

Тема - Формирование себестоимости продукции

Структура и виды себестоимости продукции.

Традиционно себестоимость делится на
производственную и полную.

Производственная себестоимость, которая
включает производственные затраты.

Производственная себестоимость с учётом
затрат на реализацию продукции составляет
полную себестоимость промышленной
продукции.

Помимо видов существует формы
себестоимости, которые может принимать
каждый её вид.

1. Плановая себестоимость.

Определяет работу предприятия на определённый плановый период. В её базе лежат усреднённые нормы расхода различных видов ресурсов.

Плановая себестоимость является максимально допустимой величиной, отклонение от которой в сторону увеличения является нежелательной величиной.

2. Нормативная себестоимость. В отличие от плановой себестоимости она рассчитывается на базе текущих расхода материальных и трудовых ресурсов столько раз в год, сколько раз происходят изменения норм и нормативов. В начале года она должна быть выше плановой, а в конце года ниже её. Нормативная себестоимость применяется на тех предприятиях, где применяется нормативный метод учёта затрат и калькулирование себестоимости.

3. Отчётная (фактическая) себестоимость. Она определяется фактическими затратами на производство и реализацию продукции и характеризует степень выполнения плана за отчётный период. Отклонение отчётной себестоимости от плановой вызывается неудовлетворительной работой предприятия, и ряда причин не зависящих от деятельности предприятия.

Снижение себестоимости продукции можно определить:

1) по затратам на 1 рубль товарной продукции

2) по сравнимой товарной продукции.

Показатель затрат на 1 рубль товарной продукции имеет свои преимущества и недостатки.

Преимуществом его является то, что он охватывает всю продукцию сравнимую и несравнимую.

Сложность его исследования – является недостатком.

В этом случае затрагиваются два показателя:

- 1) полная себестоимость
- 2) товарная продукция.

Затраты на 1 р. товарной продукции отражают прибыль с рубля затрат. Для расчета сначала определяют отчетную себестоимость :

$$\text{С-ть отч.} = \text{Выработка по каждому виду продукции} * \\ * \text{с-сть ед. продукции отчетного года}$$

Далее складывают абсолютные данные по всем видам и сопоставляют с планом по себестоимости сравнимой продукции.

Сравнимую продукцию планового периода
оценивают:

- по годовой себестоимости планируемого периода;
- по среднегодовой себестоимости
прошлого года.

Плановая экономия по сравнимой
продукции = Среднегодовая с/сть
прошлого года - Плановая с/сть текущего
года.

По последовательности формирования различают себестоимость:

- технологическую (операционную),
- цеховую,
- производственную
- полную.

Технологическая себестоимость используется для экономической оценки вариантов новой техники и выбора наиболее эффективного. Она включает затраты, имеющие непосредственное отношение к выполнению операций над определенным изделием.

Цеховая себестоимость имеет более широкий спектр затрат: кроме технологической себестоимости включает затраты, связанные с организацией работы цеха и управления им.

Производственная себестоимость включает производственные затраты всех цехов, занятых изготовлением продукции, и расходы по общему управлению предприятием.

Полная себестоимость включает в себя производственную себестоимость и внепроизводственные расходы (расходы на продажу)

Полная себестоимость

Полная себестоимость, или себестоимость реализованной (отгруженной) продукции, - показатель, объединяющий производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и расходы по ее реализации.

Полная себестоимость – это сумма расходов, связанных с производством продукции, и расходов на продажу (например, затраты на упаковку, хранение, транспортировку и рекламу).

При учете по полной себестоимости в нее включаются все издержки предприятия, связанные с производством и реализацией продукции, независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные.

Прямые затраты, которые сразу могут быть отнесены на соответствующий объект учета:

- 1) прямые материальные затраты,
- 2) прямые затраты на оплату труда.

Прямые материальные затраты включают в себя фактическую себестоимость основных материалов, израсходованных на производство.

При исчислении полной себестоимости продукции в нее включаются косвенные расходы, к которым в данном случае относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

В течение отчетного периода такие расходы накапливаются на отдельных счетах, а в конце отчетного периода включаются в себестоимость конкретного вида продукции пропорционально определенной базе распределения. Базой распределения могут быть: заработная плата основных производственных рабочих, сумма прямых затрат, сумма прямых затрат без стоимости семян, кормов, площадь помещения и т.д.

В общем виде структуру полной себестоимости можно представить в виде равенств:

$$\begin{aligned} \text{ПОЛНАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ} = \\ \text{ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ} \\ \text{СЕБЕСТОИМОСТЬ} + \text{РАСХОДЫ НА} \\ \text{ПРОДАЖУ;} \end{aligned}$$
$$\begin{aligned} \text{ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ} \\ \text{СЕБЕСТОИМОСТЬ} = \text{ОСНОВНЫЕ} \\ \text{ЗАТРАТЫ} + \text{НАКЛАДНЫЕ ЗАТРАТЫ} \end{aligned}$$

В условиях системы учета полной себестоимости расходы связанные непосредственно с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства и потери от брака отражаются на счете 20 "Основное производство".

Прямые затраты списываются в Дт сч. 20 с Кт счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др.

Расходы вспомогательных производств относятся в Дт сч. 20 с Кредита сч. 23 "Вспомогательные пр-ва".

Косвенные расходы переносятся в дебет сч. 20 со счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы", а потери от брака со счета 28 "Брак в производстве".

Сумма фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносятся с кредита сч. 20, в дебет счетов 43 "Готовая продукция" или 90 "Продажи".

На основании полной себестоимости руководитель может сделать соответствующие выводы о прибыльности и убыточности продукции, о целесообразности ее производства в будущем.

Достоинства полной себестоимости:

- соответствие действующим в России нормативным актам по финансовому учету и налогообложению;
- корректная оценка стоимости запасов незавершенной и готовой продукции.

Недостатки:

- включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством (в результате происходит искажение рентабельности отдельных видов продукции);
- утрата объектами калькуляции индивидуальности из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов;
- невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема производства;
- в плановой калькуляции себестоимости заранее предусматривается плановая прибыль, на самом же деле необходимо устранить риск убытков.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Этот метод характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Норма — это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов.

Они устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции (например, чертежами деталей и узлов, разработанными конструкторскими бюро) и образуют взаимосвязанную систему, которая регламентирует все стороны хозяйственной деятельности предприятия.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье.

Учет отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах, в частности при «историческом» подходе к калькулированию, причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости. В учете задействован сч 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По Д-ту счета отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корресп. со сч. 20 «Основное производство»).

По К-ту отражается нормативная себестоимость произведенной продукции, сданных работ, услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи»).

Первого числа каждого месяца (или квартала) на счете 40 определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной. На сумму выявленной экономии (фактическая себестоимость ниже нормативной) сторнируется себестоимость реализованной продукции. В случае перерасхода (фактическая себестоимость больше нормативной) делается дополнительная запись Д-т сч. 90 К-т сч. 40.

И корректируется финансовый результат:
Д-т сч. 90 К-т сч. 99 на сумму перерасхода
сторнируется финансовый результат

Счет 40 может применяться при обоих вариантах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: по полной себестоимости или по ограниченной («усеченной») себестоимости.

Особенность счета 40 заключается не только в выявлении отклонений фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (эти отклонения и ранее выделялись без выведения их на уровень синтетического учета), но и в том, что отклонения сразу списываются на себестоимость реализованной продукции. Как следствие, готовая продукция на складе также оценивается по нормативной себестоимости. Такой порядок ведения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» создает реальные предпосылки для практического использования в российском учете системы «стандарт-кост».

Таким образом, *основные принципы нормативного метода учета* сводятся к следующему:

1. Предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и смет.

В таблице приведена форма ее составления.

Статьи	Норма	Фактическая себестоимость			
		Плановая себестоимость	Всего	Ученные отклонения	Неучтенные отклонения
Материалы					
З/пл					
Другие статьи					

Графы «Норма» и «Плановая себестоимость»
заполняют на предприятиях работники
нормативных бюро, графы «Фактическая
себестоимость» — работники бухгалтерии после
выявления фактических расходов за месяц. На
оборотной стороне нормативной калькуляции
приводится расшифровка расхода материалов
по действующим нормам и по плану.

Данный принцип может быть реализован лишь
при наличии у предприятия *нормативной базы*,
содержащей нормативные, сметные
(бюджетные) показатели.

2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм.

3. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4. Установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Соблюдение такого алгоритма учета и расчетов хотя и является весьма трудоемким процессом, но при этом позволяет получить достоверную информацию о затратах, пригодную для последующего анализа и контроля.

Возможны модификации нормативного метода: полный и неполный учет нормативных затрат.

Выше речь шла об организации полного учета. *Неполный учет нормативных затрат* является менее точным и менее трудоемким методом. При этом варианте учета под нормирование попадают лишь прямые затраты и нормативная калькуляция составляется только по ним. Другие упрощенные варианты нормативного метода учета могут основываться на следующих положениях:

норм не пересчитывают, а все изменения норм и отклонения от них относят на себестоимость готовой продукции;

- при незначительности изменений норм в течение отчетного периода их отдельный учет не организуют, а рассматривают вместе с отклонениями от норм.

Подобные упрощения существенно снижают эффективность нормативного метода, качество полученной информации.

На практике встречаются и другие *недостатки в использовании нормативного метода учета*. Чаще всего они состоят в неверном учете отклонений фактических затрат от норм: отклонения выявляются расчетами за длительный период, не всегда документируются, ведется их укрупненный учет без определения причин и виновников, существенны суммы неучтенных отклонений от норм и т.д.

Система учета сокращенной себестоимости «директ-костинг»

Суть системы "директ-костинг" состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. на объекты затрат относятся лишь переменные издержки. По переменным затратам оцениваются также запасы, остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

На первых этапах практического применения такого подхода в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Поэтому такая система получила название "директ-костинг" (система учета прямых затрат).

При учете сокращенной себестоимости постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы в расчетах не участвуют.

Прямые условно-переменные расходы собираются на сч.20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательные производства".

Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 "Общепроизводственные расходы", а затем ежемесячно переносятся на счета 20 и 23. Условно-постоянные расходы, в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на сч. 26 "Общехозяйственные расходы", а в части сбыточных расходов на счете 44 "Расходы на продажу".

Сумма фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 в дебет сч. 43 "Готовая продукция" или 90 "Продажи". Условно-постоянные расходы, собранные на сч. 26 и 44, в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции за данный период по дебету сч. 90.9 и кредиту счетов 26 и 44.

В условиях системы "директ-костинг" отчет о доходах имеет финансовые показатели: маржинальный доход и операционная прибыль.

В соответствии с МСФО система "директ-костинг" не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Однако практическое значение этой системы заключается в следующем:

- ее использование позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности предприятия;
- определение нижней границы цены продукции;
- существенно упрощает нормирование, планирование и контроль резко сократившегося числа затрат;
- имеется возможность определить точку безубыточности и запаса прочности предприятия;
- контроль за постоянными затратами.

Система учета фактической себестоимости

По оперативности учета затрат можно выделить систему учета фактической себестоимости и систему "стандарт-кост".

Система учета фактической себестоимости является традиционно распространенной на отечественных предприятиях. Учет фактических затрат на производство ведется на принципах:

- полного отражения первичных затрат на произ-во в системе счетов бухгалтерского учета;
- учетной регистрации затрат в момент возникновения в процессе производства;
- локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета;
- отнесения фактических затрат на объекты их учета и калькулирования;
- сравнение фактических показателей с плановыми..

Величина фактических затрат отчетного периода определяется путем умножения фактического количества использованных ресурсов на их фактическую цену. В итоге получается фактическая ("историческая") себестоимость.

Очевидное достоинство учета по фактической себестоимости состоит в простоте расчетов.

Однако это система обладает недостатками:

- учет полной себестоимости не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь;
- отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них;
- данная система не создает предпосылок для четкого выявления основных факторов производства;
- учет "исторической" себестоимости трудоемких, требует много лишней работы по регистрации хозяйственных факторов.

Таким образом учет "исторических" затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, взыскания внутренних резервов. Эти недостатки ограничивают использование учета фактической себестоимости для принятия управленческих решений.

Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат

Система «стандарт-кост» для отечественного учета является новым методом, хотя ее зарождение связано с началом XX в. Первые упоминания о ней встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Он считал, что традиционная бухгалтерия «имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает».

Название *«стандарт-кост»* (Standard Costs) в широком смысле *подразумевает себестоимость, установленную заранее (в противоположность себестоимости, данные о которой собираются).*

Смысл системы «стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не сущее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, — учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов. Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их даже на 80% означает успешную работу. Превышение нормы означает, что она была установлена ошибочно

Система "стандарт-кост" представляет собой средства управления прямыми затратами. К системе "стандарт-кост" близко стоит отечественная система нормативного учета. Различие состоит в том, что нормативные затраты определяются на основе прошлого опыта, а стандартные основаны на прогнозе будущего.

При применении системы "стандарт-кост" как и обычных систем учета фактических затрат обеспечивается полный учет затрат и калькулирования полной себестоимости.

В мировой практике используется несколько вариантов учета затрат основного производства в системе "стандарт-кост». Наиболее распространенный при котором:

затраты собираются на Дт счета "Основное производство" и оцениваются по стандартной стоимости. Готовая продукция приходится по стандартной стоимости, также и незавершенное производство. Отклонения фактической себестоимости от стандартов учитываются и на отдельном счете и списываются на счет "Продажи". В отечественной практике очень широко применяется нормативный метод учета затрат, являющийся аналогом "стандарт-кост". В учетной политике предприятия указывается, что в системе счетов используется счет 40 "Выпуск продукции, работ, услуг" и нормативной себестоимости готовой продукции учитывающейся на счете 43. Учет затрат в условиях нормативного метода ведется по Дт счета 20, в корреспонденции со счетами 10, 70 и т.д.

В течение месяца фактически выпущенная и сданная на склад готовая продукция, оцененная по нормативной себестоимости, отражается по Дт 43 и Кт 40. Сданные заказчиком работы и оказанные услуги, списываются с Кт 40 в Дт 90. По окончании месяца выявленная на счетах 20,23,29 фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг перечисляется с этих счетов в Дт 40. В результате на счете 40 формируется информация о выпущенной из производства продукции в 2-х оценках: по Дебету - фактическая производственная себестоимость, по Кредиту - нормативная себестоимость. В сопоставлении Дт и Кт оборота по счету 40 выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной.

Результатом может быть экономия или перерасход. Сумма выявленного отклонения переносится на сч.90 . Т.о. ежемесячно сч. 40 закрывается и на отчетную дату не имеет.

Преимущества:

1. Возможность выявления устранимых потерь, снижающих прибыль предприятия.
2. Возможность прогнозирования затрат на будущее.
3. Минимизация учетной работы, связанной с калькулированием.
4. Предоставление менеджерам точных данных о себестоимости производства, на основании которых отдел сбыта может планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены.
5. Для оперативного контроля уровня затрат используется факторный анализ, позволяющий выявить причины возникновения отклонений фактических затрат от стандартов.

Спасибо за внимание