Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в полиграфической промышленности

**1.Особенности формирования издательских затрат производства**

Издательские организации занимаются подготовкой, выпуском и продажей печатной продукции: книг, журналов, газет, плакатов и т.п. Эти организации могут быть зарегистрированы в форме издательства или редакции. Издательства выпускают различную печатную продукцию (книги, журналы, плакаты и т.д.) в широком ассортименте. Редакции, как правило, специализируются по выпуску отраслевых или профильных журналов, но могут выпускать и другую однотипную печатную продукцию: газеты, календари, буклеты и т.д.

В издательствах основными подразделениями являются редакции, специализирующиеся по направлениям издаваемых книг, журналов и другой печатной продукции.

Исходя из производственной структуры расходы на содержание редакций формируются и учитываются как самостоятельный вид затрат производства, а издержки на содержание других подразделений издательств формируются в составе общеиздательских расходов.

На последовательность и порядок формирования затрат производства влияют способы подготовки авторских произведений и издательской продукции к полиграфическому воспроизводству.

В издательствах для подсчета объема продукции, потребности в бумаге, затраченного труда и его оплаты, гонорара, а также при учете издержек производства и калькулировании себестоимости продукции объектами учета являются специфические единицы измерения, характерные только для этой деятельности. К ним, в частности, относятся: издательское название, экземпляр книги, журнала, газеты, авторский лист, учетно-издательский лист, учетно-издательский лист-оттиск и др.

Издательское название — это название книги, журнала, газеты и тому подобной продукции, принятой в производство; используется как объект учета издержек производства

Экземпляром называется отдельная единица готового издательского названия: одна книга определенного названия, один журнал, одна брошюра и т.д.

Экземпляр является калькуляционной единицей. Также в издательствах калькулируют себестоимость одного учетно-издательского листа по объемным затратам и 1000 издательских листов-оттисков — по тиражным затратам.

Авторский лист — это единица измерения объема произведения, принятого издательством от автора. По литературным произведениям она равна 40000 печатных знаков. К печатным знакам относятся буквы, знаки препинания и пробелы между словами. К авторскому листу приравниваются также 700 строк стихотворного текста и 3000 кв. см графического материала. Авторский лист служит единицей измерения авторского труда, начисляемого авторам гонорара, а также единицей измерения труда рецензентов, научных редакторов и корректоров.

Учетно-издательский лист — единица измерения объема печатного произведения, исчисляется так же, как и авторский лист. При этом объем печатного произведения, измеряемого в учетно-издательских листах, складывается из объема самого литературного произведения в авторских листах и объема обложек, вкладок и прочего текстового и графического материала (оглавление, редакционное предисловие и т.п.), помещенного в книге, журнале, газете, но не оплачиваемого авторам. В издательствах исчисляется количество учетно-издательских листов одного экземпляра всех названий печатной продукции, выпущенной в отчетном периоде. По ним формируются издержки производства. Кроме того, учетно-издательские листы служат базой для распределения косвенных расходов между объектами учета.

Учетно-издательский лист-оттиск применяется как единица измерения учетно-издательского листажа. Учетно-издательский листаж определяется по тиражу одного названия или тиражам всех названий выпускаемых произведений. Листаж одного названия рассчитывается путем умножения объема одного экземпляра данного названия в учетно-издательских листах на его тираж. Общий листаж по издательству — это сумма листажа всех издаваемых произведений.

Отсюда количество учетно-издательских листов-оттисков определяется делением листажа на количество экземпляров книг, брошюр данного названия. Учетно-издательский лист-оттиск используется как калькуляционная единица по условно-переменным (тиражным) расходам.

**2.Планирование расходов на выполнение полиграфических работ (производство продукции, оказание услуг)**

Целью планирования расходов на выполнение полиграфических работ (производство продукции, оказание услуг) является определение прибыли от продаж как важнейшего финансового результата обычной деятельности предприятия, ожидаемого в плановом периоде. В связи с этим планирование расходов должно обеспечить наиболее эффективное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также способствовать принятию оптимальных управленческих решений, направленных на снижение затрат в расчете на калькуляционную единицу, повышение экономической эффективности деятельности предприятия.

При планировании расходов на производство и реализацию определяется величина затрат, необходимых для выполнения объема работ (производства продукции, оказания услуг) на каждом процессе полиграфического производства в отношении каждой калькуляционной единицы, а также для выполнения всего объема работ (продукции, услуг) в целом по предприятию.

Планирование расходов на выполнение полиграфических работ (производство продукции, оказание услуг) осуществляется в рамках финансового планирования предприятия.

При планировании затрат на производство и реализацию и калькулировании плановой себестоимости работ (продукции, услуг) рекомендуется придерживаться принципов бюджетирования, обеспечивающих взаимосвязь финансового плана предприятия в целом с системой планов для отдельных структурных подразделений, а также соблюдение ответственности за формирование и исполнение бюджетов разных уровней и контроль их исполнения.

В целях организации бюджетного планирования в структурных подразделениях полиграфических предприятий рекомендуется создать сквозную систему функциональных бюджетов:

1) бюджет фонда оплаты труда;

2) бюджет материальных затрат;

3) бюджет потребления энергии;

4) бюджет амортизации;

5) бюджет прочих расходов;

6) бюджет погашения кредитов;

7) налоговый бюджет.

Эта система бюджетов составляет основу финансовых расчетов предприятия.

При формировании бюджета структурного подразделения (цеха, отдела) рекомендуется использовать метод «нулевого баланса»: бюджет составляется не на основе затрат прошлого периода, а на базе запланированных мероприятий (портфеля заказов).

Исходным пунктом для бюджетирования является годовая производственная программа в натуральных единицах (тысячах учетных листов набора, тысячах учетных печатных листов-оттисков, тысячах экземпляров). На ее основе составляются так называемые базовые планы и соответствующие им виды бюджетов: производства, закупок основных и вспомогательных материалов, запасов, производственных мощностей, персонала, инвестиций.

Базовые планы и бюджеты, в свою очередь, служат основой для формирования планов по прибыли, финансам и ликвидности (погашению кредиторской задолженности).

В дополнение к сводному бюджету составляются функциональные бюджеты по соответствующим элементам затрат, с выделением отдельных элементов, имеющих существенное значение (например, потребление энергии).

В целях организации процесса бюджетирования рекомендуется выделять следующие центры ответственности (ЦО) (центры принятия управленческих решений):

центр ответственности по доходам включает управление реализацией полиграфических работ (производства продукции, оказания услуг);

центр ответственности по расходам включает управление производством и управление техническим обеспечением и ремонтом;

центр ответственности по прибыли включает управление финансами и экономикой;

центр ответственности по инвестициям включает управление техническим развитием и работой с персоналом.

Четкое определение состава ЦО позволяет более эффективно внедрить сквозную систему финансового планирования на предприятии.

Составляющими сводного бюджета являются:

исходные прогнозные данные;

производственная программа;

баланс прибылей и убытков;

баланс предприятия;

отчет о движении денежных средств.

Сводный бюджет предприятия состоит из доходной и расходной частей. Оптимальным бюджетом является такой, в котором доходная часть равна расходной части. Доходная часть бюджета планируется на основании плана продаж и плана финансовых поступлений от прочих источников. Кроме того, необходимо учесть остатки средств на балансовых счетах предприятия. На основе всех этих данных рекомендуется составлять сводный план финансовых поступлений на контрольный период (месяц, квартал, год).

Сводный план финансовых поступлений позволяет сформировать расходную часть бюджета. Расходы сводного бюджета планируются на основании следующих исходных данных:

плана-графика налоговых выплат;

бюджета фонда оплаты труда;

плана-графика платежей налогов;

бюджета материальных затрат в расчете на планируемую производственную программу;

бюджета потребления электроэнергии;

плана-графика погашения кредитов;

бюджета прочих расходов.

Расчет затрат на материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, технологическое топливо и энергию составляют, исходя из планируемых объемов заказов (полиграфических работ), в учетных единицах на отдельных процессах полиграфического производства и применяемых норм расхода материальных ресурсов на учетную единицу (калькулируемую группу, заказ) с учетом предусмотренных изменений в технике, технологии и организации производства.

На основе норм расхода и цен на потребляемые материальные ресурсы определяют затраты в расчете на учетную единицу (за вычетом возвратных отходов).

Расчет общей суммы затрат отражается в бюджете во взаимоувязке с себестоимостью по статьям «Расходы на материалы» и «Расходы на покупные изделия, полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций».

Если расходы на бумагу, картон, переплетные и другие материалы включаются в затраты на производство, их рассчитывают исходя из потребности в них в натуральном выражении в соответствии с нормами расхода на учетную единицу. Количество бумаги и картона планируют в весовых единицах (тоннах), переплетных и других материалов — в метрических или весовых единицах.

Потребность в бумаге, картоне, переплетных и других материалах в натуральном выражении планируют по видам печати, изданиям или сериям, по сортам и номерам.

Расходы на бумагу, картон, переплетные и другие материалы рассчитывают по ценам, установленным договорами с поставщиками с включением транспортно-заготовительных расходов.

Расчет расходов на оплату труда ведется в соответствии с действующим трудовым законодательством в следующем порядке:

1) суммы основной заработной платы производственных рабочих рассчитываются раздельно для рабочих, находящихся на сдельной и повременной оплате труда, а также на окладах;

2) суммы основной заработной платы рабочих-сдельщиков определяют исходя из объема полиграфических работ в учетных единицах, установленной нормативной трудоемкости их выполнения (норм выработки) и средней часовой (дневной) тарифной ставки с учетом доплат по сдельным системам оплаты труда и стимулирующих выплат;

3) суммы основной заработной платы производственных рабочих-повременщиков определяют исходя из их плановой численности и среднечасовой тарифной ставки с учетом доплат и стимулирующих выплат;

4) суммы дополнительной заработной платы рассчитываются в соответствии с коллективным договором исходя из плана производства и финансовых возможностей предприятия.

Расходы на продажу планируют по видам расходов. Затраты на рекламу рассчитывают в соответствии с заключаемыми договорами. На основании планов реализации рассчитывают затраты на упаковку, транспортировку, погрузку, разгрузку продукции в соответствии с договорами на оказание транспортных услуг заказчикам. Расходы на ведение торговой деятельности, в том числе на торговлю книгами, содержание магазинов и киосков включают в расходы на продажу по соответствующим сметам.

**3.Учет затрат на производство и продажу**

Целью учета затрат на производство и продажу на предприятиях является получение своевременной, полной и достоверной информации о фактических затратах, связанных с выполнением полиграфических работ (производством продукции, оказанием услуг), исчисление фактической себестоимости по каждой калькулируемой группе (заказу) и всему объему выполненных работ (продукции, услуг) в целом. По данным учета затрат на производство и продажу осуществляется контроль правильного и рационального использования материальных, трудовых и денежных ресурсов.

Законом РФ «О бухгалтерском учете» установлена обязанность ведения бухгалтерского учета каждой организацией, находящейся на территории Российской Федерации, а также формирования учетной политики исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.

Бухгалтерский финансовый учет расходов, связанных с выполнением полиграфических работ (производством продукции, оказанием услуг), должен быть организован в соответствии с ПБУ 10/99 и ПБУ 1/98.

В соответствии с ПБУ 10/99 затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг) представляют собой расходы по обычным видам деятельности. Выбранные методы учета затрат, связанных с выполнением работ (производством продукции, оказанием услуг), должны быть отражены в учетной политике предприятия.

По кредиту счета 20 отражается фактическая себестоимость полностью выполненных по заказам (тиражам) полиграфических работ, а также готовой продукции и оказанных услуг производственного характера. Эти суммы списываются соответственно в дебет счетов 40, 43, 90.

Незавершенным производством считаются полуфабрикаты, не прошедшие в отдельных цехах основного производства всех стадий, предусмотренных технологическим процессом, а также тиражи, законченные производством, но не принятые ОТК и не сданные на склад:

несверстанный набор;

листы, отпечатанные с одной стороны или не всеми красками;

тиражи, находящиеся в брошюровке и на отделочных процессах и т.д.

Оценка переходящего остатка расходов в незавершенном производстве проводится на отчетную дату (последний день отчетного периода) в зависимости от выбранной предприятием учетной политики: по прямым затратам, по учетным ценам, по фактическим расходам, в размере условно-переменных расходов и т.д. Оценка расходов в незавершенном производстве в виде сальдо по счету 20 отражается в бухгалтерской отчетности по строке 213 бухгалтерского баланса.

Учет материальных затрат. Расходы на краску, клей и другие основные материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо и горюче-смазочные материалы, хозяйственный инвентарь и другие виды МПЗ, учитываемые на счете 10, отражаются при списании на затраты следующей проводкой:

Дебет счетов 20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 97

Кредит счета 10

Стоимость принадлежащих предприятию бумаги, картона и переплетных материалов, включенных в затраты, отражают проводкой:

Дебет счета 20

Кредит счета 10, субсчет 1 «Сырье и материалы» («Бумага, картон и переплетные материалы»)

В целях формирования фактических расходов на приобретение бумаги, картона, переплетных и других материалов, включая расходы заготовительно-складского подразделения, предприятие может, в зависимости от учетной политики и рабочего Плана счетов, применять счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», по дебету которого будут отражаться все расходы, связанные с приобретением МПЗ:

Дебет счета 15

Кредит счета 60

В момент принятия МПЗ к учету составляется проводка:

Дебет счета 10

Кредит счета 15

Отпуск материалов в цехи основного производства, другие производственные подразделения и для целей управления отмечается корреспонденцией счетов:

Дебет счетов 20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 79, 97

Кредит счета 10,

а накопленные отклонения в стоимости материалов списываются:

Дебет счетов 20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 79, 97

Кредит счета 16

При отрицательной разнице на этих счетах осуществляется сторнировочная запись.

Учет давальческой бумаги и материалов ведется на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» в стоимостном и натуральном выражении по заказчикам, номенклатурным номерам (по наименованиям, маркам, формату, сорту и плотности бумаги).

Аналитический учет рулонной бумаги ведется в тоннах (килограммах), в квадратных метрах, листовой — в листах и квадратных метрах.

Предприятие, получившее от заказчика бумагу и другие материалы как давальческие, ведет учет в следующем порядке.

Дебет счета 003 — отражается стоимость материалов, принятых в переработку

Дебет счета 20

Кредит счетов 02, 10, 25, 26, 60, 70, 69, 96, 97 — отражаются затраты по переработке полученной бумаги и материалов

Дебет счета 40

Кредит счета 20 — списываются расходы по выполненным заказам (сданным тиражам)

Дебет счета 90/2

Кредит счета 40 — списывается себестоимость полиграфических работ, учтенных по выполненным заказам (сданным тиражам)

Дебет счета 90/2

Кредит счета 20 — списываются на продажи расходы по оказанным услугам производственного характера

Дебет счета 90/3

Кредит счета 68 (76) — отражается задолженность перед бюджетом по НДС

Кредит счета 003 — списываются по договорным (рыночным) ценам бумага и материалы, ранее принятые в переработку, при передаче готовой продукции заказчику.

**4.Методы калькулирования себестоимости полиграфических работ (продукции, услуг)**

Калькулирование — расчет себестоимости единицы продукции (работ, услуг) как на этапе планирования (составление плановых калькуляций и бюджетов затрат), так и после завершения работ по отдельному заказу (составление отчетных калькуляций).

Плановая калькуляция составляется на работы, включенные в план, на основе которого формируется производственная программа (бюджет производства). Она характеризует предельно допустимые размеры затрат на выполнение работ, изготовление продукции, оказание услуг в планируемом периоде.

Отчетная калькуляция отражает фактические затраты (фактическую себестоимость) сданных работ, изготовленной продукции, оказанных услуг. Она составляется на основе данных учета затрат по тем же статьям, что и плановая.

Под методом калькулирования понимают научно обоснованную систему исчисления себестоимости учетной единицы продукции (работ, услуг). На предприятии калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) рекомендуется вести по операциям производственного процесса, объединенным в калькулируемые группы и имеющим общую технологическую трудоемкость.

При формировании производственной и полной себестоимости полиграфических работ необходимо вести учет и распределение расходов, которые нельзя или нецелесообразно относить непосредственно на конкретный заказ. Отдельные виды производственных расходов имеют свою специфику включения в себестоимость вследствие принадлежности к будущим или нескольким отчетным периодам. Способ отражения в учете расходов будущих периодов необходимо избрать при формировании учетной политики предприятия. При этом требует раскрытия, в первую очередь, порядок списания таких расходов на себестоимость и порядок определения срока их списания, если период, к которому они относятся, невозможно точно установить (например, единовременные расходы на рекламу и т.п.).

Расходы вспомогательных производств необходимо ежемесячно списывать на расходы основного производства пропорционально объемам выполненных работ (оказанных услуг).

Расходы обслуживающих производств и хозяйств списывают на счет продаж соответственно тем доходам, которые получает предприятие от их деятельности.

Распределение общепроизводственных расходов по калькулируемым группам осуществляется пропорционально прямой заработной плате основных производственных рабочих, объемам производства или другой базе, указанной в учетной политике предприятия.

Калькулирование себестоимости учетной единицы на предприятии может быть осуществлено по принципам нормативного метода, попроцессного метода, попроцессно-позаказного метода, метода «директ-костинг» или котлового метода (при изготовлении визиток и других подобных видов продукции). Избранный предприятием метод калькулирования следует отразить в учетной политике.

Объектом учета затрат и калькулирования при нормативном методе являются прямые расходы: на бумагу, картон, переплетные материалы (если они являются собственностью предприятия), краску, клей, нитки и т.д., определяемые по утвержденным нормам, с обязательным указанием номера заказа. Косвенные расходы распределяются на основе ставки, которая может быть определена на каждую машину в цехе, для каждого цеха или в целом по предприятию (в зависимости от условий производства). Фактическую себестоимость тиража каждого заказа определяют после его выполнения.

При использовании метода «директ-костинг» по отдельным объектам калькулирования обобщаются только переменные расходы, к которым относят прямые расходы, учитываемые на счете 20 (включая часть условно-переменных расходов, учитываемых обычно на счете 25). Постоянные расходы учитываются при определении финансового результата от продаж за отчетный период. Их можно списать в общей сумме в дебет счета 90, субсчет «Себестоимость продаж», либо в рабочем Плане счетов может быть предусмотрен отдельный субсчет «Управленческие расходы».

Точно так же могут быть выделены на отдельный субсчет коммерческие расходы (расходы на продажу), осуществленные за отчетный период.

Учет расходов, возникающих в процессе выполнения полиграфических работ, изготовления полиграфической продукции оказания производственных услуг, и калькулирование фактической себестоимости должны обеспечить:

своевременное, полное и достоверное отражение фактических расходов, а также непроизводственных расходов и потерь, допущенных на отдельных участках и стадиях полиграфического производства;

возможность исчисления фактической себестоимости по калькулируемым группам;

контроль правильного использования материалов, полуфабрикатов, топлива, энергии, инструментов, фонда оплаты труда, соблюдения бюджетов расходов на обслуживание производства и управление;

определение результатов обычной деятельности предприятия в виде прибыли (убытка) от продаж.