

Шаулиева Ж.Б. - магистрант группы УА-21НП кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Карагандинского университета Казпотребсоюза

Карагандинский университет Казпотребсоюза, Казахстан

Учет накладных расходов и их место в составе себестоимости продукции (на примере швейного производства).

На сегодняшний день в процессе осуществления своей деятельности и управления своими ресурсами хозяйствующие субъекты уделяют большое внимание накладным расходам, являющихся объектом бухгалтерского учета и точный подсчет которых влияет на правильное формирование документированной систематизированной информации о деятельности того или иного предприятия. Особое внимание на данный объект бухгалтерского учета также связано с тем, что именно от расходов зависит в целом получение финансового результата и эффективная работа предприятий.

Для иллюстрации вышесказанного рассмотрим пример швейного производства: компания производит два вида продукции - шерстяные женские юбки и мужские джинсовые брюки.

Итак, предположим, что в течение отчётного периода была произведена следующая продукция:

- партия женских шерстяных юбок в количестве 100 ед. – заказ 1.
- партия мужских джинсовых брюк в количестве 200 ед. – заказ 2.

Пример оформления Спецификаций на указанную продукцию:

Спецификация	
Дата	14.07.2020
Номер заказа	Заказ № 1
Наименование изделий	Юбка женская шерстяная

Модель	ЮЖ-12ш
Размер изделий	46
Цвет	чёрный
Количество	100 штук
Срок исполнения	17.07.2020
Подпись _____ Директор по производству	

Спецификация	
Дата	14.07.2020
Номер заказа	Заказ № 2
Наименование изделий	Брюки мужские джинсовые
Модель	БМ-27д
Размер изделий	50
Цвет	чёрный
Количество	200 штук
Срок исполнения	17.07.2020
Подпись _____ Директор по производству	

Пример оформления Заявки на отпуск материалов:

Заявка на отпуск материалов № 93					
Номер заказа	Наименование материала	Артикул материала	Цвет	Единица измерения	Количество
Заказ № 1	Ткань шерстяная (шир.1,5м.)	XXXX	чёрный	погонный м	120
Заказ № 2	Ткань джинсовая (шир. 1,1 м.)	УУУУ	чёрный	погонный м	510
Подпись _____ Начальник швейного цеха					

Примечание: В этой карточке не указана стоимость материалов, исходя из предположения, что материал закупается часто и по разным ценам, следовательно, оценку использованных материалов производит бухгалтерия в соответствии с выбранным методом оценки запасов (специфическая идентификация, ФИФО либо средневзвешенная стоимость). Итак, бухгалтером даны следующие оценки израсходованных материалов:

Ткань шерстяная чёрная = 156 000 тенге.

Ткань джинсовая чёрная = 357 000 тенге.

Примеры Карточек учёта труда по производственным подразделениям:

Карточка учёта труда № 3-74						
Подразделение: Закройный цех						
Операция: Раскрой ткани						
Дата	Модель изделия	№ заказа	Кол-во изделий	Ставка за изделие	Итого сумма	Кол-во часов
14.07.2020	ЮЖ-12ш	Заказ 1	35 шт.	340 тенге.	11 900 тенге.	7
15.07.2020	ЮЖ-12ш	Заказ 1	38 шт.	340 тенге.	12 920 тенге.	8
16.07.2020	ЮЖ-12ш	Заказ 1	27 шт.	340 тенге.	9 180 тенге.	5
Итого по заказу			100 шт.		34 000 тенге.	20 ч.
14.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	52 шт.	510 тенге.	26 520 тенге.	13
15.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	76 шт.	510	38 760	19

				тенге.	тенге.	
16.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	44 шт.	510 тенге.	22 440 тенге.	18
17.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	28 шт.	510 тенге.	14 280 тенге.	8
Итого по заказу			200 шт.		102 000 тенге.	58 ч.
Подпись _____ Начальник подразделения						

Примечание: Количество часов в карточке целесообразно указывать, например, для анализа производительности труда. Кроме того, количество часов прямого труда может применяться в качестве базы распределения производственных накладных расходов.

Карточка учёта труда № Ш-81						
Подразделение: Швейный цех						
Операция: Пошив изделия						
Дата	Модель изделия	№ заказа	Кол-во изделий	Ставка за изделие	Итого сумма	Кол-во часов
14.07.2020	ЮЖ-12ш	Заказ 1	30 шт.	950 тенге.	28 500 тенге.	16
15.07.2020	ЮЖ-12ш	Заказ 1	41 шт.	950 тенге.	38 950 тенге.	21
16.07.2020	ЮЖ-12ш	Заказ 1	29 шт.	950 тенге.	27 550 тенге.	15
Итого по заказу			100 шт.		95 000 тенге.	52 ч.
14.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	48 шт.	1 370	65 760	51

				тенге.	тенге.	
15.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	71 шт.	1 370 тенге.	97 270 тенге.	74
16.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	45 шт.	1 370 тенге.	61 650 тенге.	48
17.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	36 шт.	1 370 тенге.	49 320 тенге.	37
Итого по заказу			200 шт.		274 000 тенге.	210 ч.
Подпись _____ Начальник подразделения						

Карточка учёта труда № Г-79						
Подразделение: Гладильный цех						
Операция: Утюжка и упаковка изделия						
Дата	Модель изделия	№ заказа	Кол-во изделий	Ставка за изделие	Итого сумма	Кол-во часов
14.07.2020	ЮЖ-12ш	Заказ 1	30 шт.	200 тенге.	6 000 тенге.	10
15.07.2020	ЮЖ-12ш	Заказ 1	41 шт.	200 тенге.	8 200 тенге.	14
16.07.2020	ЮЖ-12ш	Заказ 1	29 шт.	200 тенге.	5 800 тенге.	10
Итого по заказу			100 шт.		20 000 тенге.	34 ч.
14.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	48 шт.	350 тенге.	16 800 тенге.	22
15.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	71 шт.	350	24 850	34

				тенге.	тенге.	
16.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	45 шт.	350 тенге.	15 750 тенге.	22
17.07.2020	БМ-27д	Заказ 2	36 шт.	350 тенге.	12 600 тенге.	18
Итого по заказу			200 шт.		70 000 тенге.	96 ч.
Подпись _____ Начальник подразделения						

Пример Карточки учёта технического обслуживания:

Карточка технического обслуживания					
Подразделение: Отдел инженерно-технического обслуживания					
Дата	Вид работ	Номер заказа	Кол-во часов	Ставка за час	Сумма
14.07.2020	Наладка оборудования	Заказ 1	2	850 тенге.	1 700 тенге.
14.07.2020	Наладка оборудования	Заказ 2	3	850 тенге.	2 550 тенге.
15.07.2020	*Ремонт оверлока	Заказ 2	1	2 500 тенге.	*2 500тенге.
16.07.2020	Техническое обслуживание	Плановое	2	1 700 тенге.	3 400 тенге.

Предположим, за отчётный период были учтены следующие накладные расходы:

Статья затрат	Сумма,тенге
Аренда производственных помещений	90 000

Амортизация производственного оборудования	5 920
Заработная плата работников склада сырья и материалов	94 000
Заработная плата уборщицы	57 000
Моющие средства для уборки производственных помещений	2 900
Электроэнергия	8 100
Заработная плата начальников производственных подразделений	240 000
Фиксированная часть оплаты труда работников Отдела инженерно-технического обслуживания	92 000
Материалы для технического обслуживания	12 000
Прочие вспомогательные материалы (нитки, пуговицы и т.п.)	7 200
Итого накладных расходов	609 120
*Материалы для ремонта (сверхнормативные расходы)	*17 000

*Примечание: В нашем примере это: ремонт оверлока 2 500 тенге и материалы для ремонта 17 000 тенге.

На основании выше приведённой информации составим калькуляцию себестоимости выполненных заказов.

Калькуляция Заказа №1	
Наименование изделия: Юбка женская шерстяная	
Модель изделия: ЮЖ-12ш	
Количество изделий в заказе: 100 шт.	
Размер: 46	
Наименование затрат	Сумма, тенге.
Прямые материалы	156 000
Прямой труд:	

<i>Закройный цех</i>	60 000
<i>Швейный цех</i>	95 000
<i>Гладильный цех</i>	45 000
Накладные расходы:Прямые (наладка оборудования)	1 700
Итого прямых затрат	357 700
Накладные расходы:***Распределённые косвенные	137 376
Итого затрат:	495 076
Себестоимость единицы	4 950,76
Подпись _____ Бухгалтер-калькулятор	

*** Примечание: Расчет суммы см. ниже в разделе «Распределение производственных накладных расходов».

Калькуляция Заказа №2	
Наименование изделия: Брюки мужские джинсовые	
Модель изделия: БМ-27д	
Количество изделий в заказе: 200 шт.	
Размер: 50	
Наименование затрат	Сумма, тенге.
Прямые материалы	357 000
Прямой труд:	
<i>Закройный цех</i>	102 000
<i>Швейный цех</i>	274 000
<i>Гладильный цех</i>	70 000
Накладные расходы: Прямые (наладка оборудования)	2 550
Итого прямых затрат	805 550
Накладные расходы:***Распределённые косвенные	471 744

Итого затрат:	1 277 294
Себестоимость единицы	6 386,47
Подпись _____ Бухгалтер-калькулятор	

Распределение производственных накладных расходов

Производственные накладные расходы, являясь косвенными затратами, распределяются между всеми видами произведённой за период продукции на основе выбранной базы распределения. На практике в качестве базы распределения могут быть использованы:

- Заработная плата основных производственных рабочих;
- Количество отработанных машино-часов.

Ставка распределения накладных расходов рассчитывается путём деления общей суммы затрат на значение выбранной базы распределения:

НР

Ставка распределения = -----

Значение базы распределения

В нашем примере (швейное производство) в качестве базы распределения будем использовать часы труда основных производственных рабочих. Расчёт количества часов прямого труда для каждого заказа:

	Заказ 1	Заказ 2
Закройный цех	20 ч.	58 ч.
Швейный цех	52 ч.	210 ч.
Гладильный цех	34 ч.	96 ч.
Итого по заказам	106 ч.	364ч.
Всего за период	470 ч.	

Ставка распределения НР = 609 120 тенге / 470 ч. = 1 296 тенге/ч.

Распределение НР на заказы:

Заказ № 1 = 1 296 тенге/ч. × 106ч. = 137 376 тенге.

Заказ № 2 = 1 296 тенге/ч. × 364ч. = 471 744 тенге.

Теперь давайте попробуем для распределения производственных накладных расходов выбрать другие базы распределения.

Вариант 1 - на основе количества единиц продукции. Всего произведено 300 шт. (100 шт. юбок и 200 шт. брюк).

Ставка распределения НР = $609\,120 \text{ тенге} / 300 \text{ шт.} = 2\,030,4 \text{ тенге/шт.}$

Заказ № 1 = $2\,030,4 \text{ тенге/шт.} \times 100 \text{ шт.} = 203\,040 \text{ тенге.}$

Заказ № 2 = $2\,030,4 \text{ тенге/шт.} \times 200 \text{ шт.} = 406\,080 \text{ тенге.}$

Пересчитаем себестоимость единицы каждого изделия:

Заказ	Наименование изделия	Прямые затраты, тенге.	Распределённые косвенные затраты, тенге.	Итого затрат, тенге.	Кол-во изделий	Себестоимость единицы, тенге.
1	Юбка	306 700	203 040	509 740	100 шт.	5 097, 40
2	Брюки	805 550	406 080	1 211 630	200 шт.	6 058, 15

Мы получили другие значения себестоимости изделий, по сравнению с первоначальной калькуляцией. Причина - применение другой базы распределения НР.

Итак, приведённые расчёты показывают, что выбор базы распределения существенно влияет на показатель себестоимости единицы продукции, а, следовательно, на финансовый результат, финансовое положение компании, а также на управленческие решения в области:

- определения рентабельности отдельных видов продукции и целесообразности их производства и реализации,
- ценообразования отдельных продуктов.

Т.е. «цена вопроса» может быть очень высока. Безусловно, чем точнее сделана калькуляция себестоимости единицы продукции, тем адекватнее будут приняты управленческие решения.

Однако проиллюстрированное выше условное распределение НР не приводит к точной калькуляции (не зря оно называется «условным», т.е. весьма приблизительным). Более точное распределение НР даёт функциональная калькуляция (на основе видов деятельности - функций), но это очень сложная и «дорогая» система учёта, которую могут себе позволить далеко не все предприятия.

Целесообразным представляется следующий подход: Для каждой отдельной статьи производственных накладных расходов выбирать сою базу распределения, которая наиболее соответствует характеру издержек. Например:

Статья НР	База распределения
Аренда производственных помещений	Площадь помещений или др.
Амортизация оборудования	Стоимость оборудования или часы работы оборудования.
Вспомогательные материалы	Стоимость основных материалов.
Вспомогательный труд	Часы работы основных рабочих или стоимость основного труда или др.
Электроэнергия	Часы работы оборудования или площадь помещений.
Техническое обслуживание	Часы работы оборудования или количество единиц продукции.

Каждая производственная компания для более правильного выбора базы распределения производственных накладных расходов должна тщательно проанализировать все статьи накладных расходов и определить конкретный фактор, вызывающий эти расходы - так называемый «фактор издержек». Некоторые накладные расходы являются не косвенными, а прямыми, т.е. их можно чётко отследить до конкретного продукта.

И в заключении скажем ещё об одном важном моменте. При наличии в компании одновременно нескольких производственных подразделений (производящих готовую продукцию) и нескольких вспомогательных/обслуживающих подразделений (не производящих готовую продукцию) распределение производственных накладных расходов осуществляется в два этапа:

Распределяются накладные расходы каждого обслуживающего подразделения между производственными подразделениями.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что расходы предприятия являются важной составляющей осуществляемой им деятельности. Так, при грамотном управлении расходами у предприятия имеется возможность снижения расходов до рационального уровня и повышения эффективности его деятельности.

Литература:

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ. (под ред. Мабалиной С.А.) – М.: Аудит, Юнити, 1994. – 146с.
2. Шеремет А. Управленческий учет. Учебное пособие – М.: ФБК-Пресс, 2004 - 512с.
3. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Закон Республики Казахстан от 28 февраля 2007г., №234-III (с изменениями и дополнениями на 01.01.2021.).
4. Торшаева Ш.М. Основы бухгалтерского учета. Учебное пособие. – Караганды: 2014. – 155 с.
5. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Издательство «LEM» - Алматы:2006.