

Тема 15. Учет материальных и аналогических затрат торговых организаций (предприятий)

План:

- 1. Основные принципы признания расходов и затрат торгового предприятия, и их классификация**
- 2. Методы калькулирования себестоимости продукции**
- 3. Формирование и учет расходов на продажу в торговом предприятии**

1. Основные принципы признания расходов и затрат торгового предприятия, и их классификация

Издержками производства (обращения) принято называть затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции, товара (выполнение работ, оказание услуг) и их продажу. На практике для характеристики всех применяют термин «затраты на производство». Издержки, относящиеся к выпущенной продукции, выполненным работам, оказанным услугам, выражаются в себестоимости продукции (работ, услуг).

В официальных документах и авторских публикациях термины «затраты», «расходы», «издержки производства», «затраты на производство» нередко употребляют в самых разных значениях. По одному мнению, затраты и расходы – разные понятия: затраты - не что иное, как расходы, приходящиеся по времени на отчетный период, а расходы – использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов вне связи с определенным отчетным периодом (уменьшение экономических выгод). Первые связаны с предпринимательской деятельностью и поэтому образуют себестоимость продукции (работ, услуг).

По другому мнению, затраты и расходы - это синонимы. Нередко можно встретить словосочетания «издержки производства» и «затраты на производство» либо в одинаковом, либо в разных значениях. Не внесло ясности в этот вопрос и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Издержки представляют собой совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период безотносительно к тому, приходятся затраты на законченный продукт (что соответствует себестоимости продукции) или на незавершенное производство. В этом отношении «издержки производства» и «затраты на производство» близки по своему экономическому содержанию. Но если первое понятие обычно употребляют применительно к затратам по их назначению (т. е. затратам по статьям калькуляции, что равносильно

понятию себестоимости выпущенной продукции и себестоимости незавершенного производства в разрезе калькуляционных статей), то второе (затраты на производство) обычно соотносят с затратами по экономическим элементам.

В специальной литературе себестоимость продукции авторами определяется как «выраженные в денежной форме текущие затраты живого и овеществленного труда на изготовление (производство) и реализацию продукции (работ, услуг)».

Иными словами, себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг), насколько разнообразны производимые при этом затраты.

Однако исчисление себестоимости может варьироваться под воздействием следующих факторов:

а) в зависимости от степени готовности продукции и ее реализации различают себестоимость валовой, товарной, отгруженной и реализованной продукции;

б) в зависимости от количества продукции – себестоимость единицы продукции, всего объема выпущенной продукции;

в) в зависимости от полноты включения текущих расходов в себестоимость объекта калькулирования - полную фактическую себестоимость и сокращенную (усеченную) себестоимость;

г) в зависимости от оперативности формирования себестоимости - фактическую (историческую, “посмертную”) или нормативную, плановую.

Таким образом видно, что в теории и практике учета существует не одно понятие себестоимости, и необходимо каждый раз уточнять, о каком именно из показателей идет речь.

Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции (работ, услуг), какого соотношения отдельных элементов затрат в общей сумме расходов. Затраты по экономическим элементам включают разные виды затрат, сгруппированные на соответствующих балансовых счетах.

Для планирования и учета издержки, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) группируют по статьям калькуляции. Это позволяет формировать производственную и полную себестоимость производимой продукции. Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, так как учитывают характер и структуру производства, создавая базу для определения цены создаваемой продукции и экономического анализа. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются издержки, связанные с процессом производства и реализации. Издержки, не связанные с предпринимательской деятельностью, относятся к категории непроизводственных расходов.

Себестоимость продукции представляет собой объективный показатель, который не зависит от содержания тех или иных нормативных актов и сущность которого определяется рядом экономических принципов:

1. Связь с осуществляемой организацией предпринимательской деятельностью.

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются издержки, связанные с процессом производства и реализации. Издержки, не связанные с предпринимательской деятельностью, относятся к категории непроизводственных расходов. Этот принцип вытекает из формулировки себестоимости, приведенной в Положении о составе затрат и из анализа перечня расходов, подлежащих включению в себестоимость, и расходов, не относимых к ним.

2. Разделение текущих и капитальных затрат.

В бухгалтерском учете должен вестись отдельный учет текущих затрат организации и ее капитальных вложений. К текущим относятся расходы производственных ресурсов, потребляемые, как правило, в одном хозяйственном цикле. К капитальным относятся инвестиции во внеоборотные активы, используемые в нескольких циклах производства, стоимость которых включается в текущие издержки производства или обращения посредством начисления амортизации. К таким активам могут относиться объекты основных средств (производственные помещения, склады, промышленное или торговое оборудование и т.д.), нематериальные активы или долгосрочные финансовые вложения инвестиционного характера.

3. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности – принцип начисления.

Факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду (отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, расходы по оплате труда включаются в себестоимость не в момент выдачи денег из кассы, а на дату возникновения задолженности организации перед своими работниками.

4. Допущение имущественной обособленности организации.

Согласно данному принципу, имущество и обязательства самого предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников предприятия и других юридических лиц.

Естественно, данный перечень не является базой для разграничения затрат, включаемых в себестоимость продукции, и затрат, погашаемых за счет собственных источников предприятия. Эти принципы всего лишь закладывают основу экономической целесообразности включения тех или иных расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) и в конечном итоге определения финансовых результатов. А все расходы, осуществляемые организациями и подлежащие включению в

себестоимость, должны соответствовать тем или иным пунктам ПБУ 10/99.

Роль себестоимости, текущих издержек производства и обращения как одного из важнейших финансово-экономических показателей деятельности организаций неизмеримо возрастает в системе информации о формировании этого показателя, имеющего различные виды группировок и классификаций.

2 Методы калькулирования себестоимости продукции

В последние годы вследствие усиления конкуренции, усложнения производственных процессов, необходимости приспособляться к постоянно меняющимся реалиям рынка все более актуальным для предприятий становится получение информации для эффективного управления ими. Так как финансовый учет практически не затрагивает внутрипроизводственные процессы, возрастает потребность в управленческой информации, основу которой составляют данные, получаемые в процессе учета, оценки и контроля затрат и выручки, связанных с процессом производства и реализации продукции.

В этой связи большое значение приобретает выбор того или иного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Попроцессный метод

Попроцессный метод чаще всего применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной и др.) и энергетике. В настоящее время наиболее полно попроцессный метод можно охарактеризовать так: он применяется на предприятиях с массовым характером производства одного или нескольких видов продукции, кратким периодом технологического процесса и отсутствием в большинстве случаев незавершенного производства. Сущность данного метода состоит в том, что прямые и косвенные затраты учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. В связи с этим среднюю себестоимость единицы продукции (работ, услуг) определяют делением суммы всех производственных затрат за месяц (в целом по итогу и каждой статье) на количество готовой продукции за этот же период. На первом этапе осуществляется документирование и учет затрат по элементам, затем затраты распределяются по процессам. Дальше, определяют общую величину затрат на месяц, далее распределяют затраты в зависимости от характера производства видов продукции. На завершающем этапе определяют себестоимость месячного выпуска по изделиям. Однако при применении попроцессного метода для контроля за себестоимостью продукции непременным условием является наличие норм расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов, нормативов использования средств производства, организации учета отклонений фактических расходов от этих норм и нормативов.

Попередельный метод

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства. Как правило, это производства, где применяются физико-химические и химические методы переработки сырья и процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных технологических стадий (отрасли химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, целлюлозно-бумажной, хлопчатобумажной промышленности). В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства. Передел – часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а готовый продукт.

Особенностями попередельного метода учета, отличающими его от позаказного метода, являются:

а) обобщение затрат по переделам, безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела;

б) списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;

в) организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;

г) простота и дешевизна: нет карточек учета заказов, отсутствует необходимость распределять косвенные расходы между отдельными заказами.

Позаказный метод

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, создающие блюминги, прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, а также военно-промышленного комплекса, где преобладают процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция. Данный метод успешно используется в строительстве, научно-исследовательских институтах, учреждениях здравоохранения (например, калькулируется себестоимость операции каждого больного), сфере услуг.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных

производственных рабочих с начислениями на нее) учитывается в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов с соответствии с установленной базой (ставкой) распределения. Объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных изделий.

Метод учета фактических затрат и калькулирование фактической себестоимости

Учет фактических затрат – метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных о величине их по действующим нормам. Учет фактических затрат на производство строится на таких принципах, как полное и документально оформленное отражение первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета; учетная регистрация их в момент возникновения в процессе производства; локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат; отнесение фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение фактических показателей с плановыми. Применение этого метода позволяет в конечном счете определить фактическую (или «историческую») себестоимость.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Нормативный метод учета предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактические затраты определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонениям от них. Этот метод характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат, которая используется для определения фактической себестоимости продукции, оценка брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях.

Норма – заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормы могут изменяться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Система «стандарт-кост»

Название «стандарт-кост» (Standard Costs) в широком смысле

подразумевает себестоимость установленную заранее (в противоположность себестоимости, данные о которой собираются). Смысл этой системы заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не существующее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача – учет потерь и отклонений в прибыли предприятия.

В основе системы «Стандарт-кост» лежит предварительное нормирование затрат по элементам и статьям, составление нормативных калькуляций на основе действующих норм на отдельные виды изделий и их составные части, уточнение этих калькуляций по мере изменения действующих норм, отдельный учет фактических затрат по действующим нормам, по изменениям норм и по отклонениям по нормам, возможность исчисления фактической себестоимости продукции путем алгебраического суммирования нормативной себестоимости и учтенных изменений за месяц норм.

Основной постулат «Стандарт-кост» - фактические показатели затрат всегда превышают нормативные, поскольку норма – это ставить задачи на будущее, помогать осуществлять эти задачи, минимальные затраты для данных условий, т.е. в действительности учет состоит в фиксации множества отклонений. Если же отклонений не возникало или фактические затраты меньше нормативных, то это значит, что была определена не предельно низкая норма затрат и ее нужно скорректировать. В системе «Стандарт-кост» невозможно перевыполнить план. Любые затраты в сравнении с нормами приводят к перерасходу средств, анализ которых является источником информации о неиспользованных ресурсах предприятия, его потенциале и неоправданных затратах.

«Стандарт-кост» - система управленческого учета, направленная на регулирование прямых затрат производства путем составления до начала производства стандартных калькуляций и учета фактических затрат с выделением отклонений от стандартов. «Стандарт» - количество необходимых для производства единицы продукции (работ, услуг) материальных и трудовых затрат (могут заранее исчислены); «кост» - денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции.

«Директ-костинг» в системе управленческого учета

Главное в «директ-костинг» - организация отдельного учета постоянных и переменных затрат. Поэтому эту систему учета затрат называют *variable costing* – учет переменных затрат. Сейчас эта система предусматривает учет себестоимости не только в части прямых переменных затрат, но и части переменных косвенных расходов.

Переменные затраты – такие расходы, величина которых находится в более или менее прямо пропорциональной зависимости от изменения объема производства, например расход сырья и материалов на изготовление продукции, заработная плата производственных рабочих и

другие (все основные затраты). Постоянные – расходы, общая сумма которых не меняется при изменении объема производства. Таковыми являются все накладные расходы. Некоторые издержки представляют собой смесь переменных и постоянных затрат и поэтому их называют – частично переменными (например это плата за телефон).

Особенностью современной системы директ-костинг является использование стандартов (норм) не только по переменным издержкам, но и по постоянным, в частности по переменной части постоянных накладных расходов. Стандартный директ-костинг – есть средство достижения конечной цели предприятия – получение чистой прибыли.[4;194]

3.Формирование и учет расходов на продажу в торговом предприятии

Под расходами на продажу (издержками обращения) понимают затраты материальных, денежных и трудовых ресурсов, связанные с движением товаров от производителя к потребителю.

Осуществляя деятельность по закупке, транспортировке, хранению и реализации товаров, торговая организация несет затраты: расходы на содержание торговых залов, обслуживающих, административных и складских помещений, на оплату коммунальных услуг, аренды торговых или деятельности, заработную плату персонала, налоги, отчисления, страховые взносы, местные сборы.

Расходы по обычным видам деятельности, к которым следует относить расходы на продажу, группируются по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Расходы формируются по местам их возникновения в торговой организации и затем группируются по их видам (элементам).

Для определения себестоимости проданных товаров необходимо рассчитать сумму расходов, относящихся к проданным товарам.

Сумму расходов, относящуюся к остатку товара на конец месяца, исчисляют за отчетный месяц следующим образом.

Для определения суммы расходов на продажу, относящихся к реализованным товарам, в конце отчетного периода (месяца, квартала), приходящиеся на остаток товаров, рассчитывают следующим образом:

1)суммируют транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2)определяют сумму товаров, проданных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

3)соотнесением суммы расходов к сумме проданных и оставшихся товаров устанавливают средний процент расходов к общей стоимости товаров;

4)находят их сумму, относящуюся к остатку нереализованных

товаров на конец месяца.

Для определения расходов, относящихся к проданным товарам, следует к расходам на остаток товаров на начало месяца прибавить все расходы за месяц и вычесть расходы на остаток товаров на конец месяца.

В целях определения себестоимости товаров выделяют следующую классификацию расходов на продажу:

- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования, инвентаря;
- амортизация основных средств;
- расходы на ремонт основных средств;
- на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на водоснабжение;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- потери товаров и технологические отходы;
- расходы на тару;
- прочие расходы.

Начисление амортизации начинается через месяц после постановки на баланс на основании акта о приеме данного объекта. Основой начисления амортизации служит Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы. В целях налогообложения торговая организация может применять один из двух методов амортизации основных средств: линейный и нелинейный.

Основание: акт ввода в действие объекта основных средств, расчет амортизации в карточке учета основных средств, пункт приказа об учетной политике торговой организации.

На расходы на продажу списываются также расходы на оплату труда персонала, занятого в основном торговом производстве. Расходы на оплату труда работников вспомогательных производств, коммерческих служб, аппарата управления по решению руководства торговой организации могут отражаться сразу на счете учета издержек производства, а могут предварительно списываться на особые счета учета и затем в конце учетного месяца относиться с этих счетов на счет «Расходы на продажу».

Начисляются суммы оплаты труда работникам торговых организаций:

Начисляется оплата труда за счет образованных резервов на оплату отпусков работникам, вознаграждения за выслугу лет (выплачиваемого один раз в год):

Начисляется оплата труда за счет прочих доходов:

Основание: расчетная ведомость заработной платы, бухгалтерская справка-расчет отпускных.

При отражении в учете транспортных расходов следует иметь в виду, что организациям торговли разрешается при исчислении фактической себестоимости приобретенных товаров включать в нее наряду с ценой, предусмотренной в договоре поставки, транспортные расходы (если они не включены в договорную цену), таможенные пошлины, расходы на уплату.

Транспортные расходы на оплату услуг сторонних транспортных организаций и расходы на аренду относятся на издержки обращения за вычетом НДС, содержащегося в договорных ценах, пропорционально доле реализованных товаров в общем количестве товаров за данный учетный месяц.

Для целей налогового учета расходы по арендным платежам относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Если платежи за услуги относятся к будущим учетным периодам, то и на издержки они должны относиться в соответствующих учетных периодах. Для отражения таких затрат используется счет «Расходы будущих периодов». Аналогично могут учитываться затраты на различные виды ремонта основных средств при отсутствии резерва для этих целей, чтобы издержки обращения формировались более равномерно; на этом же счете может учитываться плата за коммунальные услуги, почту, периодическую подписку, хранение товаров, уплаченная вперед.

Основание: договор аренды, платежное поручение, выписка банка из расчетного счета торговой организации, бухгалтерская справка-расчет сумм, относимых на издержки обращения.

По дебету счета «Расходы на продажу» в течение отчетного месяца накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей товаров. Расходы на продажу отражаются на соответствующих статьях в том отчетном периоде, к которому они относятся независимо от срока возникновения и срока оплаты.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются по дебету балансового счета «Расходы будущих периодов». Затем они списываются в расходы на продажу в течение определенного периода по специальному расчету, который утверждает руководитель организации.

Сумма исчисленного транспортного налога отражается организацией по грузовому автомобилю, используемому для доставки продукции организации в магазины, следующим образом:

Для целей бухгалтерского учета суммы транспортного налога, начисленные организацией по автомобилям, используемым ею в производственной деятельности, включаются в расходы по обычным видам деятельности. В рассматриваемой ситуации налог, начисленный по легковому автомобилю, отражается в составе управленческих расходов, а налог, начисленный по грузовому автомобилю,— в составе коммерческих расходов.

Финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами)

списывается с субсчета «Прибыль/убыток от продаж» на счет «Прибыли и убытки» следующими бухгалтерскими записями.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Воронова Е. Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии – М.: ТК Велби, 2006г.
2. Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы – М.: Дело и Сервис, 2007г.
3. Баканова М.И. Бухгалтерский учет в торговле – М.: Финансы и статистика, 2004 г.
4. Глушков, И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии– М.: КНОРУС, 2004 г.
5. Гуккаев В.Б. Розничная торговля. Правила, учет и налогообложение. – М.: Бератор, 2004г.
6. Курноскина, О.Г. Правовое регулирование розничной торговли: вопросы и ответы - М.: Альфа-Пресс, 2004г.

ПРИЛОЖЕНИЯ

