

Тема 5. Основные принципы учета затрат с точки зрения разных способов калькуляции

Калькуляция или исчисление себестоимости продукции и учет затрат по конкретным видам продукции осуществляется по статьям калькуляции себестоимости. Группировка затрат по статьям отличается от группировки по элементам: статьи затрат показывают не только что израсходовано, но и на какие цели произведены затраты. Сначала собираются затраты структурного подразделения, затем – предприятия в целом. Затраты предприятия по изготовлению продукции образуют производственную себестоимость. Полная себестоимость изделия складывается из производственной себестоимости и расходов по ее реализации.

Основной составляющей розничной цены изделия или стоимости услуги или работы является себестоимость. Предприятие реализует продукцию посредникам или покупателям по оптовым ценам, превышающим полную себестоимость изделия на величину планируемой прибыли. Оптовая цена не может превышать цену, сложившуюся на рынке. Посредники, реализующие продукцию потребителям, взимают плату в виде торговой наценки на изделие. В этом случае розничная цена изделия представляет собой сумму оптовой цены и торговой наценки.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции ведется на следующих счетах:

- 20. «Основное производство»;
- 23. «Вспомогательное производство»;
- 25. «Общепроизводственные расходы»;
- 26. «Общехозяйственные расходы»;
- 29. «Обслуживающие производства и хозяйства».

Эти счета активные, они отражают процесс производства. Затраты на производство (средства, используемые для создания продукции) собираются по дебету этих счетов. Итак, по дебету этих счетов отражается увеличение затрат на производство, а списание затрат (уменьшение) осуществляется по кредиту этих счетов.

Счета «Основное производство»; «Вспомогательное производство»; «Обслуживающие производства и хозяйства» являются калькуляционными, а счета «Общепроизводственные расходы»; «Общехозяйственные расходы»; —собирательно-распределительными.

Прямые затраты на производство сразу относят в дебет счетов 20 и 23 в зависимости от места возникновения затрат (основное или вспомогательное производство). При этом затраты вспомогательных цехов распределяются в конце месяца между потребителями их продукции – другими цехами и службами.

Косвенные затраты собираются сначала по дебету счетов 25, если это цеховые расходы, и 26, если это общезаводские расходы. В конце месяца они

списываются с кредита этих счетов в дебет счета 20 путем распределения между отдельными видами продукции пропорционально объему выпуска. В итоге на счете 20 будут собраны все затраты на производство данного вида продукции.

Счета 20, 23 и 29 могут иметь по итогам отчетного периода дебетовое сальдо, показывающее стоимость незавершенного производства. Счета 25 и 26 никогда не имеют сальдо – это собирательно-распределительные счета.

Счет 29 «Обслуживание производства и хозяйства» занимает особое положение, на нем обобщается информация о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и услуг, не являющихся целью создания данного предприятия. Имеются в виду затраты состоящих на балансе предприятия жилых домов, общежитий, столовых, детских садов и т. п.

В соответствии с нормативами в себестоимость продукции включаются затраты, связанные с основной предпринимательской деятельностью. Затраты инвестиционной деятельности (капитальные и финансовые вложения) в себестоимость продукции не включаются. В себестоимость продукции не включаются и другие расходы, не связанные с производством продукции – расходы по благоустройству городов, оказанию помощи сельскому хозяйству, содержанию культурно-бытовых объектов и др.

Текущие расходы, к примеру затраты на подготовку и освоение производства продукции индивидуального изготовления, включаются в себестоимость, а единовременные расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции серийного и массового изготовления и издержки производства не включаются, они возмещаются за счет специальных источников.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому относятся, независимо от оплаты – предварительной или последующей. Имеется в виду арендная плата, плата за абонентское обслуживание, плата за подписку на периодические издания нормативно-технического характера и т. п.

Многие из перечисленных расходов корректируются с учетом утвержденных лимитов, норм и нормативов в соответствии с изменениями и дополнениями, внесенными в Положение о составе затрат, что важно для налогообложения. Для налогообложения затраты на командировки, представительские расходы и расходы на содержание служебного автотранспорта, компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок принимаются в пределах, которые устанавливаются законодательством.

Расходы на рекламу также включаются в себестоимость продукции в пределах утвержденных норм.

Затраты по оплате процентов по просроченным кредитам налоговыми органами не принимаются, а по оплате процентов банков принимаются в пределах учетной ставки Центрального банка. Затраты по оплате процентов по просроченным бюджетным ссудам в себестоимость продукции (работ, услуг) также не включаются, а по оплате процентов по бюджетным ссудам принимаются в пределах ставок, установленных законодательством.

Оплата за обучение по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров для налогообложения включается в себестоимость продукции в порядке, установленном законодательством. А расходы, связанные с содержанием учебных заведений и оказанием им бесплатных услуг, в себестоимость продукции не включаются.

При определенных условиях некоторые виды расходов в себестоимость продукции не включаются, а возмещаются за счет чистой прибыли организации. К ним относятся затраты, связанные с ревизией или аудиторской проверкой финансово-хозяйственной деятельности организации, проводимой по инициативе одного из учредителей организации, в то время как расходы по обязательному аудиту включаются в себестоимость продукции. Платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ в природную среду осуществляются за счет себестоимости продукции, а за превышение их – за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Себестоимость продукции – это один из основных показателей работы предприятия. Исчисление себестоимости продукции называется калькуляцией. Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную (фактическую) калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции на плановый период. Их составляют исходя из норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Для планируемого периода нормы расходов являются средними.

Сметная калькуляция – это разновидность плановой, которую составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и т. п.

Нормативные калькуляции составляются на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат. Их называют текущими нормами затрат. Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе. В начале года текущие нормы затрат, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию. В конце года текущие нормы затрат ниже.

Естественно, нормативная себестоимость продукции в начале года будет выше плановой, в конце года – ниже.

Отчетные или фактические калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции, они отражают фактическую себестоимость продукции, (В фактическую себестоимость продукции включаются и не планируемые непроизводственные расходы.)

Исчисляют себестоимость продукции разными методами. Под методом калькуляции понимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости единицы продукции. Выбор метода определяется типом производства, наличием незавершенного производства, длительностью производственного цикла, номенклатурой вырабатываемой продукции, сложностью производства.

В промышленности применяют нормативный, позаказный, поперечный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

Нормативный метод применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной, сложной продукции. Сущность метода в следующем.

Все виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием участка возникновения отклонений, причин и виновников отклонений; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость определяется сложением суммы затрат по текущим нормам с величиной отклонений от норм и величиной изменений норм:

$$З_{\text{ф}} = З_{\text{н}} + О + И,$$

где $З_{\text{ф}}$ – фактические затраты;

$З_{\text{н}}$ – нормативные затраты;

$О$ – величина отклонений от норм;

$И$ – величина изменений норм.

Отклонения фактических затрат определяют методом документирования (инвентарным методом). Текущий учет затрат по нормам и отклонений ведут по прямым расходам (сырье, материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяются между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции ведут в карточках или оборотных ведомостях, которые составляют по отдельным видам или группам продукции.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции обеспечивает оперативный контроль за производственными за-

тратами по текущим нормам, а также контроль отклонений от норм и точное калькулирование себестоимости продукции.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется на ремонтных работах и некоторых других. В данном случае объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Заказом может быть изделие, ремонтные, монтажные или экспериментальные работы. Заказы могут выдаваться не на изделие в целом, а на его агрегаты или узлы, представляющие законченные конструкции.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и т. п. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве способам.

При позаказном методе учета затрат отчетную калькуляцию составляют после выполнения заказа.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в производствах с комплексным использованием сырья и в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где сырье и материалы проходят несколько фаз обработки (переделов). Затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов, а при изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные продукты рассматриваются как побочные и оцениваются по установленным ценам. Стоимость побочной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и другого вида затрат сопоставляют с нормативным. Использование элементов нормативного метода позволяет контролировать затраты на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в отраслях с узкой номенклатурой продукции и где незавершенное производство отсутствует полностью или частично.

УЧЕТ ПО ЭЛЕМЕНТАМ ЗАТРАТ

Перечень элементов затрат и порядок их учета регламентирован Положением о составе затрат с изменениями и дополнениями к нему. Элемент «Материальные затраты» отражает стоимость:

- приобретенных сырья и материалов, которые используются на производственные нужды, а также комплектующих изделий и полуфабрикатов;
- работ и услуг производственного характера, которые выполняются сторонними организациями или производственными подразделениями предприятия, не относящимися к основному виду деятельности;
- природного сырья;
- топлива, приобретаемого и расходуемого на технологические цели, выработки всех видов энергии, отопления, транспортных работ по обслуживанию производства, выполняемых транспортом организации;
- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические, производственные и хозяйственные нужды;
- потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов формируется исходя из цен приобретения, наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, которые выплачиваются снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы в себестоимость продукции не включается стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимают остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, которые образовались в процессе производства продукции, полностью или частично утратили потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используются с повышенными затратами или не используются по прямому назначению совсем.

Оцениваются возвратные отходы по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если они могут быть применены для основного производства, но с повышенными затратами для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения) или реализованы на сторону. Оцениваются также по полной цене исходного материального ресурса, если реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

«Затраты на оплату труда». Этот элемент группирует затраты на оплату труда производственного персонала, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсаци-

рующие выплаты, в т. ч. компенсации по оплате труда в связи с индексацией доходов в пределах норм, предусмотренных законодательством, компенсации, выплачиваемые в установленных законодательством размерах женщинам, которые находятся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком, затраты на оплату труда работников, не состоящих в штате.

Элемент «Отчисления на социальные нужды» отражает обязательные отчисления органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов занятости и медицинского страхования.

Элемент «Амортизация основных фондов» отражает сумму амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, а также амортизационные отчисления от стоимости основных фондов (помещений), предоставляемых бесплатно организациям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых медицинским учреждениям для организации медпунктов на территории организации.

Элемент «Прочие затраты» отражает налоги, сборы, платежи, в т. ч. по обязательным видам страхования, отчисления в страховые фонды и другие обязательные отчисления, которые производятся в установленном законодательством порядке, платежи за выбросы загрязняющих веществ, затраты на оплату процентов по полученным кредитам, на командировки, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, отчисления в ремонтный фонд, а также другие затраты, которые входят в состав себестоимости продукции.

Учитывают расходы по элементам затрат в журнале-ордере № 10.

Учет затрат по статьям калькуляции

Учет материальных затрат. Материалы отпускаются в производство в соответствии с нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями или накладными. Расход сырья и материалов в производстве – это их потребление в процессе производства. Заметим, что отпуск сырья и материалов в цеха рассматривается не как расход на производство, а как перемещение материальных ценностей.

В конце отчетного периода (по истечении месяца) цеха составляют отчеты о расходе сырья и материалов, _в которых указывают нормативный и фактический расходы на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. Если допущен перерасход или экономия, в отчетах дается объяснение причин. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости распределения израсходованных сырья и материалов, с которых расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов.

Часто распределение сырья и материалов по видам продукции ведется прямым путем, так как в первичных документах по их расходованию

указывается вид (код) изделия. Однако в ряде отраслей и производств сырье и материалы расходуются на группу изделий, поэтому по видам продукции они распределяются косвенно – нормативным или коэффициентным способом.

При нормативном способе фактически израсходованное сырье и материалы распределяются по видам продукции пропорционально расходу их по норме. При коэффициентном основой распределения является коэффициент содержания, показывающий соотношение потребления сырья и материалов по каждому изделию.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов. Количество и стоимость возвратных отходов целесообразно по каждому виду продукции определять прямым путем, а при невозможности определения надо распределять возвратные отходы по видам продукции пропорционально количеству и стоимости израсходованных сырья или материалов.

Вспомогательные материалы учитываются в основном так же, как и основные, но между объектами калькуляции они распределяются, как правило, косвенным путем, пропорционально сметным ставкам, которые устанавливают на единицу продукции исходя из нормы расхода вспомогательных материалов на технологические цели и их плановой себестоимости. Сметные ставки пересматриваются по мере изменения норм расхода или цен.

Статья «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций» отражает затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, используемые для производства готовой продукции. Сюда же включают затраты на оплату услуг производственного характера (по обработке сырья и материалов, внутризаводскому перемещению сырья и материалов и др.), которые выполняются сторонними организациями. Эти затраты могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных изделий.

Статья «Топливо и энергия на технологические цели» отражает расходы топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, которые используются непосредственно в производстве продукции. Расход энергии по отдельным цехам и участкам определяют по счетчикам и приборам.

Распределение стоимости топлива и энергетических расходов между отдельными видами продукции ведется в ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств. Энергетические расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм и действующих цен.

Учет затрат на оплату труда. Статья «Заработная плата производственных рабочих» учитывает основную и дополнительную заработную плату рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно

связанных с выработкой продукции. Для отнесения суммы заработной платы и отчислений органам социального страхования на объекты калькуляции составляют разработочную таблицу распределения заработной платы. Ее составляют на основании первичных документов по учету выработки и расчетно-платежных ведомостей.

Основная зарплата рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции или однородных ее видов прямым путем. Часть заработной платы, которую невозможно отнести на себестоимость отдельных изделий прямым путем, распределяют косвенно пропорционально сметной ставке соответствующих расходов на единицу продукции. Дополнительную заработную плату рабочих и отчисления на социальные нужды с их заработной платы распределяют между видами продукции пропорционально основной заработной плате рабочих.

Учет расходов на подготовку и освоение производства. Статья «Расходы на подготовку и освоение производства» отражает следующие затраты:

- расходы на создание новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы);
- расходы на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;
- затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях.

Пусковые расходы в себестоимость отдельных видов продукции включаются по нормам погашения, устанавливаемым на единицу продукции исходя из общей суммы расходов, длительности периода их погашения и планового объема выпуска продукции в этом периоде.

К расходам на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства, относят затраты на проектирование и конструирование, разработку технологии изготовления продукции, переоснастку и переналадку оборудования и др.

Следует отличать расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции серийного и массового производства и технологических процессов. Эти расходы не относят на себестоимость продукции (работ, услуг) и возмещают за счет внебюджетных фондов финансирования отраслевых и межотраслевых научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и мероприятий по освоению новых видов продукции.

Затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях предварительно учитывают на счете «Расходы будущих периодов», а затем списывают на себестоимость продукции на основании расчетов и исходя из сроков погашения.

Учет расходов по обслуживанию производства и управлению. Это расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Первые два вида включа-

ются в себестоимость продукции по статье «Общепроизводственные расходы» и учитываются на синтетическом счете «Общепроизводственные расходы». Общехозяйственные расходы учитываются на счете «Общехозяйственные расходы» и по такой же статье включаются в себестоимость продукции.

Эти счета активные, собирательно-распределительные. На дебете счетов в течение месяца отражаются затраты, по кредиту ведется списание затрат на производственные счета. По завершению месяца остатки на этих счетах отсутствуют.

Для названных расходов установлена единая методика контроля затрат: по каждому виду составляется плановая смета с подразделением по статьям, аналитический учет затрат ведется по статьям в соответствии с установленной номенклатурой, фактические затраты по статьям сопоставляются со сметными и фиксируются отклонения.

Этим расходам характерны некоторые различия. Так, расходы по содержанию и эксплуатации оборудования считаются условно-переменными, т. е. зависящими от объема производства продукции, а цеховые и общезаводские расходы – условно-постоянными, т. е. не зависящими от объема производства продукции. Кроме того, в составе общехозяйственных расходов размер многих из них регламентируется государством.

На отдельном субсчете счета «Общепроизводственные расходы» учитываются расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования. Для аналитического учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования используют ведомости учета затрат цехов (ф. № 12), которые открывают на каждый цех в отдельности. Запись в ведомость производят на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств, износа МБП и листов-расшифровок по прочим денежным расходам, отраженным в журналах-ордерах.

Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования по окончании месяца списывают на счета «Основное производство» и «Брак в производстве» (для исправимого брака) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным производством пропорционально нормативным ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования. Если сметных ставок нет, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования распределяют между видами продукции пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Распределение косвенных расходов между объектами калькуляции осуществляют несколькими способами: пропорционально основной заработной плате, нормативным или плановым затратам, сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования, массе и объему продукции, количеству отработанных рабочими человеко-часов, количеству машино-часов работы оборудования и др. Выбирая способ распре-

деления косвенных расходов, организация должна учитывать специфику своей работы, в том числе уровень механизации и автоматизации отдельных подразделений, квалификацию учетных работников и др.

На другом субсчете счета «Общепроизводственные расходы» ведут учет расходов по обслуживанию, организации и управлению структурным подразделением. Аналитический учет второй части общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности в ведомости учета затрат цехов. По истечении месяца собранные в ведомости ф. № 12 расходы списываются на счета «Основное производство» и «Брак в производстве».

От раздельного учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и других общепроизводственных расходов в малых организациях можно отказаться. Организация сама устанавливает номенклатуру статей общепроизводственных расходов с выделением наиболее существенных. Эти расходы целесообразно закрепить за центрами затрат и центрами ответственности для усиления контроля за затратами.

Расходы, общие для всей организации, учитываются на активном синтетическом счете «Общехозяйственные расходы». Аналитический учет ведут по отдельным статьям, сгруппированным в четырех разделах:

- А. Расходы на управление организацией.
- Б. Общехозяйственные расходы.
- В. Сборы и отчисления.
- Г. Общезаводские непроизводительные расходы.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (ф. № 15). Ведомость составляют на основании первичных документов распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств, износа МБП и листов-расшифровок по прочим денежным расходам. По окончании месяца общехозяйственные расходы распределяют и списывают на основное, вспомогательное и непромышленное производства и хозяйства и другие счета затрат.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат составляют специальные ведомости их распределения. В организациях промышленности общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяют между объектами калькуляции пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Многие виды затрат в составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов ограничены утвержденными в установленном порядке лимитами, нормами и нормативами для налогообложения, контроля затрат и других целей. Это командировочные, представительские расходы, расходы на подготовку и переподготовку кадров и др.

По командировочным расходам оплата найма жилого помещения возмещается командированному работнику по фактическим расходам, под-

твержденным соответствующими документами. Затраты за пользование в поездах постельными принадлежностями возмещают по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами.

Указанные расходы отражают также на счете «Общепроизводственные расходы».

Представительские расходы – это затраты организаций по приему и обслуживанию представителей других организаций, прибывших для переговоров с целью установления взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) организации и ревизионной комиссии. Представительские расходы признаются налоговыми органами в пределах, утвержденных советом (правлением) смет на отчетный год. Общая сумма расходов по смете и фактические расходы не должны превышать предельных размеров, исчисленных по нормативам, установленным Минфином АР.

Включение представительских расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) разрешается только при наличии оправдательных первичных документов, в которых должны быть указаны дата и место, программа проведения приема, приглашенные лица, участники со стороны организации, расходы.

Предприятия должны определить конкретный порядок расходования средств на представительство, их документального оформления и контроля, включая установление круга лиц, имеющих отношение к этой стороне деятельности организации. Расходы, по которым невозможно предоставить оправдательные документы (посещение буфета в театре и др.), принимаются к учету по актам или докладным запискам, с решением администрации организации о принятии их к учету.

Представительские расходы отражаются по счету «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов «Материалы», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с подотчетными лицами», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Суммы представительских расходов включаются в себестоимость продукции без НДС.

Надо иметь в виду, что представительские расходы нормируются не только в зависимости от объема реализации продукции, но и с учетом ранга участников делегации.

Нормы и порядок возмещения расходов при направлении работников организаций для выполнения монтажных, наладочных, строительных работ, на курсы повышения квалификации, а также за подвижной и разъездной характер работы, за производство работ вахтовым методом и полевые работы, за постоянную работу в пути регламентирует Минтруда РФ.

Учет потерь от брака. Одним из резервов повышения производительности труда и рентабельности производства является недопущение потерь от брака и переделок некачественно выполненных работ (услуг, изготовленных изделий). Между тем, надо признать, учет брака является од-

ним из недостаточно разработанных вопросов и ведется далеко не на всех предприятиях.

Основанием для учета потерь от брака является акт о браке.

Статья «Потери от брака» есть, как правило, только в отчетных калькуляциях. Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый (окончательный).

Работники отдела технического контроля при выявлении брака делают соответствующие отметки в первичных документах по учету выработки. Неисправимый брак оформляется актом о браке или ведомостью о браке, в которых фиксируется несколько фактов брака. Акт составляется работником технического контроля, мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. Акт утверждается руководителем организации, который принимает решение о порядке списания потерь от брака (за счет виновных лиц или за счет производства).

Себестоимость внутреннего окончательного брака складывается из фактических затрат по установленным статьям расходов, за исключением затрат по статьям: «Расходы на подготовку и освоение производства»; «Общехозяйственные расходы»; «Потери от брака»; «Прочие производственные расходы». При большой номенклатуре изделий брак обычно оценивают исходя из плановой или нормативной себестоимости.

Себестоимость исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака, заработной платы рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов. Потери от внутреннего исправимого брака определяют вычитанием из его себестоимости сумм, которые удерживают с виновников.

При вине в браке поставщиков сырья, материалов и полуфабрикатов в себестоимость внутреннего окончательного и исправимого брака включают также долю общезаводских расходов в процентном отношении по утвержденному плану и заработной плате, начисленной за операции до момента обнаружения окончательного брака или до момента доработки исправимого брака.

Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости забракованной продукции, расходов по приобретению этой продукции покупателями, транспортных расходов при замене забракованной продукции или расходов потребителя на исправление забракованной продукции. Штрафы, которые выплачивают покупателям за поставку бракованной продукции, относят на счет «Прибыли и убытки» и в стоимость потерь от брака не включаются.

Синтетический учет потерь от брака ведется на активном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражаются затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.), а также себестоимость окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства).

Потери от брака списываются с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет различных счетов в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь.

Аналитический учет потерь от брака ведут в разрезе цехов, по видам продукции и статьям расходов.

Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов. Простои могут быть вызваны разными причинами: внутренними (т. е. по вине предприятия), внешними (по вине поставщиков сырья и материалов, из-за прекращения подачи электроэнергии, воды и т. п.), стихийными бедствиями.

Простои оформляют простойными листками, указывая время простоя, причины, причитающуюся рабочим за простой сумму заработной платы и другие необходимые сведения,

В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включают оплату труда рабочих за время простоя, отчисления на социальные нужды, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непосредственно затраченных за это время. Потери от простоев по внутренним причинам учитывают по статье «Общепроизводственные расходы».

В состав потерь от простоев по внешним причинам включают и соответствующую долю общепроизводственных расходов. Если эти потери не подлежат возмещению, их относят на виновные организации или на общехозяйственные расходы. Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, списывают на уменьшение прибыли организации.

Статья «Прочие производственные расходы» учитывает расходы, не входящие ни в одну из указанных статей затрат. Это затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции, проданной с гарантией, отчисления на расходы по технической пропаганде и др. Прочие производственные расходы относят на себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем. Если это невозможно, расходы распределяются между всеми ними пропорционально их производственной себестоимости.

Учет, оценка и инвентаризация незавершенного производства. При калькуляции себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т. е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

К незавершенной относится продукция, которая не прошла все стадии производственного процесса, а также неукomплектованные изделия, не прошедшие испытаний и технической приемки.

Объем незавершенного производства определяют следующими методами: взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета.

Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов), по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражается в балансе по фактическим производственным затратам.

Особенности учета затрат на основное и вспомогательные производства на малых предприятиях

На малых предприятиях с помощью счетов, которые служат для учета затрат на производство, собирается и обобщается информация, а также ведется наблюдение за производственными и связанными с ними хозяйственными процессами.

Основное назначение таких счетов – выявить затраты на производство и обеспечить контроль за формированием фактической себестоимости продукции.

Для повышения эффективности в составе синтетического счета «Основное производство» малым предприятиям в рабочем Плане счетов бухгалтерского учета рекомендуется предусмотреть следующие субсчета:

- «Основное производство»;
- «Вспомогательные производства»;
- «Подготовка и освоение производства новых видов продукции»;
- «Брак в производстве»;
- «Некапитальные работы».

Для обобщения информации о затратах основного производства предназначен субсчет «Основное производство». По дебету этого субсчета отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, расходы на подготовку и освоение производства и потеря от брака.

Аналитический учет по этому субсчету ведется по статьям затрат, видам выпускаемой продукции и отдельным ее наименованиям.

На малых предприятиях основное производство не может функционировать без вспомогательных и обслуживающих производств. Оно нуждается в обслуживании различными видами энергии; транспортном обслуживании; ремонте основных средств и нематериальных активов; изготовле-

нии инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций; добыче камня, гравия, песка и др. материалов; лесозаготовке, распиловке леса и т. д.

По характеру технологического процесса вспомогательные и подсобные производства подразделяются на простые и сложные.

Простое состоит из одного передела, характеризуется технологической непрерывностью и массовым выпуском однородной продукции (например, добычей гравия, выработкой электроэнергии, пара, приготовлением раствора и т. п.).

Калькулирование себестоимости продукции в сложных производствах, как правило, организуется по передельно-нормативному методу. При этом аналитический учет ведется по отдельным производственным переделам (фазам) и статьям затрат.

Так, в деревообрабатывающих производствах практикуется два передела: распиловка леса и изготовление столярных изделий и деревянных конструкций. В производстве красного кирпича четыре передела

– добыча и приготовление глины (сырца), формовка и сушка, обжиг.

Незавершенное производство здесь состоит в основном из полуфабрикатов собственного производства (переделов) и оценивается по фактической себестоимости.

В подсобных производствах применяется также позаказный метод, при котором объектом калькулирования является отдельный заказ (на капремонт инвентарного объекта и т. п.).

Незавершенное производство при позаказном методе учета оценивается по плановой себестоимости, исходя из процента технической готовности заказа.

На производствах, вырабатывающих неоднородную продукцию, учет затрат ведется по статьям утвержденной номенклатуры затрат в целом по подсобному производству. Потом эти затраты распределяются по видам продукции с применением условных коэффициентов.

Готовая продукция вспомогательных и подсобных производств учитывается по ведомости выработки, актам, путевым листам, сдаточным накладным, нарядам и др. В основное производство она передается по фактической себестоимости, а реализуемая на сторону продукция вспомогательных и подсобных производств – по договорным ценам или тарифам.

Субсчет «Вспомогательные производства» используется вспомогательными и подсобными производствами для обобщения информации о затратах и выпуске продукции.

Сводный учет затрат

Сводный учет затрат на производство при журнально-ордерной форме учета осуществляется в журнале-ордере № 10, который составляется на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов (ф. № 12), учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (ф. № 13), учета потерь

в производстве (ф. № 14), учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (ф. № 15) и др. Перечисленные ведомости составляются на основании ведомостей распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчетов по амортизационным отчислениям, расшифровок по прочим денежным расходам.

Сводный учет затрат организуют по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту. По бесполуфабрикатному варианту ограничиваются учетом затрат по каждому цеху, движение полуфабрикатов не отражается, а контроль за их движением от цеха к цеху осуществляется бухгалтерией по данным оперативного учета в натуральном выражении. Себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют – исчисляют себестоимость готового продукта.

По полуфабрикатному варианту движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями, себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела. Этот вариант учета позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях обработки и обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяется ведомость сводного учета затрат на производство.

С Планом счетов можно использовать методику группировки и списания затрат на производство, предусматривающую разделение затрат на переменные, условно-переменные и условно-постоянные, и исчисление неполной (частичной) производственной себестоимости продукции. Переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23 и 29. Условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают на счета 20 и 23. Условно-постоянные расходы в части производственных затрат учитываются на счете 26, а в части коммерческих – на счете «Коммерческие расходы».

При этой методике группировки и списания затрат на производство на счетах 20, 23, 29 отражается неполная производственная себестоимость продукции (нет общехозяйственных расходов). Из этого следует, что готовая продукция, отгруженные товары и незавершенное производство также будут отражаться в учете и отчетности по неполной себестоимости.

При использовании новой методики система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится ближе к системе «директ-костинг», которая используется в странах с развитой рыночной экономикой.

Учет по центрам ответственности

Под центром ответственности понимают часть организации, по которой целесообразно собирать и обобщать бухгалтерскую информацию о ее деятельности. Делается это для того, чтобы оперативно контролировать за-

траты и результаты деятельности центров, оценивать деятельность руководителей. Такой учет и система контроля могут быть внедрены при условии точного определения сферы ответственности каждого менеджера.

Различают три типа центров ответственности: центр затрат, центр прибыли и центр инвестиций. Центр затрат контролирует только затраты. Основная цель менеджера этого центра – минимизировать затраты на производство продукции. Итоги оценивают на основе сопоставления сметы и отчета о фактических затратах.

Центр прибыли контролирует затраты и доходы (выручку). Менеджер этого центра контролирует затраты, объем реализации и продажную цену (внешнюю или трансфертную). Деятельность центра оценивают по отчетности, составляемой по форме отчета о прибылях и убытках организации.

Центр инвестиций контролирует затраты, доходы и капитальные вложения. Центры инвестиций создаются, как правило, в крупных структурных подразделениях организаций. Для оценки деятельности этих центров применяют дополнительно показатели рентабельности активов, эффективности капитальных вложений и использования прибыли.

Инструменты управленческого учета по центрам ответственности – сметы и отчеты. Смета для центра ответственности должна содержать данные об ожидаемых затратах на определенный объем продукции или объем работы за определенный период. Все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными работниками.

Кроме обычных смет при этой системе целесообразно применять гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Надо иметь в виду, что по переменным расходам зависимость затрат от объема производства прямо пропорциональная. По условно-переменным расходам их зависимость от объема производства выражают коэффициентом зависимости, который можно рассчитать методами корреляции. Постоянные расходы принимаются за независимые от объема производства.

Содержание отчетов центров ответственности зависит от типа центров и уровня управления. По центрам затрат, например, в отчетах мастеров должны быть сведения по каждой контролируемой статье расходов: расходы по смете, фактические расходы и др.

Целесообразно при использовании гибких смет в отчетах по каждой контролируемой статье расходов показывать расходы по смете; расходы, скорректированные на фактический объем; фактические расходы; отклонения фактических расходов от расходов по смете и от скорректированной величины. В отчете по предприятию кроме контролируемых расходов по предприятию дают данные о затратах по каждому цеху. В отчете по цеху кроме контролируемых расходов по цеху приводят данные по участкам.

Отчеты центра прибыли должны содержать показатели, формирующие прибыль – объем реализации, производственная себестоимость, ком-

мерческие расходы, операционные расходы, – а также вычеты из прибыли и различные показатели прибыли.