

УДК 657:338.45:66.036.4

СОСТОЯНИЕ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ В РЕЗИНОТЕХНИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ И НЕОБХОДИМОСТЬ ЕГО РЕФОРМИРОВАНИЯ

Булычева Т.В., Гудожникова Е.В.

Саранский кооперативный институт (филиал) АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Саранск, e-mail: m-tatyana@list.ru

Для резинотехнических предприятий характерны сложные, многоступенчатые технологические связи между подразделениями, комбинированный характер производства, специализация процессов. На химических заводах, больше, чем в других производствах, наблюдается взаимное снабжение цехов полуфабрикатами собственного производства, часть которых реализуется также за пределами предприятия. Такое положение создает своеобразие в организации учета затрат на производство и выявление себестоимости продуктов, особенно полуфабрикатов. Своеобразие технологии производства РТИ обуславливает особенности формирования себестоимости продукции. В калькуляционном учете резинотехнического производства сложилась недопустимая тенденция к необоснованному укрупнению объектов учета затрат и калькулирования. В большей мере это относится к производствам, выпускающим многономенклатурную продукцию. Планирование и учет затрат в этих производствах ведется по так называемым условным (укрупненным) изделиям, в состав которых часто включают продукцию с несовместимыми характеристиками. Неслучайно поэтому на предприятиях, применяющих даже классическую схему нормативного учета, сводный учет затрат практически обезличивает издержки.

Ключевые слова: калькуляционный учет, нормативный учет, резинотехническая промышленность, статьи затрат, нормы, отклонения, себестоимость

ACCOUNTING OF PRODUCTION COSTS IN THE RUBBER INDUSTRY AND NECESSITY OF ITS REFORMING

Bulycheva T.V., Gudozhnikova E.V.

Saransk Cooperative Institute (branch) ANO VPO Central Union of the Russian Federation «Russian University of Cooperation», Saransk, e-mail: m-tatyana@list.ru

For rubber enterprises has a complex, multistage technological communication between departments, integrated nature of production, specialisation processes. Chemical plants, more than in other industries, is mutual supply shops semi-finished products of own production, a part of which is available outside the enterprise. This situation creates a peculiarity in the organization of the account of the cost of production and the identification of cost of products, especially processed foods. The originality of the technology of production of rubber determines the peculiarities of formation of production costs. In accrual accounting rubber production was not valid tendency to not reasonably escalation of interest cost accounting and calculation. To a greater extent this applies to the manufacturing industries, producing diversified products. Planning and accounting of costs in these industries is on the so-called conditional (integrated) products, which often include products with comparable characteristics. Not by coincidence that at the enterprises, applying even the classic pattern of regulatory accounting the consolidated accounting costs almost depersonalizes costs.

Keywords: pricing accounting, regulatory accounting, rubber industry, cost items, standards, deviations, cost

Для резинотехнических предприятий характерны сложные, многоступенчатые технологические связи между подразделениями, комбинированный характер производства, специализация процессов. На химических заводах, больше, чем в других производствах, наблюдается взаимное снабжение цехов полуфабрикатами собственного производства, часть которых реализуется также за пределами предприятия. Такое положение создает своеобразие в организации учета затрат на производство и выявление себестоимости продуктов, особенно полуфабрикатов.

Известно, что продукция данной отрасли выпускается крупным тоннажем. На каждой стадии или фазе производства осуществляется единый процесс, во многих случаях образующий несколько продуктов, которые по своим потребительским свой-

ствам и направлению дальнейшего использования существенно отличаются один от другого. Образуются сопряженные продукты. Возникает необходимость разграничения расходов между отдельными изделиями широкого ассортимента полуфабрикатов и готовых изделий [1].

Технологический процесс изготовления резинотехнических изделий включает две стадии производства: подготовительную – получение резиновых смесей и резиновых клеев – и заключительную, выполняемую выпускающими цехами, – каландрование резины (превращение резиновой смеси в лист определенной толщины и ширины), прорезинивание тканей, шприцевание полос, шнуров, трубок, раскрой и вырезка заготовок из них, сборка, монтаж изделий и вулканизация. Формовые изделия изготавливаются методом литья в пресс-формах под давлением.

Своеобразие технологии производства РТИ обуславливает особенности формирования себестоимости продукции. В этой связи унифицированная номенклатура статей затрат на производство в резинотехнической промышленности может быть представлена следующим образом.

1. *Сырье и основные материалы.*

В том числе: полуфабрикаты собственного производства (резиновые смеси, клей); ткани; арматура и т.д.

2. *Возвратные отходы.*

3. *Износ пресс-форм.*

4. *Основная заработная плата производственных рабочих.*

5. *Дополнительная заработная плата производственных рабочих.*

6. *Отчисления на социальное страхование.*

7. *Расходы на подготовку и освоение производства.*

8. *РСЭО.*

9. *Энергия на технологические цели.*

10. *Цеховые расходы.*

11. *Общезаводские расходы.*

12. *Потери от брака.*

13. *Прочие производственные расходы.*

14. *Внепроизводственные расходы.*

По статье сырье и основные материалы показывается расход основных материалов как в качестве сырья, служащего основой продукта, так и в качестве химических реагентов. В ходе исследования мы выяснили, что, кроме того, в данной статье отражаются топливо, используемое как сырье в процессе производства химических продуктов, например газа в производстве аммиака, мазут для изготовления сернистого натрия. Топливо и энергия на технологические цели выделяются отдельной статьей, так как данные затраты достаточно велики.

Большое значение следует уделять учету сырья, расходуемого на производство. Так как наряду с физическим весом в учете необходимо отражать также показатели пересчета его на содержание полезного вещества или установленную концентрацию, определяемых по данным лабораторного анализа. Например, при поступлении колчедана устанавливается процент влаги, содержание серы; по апатитовому концентрату – содержание пятиоксида фосфора, по этиловому спирту – содержание абсолютного алкоголя и т.д. Некоторые виды сырья: каучук, тальк – нет надобности пересчитывать на содержание полезного вещества и поэтому они учитываются только в техническом весе.

В качестве исходного сырья в подготовительном производстве потребляется несколько видов натурального и синтетического каучука, латексы и различные химикаты (сажа, каолин, парафин, сульфиды, сера и др.).

Каждый номер резиновой смеси вырабатывается путем смешивания 10–15 компонентов сырья, среди которых обязательным является каучук или латекс. В эту статью включаются также вспомогательные материалы, используемые на технологические цели (тальк, мел и т.д.) [2].

Вместе с тем материалы, требующие предварительной подготовки к производственному потреблению, складываются на подготовительном участке; материалы, не требующие такой подготовки, завозятся непосредственно на рабочие места навесчиков. По мере сушки и просеивания материалы подаются на рабочие места навесчиков, которые развешивают их в соответствии с рецептом. Подача материалов на участок навесчиков или из подготовительного участка не лимитируется сменным или суточным заданием цеха. Навесчики отбирают нужный материал, и он после навески в соответствии с рецептом подается к резиносмесительным машинам. Передача сырья на операции подготовки его к производственному процессу не документируется. Готовые резиновые смеси на большинстве предприятий не взвешиваются. Их массу определяют по теоретическому весу как разницу между весом компонентов смеси и нормируемых потерь на стадии подготовки сырья к производственному процессу, навески, транспортировки и лабораторных анализов смесей. Размер потерь, например, по натуральному каучуку для всех видов смесей установлен 0,78%, в том числе на стадии подготовки ингредиентов – 0,1%; навески – 0,6%; лабораторных анализов – 0,08%.

При подготовке материалов к производству потери, к сожалению, не выявляются и отклонения не документируются.

Вспомогательные материалы на предприятиях резинотехнической промышленности состоят преимущественно из стоимости тары – мешков, банок, пакетов, если эта тара не оплачивается покупателями и предусмотрена в оптовой цене катализаторов.

Особое значение имеет организация учета полуфабрикатов. В связи с этим полуфабрикаты собственного производства должны выделяться из статьи «Сырье и основные материалы». Так, например, расход ворсовых материалов (бархата, полубархата, ворсового полотна и др.) в производстве молдингов (деталей, применяемых при изготовлении автомашин, для очистки и крепления стекол) является определяющим и составляет 30–40% затрат на материалы в себестоимости этих изделий. Полуфабрикаты приходятся и передаются в другие цеха по фактической себестоимости их изготовления.

Следует обязательно выделять возвратные отходы, что обеспечит организацию контроля за их размером в соответствии с расчетными нормами, их использованием для производства продукции и реализации на сторону.

Наряду с этим износ пресс-форм выделяется в самостоятельную статью только в учете затрат формовых изделий. Отраслевой инструкцией по учету и калькулированию себестоимости износ пресс-форм и расходы по поддержанию их в рабочем состоянии и ремонту предусмотрено включать в состав РСЭО наряду с износом приспособлений целевого назначения и другими специальными расходами. Однако исходя из необходимости контроля за соблюдением сроков погашения стоимости пресс-форм в производстве формовых изделий, значительного удельного веса таких расходов, возможности прямого отнесения их на конкретные виды или группы РТИ, на многих заводах эти расходы выделяют в самостоятельную статью. Это положительный момент в организации учета и контроля за данной группой расходов.

Заработная плата производственных рабочих включает оплату труда рабочих, непосредственно занятых изготовлением продукции, а также подготовкой и обслуживанием производства. На большинстве предприятий расходы на заработную плату в себестоимости продукции составляют незначительный удельный вес – от 0,5 до 3,6% [3].

По статье «Основная заработная плата производственных рабочих» планируется и учитывается основная заработная плата производственных рабочих, в состав которой включаются оплата за выполнение операций и работ по сдельным нормам и расценкам, повременная оплата труда производственных рабочих, непосредственно изготавливающих продукцию, доплаты по сдельно- и повременно-премиальным системам, а также доплаты, связанные с отступлениями от нормальных условий производства. Поскольку заработную плату рабочих некоторых профессий (навесчиков каучуков, ингредиентов и других материалов) нельзя прямым путем отнести на себестоимость смеси конкретных номеров, расход заработной платы всех рабочих включается в себестоимость на основании твердых ставок по каждому виду смеси.

Расходы на подготовку и освоение производства, как правило, связаны с изготовлением новой продукции и новыми технологическими процессами. В подготовительном производстве имеет место освоение новых видов резиновых смесей. Однако технология их изготовления вызывает

в основном изменение состава расходуемого сырья и режима его обработки на резиносмесителях. Создание новой резиновой смеси не связано с проектированием новой оснастки, перепланировкой цеха, переналадкой оборудования, меняется лишь время обработки сырья в резиносмесителях. Составление новой рецептуры смеси определяет возникновение нового объекта калькулирования. Поэтому статью «Расходы на подготовку и освоение производства» выделять в качестве самостоятельной при калькулировании себестоимости нецелесообразно.

Удельный вес расходов по содержанию и эксплуатации оборудования (РСЭО) и цеховых составляет в себестоимости резиновых смесей 4,5–6%. Номенклатура этих расходов не отличается от общепринятой. Особенность заключается лишь в отнесении к ним расхода топлива, энергии и прочих затрат [4, 5]. Планирование имеет специфическую особенность, характерную для подготовительных производств резинотехнической промышленности. Затраты устанавливаются по каждой смеси в определенном размере от расхода основной и дополнительной заработной платы. Поскольку последняя представляет собой пропорциональную величину, то и РСЭО, цеховые расходы включаются в плановую себестоимость в определенном, одинаковом для всех смесей размере.

Фактические затраты на обработку обобщаются по производству и распределяются по видам продукции пропорционально установленным в плане. Следовательно, доля отклонений фактических издержек от плановых в себестоимости 1 т смеси любого номера одинакова.

В процессе изготовления резины при нарушениях технологического процесса и режима, при скрытых дефектах сырья, неправильных показателях анализов смесей может быть допущен брак. Потери от брака в подготовительном производстве не планируются. К статье «Потери от брака» относятся: стоимость окончательно забракованной резины, стоимость материалов, испорченных при наладке оборудования, сверх установленных норм или в период простоя. Бракованная резина оценивается по плановым расчетным ценам, и стоимость ее относится на себестоимость смесей конкретных номеров, по которым она выявлена.

Резиновые смеси, переданные из подготовительного производства в выпускающие цехи, в течение месяца оцениваются по внутризаводским расчетным ценам.

Эти цены устанавливаются по всей номенклатуре резиновых смесей и соответствуют плановой цеховой себестоимости.

Стоимость сырья по кодам резины определяется на основе разработанных и утвержденных технологических регламентов и рецептов смешивания ингредиентов. В рецепте указывается количество необходимых материалов по наименованиям для изготовления 1 т смеси (брутто), процент потерь по видам ингредиентов, плановая учетная цена за 1 т потребляемых материалов и их стоимость. Таким образом, в рецепте рассчитывается плановая стоимость расходуемых материалов на 1 т сырой резины определенного номера (кода). Амплитуда колебаний планового (по рецептам) расхода материалов по видам смеси значительная и зависит в основном от весовых частей в объеме смеси каучуков и других дорогостоящих компонентов.

Стоимость вспомогательных материалов в расчетной цене определяется по норме расхода на 1 т смеси, одинаковой для резин любого номера. Это, как правило, постоянная величина в расчетной цене по кодам смеси.

Заработная плата (основная и дополнительная) и отчисления на социальное страхование включаются во внутривзводскую цену в одинаковом нормативе для всех видов смеси. В определенном проценте от норматива устанавливаются РСЭО и цеховые расходы. Поскольку эти затраты устанавливаются в зависимости от твердых ставок заработной платы, они являются постоянной величиной в расчетной цене смеси любого номера.

В течение месяца полуфабрикаты, переданные в выпускающие цеха, необходимо оценивать по расчетным ценам. По истечении месяца, когда собраны все фактические затраты данного передела, определяют отклонения фактической себестоимости от плановой. Поэтому в калькуляциях РТИ выпускающих цехов по статье «Полуфабрикаты собственного производства» должен отражаться расход резиновых смесей по фактической себестоимости.

Выпускающие цеха заводов РТИ производят и поставляют заказчикам продукцию большой номенклатуры. Выпускающие цехи специализированы по укрупненным группам. При этом на заводе может быть два или несколько цехов, выпускающих формовые и неформовые изделия, рукава и др., специализированных по однородности технологии их производства, используемому оборудованию, другим признакам.

В действующей практике предприятий резинотехнической промышленности объектом учета фактических затрат на производство является цех в зависимости от номенклатуры выпускаемых изделий.

Не на всех предприятиях одного производства номенклатура статей затрат на производство одинакова. Так, на ряде предприятий затраты на полуфабрикаты собственного производства (смеси) выделяются в самостоятельную статью, в других они включаются в статью «Сырье и материалы». На некоторых предприятиях в учете затрат на производство формовых РТИ выделяют в самостоятельную статью износ пресс-форм, составляющий до 12% фактической себестоимости продукции; на других эти расходы включают в состав РСЭО. В номенклатуре статей затрат отсутствует, как правило, статья «Возвратные отходы», которые входят в состав расходов сырья и материалов, так как они нормируются как технологические потери при использовании смесей в производстве готовых изделий.

Описанная практика выбора объекта учета затрат в подготовительном производстве предприятий резинотехнической промышленности соответствует в целом ее регламентации. Вместе с тем она имеет целый ряд недостатков, связанных с существенным укрупнением объекта учета затрат, в качестве которого выступает подготовительный передел в целом. Это приводит к необоснованному отнесению допущенных отклонений, особенно по расходу сырья и материалов, на себестоимость отдельных видов смесей. Для того чтобы обеспечить формирование реального уровня фактической себестоимости, необходимо разукрупнить объект учета затрат и рассматривать в качестве такового группы однородных смесей. Внедрение элементов нормативного метода предусматривает такую возможность в рамках применяемого попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости на предприятиях резинотехнической промышленности.

В калькуляционном учете резинотехнического производства сложилась недопустимая тенденция к необоснованному укрупнению объектов учета затрат и калькулирования. В большей мере это относится к производствам, выпускающим многономенклатурную продукцию. Планирование и учет затрат в этих производствах ведется по так называемым условным (укрупненным) изделиям, в состав которых часто включают продукцию с несопоставимыми характеристиками. Неслучайно поэтому на предприятиях, применяющих даже классическую схему нормативного учета сводный учет затрат практически обезличивает издержки, и в результате нормативный метод трансформируется в «котловый». В связи с этим целесообразно, на наш взгляд, установить в централизованном порядке

правила формирования однородных групп продукции по принципу общности их технико-экономических параметров, определяемых с учетом узкой специфики каждого цеха. Группы однородной продукции, обобщенные в заводских сборниках, должны быть общими для нормирования, планирования, учета и ценообразования.

Допустимые отклонения для каждого уровня управления могут определяться заранее на основании функционально-стоимостного анализа себестоимости, анализа причинно-следственных связей, метода экспертных оценок. С целью прогнозирования последствий отклонений целесообразно предусмотреть в соответствующей документации расчетные данные о влиянии отклонений на себестоимость и режим производственного процесса [6, 7].

На резинотехнических предприятиях практически отсутствует учет изменений текущих норм. Следует отметить, что пересмотры технологии, норм расхода ресурсов, штатных расписаний в резинотехнических производствах происходят сравнительно редко. Изменения в течение месяца характеризуются сотыми, порой тысячными долями процента к нормативной себестоимости товарного выпуска резинотехнической продукции. В связи с незначительной динамичностью текущих норм нет необходимости в ежеквартальных пересмотрах нормативной себестоимости. Однако изменения норм – продукт технического развития предприятия – объективно отражают результаты работы предприятия в области экономии хозяйственных ресурсов. Поэтому, по нашему мнению, важно обеспечить системный учет изменения норм по направлениям организационных мероприятий и научно-технических работ, местам и центрам затрат с начала отчетного года в натуральных и стоимостных показателях.

Необходимо обеспечить четкий регламент формирования объема и периодичности составления результативной информации с целью исключения дублирования планово-учетных данных в заинтересованных производственных подразделениях и управленческих службах. Материалы экономического анализа технически обоснованных норм и данные бухгалтерского учета об отклонениях от норм и изменениях норм должны служить основанием для определения внутрихозяйственных резер-

вов по технико-экономическим факторам, а также для составления плана технического развития производства.

Список литературы

1. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учебное пособие. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004 – 376 с.
2. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: учебное пособие / В.А. Белобородова, А.П. Чечета, В.Т. Слабинский и др. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 279 с.
3. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: учебник / под ред. проф. А.Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1980. – 288 с.
4. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. – 6-е изд., перераб. – М.: Финансы, 1979. – 414 с.
5. Маргулис А.Ш. Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 10. – С. 17–23.
6. Мизиковский Е.А. Нормативный учет себестоимости продукции вспомогательных производств. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 199 с.
7. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. – Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 2005. – 65 с.

References

1. Wroblewski, A. Management accounting of production costs and the cost of production in the branches of economy: a Training manual. M: Publishing house «accounting», 2004 376 p.
2. Cost of production in industry: textbook / V.A. Beloborodov, A.P. Checheta, V.T. Slabinsky and other 2-e Izd., Rev. and extra M: Finance and statistics, 1989. 279 p.
3. Cost of production in industry: Textbook/edited by Prof. A.Ş Margulis. M: Finance, 1980.-288 p.
4. Margulis A.Ş. accounting in branches of national economy. 6th ed., Rev. M: Finance, 1979. 414 p.
5. Margulis A.Ş. Methodological and organizational issues of production accounting and calculation // accounting. 1979. no. 10. pp. 17–23.
6. Mishkovsky E.A. Regulatory accounting the cost of production of auxiliary manufactures. M.: Finance and statistics, 1987. 199 p.
7. Mishkovsky I.E. Accounting managerial accounting: a Training manual. N. Novgorod: Izd-vo NNGU, 2005. 65 p.

Рецензенты:

Имяреков С.М., д.э.н., доцент, профессор кафедры мировой экономики и менеджмента Саранского кооперативного института (филиал) АНО ВПО Центрсоюза РФ «Российский университет кооперации», г. Саранск;

Колесник Н.Ф., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева», г. Саранск.

Работа поступила в редакцию 01.04.2014.