Учет процесса производства. Себестоимость. Калькуляция

  Производство продукции (работ и услуг) связано с определенными затратами или издержками. В процессе производства продукции затрачивается труд, используются средства труда, а также предметы труда. Все затраты предприятия на производство и реализацию продукции, выраженные в денежной форме, образуют себестоимость продукции.

Себестоимость - важнейший показатель эффективного использования производственных ресурсов.

Согласно Положению о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) , включаемых в себестоимость продукции, (N~552) , себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) , природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются: -затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг) ; -затраты, связанные с использованием природного сырья; -затраты на подготовку и освоение производства; -затраты некапитального характера; -затраты, связанные с изобретательством и рационализаторством; -затраты на обслуживание производственного процесса; -затраты по обеспечению нормальных условий труда; -текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения; -затраты, связанные с управлением производством; -затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров; -предусмотренные законодательством затраты, связанные с набором рабочей силы; -отчисления на государственное социальное страхование и пенсионное обеспечение, по медицинскому страхованию; -платежи по кредитам банков в пределах ставки, установленной законодательством; -затраты, связанные со сбытом продукции; -затраты на воспроизводство основных производственных фондов; -износ по нематериальным активам; -начисления на заработную плату; -налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком.

В фактической себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также: -потери от брака; -затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы; -потери от простоев по внутрипроизводственным причинам; -недостачи материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц; -пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм; -выплата работникам, высвобождаемым с предприятий и из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов.

Не подлежат включению в себестоимость продукции (работ, услуг) : -затраты на выполнение самим предприятием или оплату им работ (услуг) , не связанных с производством продукции; -затраты на выполнение работ по строительству, оборудованию и содержанию культурно-бытовых и других объектов, находящихся на балансе предприятий, а также работ, выполняемых в порядке оказания помощи и участия в деятельности других предприятий.

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг) , группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты.

Постановление Правительства РФ от 1.07.1995 года N~661 пункт 1 Положения о составе затрат N~552, в котором дается определение себестоимости продукции (работ, услуг) как стоимостной оценки используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, а также других затрат на ее производствои реализацию, дополнило абзацем следующего содержания: "Для целей налогообложения произведенные организацией затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов. " То есть, согласно с Постановлением Правительства РФ N~ 661 себестоимость продукции (работ, услуг) для целей подсчета финансового результата организации формируется с учетом всех фактически понесенных для целей осуществления текущей уставной деятельности издержек. Но для целей налогообложения эта фактическая (бухгалтерская, финансовая) себестоимость должна расчетно корректироваться с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

Цель учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции заключается в своевременном, полном и достоверном определении фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции, исчислении фактической себестоимости отдельных видов и всей продукции, контроле за использованием ресурсов и денежных средств. Непрерывный текущий учет издержек в местах возникновения затрат, повседневного выявления возможных отклонений от установленных норм, причин и виновников этих отклонений должен удовлетворять требованиям оперативного управления производством.

В основе организации учета затрат на производство лежат следующие принципы: n    документирование затрат и полное их отражение на счетах учета производства; n    группировка затрат по объемам учета и местам их возникновения; n    согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования себестоимости продукции, показателей учета фактических затрат - с нормативными, плановыми и т д. ; n    целесообразность расширения круга затрат, относящихся на объекты учета по прямому назначению; n    локализация затрат, вызываемых изготовлением определенной продукции; n    осуществление оперативного контроля за издержками производства и формированием себестоимости продукции.

Стоимость материальных ресурсов по элементу материальные затраты формируется исходя из цен их приобретения без учета НДС, за исключением случаев, когда это предусмотрено законодательными актами (включая уплату процентов за кредит, предоставляемый поставщиком этих ресурсов, наценок (надбавок) , комиссионных вознаграждений, уплаченных снабженческим организациям, стоимости услуги, пошлины и таможенного сбора, расходов на транспортировку, хранение и доставку, которые осуществляются сторонними организациями) .

В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты предприятий на приобретение упаковки и тары, кроме деревянной и картонной, полученной от поставщиков материальных ресурсов за исключением стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены отдельно сверх цены на эти ресурсы.

Из расходов на материальные ресурсы, которые включаются в себестоимость продукции, вычитается стоимость возвратных отходов. Возвратные отходы - это остатки сырья и материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, которые образовались в процессе производства продукции (работ, услуг) и утратили полностью или частично потребительские свойства начального ресурса, и поэтому используются с повышенными затратами (снижение выхода продукции) или совсем не используются по прямому назначению.

К материальным затратам относится стоимость: n    сырья и материалов, которые приобретаются у сторонних предприятий и организаций и входят в состав изготовляемой продукции, составляя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (работ, услуг) ; n    покупных материалов, которые используются в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и упаковки продукции или используются для других производственных и хозяйственных нужд; n    покупных комплектующих средств и полуфабрикатов, подлежащих монтажу или дополнительной обработке на данном предприятии; n    работ и услуг производственного характера, которые выполняются сторонними предприятиями или структурными подразделениями предприятий и не относятся к основному виду деятельности; n    используемого природного сырья в части отчислений на геологоразведочные и геологопоисковые работы, рекультивацию земель, включая расходы на оплату работ по рекультивации земель, которые осуществляются специализированными предприятиями, плату за древесину, проданную на пне, плату за воду, которая выбирается промышленными предприятиями из водохозяйственных систем в пределах установленных лимитов, возмещение в пределах нормативов потерь сельскохозяйственного производства при изъятии угодий для расширения добычи минерального сырья; n    приобретенного у сторонних предприятий и организаций какого-либо топлива, которое используется в технологических целях на производство всех видов энергии, отопление производственных помещений, транспортные работы, связанные с обслуживанием производства собственным транспортом; n    приобретенной энергии всех видов, которая используется на технологические, энергетические и другие производственные нужды предприятия; n    потерь от нехватки материальных ценностей в пределах норм естественной убыли.

Организация учета расхода материалов в производстве начинается с отпуска их непосредственно на рабочие места для изготовления продукции. Организация учета использования материалов зависит от ряда факторов, в частности характера производства, видов производственного оборудования, сменности работы, порядка подачи материалов на рабочие места (через кладовые или минуя их) и т д. Поэтому в каждом отдельном случае требуется индивидуальный подход к организации учета использования материалов в зависимости от конкретных производственных условий. Для учета расхода материалов по направлению затрат применяют различные способы документирования: инвентарный и партионный. При инвентарном способе документирования расхода материалов фактический расход материалов на производство исчисляется с учетом остатков, не используемых на начало и конец месяца. С этой целью в конце отчетного периода производится инвентаризация остатков материалов. Для определения фактического расхода материалов производится расчет: к начальному остатку прибавляются отпущенные материалы и вычитаются конечные остатки материалов.

Методом учета партионного раскроя материалов пользуются для выявления отклонения по каждой партии раскраиваемых наиболее дефицитных и дорогостоящих материалов. Учет раскроя материалов по партиям обеспечивает достоверность учетной информации о количестве полученных и фактически израсходованных материалов, а также о количественных и стоимостных результатах раскроя.

Учет при этом методе осуществляется на основании карт учета раскроя материала, выписываемых на каждую партию раскраиваемого материала в разрезе марок и профилей (для металла) , с указанием артикула, группы, ширины (для текстильных материалов) . В указанные документы записываются количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок, изготовленных из этой партии, а также количество полученных отходов и неиспользованного материала, возвращенного обратно по накладной.

Определение расхода материала по нормам осуществляется путем умножения количества изготовленных деталей на норму расхода, установленную на предприятии. Результат раскроя (экономия, перерасход) устанавливается путем сопоставления количества фактически израсходованного материала с расходом по нормам.

Наиболее рациональным при этом методе является выявление отклонений от норм в условиях снятия остатков материалов за смену или пятидневку по отдельным исполнителям или бригадам рабочих, что позволяет точно и своевременно выявлять причины отклонений и виновников. Основным учетным документом при инвентарном методе является “Карта учета использования материалов в производстве” , которая открывается на каждый номенклатурный номер. В указанных картах по данным нормативных калькуляций (или технической документации) проставляются текущие нормы расхода материалов на детали, а также количество деталей, изготовленных из данного материала согласно сведениям по учету выработки рабочих. Выявленные отклонения от норм записываются в соответствующие графы карт учета использованных материалов.

Учет и контроль за расходованием материалов по отдельным исполнителям можно осуществлять в оперативном порядке при выдаче производственных заданий. В этом случае в наряд на сдельную работу или в другой первичный документ записывается количество выданного в работу материала. При приемке выполненных работ работник должен представить полное количество деталей (по норме) или возвратить остаток неиспользованных материалов. В практической работе предприятий расход материальных ценностей оформляется на основании первичных документов, в которых указываются назначение расхода, наименование производственного подразделения, изделия или заказа, отчета об израсходованных материальных ценностях на производство. Если из однородных материальных ценностей изготавливают разные виды заказов или изделий, фактический их расход условно распределяется между этими заказами или изделиями.

На некоторых предприятиях, в зависимости от отраслевой принадлежности, применяется коэффициентный способ косвенного распределения израсходованных материальных ценностей. Данный способ для каждого вида и сорта однородных заказов, изделий устанавливает определенный коэффициент соотношения, начиная с единицы. Умножая эти коэффициенты на выпуск продукции, находят коэффициент от числа, пропорционально которым разделяют израсходованные материальные ценности по видам изделий, заказам.

Возвратные отходы образуются при израсходовании материальных ценностей. С точки зрения возможного использования отходы могут быть возвратными и безвозвратными. Возвратные отходы - это такие отходы, которые могут быть использованы в дальнейшем, безвозвратные - такие, которые не могут быть использованы в дальнейшем технологическом цикле (усушка, угар и т д.) .

на стоимость возвратных отходов, приходуемых со счетов производства (20,23) , уменьшаются затраты материальных ценностей.

Энергетические затраты (пар, электроэнергия и т д.) в себестоимость продукции учитываются в составе косвенных расходов и не выделяются в самостоятельную статью калькулирования.

Основная заработная плата основных производственных рабочих, находящихся на сдельной оплате труда, как правило, относится непосредственно на соответствующие виды изделий, заказов или видов услуг.

К элементу отчисления на социальные страхования относятся обязательные отчисления по установленным законодательством нормам на государственное социальное страхование и в Пенсионный фонд от затрат на оплату труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг) , независимо от источников финансирования затрат на оплату их труда. Отчисления на социальное страхование распределяются пропорционально сумме основной и дополнительной заработных плат в установленном проценте. К элементу амортизации основных фондов относится сумма амортизационных отчислений на полное восстановление производственных фондов. На предприятиях, осуществляющих свою деятельность на условиях аренды, к элементу амортизации основных фондов амортизационные отчисления на полное их обновление как по собственным, так и по арендованным основным фондам.

К данному элементу также относятся амортизационные отчисления на полное восстановление основных фондов (помещений) , которые предоставляются бесплатно организациям (структурным подразделениям предприятия) общественного питания для обслуживания трудовых коллективов, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставленных медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на территории предприятия.

К элементу “другие затраты” относятся: n    платежи на обязательное страхование имущества предприятия, которое входит в состав основных производственных фондов, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве соответственных видов продукции (работ, услуг) , непосредственно на работах с повышенной опасностью для жизни и здоровья; n    выплата процентов за краткосрочные кредиты и займы банков, получение которых связано с текущей производственной деятельностью, кроме процентов за просроченные и отсроченные на покрытие недостачи собственных оборотных средств и на приобретение основных средств и нематериальных активов; n    затраты на сертификацию и сбыт (реализацию) продукции, включая экспортную пошлину; n    затраты на гарантийный ремонт и обслуживание; n    оплата услуг связи, вычислительных центров, банков; n    плата сторонним предприятиям за пожарную и сторожевую охрану; n    затраты на командировки по нормам, установленным государством; n    затраты на организационный набор работников, подъемные; n    обязательные отчисления по установленным нормам во внебюджетные фонды содействия конверсии, на строительство, ремонт и содержание автомобильных дорог, финансирование отраслевых и межотраслевых научно-исследовательских и исследовательско-конструкторских работ и мероприятий по освоению новых технологий и производству новых видов продукции (инновационные фонды) ; n    износ нематериальных активов; n    налог с владельцев транспортных средств; n    плата за земли сельскохозяйственного назначения, а также занятые под объекты и сооружения производственного назначения; n    плата за аренду отдельных объектов основных производственных фондов в пределах норм амортизационных отчислений на их полное восстановление; n    платежи за выбросы и сбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, размещение отходов и других видов вредного воздействия в пределах лимитов; n    другие затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) , но не относящиеся к перечисленным ранее элементам затрат.

Затраты, связанные с производством и сбытом продукции (работ, услуг) , при планировании, учете и калькулировании себестоимости группируются по статьям затрат. Перечень статей затрат, их состав и методы разделения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства. Затраты на производство продукции включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, не зависимо от времени оплаты - предыдущей (аренда) или последующей. Отдельные виды расходов по которым невозможно точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся, а также расходы в сезонных отраслях промышленности включаются в затраты производства в сметно-нормативном порядке.

Непродуктивные потери и расходы отображаются в учете того отчетного периода, в котором они выявлены. Расходы, которые включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в иностранной валюте, отображаются в национальной денежной единице в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального банка, действующему во время осуществления операций.

Сводный учет или обобщение затрат по калькуляционным статьям, элементам, цехам и видам изделий (заказов) , видов услуг относятся к завершающему этапу затрат на производство.

Обобщение затрат происходит в определенной последовательности. В первую очередь на счета производства относятся все прямые затраты. Списание прямых затрат осуществляется на основании ведомостей распределения соответствующих издержек, составляемых по данным первичных документов, а также ведомостей начисления амортизации основных средств и износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Во вторую очередь распределяются услуги вспомогательных производств, а также косвенные расходы (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы по содержанию машин и оборудования) . После этого списываются расходы будущих периодов и потери от брака.

Затем осуществляется подсчет производственных затрат по статьям, по видам изделий, кодам заказов, виду услуг, по отдельным структурным подразделениям и в целом по предприятию.

Техника обобщения затрат на производство зависит от формы учета. При журнально-ордерной форме учета для обобщения затрат используют журнал-ордер № 10, при упрощенной форме - ведомость В-3, а при сокращенной журнально-ордерной форме учета - журнал-ордер № 05.

Журнал-ордер № 10 по форме состоит из трех разделов. В разделе 1 приводятся данные о затратах на производство, в разделе 2 показывается расчет затрат на производство по экономическим элементам. Раздел 3 составляется на основании первого раздела по дебету счета 20 “Основное производство” , включая транспортно-заготовительные расходы по материальным затратам.

При упрощенной форме учета в ведомости по форме В-3, которая является сводным регистром аналитического учета материальных затрат предприятия, отражаются остатки незавершенного производства на начало месяца. В данной ведомости учет затрат на производство определяется по видам продукции, работ и услуг.

В течение отчетного периода в приходной части ведомости определяется общая сумма материальных затрат предприятия, проставляется количество изготовленной продукции в натуральном выражении и определяется себестоимость единицы готовой продукции. В расходной части ведомости отражается количество готовых изделий, сданных на склад и отпущенных в порядке реализации.

Затраты по дебету счета 20 собираются с кредита разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях (В-2, В-4, В-5 и др.) , и непосредственно из отдельных первичных документов.

В одной ведомости можно вести раздельный учет затрат на производство продукции по их видам и на управление производством (накладные расходы) . По окончании месяца и при подсчете всех затрат (по графе 11) итоговая сумма затрат на управление может быть распределена по видам произведенной продукции или полностью списана на затраты реализованной продукции. В первом случае делаются записи в графе 11-сторно по строке “Всего затрат на управление” (накладные расходы) и черным по строкам (объектам) учета затрат производственной продукции (работ, услуг) .

При списании затрат на реализованную продукцию они относятся в дебет счета 46 с отражением в графе 16 “Реализовано” .

При определении затрат на законченную производством продукцию выявляется фактическая их себестоимость, которая списывается с кредита счета 20 в дебет соответствующих счетов по направлениям использования продукции - на склад (счет 40 “Готовая продукция” ) , реализацию (счет 46 “Реализация” ) и другие.

Затраты, приходящиеся на незаконченную продукцию, числятся на счете 20 в разрезе производств (видов продукции) как незавершенное производство. Остатки незавершенного производства на начало месяца показываются в ведомости согласно соответствующим данным ведомости В-3 за прошлый месяц, а остаток на конец месяца определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или по учетным данным.

Метод учета производственных затрат - это определение состава и размера затрат по отдельным изделиям, видам, группам изделий, переделам, заказам и т д. Определяющими факторами при выборе метода учета производства являются отраслевая принадлежность, тип производства; характер технологического процесса, номенклатура выпускаемой продукции; организационная структура управления производством.

В нашей стране в настоящее время основные методы учета затрат классифицируются: n    по отношению к технологическому процессу - позаказный, попередельный; n    по объектам калькуляции - деталь, узел, изделие, процесс, передел, производство, заказ; n    по способу сбора информации, обеспечивающему контроль за затратами, - способу предварительного контроля - нормативный метод.

Позаказный метод учета затрат на производство применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах обрабатывающих отраслей промышленности, где производятся неповторяющиеся или редко повторяющиеся изделия или работы, а также во вспомогательных производствах предприятия.

Объектом учета затрат является отдельный заказ, открываемый на заранее установленное количество одинаковых изделий, или определенный объем выполненных работ или услуг. Производственные затраты собираются по отдельному заказу, а внутри его в разрезе установленной номенклатуры калькуляционных статей расходов.

Фактическая себестоимость выпущенных изделий, выполненных работ или услуг по каждому заказу калькулируется по его окончании суммированием затрат на производство с учетом имевшего место возврата неиспользованных материальных ценностей и является не средней, а вполне определенной величиной. Калькулирование фактической себестоимости отдельных изделий осуществляется способом прямого расчета, то есть сумма всех затрат на производство делится на количество входящих в этот заказ изделий.

Попередельный метод учета затрат на производство применяется в массовых производствах, где технологический процесс состоит из ряда последовательных переделов - прерывных стадий обработки, представляющих совокупность операций или процессов, в результате которых изготовляется однородная, по исходному материалу и характеру обработки, продукция. Сущность этого метода заключается в том, что производственные затраты учитываются по переделам производственного процесса, а внутри каждого передела - по калькуляционным статьям расхода. Попередельный метод применяют в основном, в металлургической, текстильной, деревообрабатывающей, стекольной, бумажной, пищевой промышленностях, предшествующих стадий обработки и затрат последнего периода.

Нормативный метод учета затрат на производство характеризуется следующими принципами организации учета: n    предварительным составлением нормативных калькуляций на основе технически обоснованных действующих норм расхода по основным статьям затрат на производство в натуральном и денежном выражении; n    учетом изменений действующих текущих норм и определением влияния этих изменений на себестоимость продукции; n    выявлением отклонений фактических расходов от действующих норм по причинам и виновникам.

Применение системы нормативного учета позволяет использовать нормативный способ калькулирования, при котором фактическая себестоимость продукции исчисляется путем алгебраического сложения нормативной ее себестоимости с величиной измерений норм и отклонений от норм. Организация нормативного метода учета позволяет осуществить повседневный и непрерывный учет и контроль за текущими затратами.

ПРАВОВАЯ БАЗА УЧЕТА ЗАТРАТ И СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ 1) Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации от 26.12.1994 года.

2) Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) , включаемых в себестоимость продукции, от 5.08.1992 года с последующими изменениями и дополнениями согласно Постановлению Правительства РФ от 1.07.1995 года.

3) План счетов бухгалтерского учета финансовой хозяйственной деятельности предприятий и Инструкций по его применению.