Учет Потерь При Попроцессном Калькулировании Производственных Затрат

Accounting Losses in the Calculation Process of Production Costs

Prof. Dr. Obolbek Kurmanbekov (Kyrgyz Russian Slavic University, Kyrgyzstan)

Abstract

The drawback of the traditional approach to accounting for losses from defects is the common accounting. Part of the losses is due to the peculiarity of the production technology, and they must be included in the production costs. To account for excess losses in the calculation of the cost of production unit, it is necessary to add two indicators: the normative and over-standard losses. Suggestions of loss accounting in the process calculating allow one to increase the reliability of determining the cost of production, on the one hand, and, on the other, to generate information necessary for managing production costs.

1 Введение

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 текстильной, кожевенной, производстве строительных материалов, стекольной, цементной, пищевой и других отраслях промышленности. Важнейшей особенностью попроцессной калькуляции является то, что объектом учета затрат на производство является технологический процесс, передел, стадия или фаза производственного процесса. В частности, в кожевенном производстве полный производственный цикл состоит из отмочно-зольного, дубильного и отделочного процессов; в текстильном - прядения, ткачества и крашения; кирпичном - приготовления рабочей смеси и укладки ее в формы и обжига. Некоторые производимые продукты могут проходить в процессе производства через нескольких производственных подразделений. Но в конкретном подразделении выполняются одни и те же операции в отношении всех единиц продукции, обрабатываемых в нем. Поэтому все виды продукции производственного подразделения являются идентичными.

В Кыргызстане с 1 января 1998 года оценка запасов осуществлялась на основе Кыргызских стандартов бухгалтерского учета. Начиная с 28.09.2001 года себестоимость запасов определяется на основе Международных стандартов финансовой отчетности 2 «Запасы» (МСФО-2). Данный стандарт, как концептуальная основа оценки готовой, а также незавершенной обработкой продукции, раскрывает формирование затрат на приобретение и переработку запасов, и прочих затрат, включаемых в их себестоимость; методы определения стоимости запасов и основной порядок ее учета. Подходы к оценке запасов интерпретированы в ПКИ-1. Калькулирование себестоимости выпущенной продукции и оказанных услуг составляло основу организации традиционного бухгалтерского учета, вплоть до выделения в качестве самостоятельной дисциплины «Калькулирование». Учитывая важность и сложность вопроса, а также отсутствие в республике разработанных национальных стандартов бухгалтерского учета, необходимо сформировать системный подход, позволяющий реализовать концептуальные основы стандарта МСФО-2 «Запасы».

2 Учет Потерь При Процессном Калькулировании

В традиционной практике бухгалтерского учета существенное внимание обращалось на учет потерь от брака. Стоимость брака представлял непроизводительную затрату материальных, трудовых и денежных средств. В отдельных отраслях промышленности потери от брака отражались в качестве самостоятельной статьи затрат на счете «Основного производства». И напротив, в некоторых отраслях, в частности, в добывающей промышленности республики, его не отражали в учете.

Для правильной организации бухгалтерского учета брак классифицировали:

- а) по месту возникновения: на внутренний и внешний. К первому относили брак, выявленный до отгрузки изделия покупателю, ко второму - обнаруженный у потребителя;
- б) по характеру обнаруженных дефектов - на окончательный и исправимый;
- в) по причинам возникновения - нарушения технологии производства.

В основу организации бухгалтерского учета принимался второй классификационный признак. Потери от неисправимого брака определяли исходя из его себестоимости, а исправимого состоят из расходов на его исправление. Внутренний брак оценивали по цеховой себестоимости, то есть без общезаводских расходов. Неисправимый брак по внешним причинам учитывали по производственной себестоимости, включая

расходы на замену и транспортировку забракованной продукции. Потери от внешнего брака включаются в себестоимость аналогичной продукции того месяца, когда была получена рекламация покупателя. Если аналогичная продукция не производится, то потери от брака списываются на готовые изделия косвенным способом, принятым для распределения общезаводских расходов.

Допущенный брак у рабочего места сразу принимается на учет на основе «Извещения о браке». В этом документе указывается наименование детали и операции, на которой обнаружен брак, виновники и причины его возникновения, сумма прямых затрат (материалы и заработная плата) на количество забракованных деталей. Затраты определялись по нормам расхода материалов и заработной платы с первой операции обработки до операции, где был обнаружен брак. Если по неисправимому браку получен отход по цене возможного использования, то затраты уменьшаются на эту сумму. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования и цеховые расходы относились на стоимость брака в конце месяца по принятому способу их распределения. Таким образом, в расчете себестоимости брака указываются: номер заказа или изделия, материалы, заработная плата рабочих с отчислениями, расходы по содержанию оборудования, цеховые расходы, составляющие стоимость брака. Из общей стоимости брака вычитается лом по цене возможного использования, удержания из заработной платы виновного рабочего за брак и определяются потери от брака. Следовательно, расчет позволяет исчислить стоимость брака по статьям затрат и общую сумму потерь от брака. Потери от брака учитывались на отдельном счете «Брак в производстве». По его дебету отражалась себестоимость неисправимого брака и затраты по исправлению частичного брака. В кредите счета показывались суммы возмещения потерь. Себестоимость окончательно забракованной продукции отражалась по дебету счета «Брак в производстве и по кредиту счетов основного или вспомогательных производств. Сумма удержаний из заработной платы списывалась с кредита счета «Брак в производстве» в дебет счета «Расчеты с рабочими и служащими». Отходы от брака по цене возможного использования оприходовались на соответствующем счете материалов. Потери от брака списывались со счета «Брак в производстве» на дебет счетов основного производства и вспомогательных производств по особой статье. Стоимость окончательного брака включалась в себестоимость произведенной продукции и в незавершенное производство не относилась. Если потери от брака возникли по вине поставщиков сырья и материалов, они списывались на счет «Расчеты с поставщиками» и подлежали возмещению. 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 поставщиков в возмещение потерь от брака, вызванных поставкой некондиционных материалов.

На наш взгляд, недостатком традиционного подхода к учету потерь от брака является их общий учет. Часть потерь обуславливается особенностью технологии производства, и они должны быть включены в производственные затраты. Другие потери сверх технологических возникают в результате нарушения установленных норм расхода сырья и материалов. Возмещение стоимости неисправимого брака не предупреждает возникновение новых потерь на предприятии. Должны быть приняты решения по устранению потерь, не вытекающих из его технологических особенностей. Включение общей суммы неисправимой потери затушевывает причины их возникновения. Поэтому необходимо разграничить в учете потери, обусловленные технологией производства – нормативных от сверхнормативных. В практике экономически развитых стран себестоимость продукции определяется на данном разграничении производственных потерь. В счетах производства конкретного процесса должно быть выделено количество нормативных потерь, а по сверхнормативным потерям – кроме их количества цена за единицу и сумма. При таких расчетах будет наглядно видно, как были использованы вводимые в производство производственные запасы: какая их часть превращена в продукцию, переданные на следующий процесс и части, относящиеся к нормативным и сверхнормативным потерям.

По общепринятому порядку стоимость нормативных потерь включается в себестоимость произведенной продукции. Ожидаемый выпуск будет ниже на количество нормативных потерь. Следовательно, себестоимость единицы продукции будет определена с учетом нормативных потерь. Поэтому в счете производства данного процесса показывается только количество нормативных потерь, без указания их стоимости. Если в процессе допущены сверхнормативные потери, то выход продукции снижается на их величину. Для отражения на счете процесса сверхнормативных потерь их количество и изготовленная на процессе продукция умножается на себестоимость единицы продукции. Таким образом, сверхнормативные потери вычитаются из себестоимости на данном процессе, и отражаются на счете процесса отдельной строкой. Такое их отражение обращает внимание финансового менеджера к этим регулируемым потерям. По завершению отчетного периода стоимость сверхнормативных потерь относится на увеличение затрат периода и принимается в расчет при определении его финансового результата.

Учет нормативных потерь как часть затрат на производство продукции не достаточен для их регулирования. Необходима информация о причинах их возникновения. Часть этих потерь должна быть включена в себестоимость выпущенных изделий и определенная часть – на себестоимость незавершенного

производства на конец периода. Такое распределение стоимости нормативных потерь зависит от времени их обнаружения в производственном процессе. Если потери обнаружены на стадии контроля качества продукции, то ее стоимость должна быть включена в себестоимость изделий, прошедших такую проверку. В тех случаях, когда потери обнаружены на более ранних стадиях обработки изделий, то ее стоимость следует распределить между готовой продукцией и незавершенным производством процесса. Распределение стоимости потери зависит от степени завершенности производства. По нашему мнению, при обнаружении нормативных потерь на стадии 50 процентной завершенности следует их распределить. На более высоких уровнях степени завершенности производства, нормативные потери необходимо относить на готовую продукцию процесса.

При распределении стоимости нормативных потерь возникает вопрос о методике разграничения между готовой продукцией процесса и его незавершенным производством. На наш взгляд, нормативные потери можно распределить пропорционально количеству единиц готовой продукции эквивалентных единиц полуфабрикатов. Эквивалентные единицы полуфабрикатов определяется как произведение количества продукции на процент завершенности обработки на конец периода.

3 Вывод и Предложения

Для учета сверхнормативных потерь в расчет калькуляции себестоимости единицы продукции необходимо добавить два показателя: о нормативных и сверхнормативных потерях. Как и прежде, следует учесть время обнаружения потерь. Будем принимать вариант, когда потери обнаружены после завершения процесса. По элементам себестоимости продукции процесса устанавливается количество готовой продукции, единицы нормативных потерь, сверх нормативных потерь, эквивалентные единицы полуфабрикатов и общее количество эквивалентных единиц. Себестоимость единицы продукции по ее элементам определяется путем деления производственных затрат на общее количество эквивалентных единиц. Стоимость незавершенного производства исчисляется по элементам себестоимости и эквивалентных единиц полуфабрикатов. Стоимость готовой продукции определяется как произведение ее количества на общую себестоимость единицы продукции с включением стоимости нормативных потерь, исчисленная умножением их количества на общую себестоимость единицы продукции. Сверхнормативные потери по стоимости обработки определяются как произведение их количества также на общую себестоимость единицы продукции. Таким образом, общая сумма производственных затрат процесса распределяется между стоимостью незавершенного производства и готовой продукцией, включающей нормативные потери и сверхнормативные потери.

Предложения учета потерь при попроцессном калькулировании позволяет с одной стороны повысить достоверность определения себестоимости произведенной продукции, а с другой - формировать информацию, необходимую для управления производственными затратами.

Литература

- Международные стандарты финансовой отчетности, (2001). Бишкек.
- Булгакова С.В., Подобедова Н.В. (2014). «Калькулирование себестоимости по процессам деятельности в управленческом учете экономического субъекта». Международный бухгалтерский учет 15.
- Гетьман В.Г., Блинова У.Ю. (2014). «Современный бухгалтерский учет и его проблемы». М.: Финансовый университет.
- Курманбеков О. (2015). «Проблемы попроцессного калькулирования себестоимости продукции в Кыргызской Республике». Сб. науч. трудов «Современные тенденции развития науки и технологий». № 9. Часть VI, Белгород.