калькуляций и бюджетов, а также уточнить объемы потребляемых предприятием ресурсов в стоимостном и натуральном выражении.

Организация учета затрат на предприятии. Учет затрат на любом предприятии следует начинать с построения *технологической цепочки* («предприятие — вид деятельности (вид производства) — технологический процесс — МВЗ») согласно *организационной структуре управления (ОСУ) и местам возникновения затрат (МВЗ)*. Система атрибутов затрат формируется так, чтобы каждое МВЗ относилось только к одному технологическому процессу одного вида деятельности или вида производства (см. табл. 1).

В свою очередь, МВЗ должны определяться сначала укрупнено в разрезе служб и подразделений, а затем детализироваться внутри них. Понятно, что глубина детализации МВЗ зависит от потребностей предприятия в точности и адресности учета затрат на различных уровнях управления при составлении калькуляций продукции и разработке бюджетов использования необходимых ресурсов.

Из расположения МВЗ в ОСУ предприятия вытекает взаимосвязь МВЗ со счетами учета затрат (СУЗ), поскольку любая информация о затратах по конкретному МВЗ обобщается на одном из собирательно-распределительных или калькуляционных счетов (см. рис. 1).

Для наглядности взаимосвязь между МВЗ вышестоящего (ВСУ) и нижестоящего (НСУ) уровня управления, представленными укрупненно или детально в ОСУ предприятия, можно отразить с помощью синтетических счетов (включая их субсчета) учета затрат — 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», а сопоставительный учет доходов и расходов по видам деятельности — на синтетическом счете 90 «Продажи».

Тогда схема ОСУ предприятия будет содержать сразу бухгалтерскую информацию (название СУЗ), управленческую (название МВЗ) и аналитическую (сумма затрат) информацию, понятную директору, главному бухгалтеру, а также линейным и функциональным руководителям.

Таблица 1

Классификация атрибутов затрат

Атрибуты затрат	Определения
вид деятельности	совокупность технологических процессов с обособленным конечным продуктом
основной вид деятельности	вид деятельности, являющийся целью создания предприятия
прочие виды деятельности	виды деятельности, не связанные с осуществлением основного вида деятельности предприятия
вид производства	процессы, отвечающие всем признакам вида деятельности за исключением реализации продукции
технологический процесс	последовательность действий по изменению предмета труда
место возникновения затрат (МВЗ)	объект учета, связанный с производством и реализацией продукции
производственные МВЗ	МВЗ, связанные с основным видом деятельности
вспомогательные МВЗ	МВЗ, обеспечивающие основной вид деятельности
коммерческие МВЗ	МВЗ, занятые сбытом продукции
обслуживающие МВЗ	МВЗ социально-культурной сферы, общественного питания, жилищно-коммунального хозяйства и т.д.
общехозяйственные МВЗ	МВЗ общехозяйственного (управленческого) характера
МВЗ — получатель	МВЗ, получающее для потребления продукцию других МВЗ
МВЗ — поставщик	МВЗ, производящее продукцию для передачи другим МВЗ



Система атрибутов затрат	Счета учета затрат					
	20	23	25	26	29	44
Вид деятельности/вид производства (i)	20/i	23/i	25/i	---	29/i	44/i
Технологические процессы (j)	20/i/j	23/i/j	25/i/j	---	---	---
Места возникновения затрат (k)	20/i/j/k	23/i/j/k	25/i/j/k	26/k	29/i/k	44/i/k

Рис. 1. Взаимосвязь атрибутов затрат со счетами учета затрат в бухгалтерском и управленческом учете

В целом такой принцип организации учета затрат по каждому *МВЗ* позволяет экономистам создать в бухгалтерии свою базу данных, показав по дебету *СУЗ* цель использования ресурса, а по кредиту *СУЗ* — назначение этого ресурса (см. табл. 2), причем *бухгалтерская база данных* в ходе преобразований становится *управленческой базой данных* для определения статей и элементов затрат, а также составления баланса товарного выпуска.

Не останавливаясь подробно на ведении *бухгалтерского учета затрат*, отметим, что закрытие собирательно-распределительных и калькуляционных счетов 20, 23, 25, 26, 29 и 44 по окончании отчетного периода регулируется учетной политикой предприятия — первыми закрываются счета 23 и 25, а последним — счет 20.

Калькуляционные статьи и экономические элементы затрат. Рассмотрев порядок ведения бухгалтерского учета затрат, перейдем к обоснованию управленческого учета затрат. Для этого сначала необходимо определиться с *экономической сущностью затрат* (см. табл. 3), а затем с их классификацией в разрезе *статей и элементов*.

По результатам анализа потребляемых материальных, трудовых и иных ресурсов приходим к выводу, что в бухгалтерском учете

затраты всегда первичны, а расходы — вторичны, при этом информация о затратах собирается на счетах учета затрат (см. табл. 2), а информация о расходах — на счетах учета продаж в случае реализации продукции.

Что касается *управленческого разделения затрат*, то по экономической сущности статьи показывают *форму затрат*, а элементы — *содержание затрат*, причем каждая статья служит основой для составления калькуляций, а каждый элемент — для составления бюджетов.

В целом *форма затрат* (см. табл. 4) раскрывает все многообразие направлений использования имеющихся ресурсов данным предприятием в зависимости от влияния внешних и внутренних факторов и отражает:

- цель использования имеющихся ресурсов на предприятии, которая разделяется на задачи каждой службы и каждого подразделения в отдельно взятой комплексной статье или статьях калькуляции;

- структуру полной себестоимости продукции, при этом наличие прямых и косвенных, а также постоянных и переменных затрат дает возможность для поиска резервов;

- разбивку на нормируемые (на основе норм и нормативов) и расчетные (на основе коэффициентов распределения) затраты,

Таблица 2

Справочник взаимосвязанных счетов учета затрат*

Дебет счета	Кредит счета
20 «Основное производство»	10 «Материальные затраты»
23 «Вспомогательные производства»	70 «Затраты на оплату труда»
25 «Общепроизводственные расходы»	69 «Отчисления на социальные нужды»
26 «Общехозяйственные расходы»	02, 05 «Амортизация»
29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	60, 71, 76 «Прочие затраты»
44 «Расходы на продажу»	

* разработано автором в целях управленческого учета затрат

Экономическая сущность затрат

Термины	Определения
затраты	стоимостная оценка потребленных (списанных или начисленных) материальных, трудовых и иных ресурсов
расходы	уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала предприятия, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)
себестоимость продукции	стоимостная оценка потребленных в процессе производства и реализации продукции материальных, трудовых и иных ресурсов
прямые затраты	материальные, трудовые и иные ресурсы, используемые в производстве продукции на основе норм (на единицу продукции) или нормативов (в единицу времени или в расчете на одного работника)
косвенные затраты	материальные, трудовые и иные ресурсы, которые сначала возникают как прямые затраты, а затем передаются от МВЗ НСУ (переданные затраты) к МВЗ ВСУ (полученные затраты)
статья затрат	цель или направление потребления различных ресурсов
элемент затрат	вид или назначение потребления различных ресурсов

причем все расчетные затраты изначально являются нормируемыми.

Понятно, что перечень статей затрат и глубина их детализации будут все время меняться вместе с ОСУ и количеством задействованных МВЗ, поскольку предприятие может расширяться или, наоборот, разукрупняться, приобретая новые мощности или избавляясь от непрофильных активов.

В свою очередь, *содержание затрат* всегда конкретно и адресно (см. табл. 4), поскольку перечень потребляемых материальных, тру-

довых и иных ресурсов известен, но зависит от масштабов предприятия, отраслевой принадлежности и видов деятельности, а сами элементы затрат отражают:

- потребность в различных ресурсах, которые необходимы предприятию для выполнения производственной программы в текущем периоде и для дальнейшего развития в будущем;
- структуру полной себестоимости продукции в разрезе ресурсов для установления ре-

Примерный справочник статей и элементов затрат*

№	Статьи (подстатьи)	Элементы (подэлементы)
1	Материалы на производственные нужды	Сырье и материалы
2	Газ на собственные нужды	Топливо
3	Энергия по видам на технологические нужды	Энергия
4	Затраты на оплату труда персонала основного производства	Затраты на оплату труда
5	Страховые взносы на оплату труда персонала основного производства	Отчисления на социальные нужды
6	Амортизация внеоборотных активов производственного назначения	Амортизация
7	Налоги и иные обязательные платежи	Налоги и иные обязательные платежи
8	Общепроизводственные расходы	
9	Общехозяйственные расходы	
10	Коммерческие расходы	

* разработано автором в целях управленческого учета затрат



сурсоемкости затрат в каждом звене технологической цепочки и в целом по предприятию;

- соотношение материальных затрат и произведенной добавленной стоимости в товарном выпуске для поиска резервов и оценки эффективности работы предприятия.

Таким образом, введение в управленческий учет справочников статей и элементов затрат с указанием уже конкретных статей и элементов (с необходимым уровнем детализации) позволяет финансово-экономической службе предприятия учесть все затраты и обоснованно сформировать калькуляцию и бюджеты по видам продукции для каждого МВЗ.

Карточка учета затрат. Переход от бухгалтерских проводок к статьям и элементам затрат осуществляется с помощью карточек учета затрат, открываемых специально для счетов 20, 21, 23, 25, 26, 29 и 44, и подробного представления только дебетовых оборотов по этим счетам (см. табл. 5¹).

Тогда на основе справочника хозяйственных операций и бухгалтерских проводок (см. строки 1-4 табл. 5) формируется управленческая база данных, необходимая для ведения учета затрат в разрезе статей и элементов (см. строки 5-10 табл. 5), при этом каждой бухгалтерской проводке по дебету СУЗ и кредиту корреспондирующих счетов (см. табл. 2) будет соответствовать только одна статья (подстатья) и только один элемент (подэлемент).

Необходимо отметить, что в бухгалтерском учете затрат по дебету и кредиту СУЗ в разные периоды времени отражается разная информация:

- в течение отчетного периода у МВЗ ВСУ или МВЗ НСУ по дебету СУЗ собирается подробная информация только о прямых затратах с разбивкой на статьи и элементы, а по кредиту этого же СУЗ информация представляется укрупнено в соответствии с документами на внутреннее перемещение (см. рис. 2 и раздел «образование затрат» табл. 7);

- по окончании отчетного периода у МВЗ ВСУ или МВЗ НСУ по кредиту СУЗ отража-

ется подробная информация о переданных ресурсах (косвенные затраты) как на собственные нужды (СН) или для дальнейшей переработки в других МВЗ, так и на счета учета продаж в случае реализации продукции (РП);

- по окончании отчетного периода затраты, распределенные по кредиту СУЗ пропорционально передаваемым объемам продукции на собственные нужды (СН), реализацию (РП) и пополнение прироста остатков (Δ) незавершенного производства и готовой продукции (НЗП и ГП), кроме возврата ресурсов, по определенному алгоритму автоматически разделяются на статьи и элементы (см. рис. 2 и раздел «распределение затрат» табл. 7).

В результате перехода от МВЗ НСУ к МВЗ ВСУ на основании порядка закрытия счетов и распределения затрат в соответствии с учетной политикой предприятия у экономистов вместо бухгалтерских проводок появляется своя база данных — информация о затратах (статьи и элементы) с сохранением сбалансированности товарного выпуска в каждом звене технологической цепочки. Главное — предложенный алгоритм взаимосвязи СУЗ со статьями и элементами осуществляется не за счет внесения изменений в План счетов, а за счет встраивания в используемую предприятием бухгалтерскую программу (например, «1С», БЭСТ, Инфо-предприятие и др.) управленческого блока.

Баланс товарного выпуска продукции. Проанализировав особенности бухгалтерского учета затрат, построим баланс товарного выпуска для каждого СУЗ, МВЗ и предприятия в целом, при этом в качестве исходной, справочной и нормативной информации будут выступать:

- 1) фрагмент шахматного бухгалтерского баланса за отчетный период с указанием остатков ($Дс_0$ и $Дс_1$) и оборотов по счетам (см. табл. 6²);

- 2) укрупненный справочник статей и элементов затрат (в данном примере 5 статей и 3 элемента):

- статья 1 (СТ1) — переменные материальные затраты (ПМЗ);

- статья 2 (СТ2) — переменные трудовые затраты (ПТЗ);

¹ В течение отчетного периода строки 1-4 заполняются вручную, а строки 9 и 10 — автоматически на основании строк 1-3 и справочника СУЗ (см. табл. 2 и 5). На кредитовые обороты СУЗ карточка учета затрат не составляется, а распределение ресурсов на статьи и элементы производится после закрытия отчетного периода по определенному алгоритму (см. раздел «распределение затрат» табл. 7).

² Цифры условные. Хозяйственные операции упрощены. Распределение затрат по кредиту счетов 23 и 26 проводится согласно учетной политике. Обороты по дебету СУЗ состоят из 5 проводок для ПЗ (см. табл. 7).

Шаблон заполнения карточки учета затрат*

№	Атрибуты затрат	Комментарий	Система учета
1	Название хозяйственной операции	Справочник СУЗ	Бухгалтерская база данных
2	Дебет счета (субсчета)	План счетов	
3	Кредит счета (субсчета)	План счетов	
4	Сумма, тыс. руб.	Счет-фактура	
5	Вид деятельности	Справочник	Управленческая база данных
6	Вид производства	Справочник	
7	Технологический процесс	Справочник	
8	МВЗ	Справочник	
9	Статья (подстатья) затрат	Справочник	
10	Элемент (подэлемент) затрат	Справочник	

* разработано автором в целях управленческого учета затрат

СУЗ		Элементы									
		1	...	7	Итого						
Статьи	1	МВЗ				=	Собственные нужды (в дебет СУЗ ВСУ)	+	Реализация продукции	+	Прирост остатков НЗП и ГП
	...										
	10										
	Итого										
Дебетовый оборот						=	Кредитовый оборот			+	Прирост остатков
Образование затрат						=	Распределение затрат				

Рис. 2. Схема счета учета затрат в разрезе статей и элементов

Исходная информация за период, тыс. руб.

Дебет счета	Дс ₀	Кредит счета						Итого	Дс ₁
		10	70	02	20	23	26		
20	40	180	250	40	X	90	84	644	60
23	X	238	84	17	X	X	21	360	X
26	X	50	40	15	X	X	X	105	X
90	X	X	X	X	624	270	X	894	X
Итого	40	468	374	72	624	360	105	2003	60

- статья 3 (СТ3) — прямые цеховые расходы (ПЦР);
- статья 4 (СТ4) — косвенные цеховые расходы (КЦР);
- статья 5 (СТ5) — общехозяйственные расходы (ОХР);
 - элемент 1 (ЭЛ1) — материальные затраты и услуги (МЗУ);
 - элемент 2 (ЭЛ2) — затраты на оплату труда персонала (ФОТ);

- элемент 3 (ЭЛ3) — общехозяйственные расходы (ОХР);
- 3) определенная последовательность закрытия СУЗ в соответствии с учетной политикой предприятия (в данном примере счета 26, 23 и 20);
- 4) ранее подготовленная для управленческой базы данных информация:
- на входе в СУЗ — информация в стоимостном выражении о прямых затратах (ПЗ)



с разбивкой на статьи и элементы на основании карточки учета затрат и о косвенных затратах в виде поступивших ресурсов ($K3^+$) укрупненно без разбивки на статьи и элементы (см. рис. 2 и табл. 5);

- на выходе из СУЗ — полная информация о произведенной продукции и ее распределении в виде переданных ресурсов ($K3^-$) на собственные нужды (СН), реализацию (РП) и пополнение прироста остатков НЗП и ГП (Δ) в стоимостном и натуральном выражении;

- состав статей на входе в СУЗ может быть разным, на выходе из СУЗ — всегда ограниченный;

5) алгоритм распределения и передачи статей с элементами затрат от СУЗ и МВЗ НСУ к СУЗ и МВЗ ВСУ:

- сначала по дебету СУЗ устанавливается итоговое значение конкретного элемента (ΔL_j) и определяется его удельный вес в строке как $\Delta L_j / \Sigma \Delta L_j$ (см. строку «Итого» раздела «образование затрат» табл. 7);

- затем по кредиту СУЗ производится умножение удельного веса элемента на переданные объемы продукции ($K3^-$ или РП + Δ) в стоимостном выражении (см. столбец «Итого» раздела «распределение затрат» табл. 7);

- и наконец по кредиту СУЗ проверяется сумма по этому элементу, которая должна оставаться неизменной (см. строку «Итого» раздела «распределение затрат» табл. 7).

Таблица 7

**Управленческий баланс образования и распределения затрат
в разрезе статей и элементов (баланс товарного выпуска), тыс. руб.**

Образование затрат					Распределение затрат				
Счет26	ЭЛ1	ЭЛ2	ЭЛ3	Итого	Счет26	ЭЛ1	ЭЛ2	ЭЛ3	Итого
СТ1 (ПЗ)	45	***	***	45	Счет20 ($K3^-$)	40	32	12	84
СТ2 (ПЗ)	***	35	***	35	Счет23 ($K3^-$)	10	8	3	21
СТ3 (ПЗ)	5	5	15	25					
СТ4 ($K3^+$)	***	***	***	***	Итого $K3^-$	50	40	15	105
СТ5 ($K3^+$)	***	***	***	***	РП + Δ	***	***	***	***
Итого	50	40	15	105	Итого	50	40	15	105
Счет23	ЭЛ1	ЭЛ2	ЭЛ3	Итого	Счет23	ЭЛ1	ЭЛ2	ЭЛ3	Итого
СТ1 (ПЗ)	220	***	***	220	Счет20 ($K3^-$)	62	23	5	90
СТ2 (ПЗ)	***	70	***	70	Счет26 ($K3^-$)	***	***	***	***
СТ3 (ПЗ)	18	14	17	49					
СТ4 ($K3^+$)	***	***	***	***	Итого $K3^-$	62	23	5	90
СТ5 ($K3^+$)	10	8	3	21	РП + Δ	186	69	15	270
Итого	248	92	20	360	Итого	248	92	20	360
Счет20	ЭЛ1	ЭЛ2	ЭЛ3	Итого	Счет20	ЭЛ1	ЭЛ2	ЭЛ3	Итого
СТ1 (ПЗ)	170	***	***	170	Счет23 ($K3^-$)	***	***	***	***
СТ2 (ПЗ)	***	200	***	200	Счет26 ($K3^-$)	***	***	***	***
СТ3 (ПЗ)	10	50	40	100					
СТ4 ($K3^+$)	62	23	5	90	Итого $K3^-$	***	***	***	***
СТ5 ($K3^+$)	40	32	12	84	РП + Δ	282	305	57	644
Итого	282	305	57	644	Итого	282	305	57	644
Свод	ЭЛ1	ЭЛ2	ЭЛ3	Итого	Свод	ЭЛ1	ЭЛ2	ЭЛ3	Итого
СТ1 (ПЗ)	435	***	***	435	Счет20 ($K3^-$)	102	55	17	174
СТ2 (ПЗ)	***	305	***	305	Счет23 ($K3^-$)	10	8	3	21
СТ3 (ПЗ)	33	69	72	174	Счет26 ($K3^-$)	***	***	***	***
СТ4 ($K3^+$)	62	23	5	90					
СТ5 ($K3^+$)	50	40	15	105					
Итого ПЗ	468	374	72	914	Итого $K3^-$	112	63	20	195
Итого $K3^+$	112	63	20	195	РП + Δ	468	374	72	914
Всего	580	437	92	1109	Всего	580	437	92	1109

Результаты пересчета шахматного бухгалтерского баланса в разрезе проводок (см. табл. 6) приводятся в управленческом балансе образования и распределения затрат в разрезе статей и элементов (см. табл. 7³).

Из анализа построенного *баланса товарного выпуска* по каждому СУЗ, МВЗ и предприятию в целом (см. табл. 7) следует, что *притоки ресурсов* складываются из прямых затрат (ПЗ) и косвенных затрат (КЗ⁺) от МВЗ НСУ к МВЗ ВСУ, причем прямые ресурсы представляют собой *первичные* затраты, а косвенные ресурсы — *вторичные* затраты. *Оттоки ресурсов* разделяются на косвенные затраты (КЗ⁻) от МВЗ НСУ к МВЗ ВСУ в виде собственных нужд (СН) для дальнейшего потребления и конечные затраты в виде реализованной продукции и прироста остатков незавершенного производства и готовой продукции (РП + Δ) по данному СУЗ или МВЗ.

Такая сбалансированность прямо вытекает из предложенного алгоритма распределения и передачи статей и элементов затрат от СУЗ и МВЗ НСУ к СУЗ и МВЗ ВСУ при закрытии СУЗ на основании карточки учета, что позволяет определить состав элементов в переданных и конечных затратах (см. табл. 5).

Равенство притоков и оттоков ресурсов в управленческом балансе всего предприятия (см. табл. 7) означает равенство образованных и использованных, первичных и конечных, полученных и переданных ресурсов, несмотря на «повторный» счет, который необходим для учета вклада всех МВЗ и точного расчета полной себестоимости товарного выпуска (см. рис. 3).

этого потребуется более подробная информация о товарном выпуске в каждом звене технологической цепочки, что можно сделать с помощью *формы внутренней отчетности* (см. табл. 8).

Сравнительный анализ по каждому СУЗ, МВЗ и предприятию в целом дает возможность установить преобладание той или иной статьи и того или иного элемента затрат в полной себестоимости товарного выпуска (чего не видно из бухгалтерского учета) и дать этому точное объяснение.

Полная себестоимость товарной продукции, сводная калькуляция и сводный бюджет. Поскольку в производстве продукции участвуют разные МВЗ (см. табл. 1), то полную себестоимость (ПС) по каждому из них и по предприятию в целом (см. табл. 7) имеет смысл показать в виде общей матрицы затрат (см. табл. 9) с разбивкой на статьи для получения сводной калькуляции (СК) и элементы для формирования сводного бюджета (СБ):

- полная себестоимость:

$$ПС = ПЗ + КЗ^+ = КЗ^- + РП + \Delta;$$

- сводная калькуляция:

$$ПС = СК = СТ1 + СТ2 + СТ3 + СТ4 + СТ5;$$

- сводный бюджет:

$$ПС = СБ = ЭЛ1 + ЭЛ2 + ЭЛ3.$$

Из анализа ПС товарной продукции вытекает следующее:

- при *сквозном аспекте* рассмотрения (все СУЗ или МВЗ) сохраняются прямые и косвенные затраты, образующие общую сумму затрат, участвующих в создании товарного выпуска,

Образование затрат			=	Распределение затрат				
Первичные затраты	+	Полученные затраты МВЗ ВСУ от МВЗ НСУ	=	Переданные затраты МВЗ ВСУ от МВЗ НСУ	+	Конечные затраты		
						Реализация	+	Прирост остатков НЗП и ГП
ПЗ		КЗ ⁺ (СН)	ПС	КЗ ⁻ (СН)		РП		Δ
914		195	1109	195		894		20

Рис. 3. Схема баланса ресурсов в товарном выпуске

Разработанный управленческий баланс может быть также использован для сравнительного анализа работы предприятия в отчетном периоде и в планах на будущее. Для

сводной калькуляции и сводного бюджета, даже при наличии т.н. «повторного» счета (см. выделенную область в табл. 9);

- при *уровневом аспекте* рассмотрения (отдельно каждый СУЗ или МВЗ) остаются только прямые затраты, в составе которых также воз-

³ В данном примере вместо 10 статей и 7 элементов используются 5 статей и 3 элемента.



Таблица 8

Форма внутренней отчетности, тыс. руб.

Счет/ МВЗ	Статьи затрат						Элементы затрат			
	СТ1	СТ2	СТ3	СТ4	СТ5	Итого	ЭЛ1	ЭЛ2	ЭЛ3	Итого
20	170	200	100	90	84	644	282	305	57	644
23	220	70	49	***	21	360	248	92	20	360
26	45	35	25	***	***	105	50	40	15	105
Итого	435	305	174	90	105	1109	580	437	92	1109

никает «повторный» счет по мере продвижения в технологической цепочке от сырья и материалов к товарной продукции (см. выделенную область в табл. 9);

- косвенные затраты, участвующие в формировании «повторного» счета на основании бухгалтерских проводок, всегда связаны с производством (переданные затраты) и потреблением (полученные затраты) ресурсов на собственные нужды и являются частью прямых затрат, поскольку кредитовые обороты счетов, в которых отражается списание или начисление прямых затрат в корреспонденции с дебетом СУЗ, остаются неизменными даже при наличии нескольких этапов передачи (см. табл. 2 и 6).

Таким образом, основу управленческого учета затрат составляют именно *прямые затраты*, которые всегда являются целевыми (в разрезе статей), адресными (в разрезе элементов) и нормируемыми. Для них должны обязательно разрабатываться справочники:

- как совокупность уникальных, однородных и неделимых затрат, предназначенных для каждого МВЗ и всего предприятия;

- с разделением затрат на переменные и постоянные (по отношению к единице продукции), прямые и косвенные (по месту возникновения), полученные и переданные затраты (в зависимости от звена в технологическом процессе);

- с указанием норм (на единицу продукции) или нормативов (в единицу времени или в расчете на одного работника), подлежащих пересмотру и обновлению.

В целом из изложенных рассуждений и приведенных расчетов следует, что после встраивания специального блока в ту или иную используемую на предприятии бухгалтерскую программу можно воссоединить бухгалтерский и управленческий учет и в дальнейшем более подробно рассмотреть процедуры ценообразования и бюджетирования. Тогда построение баланса товарного выпуска, калькуляций и бюджетов в разрезе статей и элементов затрат в автоматическом режиме сведется к *организации, учету и управлению затратами* на основе управленческой базы данных, что повысит обоснованность принимаемых

Таблица 9

Полная себестоимость товарной продукции, сводная калькуляция и сводный бюджет, тыс. руб.

Сквозной аспект					Уровневый аспект				
Свод	ЭЛ1	ЭЛ2	ЭЛ3	Итого ПС (СК)	Счет	ПЗ	КЗ ⁺	КЗ ⁻	РП + Δ
СТ1	435	***	***	435	20	470	174	***	644
СТ2	***	305	***	305	23	339	21	90	270
СТ3	33	69	72	174	26	105	***	105	***
Итого ПЗ	468	374	72	914	Итого	914	195	195	914
СТ4	62	23	5	90					
СТ5	50	40	15	105					
Итого КЗ ⁺	112	63	20	195					
Итого ПС (СБ)	580	437	92	1109					

решений и улучшит финансово-экономическое состояние предприятия в текущем, плановом и прогнозном периодах.

Практическое применение статей и элементов затрат при составлении калькуляций

и бюджетов на всю номенклатуру выпускаемой продукции предприятия будет подробно рассмотрено в следующей статье автора «Ценообразование и бюджетирование в производстве товарного выпуска. Учет добавленной стоимости».

Литература

1. *Бережной В.И., Крохичева Г.Е., Лесняк В.В.* Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 2014. — 176 с.
2. *Гладышева Ю.П.* Как организовать управленческий учет. — М.: Бератор-Пресс, 2009. — 284 с.
3. *Грачев А.В.* Финансовая устойчивость предприятия: критерии и методы оценки в рыночной экономике: Учебное пособие. — 3-е изд. — М.: Издательство «Дело и Сервис», 2010. — 400 с.
4. *Зырянова Т.В., Тарновская Ю.С.* Методика разработки и внедрения унифицированного стандарта управленческого учета компании в условиях автоматизации учетного процесса // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 34. — С. 2–13.
5. *Лысенко Д.* Организация управленческого учета // Аудит и налогообложение. — 2013. — № 2. — С. 33–39.
6. *Ложков И.Н.* Некоторые вопросы организации бухгалтерского учета затрат на производство в современных условиях // Главный бухгалтер. — 2012. — № 12. — С. 18–20.
7. *Палий В.В., Палий В.Ф.* Счета правленческого учета // Бухгалтерский учет. — 2001. — № 7.
8. *Пермяков Ю.В.* От грамотного ведения управленческого учета зависит выбор финансовой и налоговой политики организации // Российский налоговый курьер. — 2013. — № 12. — С. 44–49.
9. *Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В.* Состав и учет затрат в современных условиях. — М.; СПб.: Издательский Торговый Дом «Герда», 2011, — С. 158.
10. *Тарасова Т.М.* Организация управленческого учета на предприятии в современных условиях // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 29. — С. 19–28.
11. <https://infostart.ru/>.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КРИПТОВАЛЮТ ОДОБРЕНО В ПЕРВОМ ЧТЕНИИ

Нижняя палата парламента приняла в первом чтении проект закона, предусматривающего к НК РФ поправки о налогообложении цифровых валют в России, а также штрафы для налоговых уклонистов, не включающих в состав своей налогооблагаемой базы доходы с расчетных операций с использованием криптовалют. На рассмотрение Госдумы законопроект был представлен Кабмином в конце прошлого года. Об этом сообщает информационное агентство «Интерфакс».

С точки зрения налогообложения криптовалюты считаются имуществом. Любые операции с ними в размере, превышающем 600 тыс. руб., подлежат обязательному декларированию. Налоговики получают право требовать у банков выписки по счетам клиентов, если есть основания предполагать нарушение новых требований налогового законодательства в отношении цифровых валют.

«Предусмотренный за непредставление информации или представление недостоверной информации штраф составит 10% от наибольшей из двух величин – сумм от поступления или списания в рублевом эквиваленте. Штраф за несвоевременное представление обязательной к декларированию информации – 50 тыс. руб. Невключение в налогооблагаемую базу доходов от операций, связанных с расчетами в криптовалютах, будет караться штрафом в 40% от суммы неуплаченных по этой части налогов», – добавляет информагентство.

Что любопытно, одобрение законопроекта в первом чтении прошло, несмотря на то что совсем недавно Совет по кодификации при президенте России идею налогообложения цифровых валют не поддержал, сославшись на то, что ГК РФ такого понятия пока что вообще не содержит.

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: 17 февраля 2021 г.

