

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657.47:658

О.А. Шапорова, Е.А. Тюхова

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

Составление отчетных калькуляций себестоимости отдельных видов продукции в современных условиях должно отвечать объективным требованиям сопоставимости затрат с выручкой от продаж. Следовательно, при составлении калькуляций необходимо учитывать специфику технологических процессов предприятий различных отраслей промышленности.

Ключевые слова: калькуляция, себестоимость, передел, технологические затраты.

Калькуляция себестоимости представляет собой особую систему расчетов, посредством которой может быть определена себестоимость как всей произведенной продукции, так и единицы каждого ее вида.

Сложность формирования себестоимости продукции и разнообразие образующих ее затрат обусловили необходимость введения специальной системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости как до начала, так и после завершения процесса производства. Учет затрат заключается в их фиксировании посредством документов и учетных регистров в установленных разрезах, а калькулирование состоит из ряда последовательных расчетов, основанных на достоверных данных учета. Таким образом, учет затрат и калькулирование себестоимости являются разными стадиями единого процесса, основанного на одних и тех же принципах.

На промышленных предприятиях применяется несколько видов калькуляций себестоимости продукции:

- простая, или прямая калькуляция, составляется методом деления совокупных затрат производства на товарные объемы выпуска продукции определенного вида (объекты калькулирования);
- дополнительная калькуляция — методом дополнения величины прямых затрат долей косвенно-распределяемых расходов по объектам калькулирования;
- косвенная калькуляция — с помощью расчетно-распределительного метода калькулирования себестоимости вида продукции;
- эквивалентная калькуляция — на основе использования метода числовых эквивалентов и коэффициентного метода;
- калькуляции комплексных производств — с помощью различных методов калькулирования себестоимости вида продукции.

Простая калькуляция составляется методом деления. Ее разновидностью является прямая калькуляция, которая представляет собой самый распространенный вариант калькулирования себестоимости вида продукции. Применяется в отраслях с высокой степенью физико-химической однородности производимой в массовом порядке продукции (электроэнергии, тепловой энергии, различных видов воды, пара, строительных материалов), а также сырья, получаемого в результате добычи полезных ископаемых из недр земли (угля, нефти, природного газа и т.п.). Кроме того, эта калькуляция широко используется в химической, нефтехимической, пищевой, металлургической отраслях промышленности.

При составлении прямой простой калькуляции методом деления в нее включаются только прямые затраты производства, поскольку в рамках предприятия на одном производстве выпускается только один вид готовой продукции, выступающий в качестве объекта калькулирования фактической себестоимости, состоящей из затрат производства, учтенных по отдельным экономическим элементам.

При наличии косвенно-распределяемых затрат производства калькуляция деления превращается в смешанную простую калькуляцию, которая составляется методом дополнения. Например, при производстве сложной в конструктивном отношении продукции, а также в комплексных физико-химических производствах, в которых согласно нормам технологических взаимосвязанных процессов образуется несколько целевых продуктов, всегда используется смешанная калькуляция.

Чем сложнее в конструктивном отношении производимая продукция и шире ее ассортимент, тем больше в себестоимости отдельных видов продукции удельный вес косвенно-распределяемых затрат производства и тем больше смешанная калькуляция тяготеет к дополнительной калькуляции.

В рамках метода деления различаются определенные объекты калькулирования, в качестве которых могут выступать промежуточные продукты переработки (обработки), полуфабрикаты, конечные изделия, изготавливаемые предприятием, продукция комплексных производств, а также объекты незавершенного производства. Использование метода деления как базового для составления стадийных (ступенчатых) калькуляций себестоимости промежуточных продуктов и частично продаваемых на сторону полуфабрикатов собственного производства целесообразно в условиях одностадийного, двухстадийного и многостадийного производств.

При последовательном калькулировании себестоимости отдельных видов продукции по экономическим элементам себестоимость единицы каждого из них рассчитывается в строгом соответствии с количеством производственных стадий (ступеней), продукция которых выступает в качестве самостоятельного объекта калькулирования.

Одноступенчатое калькулирование себестоимости продукции осуществляется при следующих условиях:

- производится только один вид продукции определенного наименования;

- отсутствуют изменения складированных остатков незаконченной изготовлением продукции;
- отсутствуют изменения складских запасов готовых изделий.

При составлении простой калькуляции считается, что себестоимость продукции представляет собой суммарную калькуляцию, рассчитанную методом деления, в которой развернутые количественно-стоимостные характеристики ее отдельных экономических элементов, как правило, не приводятся.

Дифференцированной калькуляцией, составленной методом деления, считается такая, в которой калькуляционными статьями являются отдельные группы затрат производства. Совокупная себестоимость какого-либо вида продукции рассчитывается в этой калькуляции по статьям затрат производства как на объем всего выпуска продукции, так и на ее единицу.

Двухступенчатая калькуляция составляется методом деления тогда, когда количественный оборот не идентичен произведенному количеству продукции, поскольку по состоянию на конец отчетного периода происходят изменения складских остатков готовых изделий.

При многоступенчатом калькулировании на этих предприятиях исходят также из того, что отсутствуют изменения в складированных объемах незавершенного производства, которые обычно обособленно учитываются на крупных предприятиях.

В случаях, когда полуфабрикаты (полупродукты) собственного производства при многоступенчатом производстве не продаются на сторону, а предназначены для потребления внутри предприятия, используется бесполуфабрикатный вариант сводного учета затрат производства по экономическим элементам. При этом определяется долевое участие затрат производства отдельных стадий (ступеней) в себестоимости конечного вида продукции, являющегося объектом калькулирования.

В случаях, когда полуфабрикаты собственного производства продаются на сторону, составляются ступенчатые (стадийные) калькуляции себестоимости их отдельных видов, в том числе промежуточных продуктов и полупродуктов, деталей и узлов, металлозаготовок и металлोलитья собственного изготовления и т.п. Косвенно-распределяемые затраты производства подлежат предварительному распределению между отдельными ступенями (стадиями) производства пропорционально принятой калькуляционной базе.

На крупных предприятиях калькулирование себестоимости отдельных видов продукции осуществляется по схеме: поступенчатые продукты - пофазные (постадийные, попередельные) продукты - конечные продукты. При этом учет затрат производства по отдельным ступеням (фазам, стадиям, переделам) ведется в разрезе производственных подразделений по бесполуфабрикатному варианту. Необходимость использования такой схемы калькулирования определяется большими масштабами производства и существенными колебаниями объемов остатков внутрипроизводственной продукции, часть которой продается на сторону. В этой связи для правильного ведения учета составляются перечни технологических ступеней, входящих в них производственных фаз, ста-

дий, переделов и выпускаемых внутрипроизводственных видов продукции.

Дополнительная калькуляция используется тогда, когда составление простой или смешанной калькуляции невозможно, например, при калькулировании фактической себестоимости продукции в ее общей величине преобладают не прямые, а косвенно-распределяемые затраты производства. Последние относятся на объекты калькулирования пропорционально экономически обоснованной калькуляционной базе, отражающей определенные зависимости между объемами произведенной продукции и суммами распределяемых затрат производства.

Необходимость дополнительной калькуляции обусловлена, прежде всего, сложностью производства в отдельных отраслях промышленности и изготовлением конструктивно сложных видов продукции широкого ассортимента.

Для составления дополнительной калькуляции себестоимости продукции используется метод дополнения прямых затрат производства долей косвенно-распределяемых расходов по объектам калькулирования. При этом методе сохраняется обособленный документальный первичный учет прямых затрат производства, а косвенно-распределяемые расходы относятся на отдельные объекты калькулирования с помощью калькуляционных баз (ставок), дополняющих общий итог прямых величин. Процедура калькулирования себестоимости по отдельным объектам представлена на рис. 1.

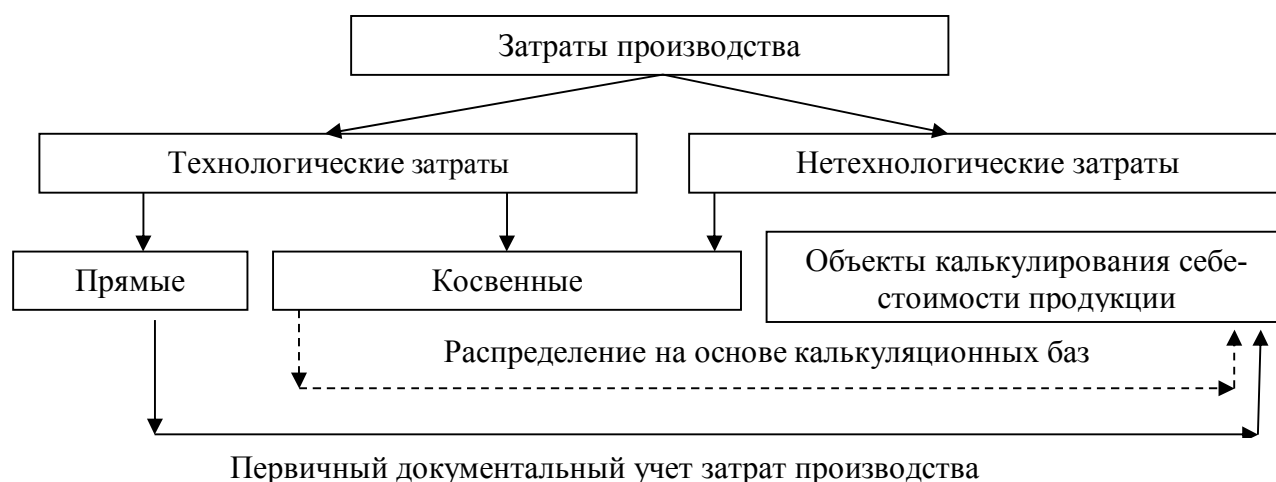


Рисунок 1 - Процедуры калькулирования себестоимости продукции методом дополнения

Такая примерная процедура организации калькулирования себестоимости отдельных видов продукции может быть модифицирована в случае отсутствия прямых, документально учтенных затрат производства, то есть когда последние являются только косвенно-распределяемыми расходами.

На практике можно выделить два вида дополнительных калькуляций: дифференцированную и суммарную.

Наиболее распространенной является дополнительная дифференцирован-

ная калькуляция, при составлении которой сначала по данным управленческого учета затрат производства определяется доля косвенно-распределяемых расходов, затем создаются однородные комплексы (группировки) последних и рассчитываются их общие суммы для распределения по каждому комплексу. Определение подобных комплексов косвенных затрат производства дает возможность использовать дифференцированные калькуляционные базы для распределения между объектами калькулирования.

Суммарная дополнительная калькуляция не предполагает дифференциации калькуляционных ставок распределения косвенных затрат производства внутри предприятия.

Суть суммарной дополнительной калькуляции заключается в правильном соотношении прямых и косвенных затрат производства для упрощения схем распределения последних между объектами калькулирования.

При применении классической суммарной дополнительной калькуляции появляется возможность осуществлять выбор калькуляционных ставок распределения отдельных комплексов косвенных затрат производства. Примером составления такой калькуляции является процедура распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования пропорционально сумме прямых затрат производства, принадлежность которых к определенным калькулируемым видам продукции подтверждается документально на основе первичного учета хозяйственных операций. Пример построения суммарной дополнительной калькуляции себестоимости отдельных видов продукции А приведен в табл. 1.

Таблица 1 - Суммарная дополнительная калькуляция себестоимости продукции

Показатели	Сумма, руб.
Материальные затраты производства	28000
Оплата труда производственного персонала	16000
Итого прямых затрат производства	44000
Косвенно-распределяемые затраты производства	24000
Всего затраты производства, включаемых в себестоимость продукции	68000

Рассчитаем дополнительную калькуляционную базу (ставки) для определения себестоимости отдельных видов продукции:

$$\frac{24000}{44000} * 100\% = 54,54$$

Составление косвенной калькуляции осуществляется с помощью расчетно-распределительного метода, который базируется на количественно-стоимостном учете показателей, косвенно характеризующих потребление материальных и трудовых ресурсов в ходе производственной деятельности предприятия.

К ним, в частности, относится количество рабочих часов, отработанных производственным персоналом для изготовления отдельных видов продукции; количество условных (приведенных) машино-часов работы основного технологического оборудования для производства каждого вида продукции; количество

условных единиц выпущенной разнородной продукции (например, условные машино-комплекты на определенный ассортимент продукции машиностроительных предприятий; условные единицы химических продуктов, различающихся уровнем концентрации однородного химического вещества, на химических предприятиях и т.п.).

Таблица 2 - Распределение косвенных расходов по соответствующей калькуляционной базе (ставке)

Наименование затрат производства и калькуляционных баз (ставок)	Калькулируемые виды продукции		Всего
	продукт А	Продукт Б	
1. Оплата труда производственного персонала, руб.	8000	8000	16000
2. Материальные затраты производства, руб.	16800	11200	28000
3. Итого прямых затрат производства, руб.	24800	9200	44000
4. Дополнительная калькуляционная база (ставка), %	54,54	45,46	-
5. Косвенно-распределенные затраты производства, руб.	13090	10910	24000

При косвенной калькуляции ликвидируются искажения при калькулировании индивидуальной себестоимости продукции, особенно в многономенклатурных производствах. Например, для обрабатывающих и перерабатывающих предприятий большую роль играет переход к распределению комплексов косвенных затрат производств с помощью калькуляционной базы (ставки), устанавливаемой на один приведенный машино-час работы основного технологического оборудования.

Расчет и применение указанной базы состоят из четырех этапов:

1) определяется сумма машинозависимых затрат производства в расчете на одну единицу оборудования (машину) или однородную группу оборудования (машин);

2) выявляется фактическое время работы каждой единицы оборудования (машины) или однородных групп оборудования (машин);

3) рассчитывается фактическая стоимостная ставка машинозависимых затрат производства на один машино-час работы определенного оборудования;

4) определяется общая сумма машинозависимых затрат производства для распределения между объектами калькулирования себестоимости продукции.

Основу сметных расчетов может составлять информация о времени работы оборудования, на основе которых составляется плановый баланс использования оборудования по рабочему времени в течение отчетного года (табл. 3).

По данным сметного расчета, машинезависимые затраты производства подлежат распределению между объектами калькулирования с помощью использования метода дополнения.

Плановый баланс рабочего времени в течение года может корректироваться на величину фактически допущенных потерь времени работы оборудования, в том числе вследствие внеплановых простоев, сокращения плановых простоев и плановых отпусков рабочих, но во всех случаях по отдельным видам продукции ведется учет фактически отработанного отдельными группами обо-

рудования рабочего времени.

Это нужно также для текущего контроля за фактической загрузкой универсальных либо специализированных производственных мощностей по конкретным подразделениям и предприятию в целом. В этих случаях в плановые расчеты сметных ставок распределения машинозависимых затрат производства могут быть внесены необходимые коррективы в сторону их повышения или понижения. Откорректированные таким образом сметные калькуляционные ставки используются на основе фактического обособленного учета машинозависимых затрат производства по отдельным производственным подразделениям предприятия для распределения между отдельными видами продукции, являющимися объектами калькулирования.

Таблица 3 - Сметный расчет машинозависимых и машинонезависимых затрат производства по цеху на год

Виды затрат производства	Наименование производственного подразделения: цех			
	Сметные затраты производства			
	машинозависимые		машино- независимые	итого
	изделие А	изделие Б		
1. Оплата труда вспомогательного персонала.	-	-	80000	80000
2. Содержание персонала.	-	-	132000	132000
3. Расходы на социальные нужды.	-	-	20800	20800
4. Вспомогательное сырье и материалы.	-	-	15600	15600
5. Износ инструментов и приспособлений.	8000	6000	-	14000
6. Расходы по содержанию оборудования.	15800	16800	-	32600
7. Электроэнергия.	6800	9600	-	16400
8. Расходы по содержанию помещений в эксплуатационном состоянии.	42200	37600	-	79800
9. Обогрев и отопление.	-	-	16000	16000
10. Калькулируемая амортизация.	78000	148000	-	226000
11. Калькулируемые проценты, уплаченные за кредит	33600	66000	-	99600
Всего	184400	284000	264400	732800

Умножением совокупной величины плановой либо фактической загрузки оборудования по рабочему времени по отдельным видам продукции на величину сметных ставок определяется калькуляционная база для распределения в прямой пропорции машинозависимых затрат производства, учтенных по соответствующему подразделению предприятия.

Метод калькулирования с помощью числовых эквивалентов применяется в производствах с одновременным производством нескольких видов продукции. Составление эквивалентной калькуляции осуществляется при помощи калькулирования себестоимости отдельных видов продукции условных единиц, в качестве которых выступают показатели числовых эквивалентов. В основу расчета числовых эквивалентов положено определенное соотношение стои-

мостных величин, характеризующих условия приравнивания определенных показателей одного изделия к другому, например, соотношение рыночных или договорных цен за единицу каждого изделия (продукта); время производства различных изделий на универсальном оборудовании, состав которого постоянен; содержание одного и того же основного вещества в различных химических продуктах раздельного изготовления и др.

Таблица 4 - Расчет планового баланса времени загрузки оборудования и сметной ставки машинозависимых затрат производства на один машино-час работы

Показатели	Изделие А	Изделие Б
1. Количество часов работы оборудования за 52 рабочие недели при их 40-часовой продолжительности	2060	2060
2. Исключается время:		
10 праздничных дней по 8 часов	80	80
на капитальный ремонт	120	100
на пуск и переналадку	52	176
на профилактический ремонт	178	184
3. Всего время работы оборудования в машино-часах	1650	1520
Машинозависимые затраты производства по сметному расчету, руб.	184400	284000
Сметная ставка машинозависимых затраты производства, руб. (стр. 2: стр. 4)	111,76	186,84

Составление калькуляции с помощью метода эквивалентов на предприятиях с широким ассортиментом выпускаемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг; это, прежде всего, текстильная, химическая, металлургическая, пищевая, химико-фармацевтическая промышленность, некоторые машиностроительные предприятия и издательства, имеющие высокий уровень специализации производства и выпускающие многоассортиментную продукцию.

Последовательность составления эквивалентной калькуляции базируется на показателях, которые должны выражать причинные зависимости либо между величиной распределяемых затрат производства и объемами производства продукции, либо между затратами производства и каким-либо условным показателем, принимаемым в качестве эквивалента, равного единице. Причинные связи при выборе метода определения системы эквивалентов должны отражать специфику формирования производственных затрат, распределяемых между отдельными изделиями (продуктами), и быть достаточно репрезентативными с позиции их научного обоснования. Рассмотрим пример составления простой эквивалентной калькуляции.

Продукт Б по содержанию основного компонента принят за единицу ($18:41 = 0,439$, $45:41 = 1,097$). Косвенные затраты производства между отдельными объектами калькулирования распределяются прямо пропорционально условно-натуральным объемам производства различных продуктов при условии, что доля прямых затрат производства уже включена в себестоимость каждого продук-

та на основе первичного документирования. После этого калькулирование себестоимости единицы каждого из указанных продуктов осуществляется традиционным методом деления.

Таблица 5 - Простая эквивалентная калькуляция себестоимости продукции

Виды продукции	Содержание основного компонента	Числовые эквиваленты	Натуральный выпуск продукции, т	Условный выпуск продукции, т	Сумма распределяемых затрат производства, руб.
А	18	0,439	20000	8780	1435
Б	41	1,0	80000	80000	13076
В	45	1,097	40000	43880	7173
Всего				132660	21684

Комплексными производствами считаются те, где в рамках одного технологического процесса одновременно или с определенным разрывом во времени получают два или более видов продукции, различных по уровню своей потребительной стоимости. Особенностью этих производств является то, что параллельно получаемые сопряженные единицы продукции являются не отходами первоначально используемых исходных видов сырья и материалов, а целевыми видами продукции (изделиями), получаемыми в порядке соблюдения норм и правил осуществления конкретного технологического процесса. К качеству сопряженных продуктов предъявляются такие же требования, как и к качеству отдельных видов продукции разделенного узкоспециализированного производства.

Методы калькулирования себестоимости отдельных видов продукции в комплексных производствах можно классифицировать по четырем группам:

- 1) методы исключения затрат производства на побочные виды продукции (методы остаточной стоимости);
- 2) методы расчетно-аналитического калькулирования себестоимости продукции или распределения затрат производства между объектами калькулирования;
- 3) методы количественно-стоимостного калькулирования себестоимости продукции;
- 4) методы совмещенного (комбинированного) калькулирования.

Методы исключения затрат производства на побочную продукцию комплексных производств известны в зарубежной практике как методы определения остаточной стоимости. Содержание различных вариантов методов исключения затрат на побочные виды продукции принципиально базируется на предварительном, еще до начала производственного процесса, разграничении всего ее объема в натуральном и стоимостном выражении на основную и побочную продукцию.

К основному виду продукции относится один, наиболее значимый по уровню затрат продукт. К побочным относятся те виды продукции, которые не

представляют собой главной цели единого технологического процесса производства сопряженных видов продукции, и колебания, на объем получения которых существенно не влияют объемы изготовления основного продукта.

Процедура распределения затрат производства между основным и побочными видами продукции состоит в следующем:

1) стоимость товарного выпуска побочных видов продукции определяется в продажных ценах;

2) себестоимость товарного выпуска отдельных видов побочной продукции в соответствующих калькуляционных единицах рассчитывается путем исключения из общей стоимости всех произведенных видов побочной продукции суммы расходов на продажу, учитываемых по принципу прямой принадлежности, и величины расчетной прибыли по этим видам продукции;

3) себестоимость основного продукта устанавливается в виде разности между совокупными затратами производства, отнесенными на весь объем готовой продукции комплексного производства, и себестоимостью всех видов готовых побочных продуктов.

Подобный метод получил название ретроградного варианта остаточного метода калькулирования себестоимости отдельных видов продукции комплексных производств.

Применение метода исключения затрат на побочную продукцию рассмотрим на примере ретроградного варианта калькулирования себестоимости продукции комплексного производства, выпускающего три вида товарных продуктов, из которых один - основной, а два других - побочные.

При использовании рассмотренного метода у пользователя управленческой отчетной информации отсутствует уверенность в достоверности данных о себестоимости побочных продуктов, поскольку она выявляется с помощью экстраполяции расчетной прибыли, образовавшейся при раздельном производстве тех же или аналогичных видов продукции.

Методы расчетно-аналитического распределения затрат между сопряженными объектами калькулирования представляют особую группу среди других методов калькулирования фактической себестоимости отдельных видов сопряженной продукции комплексных производств. По степени однородности используемых в них приемов и способов они охватывают два четко различающихся между собой метода: метод предельной полезности и метод параметрического калькулирования.

Метод предельной полезности является наиболее простым методом распределения затрат производства между видами продукции комплексного производства, которые по условиям протекания технологического процесса относятся к основным продуктам. Он широко распространен на малых и средних по масштабам своей деятельности предприятиях.

В качестве критерия предельной полезности обычно принимают стоимость в продажных ценах выпуска сопряженных видов готовой продукции, которые не делятся на основные и побочные, а считаются основными. Следовательно, калькуляционной базой для распределения затрат комплексного произ-

водства является стоимость в продажных ценах выпуска в целом и отдельных видов продукции. Делением совокупной величины затрат производства всего выпуска готовой продукции на его стоимость в продажных ценах устанавливается величину затрат производства в расчете на один рубль готовой продукции. Затем этот показатель умножают на величину объема производства каждого вида продукта и получают себестоимость всего выпуска сопряженной продукции, которая потом делится на объем производства. В результате определяется себестоимость единицы отдельных видов сопряженной продукции.

Таблица 6 - Калькуляция себестоимости продукции при ретроградном варианте метода исключения затрат (метод остаточной себестоимости) на побочные виды продукции (руб.)

Наименование отдельных видов сопряженной продукции	Количество, т	Продажная цена за единицу продукта	Стоимость товарного выпуска в продажных ценах	Расходы на продажу отдельных видов продукции	Расчетная прибыль	Себестоимость товарного выпуска продукции
Побочные виды продукции:						
продукт №2	1000	120,30	12300	10100	16530	93670
продукт №3	2000	280,50	280500	14200	53260	213040
Объемы и затраты на товарный выпуск сопряженных видов продукции			6420800	445700		4173520
Исключается себестоимость побочных продуктов			292800	24300	69790	306710
Себестоимость основного продукта №1	7000	860	3128000	421400	1839790	3866810

В случаях, когда учет продаж продукции на предприятии ведется по методу совокупных затрат производства, вместо стоимости выпуска готовой продукции, используется, как правило, показатель выручки от продажи продукции. Рассмотрим пример составления калькуляции с применением метода предельной полезности в комплексном производстве.

Как следует из расчета в приведенной таблице, индивидуальная себестоимость всего выпуска отдельных видов сопряженной продукции определяется с помощью показателя уровня затрат производства на один рубль стоимости выпуска готовой продукции. Этот показатель в нашем примере составляет 0,57 коп. на один рубль (8436000: 14800000). Умножением его на стоимость выпуска каждого вида сопряженной готовой продукции определяется фактическая себестоимость выпуска. Затем полученное произведение делится на объем выпуска в натуре и устанавливается фактическая себестоимость единицы каждого вида сопряженной продукции.

В числе таких методов можно выделить: весовой (объемный) метод; метод стехиометрических расчетов; метод попродуктной локализации потерь и отходов.

Весовой, или объемный метод, применяется в комплексных производствах, выпускающих однородные виды продукции, которые не различаются или незначительно различаются между собой по физико-химическим свойствам.

Таблица 7 - Калькуляция себестоимости продукции комплексного производства, составленная методом предельной полезности (руб.)

Виды калькулируемой продукции	Натуральный объем производства, т	Продажная цена за единицу продукции	Стоимость выпуска готовой продукции	Сумма распределенных затрат производства	Себестоимость единицы продукции
Продукт А	10000	200	2000000	1140000	114
Продукт Б	20000	400	8000000	4560000	456
Продукт В	4000	1200	4800000	2750600	275,06
			148000000	8450600	

Для управленческого учета затрат производства при его использовании важно, прежде всего, получение от производственных служб ежемесячного отчета о потреблении материальных ресурсов на изготовление отдельных видов сопряженной продукции, в котором отражались бы также результаты технологических расчетов соответствующих стехиометрических соотношений, показывающие теоретический расход отдельных химических элементов по каждому виду продуктов.

При совмещенных методах значительная часть производственных затрат учитывается по объектам калькулирования прямым путем, а часть — относится к ним либо методом исключения затрат производства на побочные (попутные) виды продукции, либо методом распределения косвенных затрат производства. Совмещение тех или иных методов калькулирования осуществляется обычно в постадийном (попередельном) режиме исходя из условий конкретного комплексного производства. Это обеспечивает возможность попродуктной локализации затрат производства на основе балансовых расчетов соответствующего их вида (экономического элемента либо его части) по принципу прямой принадлежности к объекту калькулирования либо с помощью других методов распределения затрат производства между сопряженными или совмещенными видами продукции.

Список литературы:

1. Друри, К. Управленческий и производственный учет [Текст]: учебник / К. Друри; пер. с англ. [В.Н. Егорова]. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2003. — 1071с.

2. Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирования и бюджетирования в отдельных отраслях производственной сферы [Текст]: учебник / В.Э. Керимов. – М.: Дашков и К, 2008. – 476с.

3. Хотинская, Г.И. Концептуальные основы управления затратами [Текст] / Г.И. Хотинская. // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. - №4. - С.23-30.

Шاپорова Ольга Александровна

*д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли»
e-mail: shapороva8484@mail.ru*

Тюхова Елена Анатольевна

*к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли»
e-mail: tuhova1310@mail.ru*

УДК 657.471

Е.В. Находкина, Е.А. Тюхова, О.А. Шапорова

ОТРАЖЕНИЕ ВЫРУЧКИ ОТ ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПО ПРОЖИВАНИЮ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

В настоящей статье рассмотрены не только основополагающие принципы учета выручки от проживания, порядок ее признания в бухгалтерском и налоговом учете, но и некоторые особенности, которые на практике остаются зачастую без внимания бухгалтеров. При этом в конечном итоге они могут весьма существенно сказаться как на доходах гостиницы, так и повлечь за собой налоговые санкции.

Ключевые слова: выручка, услуги, договор, гостиница.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденному приказом Минфина России от 31 октября 2000 года N 94н [1] (далее - План счетов), для отражения выручки от оказания услуг предусмотрен счет 90 субсчет 1 «Выручка». При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от оказания услуг отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Применение счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» необходимо при расчетах не только с юридическими, но и с физическими лицами. Физическими лицами в данном случае являются те гости, которые размещаются в