# Введение

В условиях развивающихся рыночных отношений в нашей стране предприятие стало юридически и экономически самостоятельным. Эффективное управление производственной деятельностью предприятия все более зависит от уровня информационного обеспечения его отдельных подразделений и служб.

В настоящее время немногие российские организации имеют таким образом поставленный бухгалтерский учет, чтобы содержащаяся в нем информация была пригодна для оперативного управления и анализа. На сегодняшний день только банки по требованию Центробанка РФ в целях контроля за их надежностью и ликвидностью сводят баланс ежедневно.

Как показывает практика, предприятия, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения.

Для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений необходимо знать свои затраты и в первую очередь разбираться в информации о производственных расходах. Анализ издержек помогает выяснить их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, проверить качественные показатели работы, правильно установить цены, регулировать и контролировать расходы, планировать уровень прибыли и рентабельности производства.

В течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом. В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от места их потребления и их целевой направленности. В результате выходили на общую сумму затрат за период без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции. «Котловой» метод не выявлял возможностей снижения затрат, его основным недостатком являлась обезличенность информации. Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля за издержками производства по направлениям затрат (основное производство, вспомогательные производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и т.п.), местам их возникновения (цехам, отделам, службам), видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). К сожалению, этим методом пользуются до сих пор на многих малых отечественных предприятиях.

В любой организации проблемой является распределение затрат по периодам, подразделениям, объектам калькулирования себестоимости – продукции или услугам; в случае организации управления по центрам ответственности – между центрами ответственности; в комплексных производствах – между основной и сопутствующей продукцией и т.д. Распределение и перераспределение затрат – это трудоемкие расчеты, часто связанные с высокой степенью условности. Причем наблюдается достаточно тесная зависимость: более высокая точность расчетов требует применения более затратной технологии. Многообразие точек косвенного распределения и перераспределения затрат и методов распределения вызывает не только проблемы выбора методов из альтернативных вариантов, но и решение вопроса: нужна ли вам фактическая себестоимость того или иного объекта? Насколько точную себестоимость вы хотите использовать для выбора продуктового портфеля, ценообразования и др.? В любом случае при выборе методики следует: во-первых, выяснить цели распределения и перераспределения затрат; во-вторых, применить тест эффективности, т.е. сопоставить затраты на технологию с более точным результатом и ожидаемым эффектом от ее применения.

Поэтому актуальность изучения косвенных затрат в настоящее время неоспорима.

Целью данной курсовой работы является изучение и раскрытие сущности учета и распределения между заказами косвенных затрат.

Для раскрытия поставленной цели перед работой стоят следующие задачи:

– дать характеристику затрат и целей их классификации;

– рассмотреть методы разграничения затрат, определить причины цели и процесс распределения затрат;

– провести позаказное калькулирование и рассмотреть распределение расходов на обслуживание производства и управления.

# 1. Затраты и цели их классификации

## 1.1 Цели классификации затрат

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство». Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». Однако более внимательное изучение этих категорий свидетельствует об их серьезном различии.

В ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 9/99 «Доходы организации», вступивших в силу с 1 января 2000 г., впервые определены для целей бухгалтерского учета понятия «доходы» и «расходы». При этом под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [4]. Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), на оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.). Составление формы №2 «Отчет о прибылях и убытках» для внешних пользователей бухгалтерской отчетности предполагает развернутое и симметричное отражение информации о доходах и расходах организации.

Предметом управленческого учета среди прочего являются текущие издержки организации. Говоря языком финансового учета, это расходы по обычным видам деятельности.

В п. 9 ПБУ 10/99 по сути изложен механизм перехода от расходов организации к себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Определено, что для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость произведенной продукции (работ, услуг), которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности:

• признанных в отчетном году и в предыдущие отчетные периоды;

• переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды.

Термины «доходы» и «расходы» организации, определенные названными положениями, не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми расходы включают убытки и затраты, возникающие в ходе основной деятельности предприятия. Они, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Данный подход называется соответствием расходов и доходов. Таким образом, в бухгалтерской отчетности все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами (принцип соотнесения доходов). С точки зрения техники российского учета это состоит в том, что затраты должны накапливаться на счетах 10 «Материалы», 02 «Амортизация», 70 «Расчеты по оплате труда», затем на счетах 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» и не списываться на счета продаж до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы. Лишь в момент реализации предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат – расходы. В бухгалтерском учете доходы и расходы отражаются соответственно по кредиту и дебету счетов 90, 91. Применительно к счету 90 «Продажи» расходы предприятия по существу характеризуют себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

Понятие «издержки» из числа рассмотренных является наиболее обобщающим показателем. Издержки – денежное измерение суммы ресурсов используемых с какой-либо целью. Тогда затраты можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг. Возникновение издержек, относимых к затратам, сопровождается уменьшением экономических ресурсов организации или увеличением кредиторской задолженности. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации [14].

Главной целью классификации затрат является удовлетворение информационных потребностей внешних и внутренних пользователей. Потребности внешних пользователей обеспечиваются финансовым и налоговым учетом. Управленческий учет создается для внутренних менеджеров разных уровней.

В налоговом учете затраты классифицируются в целях исчисления налогооблагаемой прибыли. В частности, с выходом 25 главы Налогового кодекса РФ появляется классификация расходов на прямые и косвенные в нетрадиционном для учета значении. Прямые расходы в налоговом учете включаются в состав незавершенного производства и участвуют в исчислении прибыли при условии продажи изготовленной продукции, т.е. принимают характер «затрат на продукт». Косвенные затраты в налоговом учете полностью списываются на уменьшение налогооблагаемой базы отчетного периода, т.е. принимают характер «периодических». Цель классификации ясна. Обидно только, что законодатель запутал терминологию, используемую испокон века в России и за рубежом. Теперь нужно говорить: «косвенные затраты по терминологии Налогового кодекса; косвенные затраты по терминологии финансового и управленческого учета».

В финансовом учете формируется информация о величине расходов в целом по предприятию. Для организации учета на счетах, формирования отчета о прибылях и убытках, статистической отчетности, финансового планирования расходы делятся:

1) по характеру, условиям осуществления и направлений деятельности организации – расходы по обычным видам деятельности, операционные расходы, внереализационные расходы;

2) по сферам деятельности – расходы, связанные с приобретением материально-производственных запасов, расходы, связанные с процессом производства, расходы, связанные с продвижением и продажей продукции, расходы на управление;

3) по элементам – материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты.

В управленческом учете цели классификации затрат определяются исходя из целей и задач менеджмента. Для управления недостаточно данных о величине затрат в целом по предприятию. Менеджерам нужна информация об издержках, сгруппированных по объектам учета затрат или объектам калькулирования (единица или партия продукции, услуга, операция, бизнес-процесс, жизненный цикл и т.д.). Информация по центрам ответственности необходима для мотивации и контроля; о переменных затратах – для анализа соотношения выручки затрат и объема (критической точки), принятия решения «покупать или производить комплектующие изделия» и др.

Сведения о затратах нужны менеджерам практически на всех этапах разработки и реализации управленческих решений – выявления проблемной ситуации и постановки цели; сбора всесторонней информации для изучения существа вопроса, постановки условий для эффективного решения и установления ограничений; разработки альтернатив решений и выбора оптимального варианта; организации выполнения принятого решения и контроля за его выполнением [10, С. 63–64]. Поэтому в связи с разнообразием целей решений, методов их достижения, степени новизны, периода действия и других классификационных признаков управленческих решений можно указать разные цели классификации затрат. Иначе говоря, исходя из того, что учетные системы должны обслуживать комплекс управленческих целей, существуют различные способы измерения и группировки затрат.

## 1.2 Классификация затрат

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов. По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг). По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам управленческого учета относят:

• расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;

• принятие управленческого решения и планирование;

• контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат (табл. 1). Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

• входящие и истекшие;

• прямые и косвенные;

• основные и накладные;

• входящие в себестоимость продукции (производственные) и вне-производственные (периодические, или затраты периода);

• одноэлементные и комплексные;

• текущие и единовременные.

Для принятия решения и планирования различают:

• постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты;

• затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;

• безвозвратные затраты;

• вмененные затраты;

• предельные и приростные затраты;

• планируемые и непланируемые [5].

Таблица 1. Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

|  |  |
| --- | --- |
| Задачи | Классификация затрат |
| Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли | Входящие и истекшие  Прямые и косвенные  Основные и накладные  Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические)  Одноэлементные и комплексные  Текущие и единовременные |
| Принятие решения и планирование | Постоянные (условно-постоянные) и переменные  Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках  Безвозвратные затраты  Вмененные (упущенная выгода)  Предельные и приростные  Планируемые и непланируемые |
| Контроль и регулирование | Регулируемые  Нерегулируемые |

Наконец, для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты. Особое внимание здесь уделяется корректировке затрат с учетом фактически достигнутого объема производства, т.е. составлению гибких смет.

# 2. Распределение и перераспределение затрат

## 2.1 Причины распределения затрат

Основными причинами косвенного распределения и перераспределения затрат являются: необходимость распределения затрат в ходе материального потока; распределения затрат по основной и побочной продукции в комплексных производствах (например, в нефтепереработке); распределения общехозяйственных расходов между затратами на продукт и затратами на период; распределения затрат по центрам ответственности и по центрам затрат на контролируемые и неконтролируемые и др.

С первым направлением имеют дело работники большинства бухгалтерий. Конкретизируем его, рассмотрев основной материальный поток, проходящий через промышленное предприятие, и точки распределения и перераспределения затрат в ходе его преобразования (рис. 1, прил. 1).

Для детализации блока «Производство» выделим шесть шагов:

Шаг 1 – распределение (прямое распределение затрат по местам возникновения и при возможности по объектам калькулирования).

Шаг 2 – перераспределение (закрытие счетов общепроизводственных расходов вспомогательных цехов и распределение сумм между объектами калькулирования вспомогательных цехов).

Шаг 3 – перераспределение (распределение стоимости услуг вспомогательных производств между потребителями этих услуг).

Шаг 4 – перераспределение (закрытие счетов общепроизводственных расходов и распределение сумм между объектами калькулирования основного производства – продукцией и услугами).

Шаг 5 – перераспределение (закрытие счетов общехозяйственных расходов и распределение сумм между объектами калькулирования основного производства – продукцией и услугами).

Шаг 6 – перераспределение (распределение затрат между незавершенным производством и себестоимостью готовой продукции).

Рассмотрим данные процедуры на примере записей на счетах и схемы (рис. 2, прил. 2). В связи с задачей обособить шаги распределения и перераспределения затрат на схеме дается укрупненная нумерация хозяйственных операций промышленного предприятия:

1а) отпущены материалы в производство (основные материалы на производство продукции; на изготовление запасных частей в цехе вспомогательного производства; смазочные материалы для оборудования основных цехов; материалы в общезаводскую лабораторию и т.д.)-

Д-т счетов 20, 23, 25,26,

К-тсч. 10 «Материалы»;

1б) начислена заработная плата работникам основных и вспомогательных цехов, управления предприятия –

Д-т счетов 20, 23, 25.26

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

1 в) включены в затраты услуги сторонних организаций –

Д-т счетов 20, 23, 25,26 К-т счетов 69, 60,76 и др.;

2) закрываются счета общепроизводственных расходов во вспомогательных цехах. Собранные суммы распределяются между видами выпускаемой продукции (работ, услуг), происходит распределение ОПР ремонтно-механического цеха между заказами на ремонт –

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»

К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»;

3) распределяется стоимость услуг вспомогательных производств. В нашем примере затраты на ремонт и техническое обслуживание зданий и оборудования основных цехов и управления предприятия –

Д-т счетов 25,26,

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

4) закрываются счета общепроизводственных расходов основных цехов; собранные суммы распределяются между видами продукции –

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»;

5) закрывается счет общехозяйственных расходов, собранная сумма распределяется между видами продукции –

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»;

6) распределяются затраты между выпуском и незавершенным производством на сумму эквивалентную себестоимости сданной на склад готовой продукции дается проводка:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция»

К-т сч. 20 «Основное производство» [12].

Итак, основными направлениями косвенного распределения и перераспределения затрат являются:

распределение общехозяйственных и общепроизводственных расходов по объектам калькулирования;

распределение общехозяйственных расходов между затратами на продукт и затратами на период;

распределение услуг вспомогательных производств;

распределение затрат между незавершенным производством и себестоимостью готовой продукции;

распределение затрат между себестоимостью готовой продукции и себестоимостью проданной продукции;

распределение затрат в комплексных производствах;

распределение затрат по центрам ответственности и по центрам затрат на контролируемые и неконтролируемые;

распределение затрат на переменные и постоянные и др.

Бухгалтерский учет имеет в своем арсенале разные методы распределения косвенных затрат. Выбор осуществляется исходя из задач, например, для бюджетирования, ценообразования и др.

## 2.2 Цели и основы процесса распределения косвенных затрат

Основной целью распределения затрат в финансовом учете является исчисление прибыли и стоимости активов; в налоговом учете – исчисление налогооблагаемой базы; в управленческом учете – подготовка релевантной информации для принятия управленческих решений, мотивации, уточнения нормативов и др. Для сокращения затрат на ведение учета при выборе метода распределения затрат нужно стремиться к удовлетворению всех целей и задач. Если же этого невозможно достичь, то выбирается приоритетная цель, исходя из которой в учетной политике фиксируется метод распределения косвенных расходов.

При выборе методов распределения затрат нужно учитывать два главных критерия: 1) причинно-следственный, т.е. должна быть ясна связь объекта с относимыми на него затратами, например, транспортно-заготовительные расходы распределяются по подразделениям и объектам калькулирования пропорционально плановой стоимости отпущенных по данным направлениям материалов; 2) справедливого влияния на результаты деятельности. Например, расходы, связанные с продвижением брендов, должны быть отнесены на виды продуктов с большим объемом продаж. Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер связывают критерии с рентабельностью подразделений, входящих в холдинг [17]. Они приводят пример с распределением заработной платы менеджеров корпоративного уровня, в котором предполагается, что рентабельное подразделение имеет большую возможность покрыть корпоративные затраты.

1. Выбирается калькуляционная система, в которой будут распределяться затраты: традиционная с одноступенчатым распределением затрат или АВ-костинг с многоступенчатым распределением затрат.

2. Выбираются группы распределяемых затрат, например, общепроизводственные расходы – в разрезе подразделений, общехозяйственные расходы, затраты вспомогательных производств – в разрезе видов продукции, работ и услуг.

3. Организуется учет на счетах или внесистемный сбор затрат в разрезе выбранных групп.

4. Выбираются итоговые и промежуточные объекты учета затрат. Промежуточные объекты связаны с многоэтапностью процесса перераспределения затрат. Если конечным объектом калькулирования могут быть виды продукции (работ, услуг), то промежуточными – переделы, продукция, работы, услуги вспомогательного производства, операции.

5. В случае выбора традиционного метода распределения косвенных затрат определяется база распределения, на основе которой можно связать группу затрат с объектом учета затрат. Примерами баз распределения являются основная заработная плата производственных рабочих, объем продаж, нормативные ставки, рассчитанные на основе стоимости машино-часов работы оборудования, и др.

6. В случае выбора метода «АВ-костинг» выявляются носители (драйверы) затрат и носители (драйверы) себестоимости операций.

7. Рассчитывается коэффициент (ставка) распределения.

8. Распределяются косвенные затраты по выбранным объектам [10].

Исходя из целей и критериев распределения и перераспределения затрат нужно принять решение по первому, второму, четвертому и пятому (или шестому) шагам процесса распределения и перераспределения затрат, например, использовать ли единую группу затрат или составную, т.е. детализированную по аналитическим статьям затрат или подразделяющуюся на подгруппы переменных и постоянных затрат. Выбор закрепляется в учетной политике в части управленческого учета.

# 

# 3 Позаказное калькулирование и распределение расходов на обслуживание производства и управления

## 3.1 Позаказное калькулирование

В производствах обрабатывающей промышленности с изготовлением деталей и узлов и последующим соединением их в изделия выделяются следующие объекты учета производственных затрат: детали, части изделия (машинокомплекты), изделия, группы однородных изделий, заказы.

Открытие и прохождение заказа. Для организации учета затрат по каждому заказу, контроля за соблюдением нормативов, а также для организации внутрипроизводственного планирования и контроля за своевременным выполнением заказов устанавливается порядок открытия, прохождения и закрытия заказов.

Основанием для открытия заказов на продукцию и услуги являются план производства и заключенные в соответствии с ним договоры с заказчиками на поставку продукции; планы по совершенствованию технологии и организации производства, улучшению качества продукции, модернизации оборудования, внедрению новой техники – планы технического перевооружения с соответствующими финансовыми расчетами; по производству оборудования, работ и услуг для собственного капитального строительства – утвержденные планы (титульные списки) капитального строительства, заявки отдела капитального строительства; по ремонту оборудования, зданий и сооружений, выработке тепловой, электрической и других видов энергии, транспортным и другим внутрипроизводственным работам – утвержденные бюджеты (сметы) общепроизводственных и общехозяйственных расходов в разрезе подразделений. Нумерация заказов может состоять из ряда цифр: первые две цифры определяют вид заказа, последующие две или три цифры означают порядковый номер заказа по данному виду. По научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам с длительными сроками выполнения и имеющим несколько этапов работ, затраты учитываются по этапам. При открытии заказа на этап к номеру основного заказа в конце добавляется номер этапа.

В организации могут применяться следующие виды заказов:

а) индивидуальные (отдельный заказ на каждую единицу изделия) – по наиболее крупным и дорогостоящим изделиям;

б) годовые (один заказ на все изделия данного наименования на год) – по основным изделиям;

в) групповые (один годовой заказ на группу однородных изделий);

г) разовые – на выпуск заранее определенного количества изделий и выполнение отдельных, определенных работ.

При изготовлении сложных и дорогостоящих изделий могут раздельно учитываться затраты по изготовлению отдельных блоков, агрегатов или иных частей изделия, представляющие собой законченные конструкции. В этом случае на каждый блок открывается заказ (наряд-заказ с самостоятельной нумерацией или с добавлением дополнительной цифры в конце номера основного заказа). Например, основной заказ (само изделие) имеет номер 1005, а заказы на блоки и агрегаты к данному изделию нумеруются 10051, 10052 и т.д. При сборке изделия в целом затраты на изготовление отдельных блоков и агрегатов переносятся на основной заказ.

В случае выпуска большого количества наименований предметов, входящих в состав одного заказа, к заказу прилагается ведомость (перечень) этих предметов; в ней приводятся следующие показатели: наименование предметов (приборов, узлов и т.д.); применяемость на один комплект изделий; общее количество на заказ; номера изделий; наличие технической документации; назначение изготовляемого изделия; условия и порядок сдачи изделия; срок изготовления; стоимость. Данный перечень не является абсолютным, так как в зависимости от характера изготовляемого изделия показатели могут быть изменены.

В условиях конкуренции в организации ведется экспериментальная работа по совершенствованию технологии и параметров продукции. Для принятия решения о переводе экспериментальной продукции в серийную нужно провести анализ качественных и стоимостных характеристик. Поэтому в целях получения точных, достоверных данных об уровне затрат на опытные образцы, по которым в процессе их освоения в производстве имеют место значительные изменения в конструкции, применяемых технологических процессах, объеме испытаний и т.п., на указанные образцы должны открываться отдельные заказы.

Рекомендуется при позаказном методе в начале года открывать документ «перечень действующих заказов». В нем приводятся: номер заказа, наименование (если необходимо – описание работ), количество, срок исполнения заказа, его плановая себестоимость и договорная цена, а также цехи (подразделения) – исполнители. В течение года открываются новые заказы; по мере открытия они вносятся в перечень. Перечень выполняет роль своего рода программного документа, он передается во все подразделения, имеющие отношение к выполнению заказов: организующих производство, снабжение материалов и комплектующих изделий, контроль за качеством и т.д. Перечень или выписки из него доводятся до всех цехов, отделов, других подразделений-исполнителей, а также до главного инженера, главного механика и энергетика, главного технолога и других заинтересованных специалистов и подразделений организации. В случаях внесения изменений в заказы о них также сообщается всем подразделениям.

Обычно заказы оформляются (открываются) плановым отделом предприятия. В необходимых случаях при оформлении заказов участвуют главный инженер, главный механик и энергетик, главный технолог, менеджеры других заинтересованных отделов и цехов либо их представители. При открытии заказов плановый отдел определяет их плановую себестоимость.

Маршрут дальнейшего прохождения заказа приведен на рис. 3, приложение 3.

Все экземпляры заказа за подписью начальника планового отдела передаются в бухгалтерию предприятия, где визируются главным бухгалтером предприятия или лицом, им на то уполномоченным. Один экземпляр заказа остается в бухгалтерии, остальные – передаются по назначению. Бухгалтерия регистрирует заказы в книге регистрации открытых заказов.

Для обеспечения правильности отнесения затрат следует обеспечить контроль за правильной выпиской первичных документов в соответствии с нормативно-технической документацией и правильным указанием в них номеров заказов. Номер заказа является его адресом, проставляется в производственных программах и других планах; в нормативных картах и нормативных калькуляциях; в лимитно-заборных картах, требованиях, накладных, документах по учету выработки и заработной платы; на карточках учета движения деталей в производстве и др.

Применяя классификацию затрат на контролируемые и неконтролируемые и принцип управления по центрам ответственности, можно выделить следующие центры, ответственные за правильность отнесения затрат на соответствующие заказы:

• по затратам сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий – производственные подразделения, отделы снабжения и логистики;

• по трудовым затратам – нормировщики цехов, отдел труда и заработной платы;

• по затратам полуфабрикатов собственного производства – планово-диспетчерские бюро цехов и предприятия;

• по фактическим затратам в денежном выражении в разрезе мест возникновения затрат и в целом по предприятию – бухгалтерия [15].

Учет затрат на производство в цехах. Достоверный учет в цехах нужен для правильного определения себестоимости видов продукции, контроля за затратами по местам их возникновения и обеспечения сохранности материальных ценностей, а также создания условий для организации управления на основе учета по центрам ответственности.

В цехах должен быть организован четкий учет наличия и движения деталей, узлов, блоков, комплектов и других полуфабрикатов и комплектующих изделий (далее – деталей).

Учет движения деталей должен:

• обеспечить контроль за сохранностью деталей по всему маршруту их движения в производстве;

• устранить возможность сокрытия брака и недостач, приписок выработки и иных нарушений и злоупотреблений;

• повысить ответственность лиц, связанных с операциями по приему, хранению, выдаче и транспортировке деталей;

• улучшить качество оперативно-производственного планирования;

• обеспечить информацией управление запасами, т.е. установить контроль за лимитом остатков незавершенного производства и недопущением ненужных и излишних заделов.

Изготовленные цехом детали, узлы, блоки передаются другим цехам по технологической цепочке или специальным комплектовочным складам по накладным или другим документам. Передача осуществляется по нормативной (плановой) цеховой себестоимости, а на предприятиях, ведущих полуфабрикатный вариант учета, – по ценам на эти полуфабрикаты, установленным самим предприятием.

Например, в литейном цехе предприятия по каждому виду литья (литье чугунное, литье стальное точное, литье стальное в землю, цветное литье и т.д.) открывается отдельный заказ. Литье цехам-потребителям отпускается по накладным. Ежемесячно литейный цех составляет отчет по литью, который представляется в бухгалтерию с приложением накладных на отпуск литья. На основе отчета цеха, накладных и лицевых счетов заказов по видам литья составляется сводная ведомость на передачу литья, согласно которой затраты списываются с одновременным отнесением в затраты цехов-получателей.

В цехах ведутся следующие документы и регистры по учету затрат на производство: накладные на передачу изготовленных деталей (сопроводительные листы, маршрутные листы; сводные ведомости на передачу и получение полуфабрикатов, др.); требования, лимитно-заборные карты и ведомости, накладные, раскройные карты и другие документы, подтверждающие расход материалов в производстве; первичные документы о выработке; опись незавершенного производства цеха; материальный (или) производственный отчет (рис. 4, приложение 4); ведомость №12 – при ведении журнально-ордерной формы учета.

На основе информации материальных отчетов подразделений в бухгалтерии делается запись на списание материалов в производство:

Д-т счетов 20 «Основное производство»,

23 «Вспомогательное производство»,

25 «Общепроизводственные расходы» и др.

К-т сч. 10 «Материалы» [16].

Учет в бухгалтерии. Последовательность записей на счетах рассматривается в параграфе, посвященном проблемам распределения затрат, поэтому здесь описывается документальный учет. В бухгалтерии предприятия по учету затрат на производство при позаказном методе ведутся следующие учетные регистры:

• сводная ведомость расхода материальных ценностей;

• сводная ведомость распределения заработной платы;

• сводная ведомость распределения косвенных и прочих расходов;

• сведения о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства;

• сводная ведомость НЗП;

• ведомости №12 и 15 (при ведении учета по журнально-ордерной форме);

• расчет распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

• лицевой счет заказа;

• оборотная ведомость заказов;

• калькуляция себестоимости продукции.

Учетные регистры ведутся на основе первичных документов, материальных и производственных отчетов, полученных от цехов основного и вспомогательного производств, других подразделений предприятия, а также журналов-ордеров и других учетных регистров, составляемых в бухгалтерии по другим участкам учета.

Лицевой счет заказа является обобщающим документом, в котором собираются все затраты предприятия, относящиеся к данному заказу, определяются сумма незавершенного производства и производственная себестоимость готовой продукции с разбивкой по калькуляционным статьям (рис. 5, приложение 4).

Для контроля за правильностью распределения затрат по заказам, обобщения затрат за месяц и объемов незавершенного производства, а также определения себестоимости выпущенной за месяц продукции ежемесячно рекомендуется составлять оборотную ведомость заказов (рис. 6, приложение 4).

Калькуляция себестоимости продукции составляется в соответствии с открытыми заказами либо на каждое изделие, либо на группу однородных изделий, по статьям, принятым на конкретном предприятии.

Учет и оценка незавершенного производства. Если вы являетесь бухгалтером совсем маленького предприятия или руководство не интересует себестоимость изделий для принятия решений по ценообразованию, выбору продуктового портфеля, тогда вы можете, сделав соответствующую оговорку в учетной политике, принять правила п. 1 ст. 319 гл. 25 Налогового кодекса для оценки и учета НЗП за основу. Если это не так, тогда следует использовать методики финансового и управленческого учета.

Как при позаказном, так и при попередельном методе важен правильный и своевременный учет незавершенного производства, так как его величина влияет на себестоимость выпущенной продукции. Поэтому далее рассматривается учет и оценка НЗП для финансового и управленческого учета.

К незавершенному производству относятся:

на цеховом уровне – детали, узлы, блоки, комплекты, материалы, списанные на производство, находящиеся на рабочих местах, как начатые обработкой, так и неначатые, а также законченные обработкой, т.е. прошедшие все положенные в данном цехе технологические операции и готовые к передаче другим цехам (складам), но не переданные к данному моменту (в бухгалтерском учете – к концу отчетного месяца);

на уровне предприятия – готовая продукция, не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, не полностью укомплектованные и не прошедшие испытания и технической приемки.

Материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, находящиеся в цеховых складах, к незавершенному производству не относятся. Они не должны списываться в производство.

Полуфабрикаты собственного производства, полученные цехами от других цехов и складов, относятся к незавершенному производству независимо от того, где они находятся (в кладовых цехов или на рабочих местах) и в какой стадии обработки (не начатые обработкой, начатые и законченные обработкой).

Окончательно забракованные детали, узлы, изделия должны быть исключены из незавершенного производства и отнесены на затраты по браку (дебет счета 28 «Брак в производстве»).

Оценка незавершенного производства предприятия может осуществляться:

1) по нормативной производственной себестоимости;

2) по прямым статьям расходов;

3) по нормативной стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, в случае, когда величина заработной платы в составе НЗП незначительна и стабильна;

4) по фактическим производственным затратам (в единичном и мелкосерийном производствах).

Рекомендуется разрабатывать нормативы затрат для оценки НЗП: по каждому заказу; для каждого места возникновения затрат (подразделения), принимающего участие в изготовлении данного заказа; в разрезе калькуляционных статей, включаемых в НЗП; в разрезе элементов затрат [10, С. 130–134].

На предприятиях, ведущих сводный учет затрат на производство по полуфабрикатному варианту, норматив по калькуляционной статье «Полуфабрикаты собственного производства» определяют исходя из учетных трансфертных (внутренних) цен на полуфабрикаты.

## 3.2 Распределение расходов на обслуживание производства и управление

Проблема распределения расходов на обслуживание производства и управление имеет вековую историю, ее актуальность возрастает. Это связано, во-первых, с расширяющимся ассортиментом продукции предприятий; во-вторых, с ростом фондоемкости производств, развитием автоматизированных производств, ведущим к увеличению доли общепроизводственных и общехозяйственных затрат в себестоимости продукции; в-третьих, со снижением удельного веса заработной платы основных производственных рабочих в совокупных затратах и с широким распространением именно заработной платы производственных рабочих в качестве базы распределения косвенных расходов по объектам калькулирования.

Для решения проблем идет поиск как в направлении разработки адекватных баз распределения при сохранении традиционного одноступенчатого калькулирования, так и в направлении развития альтернативных калькуляционных систем.

Рассмотрим условную ситуацию, несколько сгустив краски, чтобы ярче проявился эффект искажения себестоимости конкретных продуктов при выборе неадекватной базы распределения косвенных расходов.

Допустим, что в основном цехе приборостроительного предприятия выделены два участка: 1) с преобладанием ручного труда, на нем осуществляется ручная доводка некоторых креплений; используются инструменты и измерительные приборы; 2) с автоматизацией производственного процесса. На участке (1) работают 20 человек со средней заработной платой 100 у. е.; на участке (2) работают 4 оператора с такой же средней заработной платой. Заработная плата высококвалифицированных рабочих – наладчиков и ремонтников – учитывается на счете 25 «Общепроизводственные расходы». За месяц собрано 4 800 у. е. общепроизводственных расходов. В качестве базы распределения ОПР в учетной политике выбрана основная заработная плата производственных рабочих. Исходные данные перед распределением общепроизводственных расходов даны на рис. 7, приложение 5.

Произведем расчеты по распределению общепроизводственных расходов на себестоимость продуктов А и Б.

Шаг 1. Сумма по группе распределения «Общепроизводственные расходы» составляет 4800 у. е. Данная сумма сформировалась на дебете счета 25 «Общепроизводственные расходы» и включает расходы по содержанию и эксплуатации оборудования в сумме 4 100 у. е. (заработная плата и налоги на нее высококвалифицированных специалистов по наладке и ремонту оборудования, специалистов по электронной технике; затраты на запчасти, водоохладительные эмульсии, смазочные материалы, электроэнергию; амортизация и др.); прочие общецеховые расходы – в сумме 700 у. е.

Шаг 2. Определяется общая сумма базы распределения – основной заработной платы производственных рабочих: 2000 + 400 = = 2400 у. е.

Шаг 3. Рассчитывается коэффициент распределения: 4800/2400 = 2.

Шаг 4. Исчисляется сумма общепроизводственных расходов, приходящаяся на продукт А, вырабатываемый на участке (1): 2000 • 2 = 4000 у. е.

Шаг 5. Исчисляется сумма общепроизводственных расходов, приходящаяся на продукт Б,/вырабатываемый на участке (2): 400 • 2 = 800 у. е.

Результаты распределения показаны на рис. 8, приложение 5.

Как видно из расчетов, складывается абсурдная ситуация, когда на высокотехнологичную продукцию приходится незначительная доля затрат на содержание и эксплуатацию оборудования. В то же время на продукцию, вырабатываемую на участке с ручным трудом, относится основная сумма расходов на обслуживание сложного оборудования.

Для выбора адекватной базы распределения необходимо производить как логический анализ, так и анализ по методике «что будет, если?».

Альтернативный вариант распределения косвенных затрат представляет собой многоступенчатый метод на основе «АВ-костинга» (пооперационное калькулирование). Для первого знакомства рассмотрим упрощенный пример – ситуацию с выбором продуктового портфеля на предприятии ОАО «Свет». Оно имеет один производственный цех и общехозяйственные службы. Выпускаются два вида продукции. Продажа продукции А осуществляется крупными партиями (заключено 50 договоров), продажа продукции Б – мелкими партиями (заключено 700 договоров). Применяется традиционная система калькулирования, когда все косвенные расходы собираются в одну группу затрат и распределяются по видам продукции пропорционально выбранной базе. В ОАО «Свет» базой для распределения косвенных расходов является сумма прямых производственных затрат. Доля общехозяйственных и общепроизводственных расходов в составе затрат велика.

Калькуляция прибыли на единицу продукции в разрезе ассортимента по итогам работы за предыдущий отчетный период представлена в табл. 2.

Таблица 2. Калькуляция за базисный год

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Изделие А | Изделие Б |
| Объем реализации, шт.  Производственные затраты на единицу, руб. Общехозяйственные и общепроизводственные расходы на единицу, руб.  Себестоимость единицы продукции, руб. Объем реализации, руб.  Прибыль на единицу, руб. | 1000  6000  4800  10800  11100  300 | 1000  2700  2160  4860  6900  2040 |

На основе этих данных был сделан вывод, что изделие Б рентабельнее, и принято решение о расширении его производства за счет сокращения производства изделия А.

Так как руководство сомневалось в выводах бухгалтерии, был приглашен консультант. В техническом задании ему поставлены вопросы:

сделать предложения по выделению групп затрат;

провести новые расчеты прибыли по изделиям;

сформулировать предложения по производственной программе.

Для анализа ситуации предоставлены дополнительные данные:

1. Состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов (табл. 3).

Таблица 3. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы

|  |  |
| --- | --- |
| Статья | Сумма, тыс. руб. |
| Заработная плата администрации, инженеров, служащих Косвенные расходы по обслуживанию договоров (упаковка, выписка счетов, телефонные переговоры, командировочные расходы и т.д.)  Расходы на обслуживание оборудования и помещений Итого | 1585  3375  2000  6960 |

2. Количество договоров в отчетном периоде (табл. 4).

Таблица 4. Договоры

|  |  |
| --- | --- |
| Изделие | Количество |
| Изделие А  Изделие Б  Итого | 50  700  750 |

Консультант проанализировал ситуацию и сделал вывод, что косвенные расходы по обслуживанию производства и управлению можно разбить на две группы: 1) расходы по обслуживанию заказов (упаковка, выписка счетов, телефонные переговоры, командировочные расходы и т.д.) в сумме 3375 руб. и 2) прочие расходы в сумме 3585 руб.

Первую группу затрат можно прямо связать через драйвер затрат «количество заказов» с продукцией А и Б. Вторую группу решено распределить по сложившейся в объединении методике. Для первой группы ставка драйвера будет равна 4,5 руб. (3375/750). На изделие А будет отнесено 225 руб. (4,5 • 50), на изделие Б – 3150 руб. (4,5 • 700). Прогнозный отчет о прибылях и убытках будет иметь иной вид (табл. 5).

Таблица 5. Прогнозный отчет о прибылях и убытках

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Изделие А | Изделие Б |
| Объем реализации, шт.  Производственные затраты на единицу, руб. Общехозяйственные и общепроизводственные расходы (1) на единицу, руб.  Общехозяйственные и общепроизводственные  расходы (2) на ед., руб.  Себестоимость единицы продукции, руб.  Цена реализации, руб.  Прибыль на единицу, руб. | 1000  6000  225  2472  8697  11100 2403 | 1000  2700  3150  1113  6963  6900  63 |

По данным таблицы первоначальный вариант стратегического решения о продуктовом портфеле был ошибочен.

Можно получить более качественный результат не только при использовании альтернативных методов, но и в рамках традиционных калькуляционных систем. В первую очередь следует проанализировать возможность применения других баз распределения. Кроме рассмотренной выше базы распределения «заработная плата основных производственных рабочих», могут применяться такие показатели, как: объем продаж, стоимость или количество прямоотносимых материалов, количество машино-часов, сметные ставки, рассчитанные на основе стоимости машино-часов; совокупные прямые затраты и т.д. [10, С. 93–94]

При выборе базы распределения нужно учитывать ограничения, поставленные налоговым законодательством в части распределения расходов на обслуживание производства и управление. Например, если организация производит продукцию (А) облагаемую НДС и (Б) не облагаемую НДС, то оно может предъявлять к возмещению из бюджета суммы входящего НДС, относящиеся к затратам на производство продукции (А). Часть затрат можно прямо связать с производством продукции (Б), например, основные материалы, заработную плату производственных рабочих, в ряде случаев общепроизводственные расходы. Общехозяйственные расходы в любом случае подлежат косвенному распределению, В зависимости от выбранной базы распределения их доля, относящаяся к продукции (А), будет изменяться. Поэтому законодательно в качестве базы распределения данных затрат предусмотрена выручка от продаж каждого вида продукции. Порядок распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов в целях расчетов налога на прибыль пропорционально выручке от продаж установлен, например, для организаций, которые наряду с деятельностью, облагаемой налогом на прибыль, осуществляют деятельность, облагаемую единым налогом на вмененный доход.

# Выводы и предложения

Косвенные расходы – это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. В отечественной экономической литературе их также называют накладными расходами.

Косвенные расходы подразделяются на две группы:

• общепроизводственные (производственные) расходы – это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

• общехозяйственные (внепроизводственные) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на балансовом счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Основными направлениями косвенного распределения и перераспределения затрат являются:

распределение общехозяйственных и общепроизводственных расходов по объектам калькулирования;

распределение общехозяйственных расходов между затратами на продукт и затратами на период;

распределение услуг вспомогательных производств;

распределение затрат между незавершенным производством и себестоимостью готовой продукции;

распределение затрат между себестоимостью готовой продукции и себестоимостью проданной продукции;

распределение затрат в комплексных производствах;

распределение затрат по центрам ответственности и по центрам затрат на контролируемые и неконтролируемые;

распределение затрат на переменные и постоянные и др.

Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Понятие «бюджет» в управленческом учете является синонимом слова «план». Следовательно, речь идет о показателях, планируемых самой бухгалтерией. Они базируются на оценочных величинах объемов производства (работ, услуг) и косвенных расходов в предстоящем периоде.

Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов выполняется бухгалтерией накануне наступающего отчетного периода в три этапа:

1. Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода.

2. Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина. При этом под базой понимается какой-либо технико-экономический показатель, который, с точки зрения руководства предприятия, наиболее точно увязывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом готовой продукции.

База для распределения косвенных расходов выбирается предприятием самостоятельно, исходя из специфических особенностей его деятельности, характера выполняемых заказов, их размера, количества и т.д., записывается в учетной политике предприятия и является таковой в течение всего финансового года.

3. Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

При выборе базы распределения нужно учитывать ограничения, поставленные налоговым законодательством в части распределения расходов на обслуживание производства и управление.

# Список использованной литературы

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Реформа бухгалтерского учета. Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Двадцать положений по бухгалтерскому учету. – М.: Ось-89, 2003.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (части I, II, III). Официальный текст. – М.: ЭЛИТ, 2004.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (в ред. приказов Минфина РФ от 30.12.1999. №107н, от 24.03.2000. №31н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №ЗЗн (в ред. приказов Минфина РФ от 30 декабря 1999 г. №107н, от 30 марта 2001 г. №27н // Реформа бухгалтерского учета. Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Двадцать положений по бухгалтерскому учету. – М.: Ось-89, 2003.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Омега-Л, 2004. – 576 с.
6. Вил Р.В., Палий В.Ф. Управленческий учет. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 435 с.
7. Волкова О.Н. Управленческий учет. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 472 с.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 374 с.
9. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. – М: Юристъ, 2003. – 495 с.
10. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
11. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности / Под ред. В.А. Белобородовой. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 379 с.
12. Карпова Т.П. Управленческий учет. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 406 с.
13. Кондратова И.К. Основы управленческого учета. – М: Финансы и статистика, 2001. – 144 с.
14. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 389 с.
15. Николаева О.Е., Шишкова Т.В*.* Управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 274 с.
16. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБК-Пресс, 2000. – 512 с.
17. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.