

УДК 657.01
ББК 65.052.236.33
П 32

М.Н. Пилипенко

Аспирант кафедры аудита Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), г. Ростов-на-Дону. Тел.: (863) 300 46 32, e-mail: pilipenkomasha@gmail.com.

Исследование современной методики учета затрат во вспомогательных производствах

(Рецензирована)

Аннотация. Статья посвящена исследованию современной методики учета затрат во вспомогательных производствах. Рассмотрена экономическая природа и сущность вспомогательных производств, их назначение на предприятии и основные виды.

Детально исследованы вопросы, связанные с особенностями учета затрат во вспомогательных производствах и рассмотренные в тесной увязке с документальным оформлением хозяйственных операций.

В статье особое внимание уделено вопросам распределения затрат вспомогательных производств между потребителями услуг, поскольку это позволяет сформировать себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств как для целей финансового учета, так и для принятия оптимальных управленческих решений. Выделены основные группы расходов вспомогательных производств; исследована организация бухгалтерского учета прямых и косвенных расходов; дана критическая оценка используемой номенклатуре расходов, а также систематизированы используемые методические подходы к распределению расходов, которые могут быть использованы организациями, в зависимости от специфики их деятельности; выработаны рекомендации по совершенствованию аналитического учета затрат во вспомогательных производствах.

Ключевые слова: учет затрат, вспомогательные производства, прямые и косвенные расходы, порядок распределения прямых расходов между видами выпускаемой продукции, аналитический учет затрат во вспомогательных производствах.

M.N. Pilipenko

Post-graduate student of Audit Department, the Rostov State Economic University, Rostov-on-Don. Ph.: (863) 300 46 32, e-mail: pilipenkomasha@gmail.com.

A study of the modern technique of the expense account in auxiliary manufactures

Abstract. The paper discusses research on a modern technique of the expense account in auxiliary manufactures. The economic nature and the essence of activity of auxiliary manufactures, their appointment and basic types are considered.

The questions related to features of the expense account in auxiliary manufactures and considered in close connection with documentary registration of economic operations are investigated in detail.

Special attention is given to distribution of expenses of auxiliary manufactures among service consumers as it allows a generation of the cost of price of production, works and services of auxiliary manufactures, both for the financial account and for making optimum administrative decisions. The basic groups of expenses of auxiliary manufactures are identified. The author examines the organization of accounting of direct and indirect expenses. The critical estimation of the used nomenclature of expenses is given. The used methodical approaches to distribution of

expenses which can be used by the organizations depending on specificity of their activity are systematized. Recommendations on perfection of the analytical account of expenses in auxiliary manufactures are developed.

Keywords: the account of expenses, auxiliary manufactures, direct and indirect expenses, an order of distribution of direct costs between kinds of production, the analytical account of expenses in auxiliary manufactures.

Коммерческие организации, формируя свою учетно-аналитическую систему, самостоятельно разрабатывают подходы к организации внутрипроизводственного учета. В данных условиях важным является совершенствование организации производственного учета и, прежде всего, вопросов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, обоснованного распределения затрат.

В настоящее время уделяется много внимания учету затрат на производство, но при этом вопросы, связанные с особенностями учета затрат во вспомогательных производствах, являются недостаточно изученными. Так, практически на всех крупных предприятиях имеются вспомогательные производства, и перед ними встает задача определения издержек, которые приходятся на единицу продукции, работ, услуг во вспомогательных производствах. Это предполагает необходимость исследования методики учета с целью разработки более совершенной системы формирования информации о затратах вспомогательных производств.

Вспомогательные производства – это структурные внутренние подразделения предприятия, назначение которых – обслуживание основного производства [1]. Вспомогательные производства могут решать различные задачи, начиная с обеспечения основного производства тепловой, электрической энергией, водоснабжением, паром, холодом и заканчивая изготовлением и ремонтом технологического оборудования, инвентаря, тары, ремонтом зданий и сооружений, поставкой сырья на производство и доставкой готовой продукции конечному потребителю. Вспомогательное производство, в отличие от основных цехов, не занимается производством основных видов продукции, но оно может быть задействовано в изготовлении иных видов продукции (полуфабрикатов), передаваемых в основное производство и реализуемых потребителям.

Следовательно, вспомогательные производства не только обеспечивают стабильность и бесперебойную работу организации путем ее обеспечения необходимыми услугами и материальными ресурсами по их себестоимости, но и, по нашему мнению, приносят дополнительный доход за счет продажи своей продукции и услуг сторонним организациям и физическим лицам. Чтобы формировать достаточную информацию, необходимую для подготовки и принятия эффективных управленческих решений в области оптимизации финансового результата, следует вести отдельный учет по доходам и расходам организации, связанным со вспомогательными производствами.

Затраты вспомогательных производств являются важнейшим фактором, определяющим уровень совокупных затрат организации. Поэтому для принятия решений по данному участку руководство организации должно располагать следующей информацией:

- 1) о составе, структуре и направлении затрат вспомогательных производств;
- 2) о рентабельности каждого вспомогательного производства;
- 3) о рентабельности каждого вида продукции, работ, услуг вспомогательных производств;
- 4) о внутренних резервах повышения эффективности деятельности вспомогательных производств.

Для учета затрат и выхода полученной продукции и изделий, выполненных работ и оказанных услуг вспомогательными производствами в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 23 «Вспомогательные производства». На счете 23 «Вспомогательные производства» собираются затраты отдельно по видам вспомогательных производств

(собственная котельная, компрессорная, автотранспорт, тракторный парк, ремонтный участок, ремонтные мастерские и т.д.), каждое из этих подразделений может производить несколько видов услуг, работ или простых изделий: для основного производства, вспомогательных и обслуживающих производств. Размер этих производств определяется потребностями основных отраслей.

Учет затрат каждого вспомогательного производства и списание его услуг на пользователей целесообразно организовывать на отдельных субсчетах, к которым открывать аналитические счета – по каждому виду услуг. Так, например, к счету 23 «Вспомогательные производства» можно открыть такие аналитические счета, как: обеспечение энергией, транспортное обслуживание, ремонт основных средств, заготовка сырья для производства продукции. Услуги, оказанные вспомогательными производствами, необходимо оформлять следующими документами [2]:

- 1) накладными: количество изготовленных и сданных на склад инструментов;
- 2) актами приема-передачи отремонтированных объектов: выполненные и сданные ремонтные объекты;
- 3) путевыми листами: объем перевозок транспортного цеха;
- 4) отчетами Главного энергетика, Главного технолога: объем выполненных работ и услуг, выполненных простыми вспомогательными производствами для других подразделений.

Перечень производств, которые выделяются при планировании и учете затрат, устанавливается в отраслевых инструкциях. Для любого вспомогательного производства на счете 23 «Вспомогательные производства» можно выделить следующие основные группы расходов:

- 1) прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг вспомогательным цехом;
- 2) косвенные расходы по управлению и обслуживанию вспомогательных производств;
- 3) потери от брака, относящиеся к недоработке вспомогательных цехов.

В действующем бухгалтерском законодательстве точный перечень расходов, относящихся к прямым, не установлен. Таким образом, организация в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета самостоятельно определяет, какие расходы относятся к прямым.

Прямые расходы рассматриваются как затраты, связанные с производством отдельного вида продукции, которые могут быть непосредственно включены в себестоимость этой продукции (работ, услуг). К прямым расходам, по нашему мнению (табл.1), можно отнести следующие затраты:

- 1) сырье и основные материалы, израсходованные вспомогательными производствами;
- 2) покупные изделия и полуфабрикаты;
- 3) топливо и электроэнергия;
- 4) оплата труда работникам вспомогательного производства (с отчислениями);
- 5) амортизация по основным средствам вспомогательного производства.

Таблица 1

Схема типовых проводок по учету прямых расходов вспомогательных производств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета	Первичный документ
1	2	3	4	5
1.	Начислена амортизация по основным средствам вспомогательных производств, включая основные средства машинно-тракторного парка	23	02	Ведомости расчета амортизационных отчислений по основным средствам

2.	Списаны материалы, израсходованные вспомогательными производствами	23	10	Лимитно-заборная ведомость или накладная внутрихозяйственного назначения, отчет о движении МЦ
3.	Списана сумма отклонений в стоимости материалов, используемых вспомогательным производством	23	16	Бухгалтерская справка
4.	Списаны суммы НДС по приобретенным МПЗ, выполненным работам и услугам, используемых во вспомогательных производствах	23	19	Расчеты НДС, декларация, бухгалтерские справки
5.	Включены потери от брака в себестоимость продукции, услуг, работ вспомогательных производств	23	28	Акт о потерях от брака, включаемых в издержки, бухгалтерская справка
6.	Учтена в затратах вспомогательного производства стоимость работ, услуг сторонних организаций	23	60	Счет-фактура с приложением актов на выполненные для вспомогательных производств работы
7.	Начислены взносы во внебюджетные фонды (фонд социального страхования, пенсионный фонд и фонд обязательного медицинского страхования) по каждому работнику вспомогательного производства	23	69/1, 69/2, 69/3	Расчетно-платежные ведомости, расчеты взносов по внебюджетным фондам по каждому работнику, бухгалтерская справка, наряды на сдельную работу, документы по начислению заработной платы
8.	Начислена заработная плата работникам вспомогательного производства	23	70	

Прямые расходы подлежат распределению по видам продукции с целью определения себестоимости каждой единицы выпущенной продукции. Прямые расходы, не подлежащие распределению прямым путем, можно распределять пропорционально какому-либо качественному показателю. Такими качественными показателями могут быть:

1) стоимость материалов, израсходованных при выпуске конкретного вида продукции;

2) сумма заработной платы работников, занятых в процессе производства конкретного вида продукции, и другие показатели.

Выбранный порядок распределения прямых расходов между видами выпускаемой продукции необходимо закрепить в учетной политике предприятия.

Косвенные расходы – это затраты, которые связаны с производством нескольких видов продукции (работ, услуг). Косвенные расходы не могут быть отнесены на конкретный вид продукции напрямую, поэтому они распределяются по видам продукции косвенно (условно), согласно предусмотренным в учетной политике организации показателям, с помощью заранее рассчитанных коэффициентов. К косвенным относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Мы считаем, что косвенные расходы могут быть связаны не только со вспомогательным производством, поэтому косвенные расходы собираются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», после чего списываются на счет 23 «Вспомогательные производства». Согласно п. 37 Положений по планированию, учету и калькулированию себестоимости на промышленных предприятиях общепроизводственные расходы включаются в себестоимость той части продукции (работ, услуг) вспомогательного производства, которые реализуются на сторону или используются для нужд капитального строительства, капитального ремонта и непромышленных хозяйств предприятия [3].

Как известно, общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным, так как они объединяют расходы энергоресурсов, необходимых для приведения в движение производственного оборудования, машин, механизмов, транспортных средств; расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами. В частности общепроизводственные расходы состоят из расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, а также из общецеховых расходов на управление.

Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляется по подразделениям предприятия, а в их разрезе – по установленной номенклатуре общепроизводственных расходов. Статьи расходов предусматриваются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

К общепроизводственным расходам принято относить расходы по обслуживанию производства и управлению деятельностью вспомогательных цехов, а именно:

- 1) содержание аппарата управления цеха;
- 2) содержание прочего цехового персонала;
- 3) содержание и ремонт производственного оборудования;
- 4) содержание и ремонт производственных зданий;
- 5) расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
- 6) перемещение грузов внутри предприятия;
- 7) потери от простоев, порчи материальных ценностей и пр.;
- 8) прочие общепроизводственные расходы;
- 9) общепроизводственные расходы непроизводительного характера.

Исследуя данную область учета, мы пришли к выводу, что было бы целесообразно организовать аналитический учет для более подробной расшифровки затрат с целью их конкретизации.

Чтобы сформировать полную производственную себестоимость товаров (работ, услуг), косвенные расходы необходимо распределить. Базу для распределения расходов каждое предприятие выбирает самостоятельно. Расходы могут распределяться:

- 1) пропорционально сумме прямых затрат на производство продукции (работ, услуг);
- 2) пропорционально выручке, расходу материалов и др.

Прежде чем распределять расходы, необходимо выбрать объект учета затрат, на который косвенные расходы будут списываться (табл.2) . Объектами учета затрат могут быть места возникновения затрат; структурные подразделения организации, за результаты работы которых отвечает конкретный человек; носители затрат, а именно: отдельные изделия, полуфабрикаты, отдельные заказы, виды работ и услуг и др.

Процесс распределения общепроизводственных затрат состоит из следующих элементов:

- 1) выбора объекта, на который относятся затраты;
- 2) выбора и сбора затрат, которые следует отнести на объекты;
- 3) выбора базы распределения, которая соотносит затраты с учетным объектом.

В качестве базы распределения должен выбираться показатель, который наиболее соответствует накладным расходам каждого производственного подразделения. База для распределения общепроизводственных затрат сохраняется неизменной в течение

длительного времени, поскольку она представляет элемент учетной политики предприятия [4].

На практике для распределения производственных расходов мы можем выделить следующие базы: время работы производственных рабочих; заработная плата производственных рабочих; машино-часы; прямые затраты; стоимость основных материалов; объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении; распределение пропорционально сметным ставкам.

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием организацией производства и управлением организацией в целом. Общехозяйственные расходы слабо связаны объемом производства, и, в сущности, их размер остается в основном неизменным при возрастании или падении в отдельные периоды объема выпуска продукции [5]. Общехозяйственные расходы учитываются в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» собираются следующие косвенные расходы:

- 1) расходы на содержание аппарата управления предприятием и охрану;
- 2) хозяйственные расходы, в состав которых включаются амортизация и расходы на содержание и текущий ремонт здания заводоуправления и основных средств, в нем размещенных; стоимость инвентаря заводоуправления; расходы на подготовку кадров;
- 3) сборы и отчисления, в составе которых наибольший вес занимают налоги, начисляемые за счет отнесения их на затраты;
- 4) непроизводственные расходы, в состав которых включаются недостачи незавершенного производства, потери от простоев, недостачи и потери от порчи материальных ценностей на заводских складах и др.

Порядок списания общехозяйственных так же, как и общепроизводственных расходов, каждая организация устанавливает самостоятельно и закрепляет в своей учетной политике. Можно выделить два способа списания таких расходов. В первом случае они списываются на основное производство. Общехозяйственные расходы распределяются по видам выпускаемой продукции (работ, услуг) и включаются в их себестоимость как и общепроизводственные расходы. В результате по дебету счета 20 «Основное производство» отражается полная производственная себестоимость продукции (работ, услуг). Во втором случае организация может отнести всю сумму общехозяйственных расходов, произведенных за отчетный период, на реализованную продукцию (на счет 90 «Продажи»). Об этом говорится в пункте 9 ПБУ 10/99. Тогда на счете 20 «Основное производство» отражается сокращенная себестоимость произведенной продукции (таб.2).

Таким образом, способ списания общехозяйственных расходов влияет на финансовый результат деятельности организации. Если общехозяйственные расходы распределяются между реализованной и нереализованной продукцией, то списываются не все произведенные общехозяйственные расходы, а только те, которые учтены в себестоимости реализованной продукции. При использовании второго способа общехозяйственные расходы списываются полностью на реализованную продукцию.

Потери от брака возможны не только в основных, но и во вспомогательных производствах. Независимо от места обнаружения внутреннего брака, потери от него относятся на те производства, по вине которых он допущен. Если брак допустил вспомогательный цех, потери от брака списываются на счет 23 с кредита счета 28 «Брак в производстве». Нередко брак выявляется уже в основном производстве, в котором сырье и продукция подвергаются контролю качества.

Таблица 2

**Схема типовых проводок по учету косвенных расходов
вспомогательных производств**

№	Содержание	Дебет	Кредит	Первичный документ
---	------------	-------	--------	--------------------

п/п	хозяйственной операции	счета	счета	
1.	Отражена сумма общепроизводственных (общехозяйственных) расходов	25 (26)	10, 60, 69, 70 и др.	Лимитно-заборная ведомость или накладная внутрихозяйственного назначения, счет-фактура с приложением актов на выполненные для вспомогательных производств работы, расчетно-платежные ведомости, расчеты отчислений во внебюджетные фонды по каждому работнику и другие документы.
2.	Доля общепроизводственных (общехозяйственных) расходов включена в затраты по содержанию вспомогательного производства	23	25, (26)	Бухгалтерская справка

Обобщая сказанное, отметим, что для формирования себестоимости продукции, работ, услуг, а также для принятия оптимальных управленческих решений крайне важно правильно распределить затраты вспомогательных производств на прямые и косвенные.

Следует отметить, что затраты во вспомогательных производствах учитываются по-разному в зависимости от особенностей технологии изготовления продукции. Если производство является простым, то все затраты рассматриваются как прямые и учитываются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства». Прямые расходы подлежат распределению по видам продукции с целью определения себестоимости выпущенной продукции. Прямые расходы, не подлежащие распределению прямым путем, распределяются пропорционально какому-либо качественному показателю. Таким образом, выбранный порядок распределения прямых расходов между видами выпускаемой продукции должен быть закреплен в учетной политике организации.

Выбор той или иной базы распределения обуславливается функциональной спецификой работы организации. При этом основным критерием выбора базы распределения является сочетание различных видов ресурсов.

Точное определение себестоимости выпуска и реализации по отдельным видам продукции на основе выбора правильного подхода к распределению косвенных расходов позволяет получать достоверную информацию о том, насколько на самом деле производство той или иной продукции выгодно для предприятия.

Примечания:

1. Пипко В.А. Учет вспомогательных и обслуживающих производств: учеб. пособие. Ставрополь: АГРУС, 2004. 168 с.

2. Глушков И.Е., Киселева Т.В. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии: эффективная настольная кн. бухгалтера: в 2 т. Т. 1. М.; Новороссийск: КноРус: ЭКОР-книга, 2004. 1000 с.

3. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости на промышленном предприятии: [утв. ЦСУ СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР и Минфином СССР от 20 июля 1970 г. №АБ-21-Д] // СПС КонсультантПлюс. М., 2011.

4. Васенко О.В. Сперанский А.А. Практическое пособие по учету затрат в бухгалтерском учете. М.: Экзамен, 2008.

5. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2004. 592 с.

References:

1. Pipko V.A. The account of auxiliary and servicing manufactures: Teaching manual. Stavropol: AGRUS, 2004. 168 p.

2. Glushkov I.E., Kiseleva T.V. Accounting (tax, financial, administrative) at the modern enterprise: effective desktop book of the bookkeeper: in 2 v. V. 1. M.; Novorossiysk: KnoRus: EKOR-book, 2004. 1000 p.

3. Substantive provisions on planning, account and calculation of cost prices at the industrial enterprise: [approved by TSCU of the USSR, by the State Planning Committee of the USSR, by Goskomtsen of the USSR and by the Ministry of Finance of the USSR of July, 20th, 1970 No. AB-21-D] // Union of Right Forces ConsultantPlus. M., 2011.

4. Vasenko O.V., Speransky A.A. A practical manual on the account of expenses in accounting. M.: Examen, 2008.

5. Kuter M.I. The accounting theory. 3 ed., remade and added.. M.: The Finance and Statistics, 2004. 592 p.