

ОРГАНИЗАЦИЯ ПОПРОЦЕССНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

КУРМАНБЕКОВ О.К. д.э.н, профессор КРСУ,
БЕКТЕНОВА Д.Ч. д.э.н, профессор КРСУ

Аннотация: Статья посвящена методологии организации системы попроцессного калькулирования себестоимости продукции с учетом степени завершенности ее подготовки по материалам и стоимости обработки, а также с участием незавершенного производства на начало устного периода.

Ключевые слова: Незавершенное производство, эквивалентный объем, степень завершенности обработки, стоимость обработки, себестоимость эквивалентного выпуска, средневзвешенные затраты, производственные затраты, потеря от брака, нормативные и сверхнормативные потери.

Попроцессный метод применяется в массовых производствах, где исходное сырье и материалы в процессе обработки проходит последовательно ряд процессов, переделов, фаз, стадий. Наибольшее распространение в республике он получил в текстильный, кожевенной, строительных материалов, стекольной, цементной, пищевой и других отраслях промышленности. Важнейшей особенностью попроцессной калькуляции является то, что объектом учета затрат на производство выступает технологический процесс, передел, стадия или фаза производственного процесса. В частности, в кожевенном производстве полный производственный цикл состоит из отмочено-зольного, дубильного и отделочного процессов, в текстильном - прядения, ткачества и крашения; кирпичном - приготовление рабочей смеси и укладывания ее в формы и обжига. Некоторые производимые продукты могут проходить в процессе производства через несколько производственных подразделений. Но в конкретном подразделении выполняются одни и те же операции в отношении всех единиц продукции, обрабатываемых в нем. Поэтому все продукты производственного подразделения являются идентичными.

В традиционной (дорыночной) практике производственные затраты, учитывались по калькуляционным статьям расходов в разрезе видов или групп продукции по переделам. При этом прямые затраты отражались по каждому процессу в отдельности, внутри процесса по видам продукции, а косвенные - в целом по производству, цеху, с последующим списанием их на затраты по процессу прямо или косвенно путем распределения между процессами в установленном порядке. К прямым затратам на производство относились: стоимость израсходованных материалов, покупных комплектующих изделий, полуфабрикатов и услуг кооперированных предприятий, топлива и энергии на технологические цели, основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование, расходы на подготовку и освоение производства, возмещение износа инструментов и приспособлений целевого назначения, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и другие.

Расход сырья и материалов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов на изготовление изделий, работ и услуг определялось по данным первичных документов, на основании которых производился отпуск их со склада. Когда прямое отнесение материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов на отдельные виды изделий невозможно, они распределялись по установленным коэффициентам, пропорционально нормативному расходу на фактический выпуск продукции, или пропорционально количеству или весу выработанной продукции. Вспомогательные материалы, входящие в состав прямых затрат на производство, списывались на отдельные виды изделий так же, как и основные материалы, или косвенно, путем распределения

пропорционально расходу основных материалов по нормам, пропорционально весу перерабатываемого сырья или количеству выработанной продукции.

Оценке подлежали только возвратные отходы. Их количество определялось либо по накладным к сдаче на склад, либо расчетным путем - умножением количества изготовленной продукции на норму отхода. На сумму возвратных отходов стоимость потребленных сырья и материалов уменьшалась.

Основная заработная плата производственных рабочих, начисленная по сдельным расценкам, распределялась по объектам калькуляции по прямому признаку на основании первичных документов. Повременная заработная плата производственных рабочих в себестоимость продукции включалась также по прямому признаку или путем распределения пропорционально нормативному расходу сдельной заработной платы. Различные доплаты (за работу в ночное время, премии по установленным премиальным системам, за работу в сверхурочное время, руководство бригадой, неосвобожденным от основной работы бригадирам и другие) относились по объектам калькуляции пропорционально прямой заработной плате производственных рабочих или относятся на расходы цеха. Если прямое отнесение заработной платы на отдельные виды продукции было затруднительно, то она включалась в нее на основе расчета сметных ставок этих расходов на единицу продукции, исчисленной исходя из объема производства.

Дополнительная заработная плата производственных рабочих обычно распределяется между отдельными изделиями пропорционально основной заработной плате. Отдельные виды заработной платы, не имеющие прямого отношения к производству определенных видов продукции, относились на счета «Расходов по содержанию и эксплуатации оборудования», «Общеховых» и «Общезаводских расходов».

Распределение пусковых расходов и расходов на подготовку и освоение новых видов продукции между отдельными видами изделий производилась по нормам погашения, устанавливаемым на единицу продукции исходя из общей суммы расходов, срока их погашения и планового объема продукции в этом периоде.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования распределялись:

1. пропорционально сметным (нормативным) ставкам;
2. пропорционально часам работы машин и оборудования;
3. пропорционально основной заработной плате производственных рабочих;
4. пропорционально весу обработанных материалов или видов продукции.

Общеховые и общезаводские расходы включались в производственные затраты продукции в различных отраслях пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, пропорционально затратам по процессу (переделу, пропорционально количеству выработанной продукции, пропорционально обработанным машино-часам).

Потери от брака учитывались на отдельном счете «Брак в производстве». В его дебете отражалась себестоимость неисправимого брака и затраты по исправлению частичного брака. В кредите счета показывались суммы возмещения потерь от брака. Окончательные потери от брака определяются как разница между суммой неисправимого брака и расходов, по исправлению брака и суммой удержаний из заработной платы стоимости оприходованного лома по цене возможного использования и сумм, причитающихся с предприятий в возмещение потерь от брака, вызванных поставкой некондиционных материалов. Стоимость окончательного брака включалась в себестоимость произведенной продукции и в незавершенное производство не относилась.

Учет незавершенного производства осуществлялся в следующем порядке. В цехах велся количественный оперативный учет движения незавершенного производства работниками плано- диспетчерской службы. Учет незавершенного производства в денежном выражении осуществлялся в бухгалтерии предприятия. В массовом производстве организовывали подетальный учет движения незавершенного производства

в каждом цехе (подразделении) по данным о запуске изделий в производство, выпуске из производства и допущенном браке. В заготовительных цехах количество деталей определяется по данным выработки. В конце месяца на основании документов в цехах составляли оборотные ведомости, в которых отражались наименование деталей и их шифры, остаток на начало месяца, поступление и расход, и остаток на конец месяца начатых и незаконченных обработкой деталей. Сравнением фактического наличия деталей, определенных по результатам периодически проведенных инвентаризаций незавершенного производства с данными оперативного учета определяются излишки или его недостатки, устанавливались виновные лица и принимались меры по устранению недостатков в работе.

Остатки незавершенного производства, выявленные инвентаризацией, подлежали денежной оценке по фактической себестоимости по всем статьям калькуляции, за исключением статей: «Потери от брака», «Расходы инструментов и приспособлений целевого назначения», затраты по которым в состав незавершенного производства не включаются, а относятся полностью на товарный выпуск. На предприятиях массового производства детали, находящиеся в обработке, оцениваются исходя из норм расхода по каждой статье прямых затрат с учетом степени готовности детали. Оценка материалов, исчисления заработной платы производилась прямым счетом, а расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, общецеховые и общезаводские расходы добавляются общей суммой на все детали по проценту к базе распределения.

В условиях рыночной экономики в системе попроцессного калькулирования себестоимости продукции произошли существенные изменения, хотя рациональные его процедуры как прежде применяются в соответствующих исчислениях. К таким рациональным процедурам относится формирование прямых производственных затрат. К ним, согласно общепринятым принципам организации бухгалтерского учета относятся заработная плата основных производственных рабочих и основные материалы.

Все другие производственные затраты объединяются в один комплексный элемент «Производственные накладные расходы». Порядок формирования прямых затрат не претерпел изменений. Стоимость проданных возвратных отходов, как и прежде, уменьшает производственные затраты выпускаемых изделий. В то же время значительно расширен состав элемента «Производственные накладные расходы». Оно произошло не только за счет объединения разнообразных переменных и постоянных производственных затрат, но и вследствие роста их доли в общей сумме себестоимости продукции. В целях обеспечения более тесной связи производственных накладных расходов с производимой продукцией, в настоящее время эти затраты распределяются в две ступени: на первом - общие для предприятия накладные расходы относятся на внутренние подразделения (в цехи, участки, отделы); на втором- собственные накладные расходы каждого производственного подразделения и общие накладные расходы, отнесенные к ним, распределяются на отдельные виды продукции, произведенные в нем. Причем в качестве базы распределения могут выступать те же показатели поглощения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, общецеховых и общезаводских расходов.

Произошли кардинальные изменения в учете потерь от брака. В традиционной практике брак подразделялся на исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный), в общепринятой системе учета выделяют нормативный и сверхнормативный брак. Первый вытекает из особенности технологического процесса производства и нормируется, но не подлежит контролю. Сверхнормативные потери представляют отклонения от технологии производства и являются контролируемыми. Если в традиционной практике стоимость окончательной потери включалась в себестоимость выпущенной продукции, то в ныне действующей практике аналогично регулируется стоимость нормативной потери. Стоимость же сверх нормативных потерь в составе затрат периода относится на уменьшение финансовых результатов в деятельности,

а в счете производства по процессу выделяется отдельной строкой, обращая внимание финансового менеджмента.

Рыночный метод попроцессного калькулирования производственных затрат предполагает определить эквивалентный (условный) объем произведенной продукции в зависимости от степени ее завершенности по элементам затрат. Необходимость его определения обусловлено наличием остатка незавершенного производства на начало и конец периода. Полуфабрикаты имеют более низкую себестоимость, чем готовая продукция. Себестоимость единицы продукции не может определена делением общих производственных затрат на количество изготовленной продукции. Поэтому эквивалентный (условный) объем производства - это мера измерения количества выпуска продукции в зависимости от степени ее готовности по отношению к потребленным затратам. Частично обработанная продукция переводится в эквивалентные, прошедшие полную обработку в данном процессе ее единицам. Эквивалентный объем определяется как произведение количества частично обработанных изделий и процента завершенности производимых работ по ним. Далее себестоимость единицы продукции исчисляется в обычном порядке, как отношение общей суммы производственных затрат процесса к эквивалентному объему. Путем умножения себестоимости единицы эквивалентной продукции на количество полностью обработанной продукции и на количество эквивалентных единиц, общие производственные затраты подразделяются на эти виды продукции. Использование эквивалентных единиц принимается в основу расчета себестоимости единицы продукции. Вместе с тем, при применении эквивалентных единиц следует иметь в виду, что в обрабатываемой партии не все виды продукции могут быть доведены до одинаковой степени завершенности. Обычно основные материалы полностью используются с начала производственного процесса, поскольку они составляют основу выпускаемой продукции. Вспомогательные материалы могут быть потреблены в последующих циклах производства. Трудовые затраты и производственные накладные расходы потребляются в ходе осуществления процесса изготовления продукции. В зависимости от времени появления производственных затрат, выделяются их две статьи: основных материалов и затраты на обработку. Последние включают в себя трудовые затраты и производственные накладные расходы. Поэтому калькуляция производственных затрат производится по указанным элементам себестоимости продукции. Себестоимость готовой и переданной на следующий процесс продукции определяется умножением общей себестоимости единицы продукции, включающей стоимость материалов и стоимость обработки на их количество.

Себестоимость незавершенного производства на конец периода исчисляется как произведение эквивалентных единиц по материалам (полуфабрикатов) и стоимости единицы материалов, а по обработке эквивалентных единиц по стоимости обработки и ее себестоимости. Стоимость незавершенного производства и готовой продукции на конец периода должна соответствовать общим производственным затратам, введенным в процесс.

В попроцессном производстве продукт предыдущего процесса обрабатывается в последующих процессах и возникает себестоимость незавершенного производства на конец периода. В зависимости от наличия незавершенного производства на практике попроцессного калькулирования выделяли попередельный и простой (котловой) методы. По первому методу суммировали затраты по отдельным стадиям обработки, по второму методу расчет осуществляли по прямому признаку, путем деления всех производственных затрат на количество добытой или выработанной продукции. В производствах, применяющих простой метод калькулирования, отсутствует незавершенное производство или оно незначительное и стабильное. При попередельном, самом распространенном виде попроцессного метода возникает необходимость оценки стоимости незавершенного производства на начало и конец периода. Она нужна для распределения производственных затрат между выпущенной продукцией и незавершенным

производством. Для оценки стоимости незавершенного производства, что равносильно оценке остатков материально-производственных запасов, используется метод средневзвешенной оценки и метод ФИФО. Следует отметить, что разновидности указанных методов оценки незавершенного производства широко применялись в дорыночной практике учета - полуфабрикатный и бесполуфабрикатные варианты. При полуфабрикатном варианте сводного учета затрат исчислялась себестоимость не только готовой продукции, но и полуфабриката собственной выработки. При бесполуфабрикатном варианте учета в затратах каждого процесса отражались лишь собственные расходы. На готовую продукцию списывалась ежемесячно только доля расходов, относящихся к товарному выпуску. Затраты на изготовление и переданные другим процессам полуфабрикаты, не вошедшие в готовые изделия, продолжали числиться за процессами в составе их незавершенного производства. Затраты на незавершенное производство в каждом процессе при этом варианте не соответствовали их фактическому наличию. Для проверки правильности затрат на незавершенное производство необходима была инвентаризация во всех цехах.

При применении метода средневзвешенной величины затраты на производство эквивалентной единицы продукции определяются по элементам затрат каждого производственного подразделения как сумма затрат в незавершенном производстве на начало периода и затрат на производство в течении периода деленной на эквивалентный объем производства. Другими словами, себестоимости эквивалентной единицы продукции исчисляется как отношение затрат предыдущего и текущего периодов к эквивалентному объему производства. Это говорит о том, что незавершенное производство на начало периода полностью вовлечено в производство. Незавершенное производство на начало периода по элементам затрат включается в расчет себестоимости единицы продукции процесса, а эквивалентные единицы полуфабрикатов в зависимости от степени завершенности обработкой. Готовая продукция процесса оценивается по общей себестоимости единицы продукции, а незавершенное производство по себестоимости единицы продукции по элементам «материалы» и «стоимость обработки». Стоимости готовой продукции и незавершенного производства процесса должна равняться общим затратам процесса.

При использовании метода ФИФО, продукция в незавершенном производстве учитывается отдельно от продукции, произведенной в течение отчетного периода. Себестоимость эквивалентной единицы продукции, произведенной в течение отчетного периода, определяется как отношение затрат отчетного периода и количества произведенной в нем продукции. Стоимость незавершенного производства на начало периода самостоятельно относится на готовую продукцию как обработанные и законченные в текущем периоде. Запасы незавершенного производства на конец периода представляют часть произведенной продукции текущего периода. Как и прежде, стоимость незавершенного производства на конец периода определяется по материальным затратам и стоимости обработки как произведение его остатков на себестоимость единицы продукции по указанным элементам.

Таким образом, хотя и метод ФИФО более сложный по сравнению с методом средневзвешенной, но более точный. По методу средневзвешенной затраты на незавершенное производство выше, чем по методу ФИФО. Вследствие себестоимость проданной продукции ниже, а операционная прибыль, следовательно, налог на прибыль, выше. Причина в том, что по методу ФИФО в первую очередь обрабатывается и закончена в текущем периоде незавершенное производство на начало периода, а в незавершенном производстве на конец периода остаются дешевая продукция.

Информация системы попроцессного калькулирования позволяет финансовым менеджерам проследить изменения себестоимости единицы продукции из периода в период и принять решения по установлению продажных цен и по формированию финансового результата деятельности.

Список литературы:

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2013г.; Издание на русском языке. – М.: Аскери-Асса, 2013г.
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер.с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002г.
3. Брейли Р., Майер С. Принципы корпоративных финансов. – М.: ЗАО Олимп- Бизнес, 2012г
4. Булгакова С.В., Подобедова Н.В. Калькулирование себестоимости по процессам деятельности в управленческом учете экономического субъекта // Международный бухгалтерский учет .- 2014г., №5.
5. Гетьман В.Г. , Блинова У.Ю., Герасимова Л.Н. Современный бухгалтерский учет и его проблемы.- М .:«Финансовый университет , 2014г.
6. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет / Пер. с англ.- СПб.: Питер, 2012г.
7. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: «Дашков и К», 2009г.
8. Краюхин Т. Управление затратами на предприятии. – СПб.: Питер, 2012г.
9. Соколов Я.В. Управленческий учет - М.: Магистр, 2012г.
10. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет / Пер. с англ.- СПб.: Питер, 2008г.