

УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В ТЕКСТИЛЬНОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

На текстильных предприятиях по производству шерстяных волокон и тканей большой удельный вес в себестоимости продукции занимают материальные издержки производства. Поэтому управленческому контролю за отпуском сырья и материалов в производство, их использованием в процессе переработки, а также за перемещением полуфабрикатов по технологическим переходам и между производствами уделяется первостепенное значение. При организации управленческого контроля за формированием материальных издержек производства надо принимать во внимание особенности учитываемых объектов: шерсть и пряжа обладают гигроскопичностью и под влиянием влажности воздуха изменяют свою массу; ткань в процессе производства и хранения подвергается усадке (уменьшению) или пристяжке (увеличению) и также может изменять свои размеры.

Продукция производств шерстяных волокон и тканей выпускается в массовом порядке, включает в себя относительно небольшое число исходных компонентов сырья и материалов, что дает возможность достаточно точно разрабатывать нормы расхода материальных и трудовых издержек производства, являющиеся основой для принятия управленческих решений по формированию их уровня в условиях производственного потребления.

Сырье, материалы, полуфабрикаты и топливо отпускаются в производство на основании первичных документов - лимитно-заборных карт, требований, накладных и др. В них отражаются техническая характеристика, количество, объем и назначение отпускаемых материальных ценностей.

Учет сырья, поступившего в производство, и произведенных полуфабрикатов ведется в ведомости учета движения и использования сырья и полуфабрикатов. В ней в физическом и кондиционном весе указываются остатки сырья и полуфабрикатов на начало и конец отчетного периода, поступление их со склада в производство и расход на производство продукции за отчетный период. В течение указанного периода по каждой партии сырья в ведомости записываются полученные отходы. Сырье и полуфабрикаты (шерсть, пряжа) показываются в кондиционном и физическом весе. Физический вес определяется взвешиванием, кондиционный рассчитывается на основе физического веса и лабораторных данных о влажности шерсти или пряжи по следующей формуле:

$$P_k = P_f \times (100 + K) : 100 + \Phi,$$

- где: **P_k** - кондиционный вес шерсти или пряжи;
 P_f - физический вес шерсти, пряжи;
 K - кондиционная влажность шерсти, пряжи;
 Φ - фактическая влажность шерсти, пряжи по лабораторным данным.

Пример. В прядильное производство отпущено шерсти 3000 кг, фактическая ее влажность 15% при кондиционной влажности — 20%. Кондиционный вес составит: $3000 \cdot (100 + 20) : (100 + 15) = 3130$ кг.

Возвратные отходы учитываются по месту их образования и видам вырабатываемой продукции. Они при оприходовании взвешиваются и оформляются накладной, в которой указываются количество отходов, цена и сумма. Количество и стоимость возвратных отходов распределяются по группам сырья пропорционально количеству сырья, поступившего в обработку.

Безвозвратные отходы учитываются лишь по количеству. В отчете их величина определяется расчетным путем: остаток сырья на начало отчетного периода плюс сырье, поступившее в производство, минус его расход на выработку полуфабрикатов, минус возвратные отходы и остаток сырья на конец отчетного периода.

Содержащаяся в отчете о движении и использовании сырья в производстве информация используется при калькулировании себестоимости продукции.

Потери от внутреннего брака независимо от места его обнаружения относятся на цехи-виновники. Потери от брака продукции ежемесячно списываются на издержки производства и включаются в себестоимость тех изделий, по которым обнаружен брак.

Учет расходов по содержанию и эксплуатации оборудования ведется в соответствии с установленной их номенклатурой.

Общепроизводственные расходы в течение отчетного периода группируются на соответствующих счетах по калькуляционным статьям затрат аналитического учета, а в конце отчетного периода списываются на основное производство и распределяются между отдельными видами продукции прядильного, ткацкого и отделочного производств.

На предприятиях по производству шерстяных волокон и тканей применяется попередельный метод калькуляционного учета себестоимости продукции, при котором стоимость сырья и материалов относится непосредственно на вырабатываемую продукцию, расходы же по обработке в разрезе калькуляционных статей затрат учитываются по технологическим переделам и затем распределяются между отдельными видами продукции. При этом одни расходы группируются по переделам, другие - в целом по производству.

В зависимости от сложности технологического процесса в основных производствах шерстяных волокон и тканей для учета издержек производства устанавливается следующий перечень переделов:

- прядильное производство: первичная обработка шерсти - переходы, стадии не выделяются; прядение гребенное - чесальный, гребнечесальный, штапельирование химических волокон, красильный, ровничный, прядильный, крутильный, мотальный переходы; прядение аппаратное - мотальный и сновальный переходы;
- ткацкое производство;
- отделочное производство - переходы, стадии не выделяются.

На таких предприятиях сводный учет издержек производства ведется по переделам: прядильному, ткацкому и отделочному на основе полуфабрикатного варианта. Применение этого варианта сводного учета, характеризующегося исчислением себестоимости продукции отдельных производств, обусловлено тем, что полуфабрикаты собственного производства могут быть израсходованы для выработки разных артикулов и сортов тканей, часть полуфабрикатов может быть продана. Поэтому по каждому переделу определяется себестоимость полуфабрикатов и все они находят отражение в системном порядке на счетах бухгалтерского управленческого учета.

Особенность полуфабрикатного варианта сводного учета издержек производства шерстяных волокон и тканей проявляется в том, что собственные полуфабрикаты оцениваются по отпускным ценам предприятия. По этой стоимости они включаются в объем выпуска и продажи продукции, а также формируют издержки производства на последующих стадиях их обработки.

На счетах движение полуфабрикатов собственного изготовления (пряжи и суровья) по каждому переделу отражается в следующем порядке:

1. Дебет 2810 "Готовая продукция на складе",

Кредит 2010 "Основное производство" - на фактическую себестоимость пряжи и суровья, выпущенная из производства.

2. Дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»

Кредит 2810 «Готовая продукция на складе» - на фактическую себестоимость пряжи, отпущенной в ткацкое производство, а также суровья — в отделочное производство.

3. Дебет 1010 «Сырье и материалы»

Кредит 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»- стоимость по отпускным ценам пряжи, оприходованной в ткацком производстве, суровья - в отделочном производстве.

4. Дебет 2010 «Основное производство»,

Кредит 1010 «Сырье и материалы» - на стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую обработку.

Таким образом, полуфабрикаты собственного производства (пряжа, суровье), представляющие собой внутренний оборот предприятия, отражаются, как и готовая ткань, на счетах 2810-«Готовая продукция на складе», 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» и 9010 «Доходы от реализации готовой продукции». По ним определяется производственно-финансовый результат (прибыль или убыток), который включается в состав общего финансового результата работы предприятия, полученного от продажи готовых тканей. Такой порядок отражения собственных полуфабрикатов в сочетании с полуфабрикатным вариантом сводного учета издержек производства способствует усилению управленческого контроля за формированием издержек производства по отдельным производствам и принятию оптимальных управленческих решений по снижению себестоимости выпускаемой продукции.

Однако, получение прибыли по внутреннему обороту полуфабрикатов может привести к отрицательным последствиям, так как при передаче пряжи из

прядельного производства в ткацкое, суровья в отделочное производство и отсутствии их продажи на сторону предприятие не получает денежные средства. Поэтому, при небольшой продаже готовой ткани и увеличении выпуска пряжи или суровья предприятие может иметь прибыль, но в то же время испытывать затруднения в денежных средствах.

Учет издержек производства и калькулирование себестоимости продукции внутри каждого основного производства ведется по бесполуфабрикатному варианту, при котором по отдельным переходам выявляются только расходы по обработке. По калькуляционным статьям затрат издержки производства учитываются в целом по соответствующим производствам. При такой организации учета издержек производства себестоимость продукции отдельных переделов не калькулируется и передача полуфабрикатов с одного передела в другой не отражается на счетах бухгалтерского управленческого учета.

Обобщение издержек производства и их распределение между готовой продукцией и незавершенным производством осуществляются в ведомости сводного учета. Она составляется в конце отчетного периода по каждому производству - прядельному, ткацкому и отделочному на основании производственных отчетов о расходе сырья и выработке продукции, о фактических расходах на обработку по отдельным переходам и переделу в целом. В ведомости в разрезе калькуляционных статей затрат указываются: остаток незавершенного производства на начало отчетного периода; издержки производства за отчетный период; остатки незавершенного производства на конец отчетного периода и издержки производства, подлежащие отнесению на выпущенную продукцию.

Себестоимость готовой продукции исчисляется следующим образом:

$$C_{\phi}^m = НП_n + ИП_{мес} - НП_{к^7},$$

где: C_{ϕ}^m - себестоимость готовой продукции;

$НП_{к^7}, НП_n$ - незавершенное производство соответственно на начало и конец отчетного периода;

$ИП_{мес}$ — издержки производства за отчетный период.

Величина незавершенного производства определяется на основе его инвентаризации. Себестоимость выпуска продукции исчисляется как разность между стоимостью незавершенного производства на начало отчетного периода и издержками производства за отчетный период, с одной стороны, и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода - с другой. В связи с этим особенно важно правильно определить состав и стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

К незавершенному производству относятся: заделы, полуфабрикаты и продукция, обработка которых не закончена, а также готовые изделия, не сданные из производства на склад готовой продукции. В него включается: сырье в смеске, ватка, лента, ровница, пряжа на машинах, суровые ткани на ткацких станках, а также ткани на всех операциях отделки. Остатки заделов незавершенного производства выявляются в ходе их инвентаризации путем

фактического подсчета, взвешивания и перемеривания.

Оценка незавершенного производства в отдельных производствах имеет свои особенности. В прядильном и ткацком производствах незавершенное производство оценивается лишь по стоимости сырья, все расходы по обработке в этих производствах относятся непосредственно на себестоимость готовой продукции. При оценке остатки незавершенного производства в прядильном производстве (ватка, лента, ровница) приводятся к весу исходного сырья. Так, если остаток ватки на конец месяца составил 150 кг при норме выхода ее из смеси 98 %, вес исходной смеси составляет: $(150 * 100) : 98 = 153$ кг.

Полученный вес смеси по каждому виду полуфабрикатов и пряжи в прядильном производстве оценивается по фактической цене смеси. В ткацком производстве остатки пряжи и суровых тканей, приведенные к весу пряжи, оцениваются по ценам поступления отдельных номеров пряжи. Таким образом, в ведомостях сводного учета по прядильному и ткацкому производствам остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода могут иметь место лишь по статье "Сырье и основные материалы".

В отделочном производстве остатки тканей, не законченных обработкой, оцениваются по стоимости израсходованного на них суровья и 50 % расходов на обработку. Стоимость суровья исчисляется по каждому артикулу ткани на основе норм расхода и фактической себестоимости его заготовления. Расходы на обработку берутся в установленном размере на 100 м тканей определенного артикула по всем калькуляционным статьям затрат, за исключением потерь от брака, расходов на подготовку и освоение производства.

На основе данных сводного учета издержек производства калькулируется себестоимость продукции и составляется отчетная калькуляция. На предприятиях по производству шерстяных волокон и тканей отдельно калькулируется продукция прядильного, ткацкого и отделочного производств. В каждом производстве имеются особенности в калькулировании себестоимости, обусловленные характером технологического процесса, наличием технологических переделов.

Прядильное производство. Объектом калькулирования в прядильном производстве выступает однониточная и крученая шерстяная пряжа всех видов и номеров, в качестве калькуляционной единицы используется 100 кг пряжи.

Пряжа с прядильных машин принимается по физическому весу, затем она пересчитывается с учетом влажности в кондиционный вес, по которому и составляется отчетная калькуляция. Съем пряжи с машин оформляется в журнале приемки выработки, где по каждой машине указываются количество веретен, номер шерстяной пряжи, вес снятой пряжи, остатки переходящего съема. По данным журналов составляется накопительная ведомость по цеху, а затем по производству в целом, в которой физический вес шерстяной пряжи пересчитывается в кондиционный.

На основании информации о формировании издержек производства по объектам управленческого учета и данных о выработке продукции осуществляется калькулирование себестоимости шерстяной пряжи по ее номерам. Стоимость сырья относится на отдельные виды и номера шерстяной

пряжи прямым способом по данным отчета об использовании сырья. Исходное сырье списывается на производство по фактической заготовительной себестоимости. Если сырье и основные материалы учитываются в целом по прядильному производству, то их величина, приходящаяся на выпуск продукции, определяется способом суммирования остатка незавершенного производства на начало отчетного периода с материальными издержками производства за отчетный период и вычитания незавершенного производства по данной калькуляционной статье затрат на конец отчетного периода.

На предприятиях, осуществляющих внутри производства управленческий учет движения полуфабрикатов, издержки производства по калькуляционной статье затрат 1010- "Сырье и материалы" определяются по последнему технологическому переходу. Полуфабрикаты в этом случае списываются на выпуск готовой пряжи по средневзвешенным ценам, т. е. с учетом переходящих остатков на начало отчетного периода. Для дифференциации материальных издержек производства по наименованиям исходного сырья делается расчет.

Стоимость возвратных отходов вычитается из материальных издержек производства, и на отдельные виды (номера) шерстяной пряжи они относятся прямым способом.

Расходы по обработке - вспомогательные материалы, топливо и энергия на технологические цели, оплата труда производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды, расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, общепроизводственные расходы в течение месяца собираются по технологическим переходам, а затем распределяются между отдельными видами и номерами шерстяной пряжи. Делается это следующим образом:

- вспомогательные материалы, входящие в состав продукции (красители, химикаты), относятся на виды (номера) шерстяной пряжи по рецептам расхода;

- упаковочные материалы распределяются пропорционально весу покупаемой шерстяной пряжи;

- стоимость топлива и энергии на технологические цели - расходы на пар, воду, газ и электроэнергию распределяется пропорционально весу выработанной шерстяной пряжи:

- затраты на оплату труда производственных рабочих относятся на отдельные номера шерстяной пряжи пропорционально заработной плате по комплексным сдельным расценкам. Комплексная расценка включает в себя затраты по оплате труда на выработку 100 кг шерстяной пряжи определенного номера по всем операциям прядильного производства. При распределении суммы оплаты труда производственных рабочих ее фактический размер сопоставляется с суммой оплаты труда, исчисленной посредством умножения комплексной сдельной расценки на фактический выход продукции;

- дополнительная оплата труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды распределяются пропорционально основной оплате труда производственных рабочих;

- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования относятся на отдельные виды продукции пропорционально отработанного веретено-часам;

- для общепроизводственных расходов в качестве базы распределения

используется сумма основной оплаты труда производственных рабочих и расходов по содержанию и эксплуатации оборудования.

Расходы по калькуляционной статье "Потери от брака" относятся на те виды шерстяной пряжи, по которым допущен брак или произведены работы по его исправлению.

Прочие производственные расходы распределяются сначала между основными производствами, а затем — между вырабатываемыми видами (номера) изделий пропорционально их производственной себестоимости.

При рассмотренном порядке распределения издержек производства калькулирование себестоимости продукции осуществляется в целом по прядильному производству. Опыт показывает, что такой порядок калькулирования по сравнению с попередельным вариантом не снижает достоверность отчетных калькуляций, сложность же учетной и расчетной работы при этом значительно уменьшается. Следует отметить, что в этом случае важно правильно выбрать способы распределения издержек производства, чтобы принятая для распределения база отражала особенности технологического процесса обработки каждого вида (номера) шерстяной пряжи.

На ряде предприятий себестоимость продукции калькулируется в целом по прядильному производству, но в качестве базы для распределения издержек производства используются показатели последнего передела (прядильного). Так, затраты на оплату труда прядильного производства распределяют пропорционально прямой заработной плате прядильщиц, расходы по содержанию и эксплуатации оборудования - пропорционально фактически отработанного веретено-часам прядильного передела. Сравнение калькуляций, составленных попередельным и беспредельным вариантами, показывает, что в последнем случае завышается себестоимость шерстяной пряжи высоких номеров. Вызвано это тем, что формирование издержек производства разных номеров шерстяной пряжи на отдельных переделах производства происходит нарастающим итогом: если на первых переделах различия на уровне издержек производства невелики, то на последних они уже существенны. Поэтому распределение издержек производства по показателям последнего передела (прядильного) приводит к искажению фактической себестоимости продукции.

Осуществление беспредельного варианта калькулирования себестоимости продукции возможно, но при этом необходимо принимать во внимание неравномерность формирования - нарастания издержек производства в отдельных переделах по мере изготовления продукции. В первую очередь, это относится к формированию и распределению затрат по оплате труда и расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, на которые влияют технологические особенности различных переделов производства.

После распределения издержек производства между видами (номера) шерстяной пряжи составляется отчетная калькуляция.

Ткацкое производство. Объектом калькулирования в ткацком производстве является суровая шерстяная ткань отдельных артикулов, в качестве калькуляционной единицы используется 100 погонных метров суровья.

Затраты по калькуляционной статье «Сырье и основные материалы» определяются на основании отчета об использовании шерстяной пряжи и включаются в себестоимость отдельных артикулов выработанных суровых шерстяных тканей прямым способом. Из этого же отчета получают данные о возвратных отходах, стоимость которых вычитается из расходов на основные материалы.

В отчет по каждому артикулу шерстяной ткани записывается из накопительных данных выпуск суровья, проставляются нормы расхода шерстяной пряжи на 100 м ткани. Расход шерстяной пряжи по норме на выпуск рассчитывается умножением нормы на количество выпущенного из производства суровья, расход устанавливается отдельно по основе, утку и общий по каждому артикулу шерстяной ткани и по производству в целом.

В ткацкое производство полуфабрикаты поступают по весу, а получаемая продукция приходится в метрах. Поэтому здесь должно уделяться первостепенное внимание установлению норм расхода шерстяной пряжи на выработку продукции и приемке суровья с ткацких станков, ибо от этого во многом зависит достоверность учетных данных об использовании материалов и объеме выпуска продукции.

Расходы по обработке в ткацком производстве, сформированные по технологическим переходам и калькуляционным статьям затрат, распределяются между отдельными артикулами суровых шерстяных тканей в следующем порядке:

- топливо и энергия на технологические цели распределяются между артикулами суровых шерстяных тканей пропорционально весу вырабатываемой продукции;

- в ткацком производстве используется, как правило, однотипное оборудование, что позволяет расходы по содержанию и эксплуатации оборудования распределять по отработанным станко-часам, учет которых ведется по каждому артикулу вырабатываемых шерстяных тканей.

Потери от брака относятся на отдельные артикулы суровья прямым способом, определяются они на основании первичных документов.

По всем остальным калькуляционным статьям затрат применяется тот же порядок распределения издержек производства, что и в прядильном производстве.

Себестоимость калькуляционной единицы рассчитывается делением издержек производства на количество произведенной продукции. Отчетная калькуляция составляется по той же форме, что и в прядильном производстве.

Отделочное производство. Законченной продукцией отделочного производства является готовая шерстяная ткань разных артикулов и сортов. В отделочном производстве себестоимость исчисляется по каждому артикулу готовой шерстяной ткани, калькуляционной единицей для которой являются 100 погонных метров ткани. Передача продукции из производства на склад оформляется накладной выхода готовых шерстяных тканей, на основе которого составляются ведомость использования суровья в производстве и отчет о выходе готовых шерстяных тканей, определяются потери от снижения

сортности и усадки шерстяной ткани. Размер усадки устанавливается в метрах как разность количества суровья, поступившего в переработку, и выхода готовых шерстяных тканей и мерного лоскута.

Стоимость суровья относится на отдельные артикулы готовых шерстяных тканей прямым способом по данным ведомости движения и использования суровых шерстяных тканей в производстве. Из расходов на основные материалы вычитается стоимость возвратных отходов (кноп, весовой и мерный лоскут).

Расходы по обработке группируются в постатейном разрезе в целом по производству и затем распределяются между отдельными артикулами готовых изделий:

- топливо и энергия на технологические цели включаются в себестоимость отдельных артикулов шерстяной ткани пропорционально весу изготовленной продукции;

- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования распределяются между артикулами шерстяных тканей пропорционально сметным (нормативным) ставкам. Сметная ставка рассчитывается на калькуляционную единицу продукции (100 погонных метров ткани) исходя из нормативной величины расходов по содержанию и эксплуатации оборудования на один час его работы и приведенных коэффициента машино-часов на изготовление единицы продукции.

При наличии потерь от брака они включаются прямым способом в себестоимость тех артикулов шерстяных тканей, по которым был установлен брак.

Издержки производства по остальным калькуляционным статьям затрат распределяются в таком же порядке, как в прядильном и ткацком производствах.

Таким образом, на предприятиях по производству шерстяных волокон и тканей себестоимость продукции исчисляется отдельно по прядильному, ткацкому и отделочному производствам. Стоимость полуфабрикатов предыдущих производств включается в издержки последующих производств единой калькуляционной статьей затрат, что упрощает калькулирование себестоимости продукции. Вместе с тем следует заметить, что такой порядок отражения собственных полуфабрикатов в издержках производства приводит к увеличению доли материальных издержек производства и к уменьшению удельного веса других расходов, в результате чего по калькуляции невозможно установить величину трудовых издержек производства данного предприятия в изготовлении шерстяных тканей. Целесообразно периодически отчетные калькуляции себестоимости готовых шерстяных тканей составлять с расшифровкой полуфабрикатов собственного производства по формирующим их калькуляционным статьям затрат. Это даст дополнительную учетную информацию для проведения управленческого анализа в целях принятия управленческих решений по регулированию уровня себестоимости продукции в производстве шерстяных волокон и тканей.