Негосударственное образовательное учреждение  
САМАРСКАЯ ГУМАНИТАРНАЯ АКАДЕМИЯ

Кафедра Налогового дела, бухгалтерского учета и аудита  
Специальность 080109 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

ПОЗАКАЗНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ  
Курсовая работа по бухгалтерскому управленческому учету

Выполнил (а) студент (ка) 3 курса группы Э 131  
 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Кореева А.Н.  
 (подпись)  
Научный руководитель  
 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ к.э.н., доцент Баландин К.А.  
 (подпись)  
Работа защищена «\_\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2009 г.  
Оценка\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Самара 2009 г.

**Реферат**

Курсовая работа: 28 стр., 6 табл., 9 источников.

ПОЗАКАЗНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Цель: изучение позаказного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции и рассмотрение применения данного метода на практике.

Объект практического исследования: организация позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на производственном предприятии «Омега».

В результате проделанной работы рассмотрено понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, рассмотрена классификация методов учета затрат и способы исчисления себестоимости продукции, раскрыты основные принципы позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, рассмотрено применение позаказного метода учета затрат на практике.

**Содержание**

[Введение 4](#_Toc228379948)

[1. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции 7](#_Toc228379949)

[1.1. Понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции 7](#_Toc228379950)

[1.2. Классификация методов учета затрат и способы исчисления себестоимости продукции 8](#_Toc228379951)

[2. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции 16](#_Toc228379952)

[2.1. Основные принципы позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции 16](#_Toc228379953)

[2.2. Применение позаказного метода учета затрат на практике 22](#_Toc228379954)

[Заключение 26](#_Toc228379955)

[Список использованных источников 28](#_Toc228379956)

# Введение

Учетная информация должна служить необходимой основой для осуществления процессов прогнозирования, планирования, анализа и контроля, выступать важным средством принятия эффективных управленческих решений. Очевидно, что для удовлетворения всех перечисленных выше требований необходимо использовать различные методы сбора, обработки и отражения информации.

Информация, сформированная в бухгалтерском финансовом учете, не всегда удовлетворяет требованиям руководителей, так как ориентирована на составление внешней финансовой отчетности, представляется только в суммовом выражении, а качественная характеристика отсутствует.

Анализ ситуации, принятие решения, изучение запросов потребителей информации возможны только с помощью управленческого учета и анализа. В его рамках осуществляется сбор подробной информации о затратах, сопровождаемой аналитическими выводами. Одновременно управленческий учет затрат, являясь частью финансового учета, имеет общую с ним основу и единый источник информации — первичную документацию, использует те же методы. Управленческий учет затрат субъективен и конфиденциален, но именно он несет основную нагрузку обеспечения принятия управленческих решений.

В современных условиях управленческий учет выступает в качестве информационного фундамента управления внутренней деятельностью организации, ее стратегией и тактикой. Он является аналитической системой формирования информации, требуемой для принятия управленческих решений.

Таким образом, финансовый и управленческий учет служат основой для построения на предприятии учетно-аналитической системы.

Функционирование системы управленческого учета и анализа затрат определяется организационной структурой предприятия. В связи с этим существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции, ее составом, способом обработки. В настоящее время применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Наиболее точным с точки зрения определения себестоимости и, соответственно, более оперативным является позаказный метод учета и калькулирования себестоимости продукции. Позаказная калькуляция применяется в индивидуальном производстве при изготовлении неповторяющихся или редко повторяющихся видов продукции в мелкосерийных производствах, где затраты материалов на технологические цели, основную заработную плату производственных рабочих и общепроизводственные расходы легко соотнести с выпуском конкретной продукции или выполнением каких-либо услуг. К производствам, где используется позаказный метод, относятся: транспорт, строительство, самолето- и судостроение, турбостроение, полиграфия, производство мебели, выполнение научно-исследовательских и конструкторских работ, оказание аудиторских и консультационных услуг, другие производства мелкосерийного и индивидуального типов.

Метод позаказного калькулирования поддерживает оперативную роль управленческого учета в повседневном обеспечении лиц, принимающих решения, информацией, касающейся относительных затрат, цен и спроса на продукцию.

Исходя из всего выше сказанного следует, что изучение и совершенствование позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является очень важным и актуальным в настоящее время. Ведь он широко применяется на практике и от него зависит, насколько правильными будут решения руководителей, принимаемые на основе данных полученных из управленческого учета.

Цель данной курсовой работы заключается в изучении позаказного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции и в рассмотрении применения данного метода на практике.

Из вышеуказанной цели вытекают следующие задачи:

1. дать понятие методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
2. изучить классификацию методов учета затрат и способы исчисления себестоимости продукции;
3. определить основные принципы позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
4. рассмотреть применение позаказного метода учета затрат на практике.

Проблема, связанная с изучением позаказного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции довольно полно рассмотрена в литературе. Данной темой занимались такие ведущие специалисты как Вахрушина М.А., Горелова М.Ю., Жарикова Л.А., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П. и другие.

Структура курсовой работы состоит из введения, двух глав, заключения и списка использованных источников. При этом первая глава посвящена исследованию методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, а вторая – изучению непосредственно позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

# Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

## Понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

В работах по управленческому учету значительное внимание уделено описанию методов учета затрат и калькулирования себестоимости.

Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов организации документирования и отражения затрат на производство и продажу продукции, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции в интересующих пользователей разрезах и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции. [4, с.48]

Ни у кого не вызывает сомнения то, что технологические и организационные особенности производства требуют различного сочетания способов и приемов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Использование систем учета затрат и калькулирования не может быть произвольным. Оно определено целями управления и объектами учета затрат.

Место их применения поставлено в зависимость от вида продукции, ее сложности, характера организации производства.

Однако ни один метод не может претендовать на полноту отражения всех производственных особенностей отдельно взятого предприятия.

Один из основных показателей работы предприятия — себестоимость продукции. [6, с.328]

Исчисление себестоимости единицы продукции или работ и всей товарной продукции называется калькуляцией.

Различают плановые, сметные, нормативные и отчетные, или фактические, калькуляции.

Плановые калькуляцииопределяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. [6, с.328]

Разновидностью плановой является сметная калькуляция, которую составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляциисоставляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе ее работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Отсюда и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года — ниже.

Отчетные, или фактические, калькуляциисоставляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции, и они отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включаются и непланируемые непроизводительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами. [6, с.328]

## Классификация методов учета затрат и способы исчисления себестоимости продукции

Прежде всего, основополагающей классификацией методов учета затрат, следует считать их деление по способу оценки затрат на следующие:

1. Метод учета затрат по фактической себестоимости. Метод учета фактических издержек – способ учета прошлых (действительно имевших место) издержек организации на счетах управленческой бухгалтерии с целью формирования информации о расчете фактической себестоимости реализованной продукции и прибыли. [1, с.28]

2. Метод учета затрат по нормативной себестоимости (отечественный аналог стандарт-коста). Нормативный метод учета затрат – способ учета издержек организации на счетах управленческой бухгалтерии, обеспечивающий получение информации как о фактической, так и о нормативной величине себестоимости продукции, рассчитанной по текущим нормам. Нормативный метод предполагает существование:

– норм потребления различных производственных ресурсов в расчете на выбранную единицу продукции;

– нормативной стоимости выбранной единицы каждого вида ресурсов, то есть учетной цены.

Метод учета издержек «стандарт-кост» – способ учета издержек на счетах управленческого учета, обеспечивающий учет стандартных (нормативных) издержек с целью определения отклонений по всем видам издержек и отнесение этих отклонений на счета учета финансового результата деятельности организации. [1, с.28]

3. Метод учета затрат по плановой себестоимости (отечественный аналог ТС). При использовании метода учета затрат по плановой себестоимости за основу берутся допустимые затраты на продукцию и единицу изделия, исходя из прогрессивных норм расхода материалов, заработной платы и др., а также имеющихся резервов. Плановые затраты основаны не на достигнутом уровне, а на прогнозе будущего. При этом используется технологическая документация, сведения о ценах поставщиков на следующие периоды и прочее. [1, с.29]

Зарубежная система учета затрат по плановой себестоимости – target cost – предполагает оценку себестоимости продукции, получаемой вычитанием желаемой маржинальной прибыли из конкурентоспособной рыночной цены. Уровень плановой себестоимости должен быть достигнут к моменту, когда продукт окажется в зрелой стадии производства.

Таким образом, в настоящее время существует две базовые системы учета: учет по фактической себестоимости и учет по нормативной (плановой) себестоимости. Естественно, что вторая система предусматривает использование теоретических разработок и инструментария стандарт-коста.

Может возникнуть вопрос о целесообразности включения в одну систему методов учета по плановой и нормативной себестоимости. Действительно, данные системы предполагают разные подходы к формированию себестоимости. Но их объединяет одна очень важная характеристика – это применение показателей, с которыми будут сравниваться фактически полученные результаты. [1, с.29]

Следующей важной классификацией методов учета является их деление по полноте включения затрат в себестоимость продукции.

1. Метод учета затрат по полной себестоимости. Калькуляция себестоимости с полным распределением (включением) затрат – это метод калькулирования себестоимости, при котором затраты делятся на прямые и косвенные (накладные), а производственные накладные расходы распределяются пропорционально по центрам ответственности или видам продукции с использованием одного или нескольких коэффициентов списания (absorption costing). [1, с.30]

2. Маржинальный метод учета затрат – метод калькулирования себестоимости, при котором затраты делятся на переменные и постоянные; переменные затраты относятся на себестоимость выпущенной продукции, а постоянные подлежат списанию на финансовый результат от ее продажи.

Использование данных методов так же, как и в первом случае, предполагает выбор базового подхода к калькулированию себестоимости. В силу этого данные методы следует считать вторым уровнем системы учета затрат, что предполагает выделение подсистем учета затрат по полной себестоимости и учета затрат по сокращенной (маржинальной) себестоимости. Вторая подсистема основана на использовании методологии и инструментария западной системы «директ-костинг». В силу этого вторая подсистема учета затрат может иметь вид простого директ-костинга (основанного на использовании в учете данных только о переменных затратах) или развитого директ-костинга (при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты на производство и продажу продукции). [1, с.30]

На третьем уровне калькулирования себестоимости предполагается использование методов, классифицированных по отношению затрат к технологическому процессу производства.

1. Попроцессный (пооперационный) метод учета затрат (отечественный аналог зарубежного АВС), а также калькулирование по услугам (функциям) и система DBR (drum-buffer-rope-scheduling).

Попроцессный метод учета издержек – способ учета издержек на счетах управленческого учета по отдельным подразделениям за отчетный период. Попроцессный метод калькулирования себестоимости применяют организации, которые серийно производят однообразную продукцию или имеют непрерывный производственный процесс. [1, с.30]

К этой группе методов можно отнести метод калькулирования по услугам (функциям), то есть учет затрат ведется по услугам или функциям (например, столовые, обслуживание, персонал). Они могут называться центрами услуг, подразделениями или функциями. [1, с.31]

В функциональной системе (АВС) накладные расходы распределяются по основным видам деятельности, а не по подразделениям. Здесь выделяется множество функциональных центров издержек. Система АВС принимает во внимание тот факт, что многие постоянные накладные расходы при тщательном рассмотрении не являются постоянными, так как их величина изменяется в соответствии с изменениями ряда факторов, а не только объема производства. Распределяя данные расходы по видам продукции с учетом этих факторов, можно получать более объективную величину себестоимости. При этом для каждого центра издержек определяется характеристика, определяющая динамику затрат, – драйвер затрат (аналог базы распределения в системе учета по полной себестоимости). [1, с.31]

Система управления производством (DBR) основана на теории ограничений (выделение «узких мест» в производстве и обеспечение его полной и непрерывной загрузки). Целью ее применения следует считать увеличение пропускной способности центров затрат, сокращение расходов на обработку и уменьшение запасов.

2. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции – это способ учета издержек на счетах управленческого учета, при котором объектом учета выступает передел – законченная часть технологического процесса, которая завершается выпуском промежуточного продукта – полуфабриката. Попередельный метод учета затрат применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов).

3. Позаказный (партионный) метод учета затрат (условно говоря, в эту же группу можно отнести и западную систему JIT, а также калькулирование по контрактам). Позаказный метод учета издержек – способ учета издержек на счетах управленческого учета по каждому заказу или партии продукции. Позаказный метод калькулирования себестоимости используется при изготовлении уникальной или выполняемой по специальному заказу продукции. [1, с.31]

JIT предполагает отказ от производства продукции крупными партиями, взамен чего создается непрерывно-поточное предметное производство; доставка закупленных товаров или материалов обусловливает немедленное их использование. В условиях ее применения часть косвенных затрат переходит в разряд прямых. При внедрении данной системы происходит изменение технологии производства, а также учетных методик; отказ от формирования запасов на складах; предотвращение потерь времени; изменение технологии составления внутренних отчетов; применение более детальной системы показателей. К этой группе методов можно отнести метод калькулирования по контрактам, при котором калькулирование себестоимости производится в разрезе отдельных контрактов. [1, с.31]

Следует отметить, что на данном уровне калькулирования речь идет уже не о системах (подсистемах), а именно о методах учета затрат. Кроме того, следует отметить значительное разнообразие трактовок методов с точки зрения разных авторов.

На четвертом уровне калькулирования предполагается дальнейшая дифференциация методов, основанная на детализации представленных на третьем уровне. В частности, попередельный метод имеет два варианта:

– полуфабрикатный вариант (движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела);

– бесполуфабрикатный вариант (учет затрат ведется по каждому переделу, но в бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют себестоимость готового продукта). [1, с.32]

Эффективность использования выбранных методов калькулирования подтверждается или опровергается на основании использования современных систем и методов анализа затрат: анализ соотношения количества и качества продукции, анализ конкурентоспособности продукции (работ, услуг), методика функционально-стоимостного анализа затрат, , методика стратегического анализа затрат (SCA), методика анализа жизненного цикла продукции (LCC) и др.

В коммерческих организациях в рамках приведенных выше методов учета затрат можно применять следующие способы исчисления себестоимости (калькулирования):

* нормативный;
* прямого расчета;
* суммирования затрат;
* исключения затрат на побочную продукцию;
* пропорционального распределения затрат;
* комбинированный.

Нормативный способ калькулирования является составной частью нормативного метода учета затрат. Предпосылками применения этого способа являются: наличие норм и нормативов затрат; составление нормативной калькуляции себестоимости единицы выпускаемых изделий; достоверное документирование и учет затрат в разрезе действующих норм и по отклонениям от них. [4, с.49]

Способ прямого расчета заключается в том, что себестоимость продукции определяется на основе прямого учета затрат, а себестоимость единицы изделия исчисляется делением общей величины затрат по этой продукции на ее количество. Исчисление себестоимости этим способом достигается тогда, когда объекты учета затрат совпадают с объектами калькуляции. Наибольшее применение этот способ находит при позаказном методе учета затрат.

Способ суммирования затрат состоит в том, что себестоимость продукции определяется путем суммирования затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления. Этот способ, как правило, применяется в производствах, где учет затрат осуществляется попередельным (попроцессным) методом.

Способ исключения затрат на побочную продукцию заключается в том, что получаемые в производстве продукты подразделяются на основные, побочные и отходы. Чтобы определить себестоимость основной продукции, побочные продукты и отходы исключают из общих затрат по заранее определенным ценам. [4, с.49]

Способ пропорционального распределения затрат применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного производства нескольких видов изделий, прямое отнесение затрат на которые невозможно. Этот способ наиболее приемлем в производствах сопряженных продуктов, когда одновременно получают несколько видов продукции в одном технологическом цикле. Сводный учет затрат организуется по группе выпускаемых изделий, а затраты внутри групп распределяются на отдельные виды продуктов пропорционально экономически обоснованной базе.

Комбинированный способ калькулирования представляет собой сочетание нескольких перечисленных выше способов, если применение каждого из них в отдельности невозможно или не обеспечивает обоснованного исчисления себестоимости. [4, с.49]

# Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

## Основные принципы позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Позаказный метод калькулирования себестоимости применяется в случае, когда произведенный продукт легко идентифицируется. Иными словами, его характеристики и качество могут быть точно определены. При этом продукт производится в установленном количестве, то есть в виде заказа или партии. [3, с.8]

Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы.

При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции. [6, с.332]

Позаказный метод находит свое применение в единичном и мелкосерийном производстве. Его используют в машиностроении, строительстве, производстве турбин, блюмингов, самолетов, в издательской деятельности, рекламных, аудиторских, консалтинговых компаниях. Кроме того, он широко применяется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах. Одним словом, там, где организации работают на заказ. [3, с.8]

Основные характеристики позаказного метода:

* множество заказов выполняются в течение периода;
* затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и производственные накладные расходы аккумулируются по каждому заказу;
* позаказная карточка является ключевым документом;
* затраты списываются по мере завершения заказа. [8, с.39]

Отличительными особенностями единичного типа производства являются:

* большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
* технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами;
* применение, как правило, универсального оборудования и приспособлений;
* относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
* преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации;
* относительно длительный срок изготовления продукции (производственного цикла). [8, с.40]

Сущность метода заключается в накоплении затрат по каждому заказу, то есть объектом калькулирования себестоимости является заказ. [3, с.8] При этом все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. [4, с.55]

Общая сумма затрат по заказу рассчитывается после завершения всех работ по нему. Если заказ состоит из одного изделия, то его себестоимость и является суммой всех затрат по заказу. Если в заказ входят несколько изделий, то себестоимость одного изделия определяется путем деления всей суммы затрат на количество единиц заказа. [3, с.8]

Порядок применения позаказного метода:

1. Подготовительный этап:

- планирование;

- составление производственного графика.

1. Выполнение заказа:

- открытие заказа;

- сбор данных о затратах;

- закрытие заказа.

1. Оценка себестоимости заказа:

- составление отчета о себестоимости заказа.

На этапе планирования производится координация работы всех подразделений, участвующих в выполнении заказа, определяются центры возникновения затрат. Разработанный производственный график уточняет операции, выполняемые каждым подразделением. [3, с.8]

Важным документом для выполнения работ является договор между заказчиком (плательщиком) и производителем (поставщиком) на производство продукции. В нем указывают объект заказа, его качественные характеристики, объем продукции, срок поставки, договорная цена, особые условия (индексация затрат и др.), форма расчетов.

Затем на основании договора в плановом отделе открывают заказ, которому присваивают номер. Заказ может быть на изготовление одного изделия в индивидуальном производстве или на изготовление серии изделий в мелкосерийном производстве. Существуют внутризаводские заказы, когда один цех выполняет работы другому цеху.

Принятые к исполнению заказы регистрируют с присвоением очередного с начала года номера, который становится их кодом до окончания выполнения заказа. [4, с.55] Он необходим для идентификации прямых материальных и трудовых затрат при отнесении их на определенный заказ в процессе его выполнения. Накладные расходы, например, на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, в конце отчетного периода распределяются по заказам.

Таким образом, пока заказ не выполнен, сумма накопленных по нему затрат на конец отчетного периода составляет величину незавершенного производства по данному заказу на эту дату. [3, с.8] Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления периодической отчетности. [6, с.332]

Оформляют заказ на специальных бланках, выписываемых по числу цехов, участвующих в выполнении заказа, а копию направляют в бухгалтерию. После открытия заказа вся первичная, технологическая и учетная документация должна составляться с обязательным указанием кода заказа. На основании копии заказа в бухгалтерии заводят «Карту аналитического учета затрат» (карточка заказа), где группируются затраты на основании лимитно-заборных карт, требований, маршрутных листов и др. []

В карточке заказа содержится информация о номере заказа, количестве единиц продукции, времени изготовления заказа. В ней также могут содержаться дополнительные сведения о продажных ценах, наименование покупателя и т.д.

Открытие и закрытие заказа производятся на основании специальных распорядительных документов. Реквизиты этих документов также отражаются в карточке заказа. [3, с.8]

Этапы формирования себестоимости при позаказном методе калькулирования:

1. Определение заказа как объекта затрат.
2. Определение прямых затрат (материалы и основной труд), связанных с заказом.
3. Выбор базы распределения накладных расходов на заказ.
4. Соотнесение накладных расходов с базой распределения.
5. Вычисление ставки распределения накладных расходов.
6. Отнесение накладных расходов на заказ, используя ставку распределения накладных расходов.

Остановимся на процедуре сбора данных о затратах по заказу в регистрах бухгалтерского учета. [3, с.8]

Все расходы по конкретному заказу собираются на аналитических счетах бухгалтерского учета, открытых к данному заказу.

Учет затрат ведут по таким основным счетам бухгалтерского учета, как:

- счет 10 «Материалы»;

- счет 20 «Основное производство»;

- счет 25 «Общепроизводственные расходы»;

- счет 43 «Готовая продукция»;

- счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». [3, с.8]

Полученные данные о прямых материальных и трудовых затратах накапливаются на счете 20 «Основное производство», по которому открываются субсчета по каждому заказу.

В свою очередь на счете 23 «Вспомогательные производства» или 25 «Общепроизводственные расходы» накапливается информация о накладных расходах. При позаказном методе калькулирования важное значение приобретает система распределения косвенных накладных расходов за период между отдельными заказами. Для этого необходимо выбрать базу распределения. Выбранная база формализованным путем связывает накладные расходы и объем выпущенной продукции. Такой базой может быть стоимостный показатель, характеризующий оценку отдельных видов прямых затрат — стоимость материалов, заработная плата и др. Затем общепроизводственные расходы списываются на счет 20 «Основное производство».

Отметим, что общехозяйственные затраты по заказам не распределяются. Дело в том, что этот вид затрат практически не связан с производством заказов. Поэтому их учет в себестоимости заказа представляется нецелесообразным. [3, с.9]

После всех описанных процедур формируется полная себестоимость заказа путем списания всех затрат со счета 20 «Основное производство» на счет 43 «Готовая продукция».

Завершающим этапом применения позаказного метода является составление отчета о себестоимости заказа. Задача отчета о себестоимости, завершающего работы в позаказной системе калькулирования, состоит в представлении в обобщенной форме информации о собранных для выполнения конкретного заказа затратах в общей сумме и в разрезе элементов. Это показывает результат выполнения заказа с позиции затрат. Указанный отчет позволяет проанализировать состав затрат, сформировавших себестоимость заказа, оценить расходы, произведенные подразделениями при его выполнении, а также сравнить производство различных изделий (заказов).

При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчикам частичный выпуск оценивают по плановой себестоимости данного заказа или по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства. В обоих случаях допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства. [6, с.332]

По окончании работ заказ закрывают. После сообщения о закрытии заказа никакого отпуска материалов и начисления зарплаты по нему не должно быть. Затем определяют индивидуальную себестоимость единицы продукции (заказа). Она определяется суммой всех затрат производства со дня открытия его до дня выполнения и закрытия. В мелкосерийном производстве после закрытия заказа фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют путем деления суммы затрат на количество изготовленной продукции. [4, с.55]

Законченные работы по заказу оформляют документами на приемку произведенной продукции или выполненных работ (актами, ведомостями и др.). [6, с.332]

По окончании заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравнивают с плановыми, выявляют отклонения по ним и выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений по снижению себестоимости продукции (работ, услуг) на будущие периоды.

Последующий (после выполнения заказа) контроль за затратами при позаказном методе не всегда дает должный эффект. Поэтому главной задачей при позаказном методе является повышение оперативности контроля за прямыми затратами, что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат (учета затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам осуществляемых заказов. [6, с.332]

## Применение позаказного метода учета затрат на практике

Рассмотрим пример применения позаказного метода для расчета себестоимости продукции.

Организация «Омега» получила заказы на изготовление изделия А и изделия Б. Количество единиц изделия А составляет 5 шт., изделия Б – 4 шт. Производство обоих заказов занимает три месяца.

На предприятии был составлен производственный план и открыты карточки заказов на оба изделия. [3, с.9]

В процессе выполнения заказов были произведены следующие прямые затраты (табл. 2.1.).

Таблица 2.1. – Прямые затраты предприятия

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование изделия | 1 месяц | | 2 месяц | | 3 месяц | |
| Материальные затраты (руб.) | Трудовые затраты (руб.) | Материальные затраты (руб.) | Трудовые затраты (руб.) | Материальные затраты (руб.) | Трудовые затраты (руб.) |
| изделие А | 30 000 | 50 000 | 25 000 | 40 000 | 20 000 | 45 000 |
| изделие Б | 25 000 | 45 000 | 20 000 | 40 000 | 15 000 | 35 000 |
| Итого | 55 000 | 95 000 | 45 000 | 80 000 | 35 000 | 80 000 |

Общепроизводственные расходы составили:

1 месяц – 30 000 руб.

2 месяц – 25 000 руб.

3 месяц – 20 000 руб. [3, с.10]

Базой распределения накладных расходов на предприятии приняты трудовые расходы. Поэтому в конце каждого месяца общепроизводственные расходы (ОПР) распределялись следующим образом (табл. 2.2.). [3, с.10]

Таблица 2.2. – Распределение общепроизводственных расходов)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование изделия | 1 месяц | 2 месяц | 3 месяц |
| ОПР (руб.) | ОПР (руб.) | ОПР (руб.) |
| изделие А | 50 000÷95 000×100=53% 30 000×53%=15 900 | 40 000÷80 000×100=50% 25 000×50%=12 500 | 45 000÷80 000×100=56% 20 000×56%=11 200 |
| изделие Б | 45 000÷95 000×100=47% 30 000×47%=14 100 | 40 000÷80 000×100=50% 25 000×50%=12 500 | 35 000÷80 000×100=44% 20 000×44%=8 800 |

На каждый заказ была открыта карточка (табл. 2.3. и 2.4.).

Таблица 2.3. – Карточка заказа №1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование изделия | Изделие А | Количество (шт.) | | 5 |
| Период | Материальные затраты (руб.) | Трудовые затраты (руб.) | Общепроизводственные расходы (руб.) | Итого |
| 1 месяц | 30 000 | 50 000 | 15 900 | 95 900 |
| 2 месяц | 25 000 | 40 000 | 12 500 | 77 500 |
| 3 месяц | 20 000 | 45 000 | 11 200 | 76 200 |
| Итого | 75 000 | 135 000 | 39 600 | 249 600 |

Таблица 2.4. – Карточка заказа №2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование изделия | Изделие Б | Количество (шт.) | | 4 |
| Период | Материальные затраты (руб.) | Трудовые затраты (руб.) | Общепроизводственные расходы (руб.) | Итого |
| 1 месяц | 25 000 | 45 000 | 14 100 | 84 100 |
| 2 месяц | 20 000 | 40 000 | 12 500 | 72 500 |
| 3 месяц | 15 000 | 35 000 | 8 800 | 58 800 |
| Итого | 60 000 | 120 000 | 35 400 | 215 400 |

В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи:

1 месяц

Дебет 20 субсчет «Изделие А» Кредит 10 – 30 000 руб. – материалы отпущены в производство;

Дебет 20 субсчет «Изделие А» Кредит 70 – 50 000 руб. – начислена зарплата производственных рабочих;

Дебет 20 субсчет «Изделие А» Кредит 23 – 15 900 руб. – списаны общепроизводственные расходы. [3, с.11]

Аналогичные проводки сделаны и для изделия Б:

Дебет 20 субсчет «Изделие Б» Кредит 10 – 25 000 руб. – материалы отпущены в производство;

Дебет 20 субсчет «Изделие Б» Кредит 70 – 45 000 руб. – начислена зарплата производственных рабочих;

Дебет 20 субсчет «Изделие Б» Кредит 23 – 14 100 руб. – списаны общепроизводственные расходы.

Таким образом, на конец отчетного периода дебетовый остаток по счету 20 для изделия А составил 95 900 руб., для изделия Б – 84 100 руб. Эти суммы отразили величину незавершенного производства для каждого заказа на конец отчетного периода. [3, с.11]

Такие же записи в бухучете предприятия были сделаны и в следующие два месяца. Суммы незавершенного производства составили на конец второго месяца для изделия А – 173 400 руб. (95 900 + 77 500), для изделия Б – 156 600 руб. (84 100 + 72 500).

В третьем месяце после выполнения заказов их карточки были закрыты. В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи:

3 месяц

Дебет 43 субсчет «Изделие А» Кредит 20 субсчет «Изделие А» – 249 600 руб. (95 900 + 77 500 + 76 200) – получена готовая продукция по заказу «Изделие А»;

Дебет 43 субсчет «Изделие Б» Кредит 20 субсчет «Изделие Б» – 215 400 руб. (84 100 + 72 500 + 58 800) – получена готовая продукция по заказу «Изделие Б».

По данным, отраженным в карточках, были составлены отчеты о себестоимости каждого заказа (табл. 2.5. и 2.6.). [3, с.11]

Таблица 2.5. – Отчет о себестоимости заказа «Изделие А»

|  |  |
| --- | --- |
| Статья затрат | Сумма (руб.) |
| Материальные затраты | 95 900 |
| Трудовые затраты | 77 500 |
| Общепроизводственные затраты | 76 200 |
| Итого себестоимость заказа | 249 600 |
| Себестоимость одного изделия А | 249 600 ÷ 5 шт. = 49 920 |

Таблица 2.6. – Отчет о себестоимости заказа «Изделие Б»

|  |  |
| --- | --- |
| Статья затрат | Сумма (руб.) |
| Материальные затраты | 84 100 |
| Трудовые затраты | 72 500 |
| Общепроизводственные затраты | 58 800 |
| Итого себестоимость заказа | 215 400 |
| Себестоимость одного изделия Б | 215 400 ÷ 4 шт. = 53 850 |

Анализ затрат по каждому из выполненных заказов позволяет выявить рентабельные заказы, определить цены продаж на будущее.

Применение позаказного метода дает возможность сравнить затраты по одному и тому же изделию (заказу), произведенные в разное время.

Однако позаказный метод требует детализации данных. А это связано с определенными процедурами по сбору и обработке информации. Поэтому применение данного метода является достаточно трудоемким. [3, с.11]

# Заключение

Обобщая все сказанное в работе, следует сделать некоторые выводы.

Метод калькулирования — это способ или совокупность способов исчисления себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг.

Система методов учета затрат и калькулирования себестоимости имеет четырехуровневую структуру. Прежде всего, это наиболее основополагающие подходы к формированию себестоимости (условно говоря, системы учета затрат по фактической и по нормативной себестоимости), то есть первый (базовый) уровень. На втором уровне находятся подсистемы учета затрат, определяющие цель калькулирования себестоимости (для внешней отчетности или для принятия управленческих решений), то есть подсистемы учета полных затрат и маржинальный метод учета затрат. На третьем уровне расположены конкретные методы учета затрат и калькулирования себестоимости, выбор которых определяется спецификой деятельности организации и особенностями производственного процесса (позаказный, попередельный и др.). Детализация этих методов обусловлена имеющимся ассортиментом продукции (например, разновидности попередельного метода: метод эквивалентных коэффициентов и др.), а также необходимостью калькулирования себестоимости промежуточных продуктов или отсутствием таковой (варианты попередельного метода: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный).

Таким образом, в условиях деятельности конкретной организации выбор систем и методов калькулирования на каждом из уровней предполагает формирование наиболее оптимальной совокупности применяемых систем и методов учета затрат и калькулирования себестоимости, соответствующей специфике деятельности и отвечающей потребностям управленческого персонала компании.

Организация системы позаказного учета производственных затрат возможна при определенных условиях производства, главное из которых возможность выделить и индивидуализировать изготовление уникального пли выполняемого по специальному заказу изделия или небольшой партии изделий и получить информацию не о средней, а об индивидуальной себестоимости единицы продукции. К производствам с такими условиями относят: строительство, самолето- и судостроение, турбостроение, полиграфию, производство мебели, выполнение научно-исследовательских, конструкторских, ремонтных работ, оказание аудиторских и консультационных услуг и другие производства мелкосерийного и индивидуального типа.

Одним из направлений совершенствования позаказного калькулирования себестоимости продукции является разделение распределяемых затрат на части, зависящие от количества продукции, времени ее изготовления и календарного периода отчетности. В качестве баз для распределения целесообразно использовать преимущественно количественные, а не стоимостные показатели. Этим изолируется влияние ценностного фактора на пропорции распределения. Обособление в косвенных расходах постоянной и переменной частей и распределение каждой из них по различным базисам обеспечивает более полное соблюдение принципа пропорциональности.

# Список использованных источников

1. Адаменко А.А., Сигидов Ю.И., Рыбянцева М.С. Системный подход к классификации методов учета затрат // Управленческий учет. – 2009. –   
   №2. – С. 27 – 34.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. – М.; Омега-Л, 2007. – 570 с.
3. Горелова М.Ю. Управленческий учет: методы калькулирования себестоимости. – М.; Налог Инфо, 2006. – 32 с.
4. Жарикова Л.А. Управленческий учет: учебное пособие. – Тамбов; ТГТУ, 2004. – 136 с.
5. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – М.; Юристъ, 2003. – 618 с.
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник. – М.; Проспект, 2006. – 448 с.
7. Кукукина И.Г. Управленческий учет: учебное пособие. – М.; Финансы и статистика, 2004. – 400 с.
8. Усатова Л.В. Учетно-аналитическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рамках позаказного метода // Управленческий учет. – 2008. - №11. – С. 38 – 46.
9. Шеремет А.Д. Управленческий учет: учебное пособие. – М.; ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.