Министерство образования и науки Республики Казахстан

Казпотребсоюз

Карагандинский Экономический Университет

Курсовая работа

По дисциплине: «Управленческий учет»

На тему: Позаказный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Выполнила: ст-ка гр. УА-35

Кочеткова О.

Проверил: преподаватель

Бульда А.Н.

Караганда – 2008

Содержание

# ВВЕДЕНИЕ

# 1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА И ВИДЫ ПОЗАКАЗНОЙ КАЛЬКУЛЯЦИИ ЗАТРАТ

# 2 БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ В СИСТЕМЕ ПОЗАКАЗНОЙ КАЛЬКУЛЯЦИИ ЗАТРАТ

# 2.1 Документирование учетных операций в системе позаказной калькуляции

# 2.2 Методика калькуляции себестоимости и учет затрат при позаказном методе

# 2.3 Синтетический учет затрат на производство при позаказном методе

# 3 КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ СПЕЦИАЛЬНОГО ЗАКАЗА, ПАРТИИ ТОВАРА И КОНТРАКТА

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

# ПРИЛОЖЕНИЯ

# Введение

Потребность в учете затрат и калькулировании себестоимости продукции возникла в период зарождения и расцвета мануфактурного производства. Первыми методами, используемыми для целей производственного учета, были попроцессная и позаказная калькуляции. Эти два типа систем распределения затрат находят широкое применение и в наши дни. Так, позаказный метод чаще всего применяется в машиностроении с индивидуальным производством сложного оборудования, машин, агрегатов, реакторов, а попроцессный метод – в добывающих отраслях промышленности и энергетике.

В настоящее время в мировой бухгалтерской практике вопросам производственного и управленческого учетов, в том числе методикам планирования и учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, придается большое значение. Метод калькулирования предполагает систему производственного учета, при которой определяются фактическая себестоимость продукции, а также издержки на единицу продукции. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции связан с технологией производства, его организацией, особенностями выпускаемой продукции. Этим характеризуется актуальность темы курсовой работы.

Позаказная система калькулирования предоставляет информацию о себестоимости индивидуального продукта или группы однородных продуктов. Основная характеристика данного метода заключается в том, что вся информация относится к конкретному заказу. Причем такая информация не относится к конкретному отчетному периоду и не является полученной в результате усреднения, кроме случаев, когда необходимо установить стоимость единицы продукции для заказа, состоящего из нескольких идентичных единиц. Данные, относящиеся к конкретному заказу, могут быть представлены в разрезе элементов затрат в той степени, насколько это необходимо для целей контроля и анализа.

Принципиальные преимущества метода позаказного калькулирования заключаются в том, что этот метод делает возможным сопоставление затрат между заказами, показывает наиболее и наименее рентабельные заказы, а также какие операции в аналогичных заказах наиболее дорогостоящие, а какие наиболее эффективные. Позаказный метод обеспечивает базу для планирования затрат и продажных цен по будущим заказам. Метод предоставляет данные для контроля затрат по заказам путем расчета отклонений между оценочными и фактическими данными, а также делает достаточно точное распределение накладных расходов между заказами.

Цель курсовой работы – исследовать теоретические основы и действующую практику позаказного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Данная цель реализуется следующими задачами:

* исследовать общую характеристику и виды позаказной калькуляции затрат;
* отразить особенности документооборота и учетных процедур по учету затрат в системе позаказной калькуляции себестоимости;
* изучить методику калькуляции себестоимости специального заказа, партии товара и контракта.

Объектом исследования послужило предприятие ТОО «Омега», основным видом деятельности которого является производство станков и оборудования, и применяющее для учета затрат позаказный метод.

# 1 Общая характеристика и виды позаказной калькуляции затрат

**позаказная калькуляция себестоимость товар контракт**

В условиях рыночной экономики себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения цен на продукцию; исчисления национального дохода в масштабах страны; расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; обоснования решений о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности предприятия, его достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу [1, с.43].

Метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции - это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, которые определяют фактическую себестоимость продукции [13, с.657]. Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п.

На производственных предприятиях учет затрат можно организовать различными методами в зависимости от способа: оценки затрат, характера производственного процесса, полноты включения затрат в себестоимость продукции (Приложение 1). Все методы используют при принятии управленческих решений.

В зависимости от способа оценки затрат, выделяют методы учета затрат по фактической себестоимости, нормативной и плановой. В зависимости от характера производственного процесса учета затрат выделяют попередельный и позаказный методы. Попередельный метод учета затрат применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных стадиях, переделах.

В соответствии с темой курсовой работы более подробно рассмотрим позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции применяется в организациях, где материалы на технологические цели, основную заработную плату производственных рабочих и общепроизводственные расходы легко идентифицировать с конкретной продукцией или ее группой (заказом). Заказ – это заявка клиента на определенное количество специально созданных и изготовленных изделий [8, с.443].

Позаказный метод обычно используется в строительстве, типографиях, самолетостроении, мебельных фабриках, машиностроении, при выполнении ремонтных работ, оказании аудиторских или консультационных услуг, НИОКР и др. [22, с.69].

При этом, технологический процесс между цехами взаимосвязан; готовую продукцию выпускает последний в технологической цепочке цех. Производственные затраты собирают вначале по цехам, затем суммируют по организации в целом и рассчитывают себестоимость единицы продукции по сумме затрат всех цехов. Объектом калькуляции является отдельный производственный заказ.

Организация системы позаказного учета производственных затрат возможна при определенных условиях производства. Главным условием является возможность выделить и индивидуализировать изготовление уникального или выполняемого по специальному заказу изделия или небольшой партии изделий и получить информацию не о средней, а об индивидуальной себестоимости единицы продукции [2].

Позаказная система калькулирования предоставляет информацию о себестоимости индивидуального продукта или группы однородных продуктов. Таким образом, позаказная система калькуляции затрат применяется для калькулирования себестоимости индивидуального продукта для заказчика. Кроме того, бывают и внутризаводские заказы, когда один цех изготовляет продукцию или выполняет работы для другого цеха или отдела предприятия. Внутризаводские заказы открывают единичные (разовые) и годовые (например, годовой заказ ремонтному цеху на текущий ремонт оборудования какого-либо цеха основного производства).

На ряде предприятий с крупносерийным и массовым производством (машиностроения и лёгкой промышленности) также применяют годовые заказы для учета по видам изделий и даже деталей.

Для применения позаказной системы калькулирования необходимо, чтобы продукт производился в отдельной партии в четко различимых количествах. Таким образом, должны быть отличия в количестве, виде, размере или качестве продукта, или в сумме основных затрат, понесенных на изготовление продукта, или в операциях по изготовлению продукта в различных производственных подразделениях.

Как уже отмечалось, позаказная система калькулирования предоставляет информацию о себестоимости индивидуального продукта или группы однородных продуктов. Информация может базироваться как на фактических данных, так и на оценочных или плановых затратах, а также представлять собой сочетание обоих подходов в зависимости от степени использования фактических и оценочных данных. Однако основная характеристика данного метода заключается в том, что вся информация относится к конкретному заказу. Причем такая информация не относится к конкретному отчетному периоду и не является полученной в результате усреднения, кроме случаев, когда необходимо установить стоимость единицы продукции для заказа, состоящего из нескольких идентичных единиц. Данные, относящиеся к конкретному заказу, могут быть представлены в разрезе элементов затрат в той степени, насколько это необходимо для целей контроля и анализа.

На практике производственные условия могут отличаться от рассмотренного классического варианта. Например, судостроение имеет длительный цикл производства с одновременным изготовлением частей судна. Параллельная технология изготовления не позволяет последовательно собирать затраты. В этом случае в дополнение к основному заказу открывают несколько внутренних заказов, число которых соответствует конструкционным элементам изделия. Принятый порядок обеспечивает локализацию затрат по отдельным частям общего заказа.

Кроме того, отдельные детали и узлы продукции некоторых отраслей машиностроения взаимозаменяемы до 60—70%. Предприятие открывает для таких деталей и узлов отдельный заказ, что локализирует затраты и дает возможность распределить их по индивидуальным заказам.

В том случае, когда в заказ входят несколько изделий, фактическая себестоимость каждого из них определяется путем деления суммы производственных затрат, учтенных по соответствующим статьям калькуляции, на количество выпущенных по этому заказу изделий. Иногда изделия сдаются заказчику или на склад частями, до окончания заказа в целом. Такие изделия оцениваются либо по плановой (сметной) себестоимости, либо по фактической себестоимости однородных изделий, выпускавшихся ранее, с учетом внесенных изменений в их конструкцию и технологию производства.

Зачастую выполнение заказа затрагивает несколько отчетных периодов. В этом случае не следует ожидать срока окончания всех работ по заказу, чтобы получить оплату выполненных работ. В этом случае эксперт заказчика вместе с представителем производственного предприятия определяют объем выполненных работ по заказу и отмечают его в соответствующих документах. Заказчик оплачивает выполненные работы или пропорционально отношению фактических затрат к сметным затратам, или пропорционально физическому объему выполненных работ.

Важная особенность показного метода состоит в том, что из-за различий между партиями производимой продукции любая попытка усреднить затраты двух или более различных партий приводит к ошибочному определению себестоимости каждой партии.

Недостаток позаказного метода заключается в том, что при изготовлении сложных, неповторяющихся или редко повторяющихся заказов трудно организовать нормирование материальных и трудовых затрат, затруднено составление предварительного контроля и контроля за издержками в ходе производства. В целях его устранения при изготовлении крупных изделий с длительным циклом производства заказы рекомендуется открывать на отдельные его узлы (агрегаты, конструкционные элементы), представляющие собой законченные конструкции. В мелкосерийном производстве в заказ включают такое количество изделий, которое планирует выпустить в текущем месяце.

# 2 Бухгалтерские записи в системе позаказной калькуляции затрат

Учетные записи при позаказном методе показывают материальные, трудовые и накладные расходы, а также распределение накладных расходов, производимое на требуемом уровне детализации, но этот процесс всегда ограничивается конкретным заказом.

Технологический процесс и учетные процедуры в позаказной системе калькулирования отличаются по отраслям и типам производств, однако большинство предприятий в той или иной степени применяют:

* планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат;
* карточку регистрации затрат по заказу;
* производственный график;
* сбор и распределение затрат;
* подготовку отчетов о себестоимости заказа;
* ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и его связь с системой калькулирования.

Все учетные процедуры и записи в позаказной системе должны быть скоординированы со структурной основой для осуществления надлежащей организации учета и контроля.

## 2.1 Документирование учетных операций в системе позаказной калькуляции

Для документирования операций по учету затрат применяются первичные учетные документы. Для учета материальных затрат – лимитно-заборные карты, требования, требования-накладные. Для учета затрат на оплату труда – расчетно-платежные ведомости, разработочные таблицы распределения заработной платы. Учет расходов по обслуживанию производств и управлению – ведомости учета затрат цехов. Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов – простойные листки. Учет и инвентаризация незавершенного производства – инвентаризационные описи, сличительные ведомости. Учет нормируемых расходов: командировочные расходы – авансовые отчеты, представительские расходы – сметы расходов.

Заказы открывают на одно изделие в индивидуальном и на несколько изделий в мелкосерийном производстве. Основанием для открытия заказов служат договоры с заказчиками на изготовление того или иного вида продукции. Заказы открывают в планово-производственном отделе предприятия на специальных бланках, которые затем поступают в цехи-исполнители заказов и бухгалтерию. Каждому заказу присваивают код, который проставляют в карточке учета затрат на производство и на всех документах по расходу материалов, начислению заработной платы рабочим и др. Следовательно, аналитический учет ведут в карточках, открываемых на каждый заказ, в которые записывают затраты по статьям калькуляции.

Таким образом, основным учетным регистром при позаказном методе калькулирования является карточка учета заказов. Эта же карточка может выполнять контрольную функцию. По ней сравнивают предполагаемые и фактические затраты на заказ, выявляются отклонения и вызвавшие их причины.

Охарактеризуем карточку регистрации затрат по заказу. В карточке регистрации затрат по заказу содержатся номер заказа, разрешение на проведение работ и их описание, определяется временной промежуток, необходимый для выполнения заказа, а также указывается количество единиц, которое нужно произвести. Затраты регистрируются по мере прохождения изделия по стадиям производства, обычно соотносимым с определенными структурными подразделениями. Таким образом, карточка предоставляет средство контроля отдельных стадий заказа и разграничивает персональную ответственность руководителей подразделений за выполнение заказа (Приложение 2).

Во многих случаях в карточку производственного заказа могут включаться дополнительные сведения, например продажные цены, наименование покупателя, инструкции по транспортировке и т.п., а также итоговые данные по затратам, что дополняет отчет о себестоимости. Очевидно, что степень детализации информации, необходимой для обеспечения заказа, варьируется в зависимости от условий конкретного контракта или требований предприятия. Однако в любом случае общая сумма затрат, зарегистрированная в карточках заказов на конец отчетного периода, будет равна остатку по счету «Незавершенное производство» на указанную дату.

Перечень операций, которые должны быть произведены для исполнения заказа, составляет производственный график. В этой части данная форма повторяет одну из функций рассмотренной ранее карточки заказа, также обеспечивающей регистрацию операций. Однако производственный график, как правило, не требует отнесения операций к конкретному заказу, поэтому он также может быть использован для нескольких заказов одновременно, причем как уже находящихся в производстве, так и тех, которые еще только должны начаться.

Цель производственного графика – согласование стадий производства заказов и операций по заказу, производимых конкретной структурной единицей предприятия. График интегрируется с производственным планом и системой калькулирования. Данную форму можно использовать в целях контроля, поскольку она формирует многие необходимые для производственной программы показатели, как в суммарной форме, так и в детализированном виде в зависимости от требуемых организационных процедур и учетных записей.

Производственные графики являются частью фактической системы калькулирования, выступают как средство контроля, регистрации и сбора затрат.

Применение графика, содержащего движение физических единиц, будет зависеть в основном от его использования в общей системе предприятия. Он может заменять карточку производственного заказа в части контроля натуральных показателей для каждого заказа. Он может применяться для регистрации заказов или этапов работ, производимых в каждом производственном подразделении. Наконец, он может быть использован в качестве общей программы по планированию производства для предприятия в целом. В последних двух случаях производственные графики могут принимать форму планов.

После окончания выполнения заказа и его технической приемки представителями заказчика, производственным отделом обычно выписывается и рассылается цехам и бухгалтерии предприятия извещение о закрытии заказа, после чего прекращаются какие бы то ни было расходы по данному заказу. На некоторых предприятиях, например, в электротехнической промышленности, основанием для закрытия заказа служит сдаточная накладная.

От четкости и оперативности обработки и движения документов в конечном итоге зависит быстрота принятия решения. Поэтому рациональной организации документооборота всегда уделяется большое внимание в бухгалтерии, где несвоевременная обработка финансовых документов может привести к отрицательным экономическим последствиям.

## 2.2 Методика калькуляции себестоимости и учет затрат при позаказном методе

Затраты собираются по каждой завершенной партии, а не за промежуток времени; ведется только один счет незавершенного производства, который расшифровывается ведением отдельных карточек учета затрат по каждому заказу, находящемуся в производстве.

Как уже было сказано выше, группируют затраты по заказам и исчисляют себестоимость каждого заказчика в карточках учета производства. На основании карточек составляют отчетную калькуляцию себестоимости единицы продукции (Приложение 3).

Все прямые затраты учитывают в разрезе установленной номенклатуры статей по отдельным заказам.

В отдельной карточке по заказу потребителя учитывается следующее:

1. материалы, приобретенные специально для осуществления заказа (на основе приемных актов или счетов-фактур поставщиков);
2. материалы, извлеченные из запасов (на основе заявок);
3. заработная плата производственные рабочих (на основе карточки табельного учета времени, затраченного на выполнение заказа);
4. прочие прямые затраты (амортизация производственного оборудования, работы, выполненные субподрядчиками).

По выполнении заказа, в калькуляционной карточке выводится общая сумма прямых затрат, после чего на основе одного из принятых методов подсчитываются и вносятся накладные расходы. Накладные расходы не всегда попадают на счет заказа. Если размер их незначителен в сравнении с суммой прямых затрат, то они отражаются в составе расходов периода.

Потери от брака, как правило, списываются на те заказы, при выполнении которых произошел брак. Отражение их в себестоимости незавершенного производства может быть только в случае, если они относятся к определенному незаконченному заказу.

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия его до дня выполнения и закрытия. Следовательно, составляют калькуляцию при позаказном методе после того, как закончено выполнение работы по заказу. Окончание работы по заказу фиксируют в документе (накладной, акте) на сдачу выполненных готовых изделий или работ. После этого заказ закрывают: выписку документов с обозначением номера закрытого заказа прекращают.

Если в конце учетного периода заказ не завершен, общий размер затрат на определенное число, записанный в калькуляционной карточке, дает цифру по незавершенному производству. Себестоимость заказа можно сравнить с предварительными подсчетами, что дает возможность проанализировать разницу между реальной (фактической) и ориентировочной (плановой) стоимостью.

Рассмотрим пример. ТОО «Омега» относится к средним предприятиям с серийным производствам. Характеризуется периодической повторяемостью изготовления и выпуска одинаковых изделий, которые образуют серию. Ему присущи следующие особенности: ограниченная номенклатура выпускаемой продукции; сравнительно широкая специализация рабочих мест. Отдельные рабочие участки функционируют в рамках одного производственного цеха. Выработка готовой продукции определяется нарядами на сдельные работы.

На данном предприятии применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости изделия. Производство электротехнического оборудования - сложный и длительный процесс, характеризуется, как правило, разнородностью структуры технологического процесса в зависимости от вида изделия.

Предприятию ТОО «Омега» заказали произвести станок газорежущий универсальный СГШ-1-60 в количестве 10 штук. Заказ открывают на основании договора с заказчиком.

Таким образом, в данном случае объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ на данную продукцию (станок газорежущий), создаваемый на заранее определенное количество продукции (10 штук).

В аналитическом учете ТОО «Омега» производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции. Плановым отделом ТОО «Омега» установлены следующие статьи калькуляции для производства этого вида продукции:

1. Сырье и материалы
2. Топливо и энергия на технологические цели
3. Заработная плата производственных рабочих
4. Отчисления от оплаты труда
5. Расходы на подготовку и освоение производства
6. Накладные расходы
7. Потери от брака

Заказу присвоен номер 727, который в дальнейшем проставляют на всех документах по прямым затратам производства (на лимитно-заборных картах, в требованиях, маршрутных листах и других документах на работы по выполнению заказа). В заказе на изготовление станка газорежущего указано, что изготовление будет осуществляться в трех цехах предприятия в течении 2 месяцев.

Группировку затрат по данному заказу осуществляют в таблице распределения расхода материалов, заработной платы в карточках учета производства. Себестоимость одного вида изделий определяют делением суммы затрат по заказу на количество изготовленных изделий. Разделив сумму по каждой статье на количество выпуска, получают постатейную сумму затрат на одно изделие.

При изготовлении и реализации единичного заказа на изготовление станка газорежущего имели место следующие прямые и косвенные расходы, тенге (таблица 1).

Таблица 1 – Затраты на изготовление заказа 727

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи калькуляции | май | | | июнь | | | итого затрат |
| цех  № 1 | цех  № 2 | цех №3 | цех  № 1 | цех  № 2 | цех  №3 |
| Сырье и материалы | 24000 | 15000 | 12000 | 32000 | 18000 | 6000 | 107000 |
| Топливо и энергия на технологические цели | 1000 | 900 | 600 | 800 | 800 | 600 | 4700 |
| Заработная плата производственных рабочих | 12720 | 8480 | 10600 | 13460 | 13780 | 8800 | 67840 |
| Отчисления от оплаты труда | 2404 | 1603 | 2003 | 2544 | 2604 | 1663 | 12821 |
| Расходы на подготовку и освоение производства | 1850 |  |  | 1850 |  |  | 3700 |
| Накладные расходы | 12230 | 11290 | 10370 | 13290 | 12740 | 9170 | 69090 |
| Итого | 55504 | 37273 | 35573 | 65044 | 47924 | 26233 | 267551 |

Кроме того, первый сборочный цех вернул материалы на склад в сумме 1200 тенге в мае месяце и 1100 тенге в июне, поскольку они превышали потребность в материалах для выполнения заказа. Стоимость материалов определяется в конце каждого месяца на основе средневзвешенной стоимости (используется периодическая система).

Также в первом сборочном цехе были испорчены комплектующие на станок, которые классифицировались бухгалтерской службой предприятия как потери от брака. Данные комплектующие учитывались предприятием в качестве сырья и материалов, стоимость их составила 1300 тенге в мае 2007 года и 1100 тенге в июне. Рассчитаем себестоимость выпуска продукции:

1) Расчет прямых материальных затрат:

* материальные затраты по цехам в мае 2007 года составили 51000 тенге;
* материальные затраты по цехам в июне 2007 года составили 56000 тенге;
* итого 107000 тенге
* возвратные отходы (- 1200) + (-1100) = -2300 тенге.
* затраты на топливо и энергию в сумме 4700 тенге (2500 в мае + 2200 в июне).

Итого прямые материальные затраты составили 109400 тенге.

2) Расчет прямых затрат на оплату труда производственных рабочих:

* оплата труда производственных рабочих трех сборочных цехов в мае 2007 года составила – 31800 тенге;
* отчисления от оплаты в мае составили – 6010 тенге;
* оплата труда производственных рабочих трех сборочных цехов в июне 2007 года составила – 36040 тенге;
* отчисления от оплаты в июне составили – 6811 тенге;

Итого прямые затраты на оплату труда составили 80661 тенге.

3) Накладные расходы за два месяца составили 69090 тенге.

4) Расходы вспомогательных производств на подготовку и освоение производства, которые были затем отнесены на затраты первого сборочного цеха в сумме 3700 тенге.

5) Потери от брака за два месяца составили 2400 тенге.

Итого себестоимость заказа №727: 109400 + 80661 + 69090 + 3700 + 2400 = 265251 тенге.

Данная себестоимость заказа отражена как в карточке учета производства (Приложение 2). Себестоимость заказа можно сравнить с предварительными подсчетами, что дает возможность проанализировать разницу между реальной (фактической) и ориентировочной (плановой) стоимостью. Бухгалтерская служба ТОО «Омега» по каждому заказу составляется отчетная калькуляция себестоимости, в которой сравнивается фактическая и плановая себестоимость и выявляются отклонения.

## 2.3 Синтетический учет затрат на производство при позаказном методе

Сводный синтетический учет затрат по заказам организуется по нескольким вариантам с помощью:

- контрольных счетов;

- раздельного учета;

- калькуляции себестоимости по контракту.

Раздельный учет - система учета, предусматривающая отдельное открытие счетов в управленческом и финансовом учете, при этом в счетах затрат не делают записей о финансовых операциях. Этот вариант предусматривает дублирование записей в двух видах учета.

Контрольные счета - система учета, предусматривающая открытие счетов затрат и корреспондирующих с ними счетов в традиционном порядке финансового учета. Контрольный счет — это итоговый счет, в котором записи сделаны по итоговым суммам операций периода. Например, остаток по контрольному счету складской книги будет подтверждаться данными объемистого тома счетов складской книги, которые в сумме должны равняться итоговой цифре контрольного счета складской книги. Система контрольных счетов позволяет проверить правильность различных учетных записей, так как сумма всех отдельных записей на различных счетах складской книги должна соответствовать контрольному счету, в который вносится итог всех операций. Все бухгалтерские записи производят в ведомостях, итоги переносят в счета главной книги.

Таким образом, сводный синтетический учет затрат по заказам в ТОО «Омега» организован по системе контрольных счетов в традиционном порядке финансового учета.

**Для позаказного метода учета затрат и калькуляции себестоимости существует восемь типичных корреспонденций счетов:**

1. Поступление основных и вспомогательных материалов от поставщиков;
2. Отпуск основных и вспомогательных материалов в производство;
3. Начисление заработной платы;
4. Выплата заработной платы за месяц;
5. Запись прочих общепроизводственных расходов;
6. Распределение общепроизводственных расходов по заказам;
7. Окончание заказа или выпуск готовой продукции;
8. Реализация и списание себестоимости реализованной продукции.

Таким образом, при позаказном методе калькуляцию заказа нельзя составить до тех пор, пока не будет выполнена вся работа по заказу, что является существенным недостатком позаказного метода учета, особенно если заказы выполняют в течение нескольких месяцев и в этот период времени из серии машин, станков и т.п. производят частичный выпуск. В этом случае необходимо определить себестоимость частично выполненного заказа. До окончания выполнения заказа себестоимость части его обычно определяют условно, на основании плановой калькуляции или фактической калькуляции изделия, изготовлявшегося раньше, с учетом изменения технических условий его изготовления.

Анализ системы учета затрат строится по данным 2007 года. В 2007 году бухгалтерия предприятия для учета затрат на производство применяла комплексную систему счетов, в которую входили счета подразделов 8110 «Основное производство», 8210 «Полуфабрикаты собственного производства», 8310 «Вспомогательные производства», 8410 «Накладные расходы» согласно Типовому плану счетов по МСФО.

Счета данного подраздела, предназначенные для учета затрат на основное производство, состоят из одного обобщающего счета и нескольких "транзитных", что позволяет группировать расходы по их содержанию, местам возникновения и другим признакам. Информация, отраженная на "транзитных" счетах, представляет собой часть определенной информации о фактически произведенных затратах, обобщив которую (с использованием установленных (выбранных) принципов и правил), можно получить данные о фактической производственной себестоимости всего выпуска продукции, единицы продукции и т.д.

По дебету счета 8410 и кредиту соответствующих счетов по учету накладных расходов. По дебету счета 8110 и кредиту соответствующих счетов по учету прямых затрат. По дебету счета 8310 и кредиту соответствующих счетов по учету затрат вспомогательных производств. По кредиту счета 8110 и дебету счета 1320 отражают выпуск готовой продукции, если продукция сдана на склад или дебету счета 1330 – если производство незавершенное.

По вышерассмотренному примеру, производство заказа №727 осуществлялось в двух месяцах, следовательно затраты по каждому месяцу отражались отдельно (таблица 2).

Таблица 2 – Корреспонденция счетов по учету затрат в мае 2007 года по ТОО «Омега»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание  операции | Основание  для записей | Корреспонденция | | Сумма, тенге |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Списание  сырья | Ведомости расхода сырья и материалов по цехам | 8110 | 1310 | 51000 |
| Возврат материалов на склад | Возвратная ведомость | 1310 | 8110 | 1200 |
| Отпущено топливо и энергия на технологические цели | Счета поставщиков | 8110 | 3310 | 2500 |
| Начислена заработная пата работникам основного производства | Табель учета рабочего времени, Расчетная ведомость | 8110 | 3350 | 31800 |
| Произведены отчисления от оплаты труда (социальный налог) | 8110 | 3150 | 6010 |
| Произведены расходы на подготовку и освоение производства | Смета расходов, акт выполненных работ | 8310 | 3310 | 1850 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Списаны затраты вспомогательных производств |  | 8410 | 8310 | 1850 |
| Оплачены услуги по ремонту оборудования сторонним организациям | Смета расходов, акт выполненных работ | 8410 | 3310 | 33890 |
| Отражены потери от брака | Бракировочный акт | 8410 | 1310 | 1300 |
| Списаны накладные расходы |  | 8110 | 8410 | 35190 |
| Отражена стоимость незавершенного производства на конец мая 2007 года | Инвентариза-ционная ведомость | 1330 | 8110 | 127150 |

Как уже было рассмотрено выше, затраты по производство конкретного заказа, например заказа №727 «Станок газорежущий универсальный» для целей аналитического учета собираются в разрезе цехов в карточке учета производства. В производстве оборудования осуществляется количественно-качественный учет, т.е. учитывают количество и качество израсходованного сырья, материалов, запасных частей и потери по заказу. На каждый заказ ведут производственные журналы для записи этих данных, которые получают с помощью измерительных приборов и точно измеренной вместимости аппаратов и тары. На основании данных журналов составляются производственные отчеты, по результатам которых в сравнении с плановыми нормами выхода и расхода сырья, оценивается как выполненный заказ, так и производство в целом за отчетный период.

# 3 Калькуляция себестоимости специального заказа, партии товара и контракта

**Калькуляция себестоимости специального заказа** – это общий термин, обозначающий калькуляцию себестоимости заказа, партии товара и контракта. Отличительные черты включают в себя то, что:

1. В отличие от непрерывного потока, имеет место разделение рабочего процесса;
2. Работа может быть идентифицирована согласно определенному потребительскому заказу или контракту.

Данный метод калькуляции себестоимости применяется в том случае, когда компания выпускает распоряжение на производство одной единицы калькулируемой продукции по заказу потребителя. Фирмы, выполняющие заказы, занимаются производством специальных разовых товаров, таких как, инструменты, станки, запасные части и т.д. Фирма может удовлетворять спрос на продукцию, стандарт качества которой должен быть выше стандарта качества продукции массового производства, либо количество необходимой продукции настолько маленькое, что не имеет смысла привлекать к производству другие фирмы и специально заниматься планированием и установками.

Многие компании объединяют калькуляцию себестоимости заказа с калькуляцией себестоимости партии товара. Такие случаи имеют место в компаниях, осуществляющих сборку продукта согласно техническим требованиям клиента, причем сама конструкция (сборка) содержит ряд комплектующих деталей, которые могут использоваться в других конструкциях. Т.е. изготовляется партия комплектующих деталей и все затраты учитываются в калькуляционной ведомости определенной партии изделий. По завершении изготовления комплектующих деталей, наряд-заказ закрывается и изготовленная продукция передается на склад готовых деталей по средней себестоимости всей партии изделий. Когда клиент заказывает какую-либо определенную конструкцию, составляется новый наряд-заказ, требуемые детали забираются со склада и затраты начисляются в счет наряда-заказа по сборке.

Когда продукция производится партиями и затем передается на склад в ожидании дальнейшей продажи или использования в изготовлении определенной конструкции (сборки), основной и частой проблемой является определение количества необходимых деталей. Для решения этой проблемы необходимо рассмотреть следующие моменты:

1. Норму потребления
2. Затраты на хранение и эксплуатационная готовность
3. Время, необходимое для установки и разборки производственных линий
4. Производительность станков, рабочей силы и услуг в отношении требований к другой продукции

Предварительный подсчет **партии оптимальной величины** можно выполнить посредством:

1. Проведения анализа табличных данных; расчет себестоимости единицы продукции по различному количеству партий в целях определения самой низкой себестоимости единицы продукции.
2. Графического анализа: нанесение на график данных по затратам на хранение в сравнении с производственными затратами.

Калькуляция себестоимости партии товара обычно применяется там, где существует большое разнообразие продуктов на складе. Бухгалтеру по учету затрат необходимо представлять подробную информацию о себестоимости продукции в целях удовлетворения следующих потребностей:

* + планирование и **контроль производства.** Планирование поддержания уровня запасов и удовлетворение колебаний спроса может стать большой проблемой, требующей непрерывного поступления информации о затратах на установку, загрузки станков и движений запасов.
  + к**алькуляция прибыльности продукта.** Управление, скорее всего, потребует проведения регулярных анализов себестоимости продукции и прибыли; поддержание или увеличение разницы между себестоимостью и размером прибыли может стать проблематичным. Информация, полученная в результате проведения анализа, помогает в процессе регулирования продаж и формирования политики продаж.
  + **исследования.** В специальных случаях данные о себестоимости могут потребоваться в процессе разработки новой продукции либо усовершенствования существующих производственных операций.

Многие организации (например, по производству мотоциклов) используют в производстве одну или несколько производственных линий, осуществляя индивидуальные задания на каждой производственной линии и получая в результате готовую продукцию. Такие организации не работают по специальным требованиям клиентов, однако, они могут использовать калькуляцию себестоимости партии товара в целях определения себестоимости.

Калькуляция себестоимости по контракту — система учета и калькулирования крупных изделий с длительным циклом производства. Контрактом предусматриваются промежуточные выплаты производителю по этапам за выполненные работы. Сумма платежей определяется стоимостью реализованных работ, подтвержденных актом заказчика. По мере поступления платежей определяют затраты, которые необходимо включить в себестоимость реализованной продукции для расчета прибыли за данный период. Здесь же определяется величина неистекших издержек, т. е. себестоимость незавершенных и не сданных заказчику работ.

В процессе калькуляции себестоимости контракта, каждый контракт представляет собой отдельную **единицу калькулируемой продукции**, поэтому по **каждому** контракту затраты собираются на отдельном счете в главной бухгалтерской книге. Различные элементы затрат связаны с:

* + **основными материалами.** Материалы, относимые на контракт, могут включать как специально приобретенные материалы, так и материалы со склада подрядчика. Соответствующие затраты при этом дебетуются на счет контракта. Контролю материалов на месте производства может помешать трудность организации эффективных процедур учета поступлений и возвратов излишков материала со строительного участка на склад согласно требованиям контракта.
  + **заработной платой производственных работников.** Труд, относимый на контракт, может включать офисную работу, связанную с составлением планов и документов (включая учет рабочего времени для работников с твердым окладом), производственные операции непосредственно на фабрике и работа на строительном участке. Вся работа на месте строительства по контракту рассматривается как прямой труд. Для раскрытия времени работы строителями на различных участках может оказаться не0бходимым готовить табели учета рабочего времени. Все затраты по такому труду дебетуются на счет контракта.
  + **прямые расходы.** Помимо материала и труда, существуют прямые затраты по контракту, которые имеют большое значение. Под данную категорию подпадают две основные статьи, а именно **производственные помещения** и **работа по суб-подряду.**

Производственные установки и оборудование могут быть приобретены специально для контракта. В данном случае счет контракта дебетуется по себестоимости. Либо производственные установки могут быть переданы другим контрактом. В этом случае мы имеем чacтично списанную стоимость, которая дебетуется на счет нашего контракта и кредитуется на счет контракта, с которого она была списана. В конце каждого финансового периода стоимость амортизации производственных установок, находящихся в собственности, представляется как кредитовая проводка на счете контракта (т.е. сальдо переносится на начало следующего периода). Чистый результат бухгалтерских проводок заключается в том, что амортизация производственных установок автоматически дебетуется на счет контракта. Производственные установки могут быть арендованы для использования по определенному контракту. Так как компания не владеет данными производственными установками, единственной журнальной проводкой будут расходы по аренде, которые дебетуются на счет контракта. Также возможно дебетовать счет контракта условными затратами по аренде производственных установок, принадлежащих компании, тем самым, арендованные производственные установки будут учитываться как отдельная экономическая единица.

Стоимость каждого контракта согласуется между компанией и клиентом и известна под названием стоимость контракта. В случае, когда имеют место крупные контракты и где работа растягивается на многие месяцы или даже годы, подрядчик будет ожидать получения промежуточных платежей от своего клиента соответственно стоимости контракта. Такие платежи будут соотноситься с размером работ по контракту, выполненных на данный момент времени.

При использовании системы калькуляции по контракту рекомендуется придерживаться установленных для этой системы принципов:

1. Не рассчитывать прибыль на ранних этапах выполнения контракта — это низкая достоверность оценки доходов и затрат.

2. Проявлять осмотрительность — убытки, выявленные в отчетном периоде, должны быть отнесены к себестоимости реализованных работ этого же периода. Если ожидаются убытки, то их сумма включается в себестоимость реализованной продукции после того как установлена вероятность убытков. Например, создается резерв на оплату отпусков рабочих и начислений, связанных с оплатой отпускных сумм.

3. Быть осмотрительным при значительных затратах на контракт, выполненный в пределах 35—85%.

Принимая решение относительно того, какой размер прибыли может приписываться по незавершенным контрактам, должны приниматься во внимание следующие аспекты:

1. Прежде, чем брать любой размер промежуточной прибыли, должно быть точно известно, что контракт будет успешным;
2. Любая прибыль должна браться пропорционально степени работы по контракту, завершенной на данное число;
3. Как можно скорее должны быть приняты меры в отношении любого размера ожидаемых общих потерь по контракту.

Таким образом, расчет прибыли по незавершенному проекту включает пять этапов:

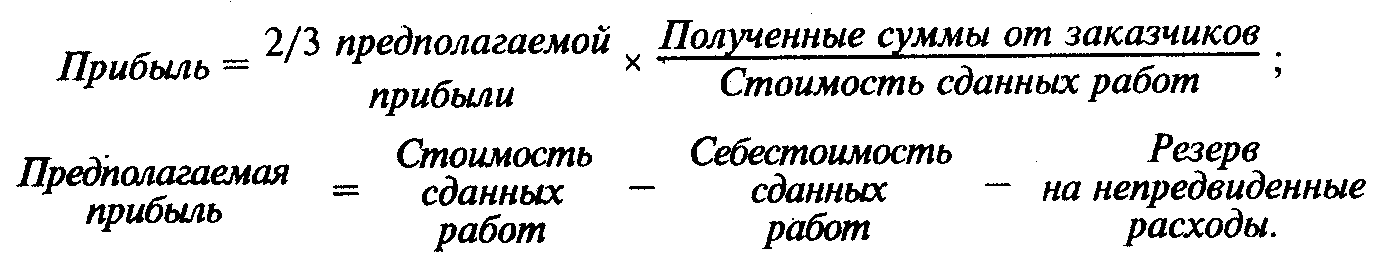
Этап 1. Определить общую стоимость реализации контракта (для контракта с фиксированной ценой это будет стоимость контракта).

Этап 2. Рассчитать общий размер затрат, которые могут возникнуть в ходе выполнения контракта:

1. Фактические затраты понесенные на данное число – плюс
2. Ориентировочные будущие затраты, необходимые для завершения контракта.

Этап 3. Ориентировочная общая прибыль по контракту определяется посредством вычитания результатов по этапу 2 из результатов по этапу 1

Этап 4. Объяснимая прибыль на данное число должна отражать размер работы, выполненной к данному моменту времени. Она рассчитывается следующим образом:



Этап 5. Прибыль по незавершенному контракту на **текущий год** (т.е. дебетуемая на счет контракта в текущем году) представляет собой кумулятивную объяснимую прибыль, рассчитанную согласно шага 4 за вычетом прибыли по контракту за предыдущие годы.

Прибыль, которая будет получена в **текущем году** представляет собой прибыль на данное число (заниженную, если необходимо) минус прибыль по контракту за предыдущие годы.

# Заключение

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. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления.

В данной системе калькуляции себестоимости объектом калькуляции является производственный заказ (например, постройка корабля, строительство конкретного дома и др.), фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с выбранной базой распределения. Таким образом, система позаказного учета и калькуляции себестоимости характеризуется:

- концентрацией данных о расходах и отнесением затрат на отдельные виды работ или серии готовой продукции;

- изменением величины затрат по каждой завершенной партии, а не за промежуток времени;

- ведением в главной книге счета "Основное производство", по дебетовому остатку которого показывается величина незавершенного производства.

В позаказной калькуляции себестоимости и калькуляции себестоимости контракта роль бухгалтера по управленческому учету является очень ответственной. Бухгалтера принимают решения в отношении многих аспектов:

Информационные требования. Должны быть разработаны табеля учета рабочего времени, наряды и т.д., выпущены инструкции в отношении их заполнения. Если система компьютеризирована, должны быть созданы файлы и выпущены инструкции в отношении введения данных.

Методы контроля за затратами. Это становится особенно важным в том случае, когда цена на заказ назначается заранее. Бухгалтер по управленческому учету должен обеспечить наличие соответствующей информации, которая позволит контролировать затраты на данное число и проводить предварительную оценку до момента завершения по сравнению с заранее определенными сметными уровнями. В случае, если разница между затратами выше согласованного размера заранее определенных сметных уровней, должны быть предприняты действия по корректировке.

Способы распределения накладных расходов по заказам; поcлeдующиe корректирующие проводки в случае возникновения ситуаций с не полностью или излишне распределенными накладными расходами.

Основным недостатком позаказного метода считается то, что при изготовлении сложных, неповторяющихся или редко повторяющихся заказов трудно организовать нормирование материальных и трудовых затрат, затруднено осуществление предварительного контроля, а также контроля за издержками в ходе производства.

# Список использованной литературы

1. Вахрушина М.А. «Бухгалтерский управленческий учет» М.:ЗАО Финстатинформ.-2000.-365с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ. (под ред. Мабалиной С.А.) – М.: Аудит, Юнити, 1994. – 146с.
3. Каверина О.Д. Управленческий учет: система, методы, процедуры-М.:Финансы и статистика.-2003.-350с.
4. Каменицер С.Е. Организация, планирование и управление деятельностью промышленных предприятий, - М.: Наука и просвещение, 1991.-195с.
5. Керимов В.Э. Управленческий учет.-М.-2003.- 413с.
6. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери, 2005.
7. Мычкина О.В. МСФО: рекомендации по применению рабочего плана счетов. Практическое пособие. – Алматы: Центральный дом бухгалтера, 2006.– 104с.
8. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Пер. с англ. Под ред.Я.В.Соколова – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496с.
9. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях: Учебное пособие. -Алматы, 2006.-472с.
10. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Закон Республики Казахстан от 28 февраля 2007г., №234-111.
11. Пашигорева Г.И., О.С.Савченко, Цели и задачи управленческого учета// Бухгалтерский учет, 2000, N 19, С. 33.
12. Попова Л.А. Бухгалтерский учет на предприятии. Учебное пособие – Караганда, 1999. – 174с.
13. Радостовец В.К. и др. Бухгалтерский учет на предприятии. Издание 3 доп. и перераб. - Алматы: Центраудит, 2002. – 728с.
14. Радостовец В.К. Финансовый и управленческий учет на предприятии – Алматы: НАН «Центраудит», 1997.-311с.
15. Разливаева Л.В. Производственный учет: Учебное пособие – Караганда: КЭУ, 1998.-210с.
16. Разливаева Л.В. Управленческий учет. Учебно-практическое пособие – Караганда, 2001. – 200с.
17. Сейдахметова Ф.С. Современный бухгалтерский учет. Учебное пособие. - Алматы: Экономика, 2000.-468с.
18. Сейдахметова Ф.С. Учет финансовый и управленческий// Қаржы-қаражат: Финансы Казахстана. – 1998. - №1.-С.85-88
19. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. СПб: Питер, 2005. – 311с.
20. Торшаева Ш.М. Теория бухгалтерского учета – Караганда: 2000г. – 155с.
21. Управленческий учет/Под ред. В.Палия и Р.Вандер Виля – М.:Инфра-М, 1997
22. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М., 2002. С. 69.
23. Шеремет А. Управленческий учет. Учебное пособие – М.: ФБК-Пресс
24. Якимец О.В. Этапы развития и становления управленческого учета – М.:Инфра –М ,1998

# Приложение 1

Схема методов учета затрат

Методы учета затрат

По полноте включения затрат

По отношению затрат к технологическим процессам производства

По способу оценки затрат

**Маржинальный метод учета затрат**

**Метод учета затрат по полной себестоимости**

Пооперационный метод учета затрат

Позаказный метод учета затрат

Попередельный метод учета затрат

**Методы учета затрат по нормативной себестоимости**

**Методы учета затрат по плановой себестоимости**

**Методы учета затрат по фактической себестоимости**

# Приложение 2

**ТОО "Омега''**  Карточка учета производства

наименование предприятия

**Счет 8110 "Основное производство" на 2007г.**

**Заказ № 727. Станок газорежущий универсальный СГШ-1-60**

наименование заказа

Выпуск 10 шт. тенге

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование статей калькуляции | Дебет | | | | | | | Кредит | | | | | |
| Затраты по изготовлению | | | | | | | Списания | | | | | |
| май | | | июнь | | | итого затрат | май | | | июнь | | себестоимость выпуска |
| цех  № 1 | цех  № 2 | цех №3 | цех  № 1 | цех  № 2 | цех  №3 | возвраты и отходы | брак | возвраты и отходы | | брак |  |
| 1 | Сырье и материалы | 24000 | 15000 | 12000 | 32000 | 18000 | 6000 | 107000 |  |  |  | |  | 107000 |
| *2* | Возвратные отходы (-) | **-** | **-** | **-** | **-** | **-** |  |  | 1200 |  | 1100 | |  | -2300 |
| 3 | Топливо и энергия на технологические цели | 1000 | 900 | 600 | 800 | 800 | 600 | 4700 |  |  |  | |  | 4700 |
| 4 | Заработная плата производственных рабочих | 12720 | 8480 | 10600 | 13460 | 13780 | 8800 | 67840 |  |  |  | |  | 67840 |
| 5 | Отчисления от оплаты труда | 2404 | 1603 | 2003 | 2544 | 2604 | 1663 | 12821 |  |  |  | |  | 12821 |
| 6 | Расходы на подготовку и освоение производства | 1850 |  |  | 1850 |  |  | 3700 |  |  |  | |  | 3700 |
| *7* | Накладные расходы | 12230 | 11290 | 10370 | 13290 | 12740 | 9170 | 69090 |  |  |  | |  | 69090 |
| 8 | Потери от брака | 1300 | **-** | **-** | 1100 | **-** | **-** | 2400 | **-** | **-** | **-** | | **-** | 2400 |
|  | Итого | 55504 | 37273 | 35573 | 65044 | 47924 | 26233 | 267551 | **-** | **-** | | | | 265251 |

# Приложение 3

###### ТОО "Омега"

наименование предприятия

Отчетная калькуляция себестоимости

станков газорежущих универсальных СГШ-1-60 за июнь 2007г.

Выпуск 10 шт.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование статей калькуляции | Затраты на весь выпуск | Затраты на единицу продукции | | Результат | |
| отчет | план | отчет | план |
| Сырье и материалы | 107000 | 10700 | 10800 | -100 | - |
| Возвратные отходы (-) | -2300 | -230 | -230 | - | - |
| Топливо и энергия на технологические цели | 4700 | 470 | 480 | -10 | - |
| Заработная плата производственных рабочих | 67840 | 6784 | 6895 | -111 | - |
| Отчисления от оплаты труда | 12821 | 1282,1 | 1287,1 | -5 | - |
| Расходы на подготовку и освоение производства | 3700 | 370 | 400 | -30 | - |
| Накладные расходы | 69090 | 6909 | 6849 | - | + 60 |
| Потери от брака | 2400 | 240 | - | - | +240 |
| Итого производственная себестоимость | 265251 | 26525,1 | 26481,1 | -256 | + 300 |