# Введение

В условиях развивающихся рыночных отношений в нашей стране предприятие получило юридическую и экономическую самостоятельность. Эффективное управление производственной деятельностью предприятия все более зависит от уровня информационного обеспечения его отдельных подразделений и служб. 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. Таким предприятиям необходимо постоянно проводить анализ деятельности для принятия управленческих решений.

Актуальность курсовой работы состоит в том, что для анализа и принятия решений необходима исходная информация, такую информацию получают из ряда показателей, одним из которых является себестоимость продукции (работ, услуг). Данные учета издержек производства (обращения) и калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг) являются важным средством выявления производственных резервов, постоянного контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов с целью повышения рентабельности производства (обращения). Это определяет, что участок издержек производства (обращения) и калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг) занимает наиболее важное место в системе организации. Исчисление себестоимости также необходимо для определения цен на продукцию и услуги, осуществления внутрипроизводственного хозрасчета, исчисления национального дохода в масштабах страны.

Себестоимость продукции (работ, услуг) является одним из основных факторов формирования прибыли. Если она повысилась, то при остальных равных условиях размер прибыли за этот период обязательно уменьшится за счет этого фактора на такую же величину. Между размерами величины прибыли и себестоимости существует обратная функциональная зависимость. Чем меньше себестоимость, тем больше прибыль, и наоборот. Одним из важнейших элементов этого субъекта управления являются затраты.

Целью данной курсовой работы является закрепление на основе теоретических знаний с использованием научной литературы и практического материала практических навыков в области бухгалтерского учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции.

В связи с этим в курсовой работе поставлены следующие задачи:

– дать общее понятие и сущности затрат на производство продукции;

– привести классификацию затрат: отечественный и зарубежный опыт;

– раскрыть основные методы учета затрат и калькуляции себестоимости продукции;

– провести анализ состава и структуры затрат на производство продукции предприятия;

– определить порядок организации учета затрат на производство продукции в исследуемом предприятии и предложить пути его совершенствования.

Объектом исследования курсовой работы является ТОО «Арай»

В курсовой работе использованы следующие методы анализа: горизонтальный, вертикальный, сравнительный, факторный и метод финансовых коэффициентов.

Курсовая работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложения.

В первой главе я рассматриваю экономическую сущность затрат на производство продукции, классификацию и калькуляцию себестоимости продукции.

Во второй главе рассматриваю организацию учета затрат и калькуляцию себестоимости на предприятии «Арай». Анализирую структуру затрат на производство продукции.

В третьей главе я рассматриваю совершенствование учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции с помощью МСФО.

# 1. Экономическая сущность затрат на производство продукции

##

## 1.1 Понятие и сущность затрат на производство продукции

Одним из важнейших объектов управленческого учета на предприятии являются затраты живого и общественного труда на производство и реализацию продукции (работ услуг). В экономической литературе их называют издержками производства. Они представляют собой «денежное измерение суммы ресурсов используемых с какой-либо целью».

Для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство». «Обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги».

Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляют с термином «расходы». Однако более внимательное изучение этих категорий свидетельствует об их серьезном различии. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета расходы включают в себя убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия. Они, как правило, принимают форму оттока уменьшения актива.

В указе Президента Республики Казахстан, имеющем силу закона, «О бухгалтерском учете» от 26 декабря 1995 г. №2732 и в концептуальной основе для подготовки и представления финансовых отчетов, утвержденных постановлением Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 12 ноября 1996 г. №2 отмечается, что «расходы – это уменьшение активов, либо увеличение обязательств в отчетном периоде».

К расходам относят:

– постоянные, имеющие место в каждом производственном цикле, или имеющие частую периодичность (менее месяца), именуемые текущими затратами;

– единовременные расходы, связанные с подготовкой производства, или периодические затраты, связанные с определенными условиями (годовые ремонты и др.), обеспечивающие процесс производства в течение времени, превышающего планируемый или отчетный период, называемые расходами будущих периодов. Единовременные однократные расходы (пусковые расходы, расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и др.) включаются в себестоимость продукции, работ и услуг по частям в порядке и сроки, установленные при утверждении сметы.

Единовременные периодически производимые расходы (расходы на оплату отпусков, на проведение ремонта и др.) включаются в себестоимость продукции каждого периода в течение года в размерах, предусмотренных планом (нормами, нормативами).

В зависимости от соотношения между плановым и фактическим размером расходов, сумму отклонений рассматривают как расходы будущих периодов или как резерв предстоящих платежей.

Значительную долю в общем объеме расходов занимают затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг), из которых слагается ее себестоимость, являющаяся одним из основных оценочных показателей, определяющих качество работы предприятий. Уровень себестоимости и его динамика показывают, насколько рационально используются основные и оборотные средства, степень эффективности и организации труда, соблюдение режима экономии. Являясь подавляющей составной частью стоимости, а также единственным показателем, характеризующим размер затрат на производство, себестоимость служит исходной базой для проектирования и установления цены изделия.

Поскольку цены должны как можно точнее отражать общественно необходимые затраты труда, а непосредственно измерять эти затраты нельзя, постольку себестоимость используется практически как инструмент учета этих затрат. В ценообразовании себестоимость становится нижним пределом цены, что призвано стимулировать поиск резервов производства. В условиях рыночной экономики нет смысла заниматься самообманом, выдавая без хозяйственность за эффективное ведение хозяйства. Себестоимость полнее осуществляет функции как элемент цены и как инструмент управления хозяйствующим субъектом. Когда трудовой коллектив начинает работать на рынок, а не на склад, как это имеет место при командно – административной системе управления, уровень себестоимости характеризует экономическое положение предприятия, его конкурентно способность. Себестоимость органически связанна с основными экономическими показателями – доходом и рентабельностью (доходностью). Снижение себестоимости, как правило, увеличивает доход и повышает рентабельность производства и наоборот. Поскольку снижение себестоимости при прочих равных условиях соответствует возрастанию дохода, то оно становится очень важным экономическим стимулом для коллектива. Рост и снижение себестоимости влияют на платежи в бюджет и выплату дивидендов собственникам. Правильное определение затрат на производство поможет избежать конфликтов с налоговыми службами при налогообложение дохода, а им представлены широкие права в применение штрафных санкций к хозяйствующим субъектам, допускающих сокрытие доходов от налогообложения.

Зачастую в практике затраты подразделяют на условно-постоянные и условно-переменные.

К условно-постоянным относят затраты, величина которых не меняется при изменении объема выпуска продукции. Это расходы на отопление и освещение производственных помещений, заработная плата производственного персонала, амортизация основных средств, износ нематериальных активов и др.

К условно-переменным относят затраты, величина которых увеличивается или уменьшается в соответствии с изменением объема выпуска продукции. Это расход сырья и основных материалов, технологической энергии и топлива, заработная плата производственных рабочих и др.

При определении себестоимости продукции затраты распределяются таким образом, чтобы их доля, включаемая в себестоимость продукции в отчетном периоде, соответствовала бы количеству продукции, выпускаемой в этом периоде.

Кроме того, затраты по принадлежности к процессу производства подразделяются на производственные (возникающие в ходе процесса производства) и «непроизводственные (связанные с реализацией продукции, не возмещаемые покупателями).

По назначению издержки делят на основные (неизбежные при любых условиях производства) и накладные (в основном расходы по организации производства).

По способу включения в себестоимость продукции расходы подразделяют на прямые, которые можно прямо отнести на объекты учета или калькуляции, и косвенные, распределяемые на объекты учета или калькуляции косвенным путем.

## 1.2 Классификация затрат: отечественный и зарубежный опыт

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Классификация является одним из методов познания изучаемых объектов.

Классификация – это разделение на классы на основе определенных общих признаков объектов и закономерных связей между ними. Чем больше выделено признаков классификации, тем выше степень познания объектов.

Классификация затрат – группировка их по определенному признаку для использования в оперативном контроле, формировании себестоимости продукции и получения информации, необходимой для принятия управленческих решений. Она лежит в основе организации учета и анализа производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции. Классификация должна отражать все характерные признаки, по которым одни затраты отличаются от других, разграничивать их по функциональной роли, в соответствии с которой каждый элемент, каждая сумма затрат выполняет какую-то определенную функцию.

Разнохарактерность затрат, их отношение к производству продукции, предопределяет необходимость научно-обоснованной классификации затрат на производство и реализацию продукции. Этот вопрос хорошо изучен в теории зарубежного и отечественного учета и анализа. Как в отечественной, так и в зарубежной профессиональной литературе нет единого мнения о классификационных группах затрат и применяемых терминах для их обозначения. Классификация затрат по различным признакам в отечественной практике приведена в таблице 1.

По экономическим элементам затраты группируются в финансовом учете. Такая группировка позволяет определить в финансовом учете результат (доход или убыток) по обычным видам деятельности.

Под элементом понимается однородный вид затрат, вызванный технологией и организацией производства. Группировка затрат по элементам призвана дать ответ на вопрос: сколько и что затрачено на производство в отчетном периоде. При этом не учитывается, где и на что израсходованы средства. В результате такой группировки органы статистики получают возможность установить объем национального дохода, созданного в отраслях экономики. Экономические элементы, в отличие от большинства статей калькуляции, не подлежат дальнейшему делению, т.е. их невозможно разложить на составные части. В отечественной практике группировка затрат по элементам является единой и обязательной для применения на всех промышленных предприятиях. Это связано прежде всего с необходимостью обеспечения единообразного состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятиями соответствующих отраслей промышленности.

Таблица 1. Классификация затрат на производство

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №п/п | Признаки классификации | Подразделения затрат |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. | По экономическим элементам. | Экономические элементы затрат. |
| 2. | По статьям себестоимости. | Статьи калькуляции себестоимости. |
| 3. | По отношению к технологическому процессу или по экономической роли. | Основные, накладные. |
| 4. | По составу. | Одноэлементные, комплексные. |
| 5. | По способу отнесения на себестоимость продукта. | Прямые, косвенные. |
| 6. | По роли в процессе производства. | Производственные, внепроизводственные. |
| 7. | По целесообразности расходования или по эффективности. | Производительные, непроизводительные. |
| 8. | По возможности охвата планом. | Планируемые, не планируемые. |
| 9. | По отношению к объему производства. | Переменные, постоянные. |
| 10. | По периодичности возникновения. | Текущие единовременные. |
| 11. | По отношению к готовому продукту. | Затраты на незавершенное производство, затраты на готовый продукт. |

В методических рекомендациях к казахстанскому стандарту бухгалтерского учета №7 «Учет товарно-материальных запасов» затраты, образующие производственную себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

1. материальные затраты;

2. затраты на оплату труда;

3. отчисления на страхование;

4. износ основных средств;

5. прочие затраты;

В типовом плане счетов бухгалтерского учета имеется единая система одноэлементных транзитных счетов, которая обеспечивает учет всех затрат по экономическим элементам и их распределение между хозяйственными процессами.

Затраты в разрезе статей калькуляции группируются в управленческом учете. Для исчисления производственной себестоимости продукции (работ, услуг) необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на наши цели (куда, на что) эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению их к технологическому процессу. Иными словами, классификация затрат по статьям калькуляции дает ответ на вопрос: на что израсходованы ресурсы и где? Такая группировка позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции. Постоянная проверка затрат по статьям калькуляции раскрывает назначение и связь каждой статьи с технологическим процессом, позволяет определить, как формируются затраты по видам вырабатываемой продукции и местам их возникновения (цехам, участкам, бригадам), а также выявить непроизводительные расходы и потери.

В методических рекомендациях к указанному выше казахстанскому стандарту бухгалтерского учета приводится группировка затрат по статьям калькуляции. Она включает в себя следующие статьи:

1. материалы, за вычетом возвратных отходов;

2. оплата труда;

3. отчисления на страхование;

4. накладные расходы;

В результате различия в подходах к группировке затрат в финансовом и управленческом учете, информация о финансовом результате формируется по-разному. По данным финансового учета можно рассчитать финансовый результат деятельности всего предприятия (эта информация представляется в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности). Из информации управленческого учета можно узнать, на сколько доходен (прибылен тот или иной вид продукции (работ, услуг)).

Единая классификация затрат для всех отраслей экономики до сих пор была существенным преимуществом отечественного учета перед западным, где отсутствуют подобные единые классификации, регламентирующие состав затрат по элементам и статьям калькуляции. Перечень статей затрат, т.е. вопрос о том, по каким статьям классифицировать затраты, каждое предприятие в условиях рынка решает самостоятельно. Иными словами, руководство хозяйствующего субъекта само решает, в каких разрезах классифицировать затраты; насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности; вести учет фактических либо стандартных (плановых, нормативных), полных либо частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат.

Каждое предприятие, в своем производственном учете имеет право разрабатывать и использовать для управления затратами свою номенклатуру затрат. Отличительная черта таких классификаций их условность, упрощенность, смешение различных признаков группировки затрат, частая подмена одного понятия другим (например, косвенные, накладные и постоянные затраты). Это можно объяснить прагматизмом западного учета, так как все направлено на создание условия для удобства практического применения, что иногда нарушает стройную систему или схему классификации.

Это отмечает профессор С.С. Сатубалдин «каждый предприниматель, – пишет он, – классифицирует производственные затраты по своему усмотрению. На Западе вопрос классификации исследуется очень серьезно, о чем свидетельствует приведенная ниже таблица 2, составленная на основе изучения отечественной и зарубежной профессиональной литературы.

Таблица 2. Классификация затрат на производство в западном управленском учете

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Признаки классификации. | Подразделение затрат. |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. | По элемента или номенклатурным статьям затрат. | 1. Прямые материалы2. Прямая заработная плата.3. Накладные расходы |
| 2. | По способу отнесения на себестоимость продукта | 1. Прямые (материалы, заработная плата производственных рабочих).2. Косвенные (накладные расходы). |
| 3. | По отношению к объему производства | 1. постоянные.2. переменные. |
| 4. | По составу или определенному периоду | 1. Фактические (прошлые).2. Смежные (плановые или прогнозные). |
| 5. | По степени управления | 1. Общие.2. Средние (затраты на единицу). |
| 6. | По функции управления. | 1. Производственные.2. Коммерческие.3. Административные. |
| 7. | По порядку отнесения затрат на период генерирования прибыли. | 1. На продукт.2. На период. |
| 8. | По местам возникновения (центрам затрат). | Структурные подразделения предприятия: рабочее место, участок, цех и др. |
| 9. | По зонам (центрам ответственности). | Центры: затрат, доходов, прибыли,инвестиций. |
| 10 | По носителям затрат. | Виды продукции (работ, услуг)предприятия, предназначенные к реализации. |
| 11. | В зависимости от основных задач управленческого учета, к которым относятся: |  |
|  | а) Расчет себестоимостипроизводственной продукции, оценка стоимости запасов и произведенной продукции. | 1. Входящие и истекшие.2. Прямые и косвенные.3. Основные и накладные.4. Входящие в себестоимость(производственные) и затраты отчетногопериода (периодические, непроизводственные).5. Одноэлементные и комплексные.6. Текущие и единовременные. |
|  | б) Принятие решения и планирование. | 1. Постоянные (условно-постоянные) ипеременные.2. Принимаемые и не принимаемые врасчет при оценках (устранимые инеустранимые).3. Безвозвратные затраты.4-Вмененные (упущенная выгода).5. Предельные (маржинальные) иприростные (инкрементные).6. Планируемые и не планируемые. |
|  | в) Контроль и регулирование. | 1. Регулируемые.2. Нерегулируемые. |

Сравнивая системы классификации затрат, применяемые в отечественном и западном учете, можно говорить об общих моментах и различиях. И у нас, и за рубежом имеет место классификации затрат на основные и накладные, прямые и косвенные, переменные и постоянные.

В западном управленческом учете по сравнению с нашим учетом есть глубоко и всесторонне разработанная теория классификации затрат по системе «директ-костинг», основной содержательной характеристикой которой является разделение затрат на переменные и постоянные в зависимости применений объема производства. Эта классификация описывается почти всеми авторами учебников и учебных пособий, опубликованных на Западе и переведенных на русский язык. У нас же она до сих пор использовалась незначительно. Лишь в аналитических целях производственные затраты подразделялись на условно-переменные и условно-постоянные.

## 1.3 Основные методы учета затрат и калькуляции себестоимости продукции

Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей товарной продукции называется калькуляцией. Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную или фактическую калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидностью плановой являетсясметные калькуляции, которые составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других, затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Поэтому и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года – ниже. Отчетные или фактические калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и не планируемые непроизводительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами. Различают простой, нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции. Простой методприменяется на предприятиях, вырабатывающих однородную продукцию, не имеющих полуфабрикатов и незавершенного производства. В этих предприятиях все производственные расходы за отчетный период составляют себестоимость всей выработанной продукции (работ, услуг). Себестоимость единицы продукции исчисляется путем деления суммы производственных расходов на количество единиц продукции.

Нормативный метод.Основная методика распределения расходов основана на нормативных (расчетных) ставках в процентах и сумм отклонений фактических расходов от нормативных. Для этого предварительно рассчитывают нормативную калькуляцию на изделие, составленную на основе нормативного набора расхода материалов, транспортно-заготовительных расходов, нормативных расценок на изделие, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, рассчитанных на основе машино-часов работы оборудования и сметных сумм расходов на один машино-час работы, а также сметы накладных расходов. Затем согласно процентным отношениям исчисляют нормативные расходы. Отклонение нормативных расходов от фактических относят на изделия пропорционально суммам расходов на изделие.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции, в основном, применяют на предприятиях с массовым производством, хотя он может быть применен в мелкосерийном и индивидуальном производствах машиностроительной, металлообрабатывающей и др. отраслей экономики.

Организацию работ по нормативному методу начинают с составления технологических и нормативных карт, в которых определяют расход материалов, заработной платы и другие затраты, связанные с извлечением дохода. На основе нормативных карт составляют нормативные калькуляции, в которых указана нормативная себестоимость единицы продукции. При их составлении исходят из действующей технологии производства, норм времени и расценок по оплате труда, норм расхода материалов и покупных полуфабрикатов с указанием черновой массы, чистой массы и отходов, действующих цен на материалы и покупные полуфабрикаты, утвержденных квартальных смет накладных расходов. Необходимо установить порядок оформления изменений норм и смет расходов, а также порядок извещения заинтересованных отделов и цехов предприятия об изменениях технологического процесса, норм и смет. При нормативном метоле важно также упорядочить складское и весоизмерительное хозяйства, хранение и отпуск материалов на производство, обеспечить цехи счетчиками и устройствами для определения потребления воды, пара, газа. электроэнергии не только в целом по цеху, но и по отдельным видам продукции (если энергетические и другие расходы относятся на продукцию прямым путем).

Материалы на производство продукции выдают строго в пределах установленных лимитов. Лимитирование отпуска материалов осуществляют в целевом порядке на основе действующих прогрессивных норм расхода материалов, объема производственной программы с учетом остатков материалов, не израсходованных цехами на начало месяца. Документирование отпуска материалов сверх установленного лимита должно обеспечить оперативный контроль и анализ причин, повлекших необходимость такого отпуска материалов. Получение материалов, необходимых для изготовления продукции взамен забракованной, оформляется требованиями, выписываемыми на основании актов о браке, в которых указывается код изделия, детали или номер заказа, по которому забракована продукция. Количественный учет остатков и движения сырья и материалов в производстве осуществляет планово-производственный отдел, а стоимостной – бухгалтерия.

Учет отклонений от норм организуется в зависимости от технических особенностей оборудования, сырья и материалов, нормирования их расхода и технологического процесса производства. На отклонения от норм влияют такие факторы, как замена материалов, качество их использования (качество раскроя), использование отходов вместо полноценных материалов и др. Выявление отклонений от норм по расходу материалов производится путем документирования, партионного раскроя материалов, инвентаризации (инвентарным методом).

Сводный учет затрат на производство ведется в ведомости сводного учета затрат. Поскольку объектами калькуляции могут быть отдельные виды или группы однородных изделии, аналитические счета в ведомости открывают для учета затрат по изготовлению одного или нескольких видов однородной продукции. При учете затрат на производство одного вида изделии расчет по нормам за отчетный месяц (период) нормативной себестоимости выпуска в ведомости учета производства получают путем умножения норматива по каждой статье расхода на количество фактически выпущенной продукции. При групповом учете затрат на производство однородной продукции для определения нормативной стоимости выпущенной продукции составляют сводку нормативной стоимости каждого вида продукции, входящей в эту группу, и итог из этой сводки записывают в ведомость учета производства по статьям калькуляции.

Фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют в ведомости расчета себестоимости единицы продукции, в которую записывают из нормативной калькуляции нормативы по статьям затрат, а сумму изменении норм и отклонений от норм определяют на основании индексов, указанных в ведомостях учета производства. На предприятиях швейной, обувной, трикотажной, резиновой и других отраслей промышленности, в которых плановые нормы близки к действующим, для исчисления себестоимости продукции вместо нормативных могут быть применены плановые калькуляции. При составлении нормативных, плановых и отчетных калькуляций необходимо применять единую номенклатуру статей расходов. Фактическая себестоимость продукции исчисляется путем прибавления к нормативной себестоимости или вычета из нее выявленных в отчетном месяце отклонений от норм и изменений норм.

Позаказный метод.Позаказный метод учета затрат и калькуляции себестоимости продукции применяют на предприятиях с мелкосерийным и индивидуальным производством, на ремонтных предприятиях, экспериментальных цехах, предприятиях оказывающих услуги связи и т.п. Все прямые затраты учитывают в разрезе установленной номенклатуры статей но отдельным заказам. Заказы открывают на одно изделие в индивидуальном и на несколько изделий в мелкосерийном производстве. Основанием для открытия заказов служат договора с заказчиками на изготовление того или иного вида продукции. Заказы открывают в планово-производственном отделе предприятия на специальных бланках, которые затем поступают в цеха-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. Себестоимость заказа состоит из суммы затрат, связанных с его изготовлением. Фактическая себестоимость при позаказном методе будет определена после окончания заказа, до этого все затраты составляют незавершенное производство. Недостаток позаказного метода заключается в том, что при изготовлении сложных, неповторяющихся или редко повторяющихся заказов трудно организовать нормирование материальных и трудовых затрат, затруднено составление нормативных калькуляций и осуществление предварительного контроля и контроля за издержками в ходе производства.

В целях устранения этого недостатка при изготовлении крупных изделии с длительным циклом производства (в кораблестроении, тяжелом машиностроении) заказы рекомендуется открывать на отдельные их узлы (агрегаты, конструкционные элементы), представляющие собой законченные конструкции. В мелкосерийном производстве в заказ включают такое количество изделии, которое планируют выпустить в текущем месяце. Необходимо подразделять в учете все узлы и детали, используемые для изготовления только конкретного изделия (заказа) или нескольких изделии (заказов).

По первому виду деталей и узлов учет затрат организуют позаказным методом; по второму – нормативным методом, так как эти изделия изготавливают в порядке серийного или массового производства. Таким образом, общая стоимость изделия, изготовляемого в индивидуальном порядке, будет слагаться из затрат, учтенных по заказу (в части оригинальных, неповторяемых узлов и деталей), и стоимости общих узлов и деталей, себестоимость которых исчисляется в порядке массового или серийного производства по нормативному методу. Работники экономической службы предприятия должны стремиться к применению, где это возможно, элементов нормативного метода учета затрат на производство в условиях индивидуального и мелкосерийного производства. Группируют затраты по заказам и исчисляют себестоимость каждого заказа в Карточках учета производства (приведена ниже). На основании карточек составляют отчетную калькуляцию себестоимости единицы продукции.

Попередельный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции применяют на предприятиях с массовым производством продукции, в котором из исходного сырья путем последовательной обработки в ходе технологического процесса вырабатывают готовый продукт. Этот метод применяют на предприятиях, комплексно использующих исходное сырье: в металлургической, химической, нефтеперерабатывающей и других отраслях. Например, на предприятиях текстильной промышленности имеются три передела – прядильный, ткацкий и отделочный; в черной металлургии – доменный, сталеплавильный, прокатный; в кожевенном производстве – зольный, дубильный и отделочный. Затраты на производство при попередельном методе учитывают ни отдельным фазам, стадиям, переходам, которые обобщенно начинают переделами, и результате после каждого передела вырабатывают полуфабрикат. а в конечном итоге – готовую продукции). Перечень переделов устанавливают на основе данных о технологических процессах с учетом используемого оборудования, прерывности процессов производства, характера выпускаемых полуфабрикатов, продукции и других специфических условии. При этом учитывают возможности организации планирования и учета затрат по переделам, учета и оценки незавершенного производства, калькуляции себестоимости полуфабрикатов собственного производства и готовой продукции.

При применении попередельного метода должны быть использованы основные элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонении фактических расходов от текущих норм, а также выявление и учет изменения норм. В документации по расходу ресурсов, трудовых затрат и оперативной отчетности должен отражаться не только фактический расход материальных, энергетических и других затрат, но и расход их по нормам или основанным на них производственным заданиям (рецептурам, сметкам и т.п.). Необходимо обеспечить своевременное выявление экономии или дополнительных затрат за счет отступлений от установленного технологического процесса, изменений состава и расходованных материальных затрат, ассортимента выпуска продукции, ее сортности и т.п.

Применяется два варианта попередельного метода учета затрат и калькуляции себестоимости продукции: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный. При полуфабрикатном варианте калькуляции составляют по каждому переделу (фазе, стадии, агрегату), включая накладные расходы. При бесполуфабрикатном варианте калькулируют только себестоимость готовой продукции, которая образуется из материальных и трудовых и других затрат на первом переделе и затрат на обработку, возникающих на последующих переделах.

Учет затрат на производство при попередельном методе ведут в карточках учета затрат на производство или ведомостях, открываемых на каждый передел. В металлургии, лесопильной и других отраслях промышленности, где из одного исходного сырья в одном производственном процессе получают продукцию разных сортов или марок, для определения ее себестоимости применяют коэффициенты. Например, при распиловке леса из одного исходного сырья получают доски обрезные, доски необрезные разных сортов, деловой и дровяной горбыль. В таких случаях первый сорт одного определенного наименования принимают за единицу, а остальные сорта имеют коэффициенты больше или меньше единицы, обычно, исходя из отпускной цены данного сорта к цене того сорта, который принят за единицу.

Основной недостаток простого, позаказного и попередельного методов учета затрат состоит в том, что фактическую себестоимость продукции определяют по окончании отчетного периода или же после выполнения заказа, а это лишает возможности руководство предприятия (цеха) следить в течение отчетного периода за соответствием фактических затрат на производство установленным по плану (нормам). Кроме того, при этих методах учета фактическую себестоимость единицы продукции и всего выпуска сравнивают с данными по плану (плановыми калькуляциями), в котором нормы затрат рассчитаны как средние величины па весь планируемый период, в силу чего они не всегда могут точно отражать действительный уровень затрат на производство с учетом мероприятий, проводимых в соответствии с оргтехпланом предприятия.

Эти недостатки устраняют путем применения нормативного метода, при котором фактическую себестоимость единицы продукции и всего выпуска сопоставляют с нормативной себестоимостью, которую, в отличие от плановой себестоимости, определяют на основе действующего на данный период технологического процесса производства, а также прогрессивных норм расхода материальных, трудовых и других затрат. В нормативную калькуляцию вносят изменения норм по мере осуществления мероприятии оргтехплана по совершенствованию технологии и организации производства. Учет затрат построен таким образом, что отклонения от норм расхода материальных, трудовых и других расходов выявляют в ходе производства, когда еще есть возможность повлиять на них, а не после отчетного периода или после выполнения заказа, когда такой возможности уже нет.

Таким образом, под методом калькуляции понимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции. Определение себестоимости продукции (работ, услуг) должно отвечать отраслевой специфике предприятия, а также особенностям организации производства.

# 2. Организация учета затрат на производство и калькуляции себестоимости на предприятии

##

## 2.1 Краткая характеристика исследуемого предприятия

ТОО «Арай» как юридическое лицо зарегистрировано 20 июля 1999 года в Управлении Юстиции за №7013–1901-ТОО.

ТОО «Арай» осуществляет следующие виды деятельности:

1) Производство и развозка кислорода и сопутствующих видов продукции (карбид, углекислота и т.п.)

2) торгово-закупочная деятельность, в том числе организация собственной оптово-розничной торгово-сбытовой сети;

3) финансовая деятельность;

4) маркетинговая и рекламная деятельность, предоставление брокерских (посреднических) услуг по всем видам сделок.

Основными из всех видов деятельности ТОО «Арай» является производство и развозка кислорода и сопутствующих видов продукции, применяемого в медицинских целях и строительстве.

Рисунок 1. Динамика реализации продукции ТОО «Арай» по видам

Таблица 3. Структура товарной продукции ТОО «Арай»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Продукция | Выручка от реализации | Откл. (%) |
| 2004 г. | 2005 г. | 2006 г. |  |  |
| тыс. тенге | % | тыс. тенге | % | тыс. тенге | % |
| 1. Кислород в баллонах | 130317,2 | 61,7 | 370922,8 | 64,1 | 488436,1 | 60 | 284,6 | 131,6 |
| 2. Карбид в бочках | 38440,4 | 18,3 | 106959,2 | 18,5 | 146530,8 | 18 | 278,2 | 136,9 |
| 3. Углекислота в баллонах | 26823,7 | 12,6 | 79198,8 | 13,7 | 97687,2 | 12 | 295,2 | 123,3 |
| 4. Прочая | 15629,7 | 7,4 | 21661,1 | 3,7 | 81406,1 | 10 | 138,5 | 375,8 |
| Итого | 211211,0 | 100 | 578741,9 | 100 | 814060,2 | 100 | 274,0 | 140,6 |

Из рисунка 1 и таблицы 3 видно, что удельный вес реализации кислорода в баллонах в структуре товарной продукции в 2004 году составлял 61,7%, уменьшившись в 2005 году до 64,1% и в 2006 году до 60%. Зато наблюдается увеличение прочей продукции, если в 2004 году их удельный вес составлял 7,4% то в 2006 году 10%. В то же время в ТОО «Арай» за 2006 год реализовало кислород в баллонах на сумму 488436,1 тыс. тенге, что на 31,6% больше показателя 2005 года, а показатель 2005 года в свою очередь больше 2004 года на 184,6%. Удельный вес реализации углекислоты в баллонах в структуре товарной продукции в 2004 году составил 12,6%, в 2005 году 13,7% и в 2006 году 12%. Карбита в бочках составило 18%, 18,5% и 18,3% соответственно. Из данной таблицы также видно, что реализация кислорода в баллонах, карбида в бочках и углекислоты в баллонах составляют наибольший удельный вес в структуре товарной продукции, так в 2006 году 90%, в 2005 году 96,3% и в 2004 году 92,6%.

## 2.2 Анализ состава и структуры затрат на производство продукции

В ТОО «Арай» затраты на производство и реализацию кислорода и сопутствующей продукции можно разделить по следующим статьям: расходы по реализации товаров (работ и услуг); общие и административные расходы; расходы по процентам.

В таблице 4 представлены данные по расходам и доходам ТОО «Арай»за 2005–2006 годы. Согласно таблицы 4 в 2006 году доход ТОО «Арай» от реализации товаров (работ и услуг) увеличился на 235318 тыс. тенге по сравнению с 2005 годом, а их себестоимость на 134447 тенге. Валовый доход 2006 года составил 212319 тыс. тенге, что на 100871 тыс. тенге больше суммы 2005 года, в итоге чистый доход 2006 года увеличился на 89588 тыс. тенге показателя 2005 года составив 181670 тыс. тенге.

Таблица 4. Расходы и доходы ТОО «Арай» за 2005–2006 гг. тыс. тенге

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателей | 2005 г. | 2006 г. | Откл. (+,–) |
| доход от реализации продукции (работ, услуг) | 578742 | 814060 | 235318 |
| себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) | 467294 | 601741 | 134447 |
| валовой доход | 111448 | 212319 | 100871 |
| расходы периода – всего | 12536 | 25532 | 12996 |
| в том числе: |  |  |  |
| общие и административные расходы | 9036,0 | 17915,8 | 8851,3 |
| расходы по реализации | 3284,7 | 7274,6 | 3989,9 |
| расходы по процентам | 215,3 | 341,6 | 154,8 |
| Доход (убыток) от основной деятельности | 98912 | 186787 | 87875 |
| доход (убыток) от обычной деятельности до налогообложения | 98912 | 186787 | 87875 |
| расходы по подоходному налогу | 6830 | 5147 | -1683 |
| доход (убыток от обычной деятельности после налогообложения | 92082 | 181670 | 89588 |
| Чистый доход (убыток) | 92082 | 181670 | 89588 |

Себестоимость реализованных товаров (работ и услуг) включает следующие статьи затрат: «Материалы», «Расходы на оплату труда рабочих», «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и механизмов», «Накладные расходы».

В подстатью «Материалы» включаются затраты на используемые непосредственно при выполнении работ материалы, топливо, электроэнергию, пар, воду и другие виды материальных ресурсов. Указанные затраты определяются исходя из стоимости приобретения этих ресурсов, расходов на их доставку до приобъектного склада и заготовительно-складских расходов, включая затраты на комплектацию материалов, осуществляемую конторой материально-технического снабжения или управления производственно-технологической комплектации.

Из затрат на материалы, отражаемых в себестоимости работ, исключается стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами производства понимаются остатки материалов, деталей и других материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе выполнения работ и утратившие полностью или частично потребительские качества исходных ресурсов (физические или химические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами или вовсе не используемые по прямому назначению. Не относятся к отходам остатки материальных ресурсов, которые передаются в другие подразделения организации в качестве полноценного материала для производства других видов работ (услуг).

По подстатье «Материалы» не отражаются затраты на материалы, запасные части, энергию и смазочные материалы, предназначенные для содержания и эксплуатации машин и механизмов, затраты на материалы, используемые в подсобных производствах, обслуживающих и прочих хозяйствах, а также на материалы, расходуемые на административно-хозяйственные и другие нужды производства, предусматриваемые в составе накладных расходов.

По подстатье «Расходы на оплату труда рабочих» отражаются все расходы по оплате труда производственных рабочих (включая рабочих, не состоящих в штате) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад), занятых непосредственно в работах, исчисленные по принятым в организации системам и формам оплаты труда.

В подстатью «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и механизмов» включаются: затраты по принятым в организации системам и формам оплаты труда работников: рабочих, занятых управлением машинами и механизмами (механиков, машинистов, мотористов и других рабочих профессий, занятых управлением машинами и механизмами) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад); затраты материальных ресурсов, включая топливо и энергию на эксплуатационные цели; амортизационные отчисления на полное восстановление машин и механизмов, а также производственных приспособлений и оборудования, учитываемых в составе основных фондов и т.п.

К накладным расходам относятся административно-хозяйственные расходы, расходы на обслуживание работников, прочие накладные расходы.

Рассмотрим себестоимость реализуемой продукции по статьям затрат, представленным в таблице 5 (см. приложение). Как видно из таблицы 5 в 2004 году наибольшую долю составляли затраты на материалы 80, 91%, расходы на оплату труда составили 8, 62%, расходы по содержанию и эксплуатации машин и механизмов 7,12% и накладные расходы 3,36%.

В 2005 году затрат на материалы составила 370146 тыс. тенге или 79, 21% от общей суммы затрат, увеличившись по сравнению с 2004 годом на 188213 тыс. тенге, но их доля в общей сумме затрат за 2005 год сократилась по сравнению с 2004 годом на 1,7%. По статье расходы на оплату труда также наблюдается увеличение суммы затрат на 36301 тыс. тенге. Доля данного вида затрат в общей сумме 2005 года по сравнению с 2004 годом увеличилась на 3,29, связано это с пересмотром руководством ТОО «Арай» материального стимулирования труда в сторону их увеличения. В 2005 году расходы по содержанию и эксплуатации машин и механизмов составили 27259 тыс. тенге или 5,83% и накладные расходы 14215 тыс. тенге или 3,04%.

По результатам 2006 года видно, что на материалы сумма затрат увеличилась на 117424 тыс. тенге, что составило 81,03% в общей доле затрат рассматриваемого года, а расходы на оплату труда на 19478 тыс. тенге составив 75152 тыс. тенге или 12, 49%. Расходы по содержанию и эксплуатации машин и механизмов составили лишь 26397 тыс. тенге или 4,39% уменьшившись по сравнению с 2005 годом на 862 тыс. тенге, а накладные расходы составили 12622 тыс. тенге или 2,10% уменьшившись на 1593 тыс. тенге.

Таким образом, что общая стоимость затрат в 2005 году увеличилась по сравнению с 2004 годом на 242434 тыс. тенге, а в 2006 году еще на 134447 тыс. тенге. Такому результату способствовало повышение объема производства товарной продукции, а также увеличение рыночной цены материалов используемых при производству кислорода и сопутствующих ему товаров и увеличение объема заработной платы рабочего персонала организации за счет уменьшения затрат на содержание машин и накладных расходов.

## 2.3 Организация и порядок учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции

В ТОО «Арай» учет затрат на производство и реализацию товаров (работ и услуг) осуществляется на основе первичной учетной документации, оформленной в порядке, установленном соответствующими нормативными актами.

Первичная документация составляется с обязательным кодированием, обеспечивающим учет по видам работ (в необходимых случаях в разрезе статей и элементов затрат), а также в разрезе участков, бригад, подразделений и служб организации, в соответствии с требованиями внутрипроизводственного хозрасчета. К первичным документам учета расходов по реализации товаров (работ услуг) относятся: расходные кассовые ордера, счета фактуры, товарно-транспортные накладные, авансовые отчеты чеки, инвентарные карточки (карточки на основные средства).

Синтетический учет ведется на активном, собирательно-распределительном счете 7110 «Расходы по реализации товаров (работ, услуг)», финансово-хозяйственной деятельности субъектов, утвержденного постановлением Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 18 ноября 1996 г. №6. В таблице 6 приводится корреспонденция счетов по счету 7110 «Расходы по реализации товаров (работ, услуг)» ТОО «Арай» за декабрь 2006 года.

Таблица 6. Хозяйственные операции за декабрь 2006 года

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № пп | Содержание хозяйственных операций | Сумма тенге | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Начислена заработная плата работникам, связанным с реализацией товаров, а также работникам, обслуживающим процесс отгрузки и реализации товаров, работ, услуг | 396413,00 | 7110 | 3350 |
| 2. | Начислена амортизация основным средствам, используемым в процессе реализации:– здание,– автомобиль «Газель»,– прочие. | 30724,174560,0012366,02 | 7110 | 2420 |
| 3. | Расходы на топливо, бензин | 38317,00 | 7110 | 1310 |
| 4. | Аренда склада АО Биназар | 44270,00 | 7110 | 16102910 |
| 5. | Рекламное агентство плюс:Авансовый отчет №1Авансовый отчет №4Авансовый отчет №5Реклама | 23402,0021650,0015574,0017071,67 | 7110 | 16102910 |
| 6. | Услуги почты«АО «Казпочта»Авансовый отчет №2 | 6925,00 | 7110 | 16102910 |

В конце года счет 7110 закрывают, списывая в Дебет счета 5430, т.е. в конце отчетного периода (года), учтенные расходы списываются на счет итогового дохода (убытка). Аналитический учет расходов по реализации товаров (работ услуг) ведется в журнале-ордере №14.

К общим и административным расходам относятся расходы, связанные с обслуживанием ТОО «Арай» в целом и управлением всей его производственно-хозяйственной деятельностью.

На рисунке 3 представлена организация документооборота по учету общих и административных расходов. К первичным документам относятся: расходные кассовые ордера, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, накладные на внутреннее перемещение товара, товарные чеки, авансовые отчеты, квитанции, уведомления об оплате штрафа, акты на списание продукции, акты о краже, акты недостачи, а также выписки банка.

Предприятие понесло следующие общие и административные расходы: износ по основным средствам управленческого и хозяйственного назначения, машин и механизмов (сч. 2420); стоимость ТМЗ использованных на производственные и административные нужды (сч. 1310, 1350); расходы по приобретению страхового полиса (сч. 1620,2920); отражение ранее произведенных расходов по подписке на газеты, журналы и др. (сч. 1620,2930); оплата услуг банка (сч. 1050, 1040); начисление пени за несвоевременный взнос бюджетных платежей (сч. 3420); отражения недостач сверх норм естественной убыли и потерь от порчи, обнаруженных при приеме на склад ранее оплаченных материальных ценностей (сч. 3310) и начисления заработной платы, премий, отпусков, единовременных вознаграждений за выслугу административно – управленческому персоналу (сч. 3350), расходы по служебным командировкам административно-управленческого персонала (сч. 4430).

Синтетический учет этих расходов ведется на активной счете 7210 «Общие и административные расходы». В конце года счет 7210 также закрывают, списывая в Дебет счета 5430

К расходам по процентам ТОО «Арай» относит оплату процентов по кредитам банков и по кредитам поставщиков. Процент (вознаграждение) – часть дохода, которую заемщик выплачивает кредитору за взятый в ссуду денежный капитал. Источником погашения процентов является стоимость, создаваемая в процессе использования ссудного капитала.

К первичным документам относятся: договора с банком, выписки банка, платежные поручения.

Для учета расходов по процентам в ТОО «Арай» предназначен счет 7310 «Расходы по процентам» на котором и ведется синтетический учет. Так, 1 октября 2006 года ТОО «Арай» получило в АО «Банк Центр Кредит» кредит в размере 2066039 тыс. тенге по ставке 18% годовых сроком на 1 год. При начислении процентов по кредиту дебетуют счет 7310 «Расходы по процентам» кредитуют счет 3380 «Проценты к оплате». Оплата всех видов процентов отражается по дебету счета 3380 «Проценты к оплате». В конце года счет 7320 закрывают, списывая в Дебет счета 5480.

Аналитический учет расходов по процентам ведется в ведомости по видам процентов.

Для учета себестоимости работ, услуг и реализованных товаров используется счет 7010 «Себестоимость реализованной готовой продукции (товаров, работ, услуг). На себестоимость реализованных товаров дебетуют счет 7010 и кредитуют счет 1320 «Готовая продукция», 1330 «Прочие товары». К счету 7010 предприятия открывают субсчета по видам (группам) реализуемых работ и товаров. В конце отчетного периода суммы, учтенные на дебете счета 7010, записываются по кредиту этого счета и дебету счета 5430 «Итоговый доход (убыток)». Счет 7010 в конце отчетного периода закрывается.

Для аналитического учета в ТОО «Арай» используются машинограммы, в которых указано количество и себестоимость продукции, работ и услуг, реализованных (отгруженных, отпущенных) за месяц и с начала года.

В таблице 7 приведена корреспонденция счетов по учету себестоимости реализованных товаров (работ и услуг) ТОО «Арай».

Таблица 7. Хозяйственные операции по учету себестоимости реализованных товаров (работ и услуг)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание хозяйственных операции | Сумма тыс. тенге | Корреспонденция счетов |
| Дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | На основании приказов-накладных отпущена покупателю АО «Сана» со склада готовая продукция по фактической себестоимости | 100124 | 7010 | 1320 |
| 2. | Сданы по актам выполненные для заказчиков работы и услуги | 122400 | 7010 | 8010, 8030 |
| 3. | Предъявлены АО «Сана» налоговые счета-фактуры и расчетно-платежные документы на отпущенную готовую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги: по договорным ценам | 600240 | 1210 | 6010 |
| На сумму НДС, 14% | 90036 | 2210 | 3130 |
| Итого | 690276 | X | X |

В дебет счета 5410 «Итоговый доход (убыток)» списывают учтенные расходы (убытки) с кредита счетов.

Расходы (убыток), имеющие место на счетах «Возвраты проданных товаров и скидки с продажи, а также скидки с цены» (счет 6020,6030) списывают в дебет счета 5410 «Итоговый доход (убыток)» с кредита счета 6030.

Счет 5410 «Итоговый доход (убыток)» является сопоставляющим: на нем производится сопоставление доходов (кредит счета 5410) и убытков (дебет счета 5410).

В конце отчетного периода к финансовым отчетам прилагается приложение «Затраты по реализованной продукции (работам, услугам)».

В ТОО «Арай» отчет о затратах по реализации продукции (работ и услуг) за 2006 год, представлен в таблице 8.

Таблица 8. Затраты по реализованной продукции (работам и услугам) ТОО «Арай» и их себестоимость за 2006 год

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | № сроки | Сумма (тыс. тенге) |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Товарно-материальные запасы на начало года:– Материальные запасы производственные,– Товары | 1 | 16081582126807893400793 |
| 2. Товарно-материальные запасы на конец года:– Материальные запасы производственные,– Товары | 2 | 1787067895541878316491 |
| 3. Приобретено материалов, товаров, работ и услуг | 3 | 487570 |
| 4. Расходы по оплате труда | 4 | 75152 |
| 5. Сумма дооценки товарно-материальных запасов. | 5 | - |
| 6. Другие расходы, включаемые в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) | 6 | 39019 |
| Итого (стр2-стр1)+ сумма строк с 3 по 6. | 7 | 2390837 |
| 7. Стоимость товарно-материальных запасов, включенных в расходы основного производства | 8 | 1789096 |
| 8. Стоимость товарно-материальных запасов, использованных не в целях предпринимательской деятельности. | 9 | - |
| Себестоимость реализованного товара (стр. 7 – стр. 8 – стр. 9.) | 10 | 601741 |

Себестоимость реализованного товара в ТОО «Арай» исчисляется методом «средневзвешенной стоимости».

Расходы, производимые ТОО «Арай» в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, учитываются предварительно на счете «Расходы будущих периодов». Затем ежемесячно равными частями согласно расчету расходы включаются в себестоимость работ в течение срока, к которому они относятся. К ним, в частности, относятся: затраты по неравномерно производимому ремонту основных фондов; арендная плата за аренду отдельных объектов основных фондов; затраты по перебазированию подразделений, а также машин и механизмов; затраты по консервации и содержанию машин и механизмов с сезонным характером их использования; расходы, связанные с организованным набором работников; расходы на рекламу; расходы по подписке на периодические издания; расходы по оплате услуг телефонной и радиосвязи.

В целях равномерного включения предстоящих расходов в себестоимость продукции (работ и услуг) отчетного периода ТОО «Арай» может создавать на счете «Резервы предстоящих расходов и платежей» за счет отчислений, включаемых равномерно в себестоимость работ, резервы на: предстоящую оплату отпусков работников; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год; выплату премий за ввод объектов в эксплуатацию; возведение временных (титульных) зданий и сооружений; ремонт основных средств и агрегатов, а также на покрытие предвиденных потерь.

# 3. Совершенствование учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции с помощью МСФО

Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы» содержит нормы, касающиеся порядка учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Положения стандарта регулируют правила выбора методов калькулирования оказывающих влияние на величину прибыли отчетного периода. В нем также даются рекомендации по распределению косвенных накладных расходов производственного характера; по распределению услуг комплексных производств и по разграничению затрат между капитализируемыми и не капитализируемыми в балансе.

В настоящее время казахстанская теория и практика производственного учета предлагает спектр методов калькулирования себестоимости продукции. Они фиксируются в учетных политиках предприятий. Однако отечественные положения по бухгалтерскому учету (СБУ №7 «Учет товарно-материальных запасов») никаких указаний на этот счет не содержат.

Во-первых, в п. 10 МСФО 2 «Запасы» регламентируется к применению традиционный для казахстанского бухгалтерского дела метод полной себестоимости (absorption costing). При данном методе учета затрат на производство и калькулирования в отличие от альтернативного ему метода «директ-костинг» производственная себестоимость абсорбирует как переменные, так и постоянные затраты. «Директ-костинг» в целях финансовой отчетности не разрешен. На западных предприятиях он применяется только для составления управленческой отчетности.

Нормативный учет, теория и практика которого у нас развивалась на всем протяжении XX в., также находит свое применение в бухгалтерском учете в соответствии с МСФО 2 «Запасы». В частности, в п. 14 данный стандарт регламентирует процедуру отнесения сверхнормативных затрат к периодическим, т.е. в полном объеме относимым на уменьшение прибыли отчетного периода. Сверхнормативные потери сырья, заработной платы, др. не должны попасть в состав запасов, отражаемых в активе баланса. Нормативный метод разрешен для оценки запасов материалов, незавершенного производства и готовой продукции.

Во-вторых, в п. 10 МСФО 2 «Запасы» определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции, а именно:

1) производственные переменные прямые затраты,

2) производственные переменные косвенные затраты,

3) производственные постоянные косвенные затраты, которые далее будем называть производственные накладные затраты.

Термин «косвенные затраты» согласно Налогового кодекса Республики Казахстан и «косвенные затраты» в МСФО 2 «Запасы» не равнозначны между собой. В МСФО под косвенными понимаются затраты, которые невозможно или экономически не целесообразно прямо относить на себестоимость конкретной продукции (услуги). Поэтому они собираются в течение отчетного периода на специальном бухгалтерском счете, в конце периода распределяются по видам продукции косвенным путем.

Примерами переменных затрат первой группы являются сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих с начислениями на нее и др. Это те расходы, которые можно на основе данных первичного учета отнести непосредственно на себестоимость конкретных изделий. К переменным косвенным производственным затратам (вторая группа) относятся такие расходы, которые находятся в прямой зависимости или почти в прямой зависимости от изменения объема деятельности, однако в силу технологических особенностей производства их нельзя или экономически нецелесообразно прямо отнести на изготовляемые продукты. Самыми яркими представителями таких расходов являются затраты сырья в комплексных производствах. Например, при обработке сырья – каменного угля – производится кокс, газ, бензол, угольная смола, аммиак. При сепарации молока получают обезжиренное молоко и сливки. Разделить затраты исходного сырья по видам выпускаемой продукции в этих примерах можно только косвенным путем.

К третьей группе затрат, выделенной в п. 10 МСФО – постоянным косвенным накладным производственным затратам – относятся те общепроизводственные расходы, которые не изменяются или почти не изменяются в результате изменения объема производства. Например, амортизация производственных зданий, сооружений, оборудования; расходы на их ремонт и эксплуатацию; расходы на содержание аппарата управления цехов и прочего цехового персонала. Эта группа затрат в бухгалтерском учете традиционно распределяется по видам продукции косвенным путем пропорционально какой либо базе распределения.

В казахстанском законодательстве отсутствуют нормы, регулирующие включение в формируемую в бухгалтерском (финансовом) учете производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных производственных расходов. Во втором международном стандарте такие нормы есть. Согласно п. 11 МФСО «Запасы» переменные косвенные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально фактическому объему произведенной продукции. То есть базой распределения этих расходов является показатель «фактическая производственная мощность».

Согласно п. 11 МФСО «Запасы» постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально прогнозному объему производства продукции при работе в нормальных условиях. То есть базой распределения этих расходов является показатель «нормальная производственная мощность». Стандартом так же допускается альтернативный вариант – использование в качестве базы распределения фактического объема производства в том случае, если он приближается к нормальной мощности. Для того чтобы понять, почему МСФО устанавливают именно эту базу распределения постоянных косвенных расходов, рассмотрим содержание показателей «производственная мощность» применяемых в международной практике, а также влияние выбора одного из показателей мощности на финансовые результаты деятельности компаний.

Рассмотрим четыре показателя уровня мощности – теоретическую, практическую, нормальную и бюджетную. Пример, ТОО «Арай» производит и реализует баллоны с кислородом. В ТОО «Арай» объем производства продукции выражается в партиях (партия состоит из четырех баллонов кислорода). На предприятии в целях внешней бухгалтерской отчетности используется система калькулирования с полным распределением затрат. Теоретическая мощность соответствует максимально возможному объему производства. Например, предприятие может производить 10 000 партий кислорода за смену, в случае, если производственная линия работает с максимальной скоростью.

Практическая мощность – это теоретическая мощность за вычетом запланированных производственных простоев (простоев, связанных с ремонтом оборудования; простоев, в связи с праздничными и выходными днями и т.д.). Допустим, что практический уровень производства составляет 8000 партий за смену и предприятие может работать 300 дней в году. Тогда практическая мощность за год равна: 8000 партий за смену \* 3 смены \* 300 дней = 7200000 партий.

В показателях теоретической и практической производственной мощности объем производства оценивается в единицах произведенной готовой продукции. А в показателе «нормальная мощность» объем производства оценивается в единицах спроса на эту продукцию. Во многих случаях спрос на рынке бывает намного ниже производственной мощности.

Нормальная мощность – это ожидаемый объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов при нормальном ходе дел, с учетом плановых простоев оборудования в ремонте и др. Т.е. это объем производства необходимый для удовлетворения среднего покупательного спроса за определенный период времени (примерно, 2–3 года). Величина нормальной мощности должна корректироваться в соответствии с периодическими и циклическими колебаниями спроса.

Бюджетная мощность – установленный уровень производственной мощности на следующий бюджетный период (обычно на 1 год). Например, бюджет продаж продукции на 2006 год составляет 4 000 000 партий кислорода. Следовательно, бюджетная мощность равна 4 000 000 партий. Однако, маркетинговые исследования показали, что за следующие три года нормальный ежегодный объем продаж будет равняться 5 000 000 партий кислорода. Они оценивают уровень продаж, установленный в бюджете в размере 4 000 000 партий как «ненормально» низкий. Это снижение произошло из-за того, что крупный конкурент значительно снизил продажные цены и провел широкомасштабную рекламную компанию. Менеджеры ТОО «Арай» считают, что низкие цены и рекламная акция не возымеют свой эффект на длительное время, и что в 2007 году будет восстановлена утраченная из-за конкурента доля на рынке.

Выбор показателя производственной мощности в качестве базы распределения постоянных накладных расходов оказывает влияние на прибыль через отклонение рассчитанной величины расходов от фактической. Выявленные отклонения (нераспределенные расходы) согласно п.п. 11 и 14 МСФО 2 «Запасы»относятся к периодическим затратам, и, следовательно, могут списываться на уменьшение прибыли отчетного периода без пропорционального распределения на запасы.

Каким же образом влияет выбор показателя мощности на прибыль? Во-первых, использование разных показателей производственной мощности может влиять на плановый коэффициент распределения постоянных производственных накладных расходов (в терминологии, принятой в отечественном бухгалтерском учете постоянных общепроизводственных расходов, ОПР). Используя разные плановые коэффициенты распределения ОПР (умножая их на фактический объем производства) бухгалтер получает различные суммы постоянных ОПР, распределяемые между запасами и себестоимостью проданной продукции. Так же в результате расчетов исчисляются различные суммы отклонений, которые полностью списываются на уменьшение прибыли отчетного периода 24.

Так, например, в ТОО «Арай» бюджетные постоянные общепроизводственные расходы за 2006 год составляют 5 400 000 тенге. В эту сумму входят затраты на лизинг оборудования для разлива кислорода и затраты на оплату труда производственных менеджеров. Коэффициенты распределения постоянных общепроизводственных расходов в 2006 году для четырех показателей мощности представлены в таблице 9.

Таблица 9. Расчет коэффициента распределения постоянных общепроизводственных расходов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель мощности | Бюджетная сумма постоянных ОПР за год, тенге. | Прогнозируемый объем производства (в партиях), тенге. | Плановый коэффициент распределения постоянных ОПР |
| (1) | (2) | (3) | (4) = (2) ч(3) |
| Практическая мощность | 5 400 000 | 7 200 000 | 0,75 |
| Нормальная мощность | 5 400 000 | 5 000 000 | 1,08 |
| Бюджетная мощность | 5 400 000 | 4 000 000 | 1,35 |

Плановый коэффициент распределения постоянных общепроизводственных расходов, рассчитанный исходя из бюджетной производственной мощности (1,35) выше, чем из нормальной (1,08). Это означает, что при нормальной мощности на одну партию кислорода приходится меньшая сумма постоянных общепроизводственных расходов, чем при бюджетной мощности на 27 тын.

Расчет отклонения (недораспределенные постоянные ОПР) по формуле:

Отклонение = (показатель производственной мощности – фактический объем производства)\* Плановый коэффициент распределения постоянных ОПР.

Для практической мощности отклонение будет неблагоприятным и составит 3100000 тенге ((7200000–4400000)\*0,7).

Для нормальной мощности отклонение будет неблагоприятным и составит 648000 тенге ((5000000–4400000)\*1,08).

Для бюджетной мощности отклонение будет благоприятным и составит 540000 тенге ((4000000–4400000)\*1,35).

Для того, чтобы увидеть влияние на прибыль предприятия выбранного показателя производственной мощности составим отчет о расходах и доходах по трем вариантам.

Из таблицы 10 видно, что операционная прибыль, полученная при варианте использования показателя нормальной производственной мощности, меньше прибыли, полученной при использовании бюджетной мощности на 54000 тенге.

Таблица 10. Влияние на прибыль выбора базы распределения постоянных общепроизводственных расходов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Практическая мощность | Нормальная мощность | Бюджетная мощность |
| Выручка | 33 600 000 | 33 600 000 | 33 600 000 |
| Себестоимость проданной продукции (запасы готовой продукции на начало периода + затраты на выпуск готовой продукции – запасы на конец периода +, – отклонения): |
| Запасы на начало | 0 | 0 | 0 |
| Переменные производственные затраты | 22880000 | 22880000 | 22 880 000 |
| Постоянные производственные затраты | 3300000 | 4752000 | 5 940 000 |
| Запасы на конец (–) | 1190000 | 1256000 | 1 310 000 |
| Отклонения (+,–) | 2100000 (+) | 648000 (+) | 540 000 (–) |
| Итого себестоимость проданной продукции | 27090000 | 27024000 | 26 970 000 |
| Валовая прибыль | 6510000 | 6576000 | 6630000 |
| Управленческие и коммерческие расходы | 2810000 | 2810000 | 2810000 |
| Операционная прибыль | 3700000 | 3766000 | 3820000 |

В периоды необычайно высокого уровня производства сумма постоянных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается так, что запасы не будут поглощать излишние постоянные расходы и не возникнет ситуации, когда запасы оцениваются сверх себестоимости.

Итак, сравнивая положения МСФО 2 «Запасы» с СБУ №7 «Учет товарно-материальных запасов» можно выделить следующие основные отличия: допускается нормативный метод оценки запасов; регламентируется порядок (а) учета затрат на производство в части определения метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (метод полного распределения затрат); (b) классификации затрат (прямые, косвенные, переменные и постоянные); регламентируется специальный порядок распределения (с) переменных и (d) общепроизводственных косвенных затрат; даются рекомендации по распределению косвенных затрат сырья и материалов, а также по оценке побочной продукции в комплексных производствах; выделяется группа расходов, которые в установленном порядке списываются на уменьшение прибыли отчетного периода (сверхнормативные производственные затраты, складские затраты, управленческие, расходы на продажу); отменен способ оценки запасов – ЛИФО.

# Заключение

Таким образом, по проведенному в курсовой работе исследованию можно сделать следующие выводы.

Значительную долю в общем объеме расходов занимают затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг), из которых слагается ее себестоимость, являющаяся одним из основных оценочных показателей, определяющих качество работы предприятий. Уровень себестоимости и его динамика показывают, насколько рационально используются основные и оборотные средства, степень эффективности и организации труда, соблюдение режима экономии. Являясь подавляющей составной частью стоимости, а также единственным показателем, характеризующим размер затрат на производство, себестоимость служит исходной базой для проектирования и установления цены изделия.

Классификация затрат – группировка их по определенному признаку для использования в оперативном контроле, формировании себестоимости продукции и получения информации, необходимой для принятия управленческих решений. Она лежит в основе организации учета и анализа производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции. Классификация должна отражать все характерные признаки, по которым одни затраты отличаются от других, разграничивать их по функциональной роли, в соответствии с которой каждый элемент, каждая сумма затрат выполняет какую-то определенную функцию.

Проведенный в курсовой работе анализ показал, что в ТОО «Арай» учет затрат на производство и реализацию товаров (работ и услуг) осуществляется на основе первичной учетной документации, оформленной в порядке, установленном соответствующими нормативными актами. Синтетический учет ведется на активном, собирательно-распределительном счете 7110 «Расходы по реализации товаров (работ, услуг)». В конце года счет 7110 закрывают, списывая в Дебет счета 5430, т.е. в конце отчетного периода (года), учтенные расходы списываются на счет итогового дохода (убытка). Аналитический учет расходов по реализации товаров (работ услуг) ведется в журнале-ордере №14.

Для учета себестоимости работ, услуг и реализованных товаров используется счет 7010 «Себестоимость реализованной готовой продукции (товаров, работ, услуг). На себестоимость реализованных товаров дебетуют счет 7010 и кредитуют счет 1320 «Готовая продукция», 1330 «Прочие товары». К счету 7010 предприятия открывают субсчета по видам (группам) реализуемых работ и товаров. В конце отчетного периода суммы, учтенные на дебете счета 7010, записываются по кредиту этого счета и дебету счета 5410 «Прибыль (убыток) отчетного года». Счет 7010 в конце отчетного периода закрывается.

Для аналитического учета в ТОО «Арай» используются машинограммы, в которых указано количество и себестоимость продукции, работ и услуг, реализованных (отгруженных, отпущенных) за месяц и с начала года.

В дебет счета 5410 «Прибыль (убыток) отчетного года» списывают учтенные расходы (убытки) с кредита счетов.

Расходы (убыток), имеющие место на счетах «Возвраты проданных товаров и скидки с продажи, а также скидки с цены» (счет 6030) списывают в дебет счета 5410 «Прибыль (убыток) отчетного года» с кредита счета 6030.

Счет 5410 «Прибыль (убыток) отчетного года» является сопоставляющим: на нем производится сопоставление доходов (кредит счета 5410) и убытков (дебет счета 5410).

В конце отчетного периода к финансовым отчетам прилагается приложение «Затраты по реализованной продукции (работам, услугам)».

В качестве мер по совершенствованию учета затрат предложено применение Международных стандартов финансовой отчетности №2 «Запасы». Сравнение положения МСФО 2 «Запасы» с СБУ №7 «Учет товарно-материальных запасов» позволило нам выделить следующие основные отличия: допускается нормативный метод оценки запасов; регламентируется порядок (а) учета затрат на производство в части определения метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (метод полного распределения затрат); (b) классификации затрат (прямые, косвенные, переменные и постоянные); регламентируется специальный порядок распределения (с) переменных и (d) общепроизводственных косвенных затрат; даются рекомендации по распределению косвенных затрат сырья и материалов, а также по оценке побочной продукции в комплексных производствах; выделяется группа расходов, которые в установленном порядке списываются на уменьшение прибыли отчетного периода (сверхнормативные производственные затраты, складские затраты, управленческие, расходы на продажу); отменен способ оценки запасов – ЛИФО.

# Список литературы

1. Николаева О.Е. Шишкова Т.В. Управленческий учет. М., 1997 г.
2. Друри Т. Введение в управленческий и производственный учет. М., 1997 г.
3. Сатенов Б.И. Классификация затрат по системе «Директ-костинг» // Бухгалтерский учет и аудит. №3. 2002 г.
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет М. 1998 г.
5. Радостовец В.К. Финансовый и управленческий учет на предприятии – Алматы, 1997 г.
6. Подобед М.А. Состав и учет затрат, включаемых в себестоимость. М., 2001 г. с. 103.
7. Финансовая отчетность ТОО «Арай» за 2004–2006 годы
8. Ларионов А.Д., Ерофеева В.А. Бухгалтерский учет. М., 1999 г.
9. Пипко В.А., Булавина Л.Н. Настольная книга бухгалтера и аудитора. – Москва, 1998 г.
10. Радостовец В.В. Сквозной пример по бухгалтерскому и налоговому учету, 1999
11. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О. Бухгалтерский учет на предприятии. – Алматы, 2002 г.
12. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Минск: ИП «Экоперспектива», 2005 г.
13. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», от 26 декабря 1995 года №2732.
14. Стандарт бухгалтерского учета №7 «Учет товарно-материальных запасов» (с изменениями, внесенными приказом Министерства финансов РК от 28.01.03 г. №27).