

УДК 657.47

Н.Б. Ершова

В.С. Маляева

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО В ФАРМАЦЕВТИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ

Аннотация. В статье рассмотрены особенности методики учета затрат на производство в фармацевтической отрасли, подотрасли производства антибиотиков и растворов в жидком виде. В связи с тем, что номенклатура калькуляционных статей затрат для целей управления определяется организациями в фармацевтической отрасли самостоятельно, часто наблюдается формальный подход, при котором возрастает вероятность возникновения ошибок при учете затрат. Авторами предлагается свой перечень и структура косвенных статей затрат, с учетом их экономического содержания, места возникновения и т.д., что позволит снизить себестоимость продукции и сделать ее более доступной для конечного потребителя.

Ключевые слова: затраты, амортизация, предприятие, фармацевтическая промышленность, расходы на производство и освоение новых видов продукции.

Natalia Ershova

Vera Maliaeva

FEATURES OF ACCOUNTING AND INDIRECT COSTS SHARING IN PRODUCTION IN THE PHARMACEUTICAL INDUSTRY

Annotation. The article describes particular qualities into the method of cost accounting of production in the pharmaceutical industry, sub-sector production of antibiotics and fluids in liquid form. Due to the fact that the range of calculation of cost items for management purposes is determined by the organizations in the pharmaceutical industry by themselves, often a formal approach increases the likelihood of errors in the cost accounting. The authors propose a list of articles and the structure of indirect costs, taking into account their economic content, place of origin, etc., which will reduce the cost of production and make it more accessible to the end customer

Keywords: costs, depreciation, enterprise, pharmaceutical industry, cost of production and development.

В статье Н.Б. Ершовой, В.С. Маляевой «Особенности учета затрат на производство в фармацевтической отрасли» [2] была предложена новая номенклатура калькуляционных статей затрат для одной из фармацевтических подотраслей: производства антибиотиков во флаконах и растворов в бутылках для обеспечения лечебных учреждений. Эта номенклатура приводится ниже .

01 Основное сырье и материалы .Затраты на сырье, основные материалы, которые образуют основу изготавливаемой продукции или являются необходимыми компонентами при ее изготовлении. Отклонения стоимости материальных ценностей. Счет 10.1 «Материалы», Счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

02 Комплекующие Затраты на флаконы, бутылки и пробки. Счет 10.2 «Материалы», Счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

03 Вспомогательные материалы В статью «Вспомогательные материалы» включаются затраты на вспомогательные материалы, которые могут быть непосредственно отнесены на производство данного вида продукции или списаны на основе норм расхода.

04 Энергоносители на технологические цели. Электроэнергия, острый пар, вода, используемые исключительно на технологические цели. Счет 60 «Расчет с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчет с разными дебиторами и кредиторами».

05 Основная заработная плата производственного персонала. Сдельная часть плюс стимулирующий фонд. Счет 70 «Расчет с персоналом по оплате труда».

06 Дополнительная заработная плата производственного персонала. Резерв на отпуск, оплата гособязанностей, оплата перерывов в работе кормящим матерям, оплата учебных отпусков студен-

там, оплата льготных часов подросткам. Счет 70 «Расчет с персоналом по оплате труда», счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

07 Отчисления по страхованию и обеспечению. 30 % – отчисления во внебюджетные фонды, установленный в отрасли процент отчислений на компенсацию несчастных случаев и профессиональных заболеваний. Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию».

08 Расходы по подготовке и освоению производства. Списание расходов на подготовку и освоение новых видов продукции, собранных на счете 97 «Расходы будущих периодов».

09 Содержание и эксплуатация оборудования Счет 25.1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования». Статьи «Эксплуатация оборудования», «Амортизация оборудования и транспортных средств», «Эксплуатация транспортных средств», «Ремонт оборудования», «Ремонт транспортных средств».

10 Общепроизводственные расходы. Счет 25.2 «Общепроизводственные расходы» Статьи: «Содержание служб и подразделений»; «Содержание зданий, сооружений»; «Ремонт зданий и сооружений»; «Испытания, опыты исследования»; «Подбор и подготовка кадров»; «Охрана труда»; «Прочие расходы», «Амортизация зданий, сооружений инвентаря общепроизводственного назначения» и другие.

11 Общехозяйственные расходы. Счет 26 «Общехозяйственные расходы». Статьи: «Содержание зданий, сооружений»; «Ремонт зданий и сооружений»; «Испытания, опыты исследования»; «Подбор и подготовка кадров», «Охрана труда»; «Прочие расходы»; «Амортизация зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения» и другие.

12 Прочие расходы. Статья зарезервирована для прочих прямых расходов [4]

Однако, объем статьи не позволил подробно рассмотреть структуру и содержание статей 10 и 11. Поэтому, изучим их сейчас. Выше структура этих статей дана в соответствии с действующей практикой. На наш взгляд, необходимо более точно учесть специфику подотрасли [5].

В настоящее время в действующей практике используются следующие статьи общепроизводственных расходов: «Содержание служб и подразделений»; «Содержание зданий, сооружений»; «Ремонт зданий и сооружений»; «Испытания, опыты исследования»; «Подбор и подготовка кадров»; «Охрана труда»; «Прочие расходы», «Амортизация зданий, сооружений инвентаря общепроизводственного назначения». Этот перечень необходимо дополнить и расшифровать, так как он не дает представления обо всех расходах, включаемых в статью 10. На наш взгляд, перечень также должен включать в себя непроизводительные расходы, такие как потери от простоев, от порчи ценностей, недостачи материальных ценностей и незавершенного производства.

Рассмотрим структуру этих расходов:

«Содержание служб и подразделений» – виды служб:

В составе структуры предприятий описываемой подотрасли обычно несколько производственных цехов: по розливу инфузионных растворов, антибиотиков в жидкой форме, антибиотиков в форме порошков и лиофилизатов, учет затрат которых ведется на 25 счете «Общепроизводственные расходы». Вместо обобщенной статьи «Содержание служб и подразделений» предлагаем следующие статьи, которые позволят более адресно и точно учесть общепроизводственные расходы (см. табл. 1).

Обычно в составе общепроизводственных расходов должны быть и непроизводительные расходы. К ним относятся потери от порчи ценностей на складах цеха, потери от простоев в цехе, недостачи (за вычетом излишков) имущества цеха и т.д.

Особенностью организаций описываемой подотрасли является то, что потери от простоев в отдельных цехах из-за несвоевременной подачи субстанций исключено в связи с заблаговременным планированием производства и закупкой субстанции, а также возможностью оборудования быстро переключиться на выпуск другого препарата. По нашему мнению в составе непроизводительных расходов необходимо использовать статью «Недостачи за вычетом излишков» в цеховых складских помещениях в тех случаях, когда выявляются недостачи и излишки по результатам инвентаризации.

Как известно, они должны относиться на 25 счет в пределах нормы естественной убыли. В ряде организаций, где нет достаточного контроля, необходимо использовать статью «Потери от порчи ценностей». Предлагаемая номенклатура общепроизводственных расходов приведена в таблице 1

Таблица 1

Предлагаемая номенклатура общепроизводственных расходов

№ статей	Наименование общепроизводственных расходов	Состав и характеристика расходов. Счета, на которых они отражаются
01	Содержание аппарата управления цеха (для каждого из имеющихся цехов)	Заработная плата (основная и дополнительная) начальника цеха и его заместителей Отчисления по страхованию и обеспечению Отчисления на компенсацию несчастных случаев и профессиональных заболеваний 70,69,96,76 [3]
02	Содержание прочего персонала цеха (вспомогательные рабочие, уборщицы, нормировщики)	Заработная плата (основная и дополнительная) с отчислением по страхованию и на компенсацию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний 70,69,96,76
03	Содержание зданий, сооружений и инвентаря	Затраты на отопление, водоснабжение (холодная городская вода, горячая вода), освещение, стоки (водоотведение), хозяйственный инвентарь (для уборки помещений). 23,60,76,10
04	Амортизация зданий, сооружений и инвентаря	Сюда включается амортизация цеховых помещений, складов и инвентаря. 02
05	Амортизация нематериальных активов.	Сюда включаются амортизационные отчисления по амортизируемым нематериальным активам, которые находятся на балансе данного подразделения. Амортизация начисляется в соответствии с ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» 05
06	Текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря	Заработная плата (основная и дополнительная) ремонтных рабочих с отчислением по страхованию и на компенсацию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний, расход материалов, оплата услуг подрядчиков, услуги ремонтно-хозяйственного цеха (РХЦ) и цеха водоснабжения канализационных и промышленных стоков (ВКПС). 70,69,96,60,23
07	Расходы по охране труда	Затраты на специальную одежду и специальную обувь (халаты, колпаки, костюмы, тапочки, косынки, костюмы х/б, перчатки, сапоги и технологическая одежда для стерильных производств). Денежная компенсация (затраты на спецпитание) – так как производство является «вредным». Мероприятия по охране труда (плакаты, обучение сотрудников на местах и в головной организации, плановые медосмотры сотрудников). 10,70,69,96,50,51

№ статей	Наименование общепроизводственных расходов	Состав и характеристика расходов. Счета, на которых они отражаются
08	Испытания, опыты исследования	В связи с необходимостью постоянного контроля качества готовой продукции при каждом цехе имеется лаборатория, затраты которой составляют: 1. заработная плата (основная и дополнительная) с отчислением по страхованию и на компенсацию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний начальника лаборатории и лаборантов 2. стоимость реактивов и лабораторных расходных материалов. 70,69,96,10
09	Капитальный ремонт зданий (в случае необходимости)	Статья востребована периодически в случае большого объема и длительности ремонтных работ (например, ремонт крыши цеха физрастворов) 23,60
11	Непроизводительные расходы.	К ним относятся потери от порчи ценностей на складах цеха, потери от простоев в цехе, недостачи (за вычетом излишков) имущества цеха и т.д. 70,69,10.94

Анализ показал, что на многих предприятиях подотрасли в состав общепроизводственных расходов включаются расходы на командировки и расходы на подготовку кадров. На наш взгляд, эти расходы необходимо отнести к общехозяйственным, так как они более соответствуют хозяйственным и управленческим расходам предприятия. Решения об осуществлении таких расходов (приказы, распоряжения и т.д.) принимаются руководителями организации или их заместителями.

Используемая на предприятиях подотрасли номенклатура общехозяйственных расходов, на наш взгляд, недостаточно структурирована и несопоставима в различных организациях. Бухгалтер при ее составлении исходит из действующей номенклатуры расходов, которая по одному из предприятий приведена ниже. Это приводит к тому, что фактические расходы разбросаны по статьям затрат, могут повторяться, отсутствует контроль за правильностью их учета. В таблице 2 приведена действующая номенклатура общехозяйственных (общезаводских расходов) по одному из фармацевтических предприятий.

Таблица 2

Действующая номенклатура общехозяйственных расходов в 2015 г.

№ п/п	Статьи затрат
1.	Расходы на управление предприятием
1.1	Расходы на содержание аппарата управления
	Заработная плата
	Служебные командировки
	Служебные командировки (сверх лимита)
	Расходы на связь
	Почтово-телеграфные расходы
	Содержание и ремонт зданий и сооружений
	Прочие расходы
1.2	Расходы на содержание охраны предприятия
	ДКС (дежурно-контрольная служба)
	ВПЧ-10 (военно-пожарная часть)

№ п/п	Статьи затрат
1.3	Расходы на содержание служебных автомобилей
	Содержание служебного транспорта
	Наем служебного транспорта
	Автоуслуги для ОМТС (отдел материально-технического снабжения)
2.	Общехозяйственные расходы
2.1	Расходы на содержание прочего общезаводского персонала
	ПКО, ПДО (планово-коммерческий отдел, производственно-диспетчерский отдел)
	БТИ (бюро технической инвентаризации)
	АТС (автоматическая телефонная станция)
2.2	Амортизация
2.3.	Расходы на содержание территории предприятия
	ЦПХС (центральная производственно-хозяйственная служба)
	Хоз. участок
2.4	Испытания, опыты и исследования
	ОКК (отдел контроля качества)
	ОПС (отделение питательных сред)
	ЦЛ (центральная лаборатория)
	ИАЦ(информационно-аналитический центр)
	Отдел развития
	ОВЭС (отдел внешнеэкономических связей)
2.5	Охрана труда
	Спецмолоко
	Спецодежда
	Техмероприятия
	Медоосмотр
2.6.	Расходы на персонал
	Подготовка кадров
	Организованный набор персонала
2.7	Прочие расходы
	Лицензирование
	Сертификация
	Реклама
	Представительские
3.	Налоги
	Земельный налог
	Водный налог
	Налог на имущество
	Плата за загрязнение окружающей среды
	Арендная плата за землю
	Транспортный налог
4.	Прочие непроизводственные расходы
	Итого общезаводских расходов

Общехозяйственные расходы необходимо распределить по четырем укрупненным группам:

- 1) управленческие;
- 2) общехозяйственные;

- 3) налоги;
- 4) непроизводительные

В общепринятой классификации непроизводительные расходы называются непроизводительными, что является более правильной терминологией, так они возникают в производстве. Их структура аналогична таким же расходам в составе общепроизводственных (см. выше), но место возникновения непроизводительных затрат – все предприятие в целом.

Проанализируем 1 группу – Расходы на управление предприятием. На наш взгляд, сюда не должны включаться а) расходы по содержанию и ремонту зданий и сооружений общехозяйственного назначения и б) расходы на содержание служебных автомобилей. Расходы группы 1а) относятся ко второй группе Общехозяйственные расходы, а расходы группы 1б) вообще не должны собираться на 26 счете «Общехозяйственные расходы». Они частично относятся к РСЭО (расходы по содержанию и эксплуатации оборудования) для внутривозовского транспорта, а частично – к расходам автотранспортного цеха. Эти расходы собираются в течение месяца на 23 счете «Вспомогательные производства» и в конце месяца распределяются на 20 счет «Основное производство» при обобщении информации о производственных расходах, т.е. при осуществлении сводного учета затрат на производство продукции.

Рассмотрим вторую группу расходов – Общехозяйственные расходы.

Как отмечено выше, сюда включаем расходы по содержанию и ремонту зданий и сооружений. В этот подпункт войдут и Расходы на содержание территории предприятия. Все остальные расходы, на наш взгляд, правильно отнесены ко второй группе за исключением расходов на рекламу и представительских расходов. Расходы на рекламу более правильно учитывать на счете 44 «Расходы на продажу», а представительские расходы в группе 1 – в составе расходов на управление предприятием. В этой подгруппе также хотелось бы большей расшифровки п.2.2 Амортизация. Необходимо указывать: Амортизация основных средств и нематериальных активов (в том случае, если они есть в организации). Группу 3 расходов необходимо назвать Налоги и сборы, включаемые в себестоимость. Вышеперечисленные налоги организации уплачивают в бюджет и они несомненно должны включаться в эту группу по имуществу, принадлежащему организации по праву собственности. Арендная плата за землю .по нашему мнению, должна включаться во вторую группу «Общехозяйственные расходы». так как она уплачивается арендодателю-собственнику земли, а это может быть любая организация, не обязательно государственная.

Что касается четвертой группы расходов – Непроизводительные расходы, то выше они уже рассматривались в составе общепроизводственных расходов. Предлагаемая номенклатура расходов приведена в таблице 3.

Таблица 3

Предлагаемая номенклатура общехозяйственных расходов

№ п/п	Статьи затрат
1.	Управленческие расходы
1.1	Расходы на содержание аппарата управления
	Заработная плата с отчислениями
	Служебные командировки
	Служебные командировки (сверх лимита)
	Расходы на связь
	Почтово-телеграфные расходы
	Представительские расходы

№ п/п	Статьи затрат
	Прочие расходы
1.2	Расходы на содержание охраны предприятия
	ДКС (дежурно-контрольная служба)
	ВПЧ-10 (военно-пожарная часть)
2.	Общехозяйственные расходы
2.1	Расходы на содержание прочего общезаводского персонала
	ПКО,ПДО (планово-коммерческий отдел, производственно-диспетчерский отдел)
	БТИ (бюро технической инвентаризации)
	АТС (автоматическая телефонная станция)
2.2	Амортизация основных средств и нематериальных активов
2.3	Расходы на содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря, расходы на содержание территории предприятия
	ЦПХС (центральная производственно-хозяйственная служба)
	Хоз. участок
2.4	Испытания, опыты и исследования
	ОКК (отдел контроля качества)
	ОПС (отделение питательных сред)
	ЦЛ(центральная лаборатория)
	ИАЦ (информационно-аналитический центр)
	Отдел развития
	ОВЭС (отдел внешнеэкономических связей)
2.5	Охрана труда
	Спецмолоко
	Спецодежда
	Техмероприятия
	Медоосмотр
2.6	Расходы на персонал
	Подготовка кадров
	Организованный набор персонала
2.7	Прочие расходы
	Лицензирование
	Сертификация
3.	Налоги
	Земельный налог
	Водный налог
	Налог на имущество
	Плата за загрязнение окружающей среды
	Транспортный налог
4.	Непроизводительные расходы
	Недостачи (за вычетом излишков)
	Потери от порчи ценностей
	Итого общезаводских расходов

В рассматриваемой в статье фармацевтической подотрасли (производство антибиотиков во флаконах и растворов в бутылках для обеспечения лечебных учреждений), косвенные расходы рас-

пределяются между видами продукции методом распределения затрат пропорционально объему выпущенной продукции (на тысячу единиц бутылок или флаконов). Согласно методики прямого распределения косвенных затрат расходы по каждому обслуживаемому подразделению относятся на производственные подразделения напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Преимуществом этого метода являются его простота и не трудоемкость. Главный же его недостаток состоит в том, что он ведет к серьезным искажениям при определении реальной себестоимости различных видов продукции. Возможно, что для этой цели было бы неплохо использовать метод директ-костинг [1]. От того, насколько рационально косвенные расходы распределены, зависит точность определения себестоимости по отдельным технологическим линиям и видам продукции. Однако, при таком многономенклатурном производстве этот метод может значительно усложнить расчеты. А это является препятствием для его повсеместного внедрения.

Библиографический список

1. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / М. А. Вахрушина. – М. : Национальное образование, 2013. – 672 с. – ISBN 978-5-4454-0314-2.
2. Ершова Н. Б. Особенности учета затрат на производство в фармацевтической отрасли/ Н. Б. Ершова, В. С. Маляева / Вестник университета. – 2015. – № 3. – С. 49–56.
3. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «Консультант Плюс» (дата обращения : 16.10 2015).
4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 27.04.2012) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «Консультант Плюс». (дата обращения : 26.10 2015).
5. Федеральный закон от 12.04.2010 № 61-ФЗ (ред. от 22.10.2014) «Об обращении лекарственных средств» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2015) [Электронный ресурс]. –Режим доступа : Справочная правовая система «Консультант Плюс» (дата обращения : 12.10 2015).