

УДК 657.47

**Особенности учета и распределения накладных затрат на производство
в фармацевтической отрасли**

Ершова Н.Б., доцент кафедры бухгалтерского учета,
аудита и налогообложения, кандидат экономических наук,
ФГБОУ ВПО «Государственный Университет Управления»,

Маляева В.С., студентка ФГБОУ ВПО «Государственный университет
управления»

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 накладных 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.

**Features of accounting and overhead costs sharing in production in the
pharmaceutical industry**

Ershova N. B., Federal State Funded Educational Institution of Post-secondary
Professional Education (FGBOUVPO) «State University of Management»

Maliaeva V.S., student , FGBOU VPO State University of management

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 overhead 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 нормативном документе [1] рекомендуется расходы организаций для целей управления, включаемые в себестоимость продукции, работ услуг определять самостоятельно, исходя из специфики каждой отрасли. В статье Ершовой Н.Б., Маляевой В.С. «Особенности учета затрат на производство в фармацевтической отрасли» [5] была предложена новая номенклатура калькуляционных статей затрат для одной из фармацевтических подотраслей: производства антибиотиков во флаконах и растворов в бутылках для обеспечения лечебных учреждений. Однако, объем статьи не позволил подробно рассмотреть структуру и содержание статей 10 Общепроизводственные расходы и 11 Общехозяйственные расходы. В данной статье подробно изучим общепроизводственные расходы. Структура этих статей в соответствии с действующей практикой приведена в [5]. На наш взгляд, необходимо более точно учесть специфику подотрасли. [3]

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.

1. 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

2. 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

3. Содержание зданий, сооружений и инвентаря. Затраты на отопление, водоснабжение (холодная городская вода, горячая вода), освещение, стоки(водоотведение), хозяйственный инвентарь (для уборки помещений)

4. Амортизация зданий, сооружений и инвентаря. Сюда включается амортизация цеховых помещений, складов и инвентаря.

5. 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».

6. 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).

7. 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).

8. 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.

9. Капитальный ремонт зданий Статья востребована периодически в случае большого объема и длительности ремонтных работ (например, ремонт крыши цеха физиологических растворов)

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 табл. 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 [2]
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

№ статей	Наименование общепроизводственных расходов	Состав и характеристика расходов. Счета, на которых они отражаются
		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
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.

В рассматриваемой в статье фармацевтической подотрасли (производство антибиотиков во флаконах и растворов в бутылках для обеспечения лечебных учреждений), косвенные расходы распределяются 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 обслуживающему 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. [4] 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. 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 N 1790)
2. 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»
3. 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)
4. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / М.А. Вахрушина. – М.: «Национальное образование», 2013. – 672 с. – ISBN 978-5-4454-0314-2
5. Ершова Н.Б., Маляева В.С. «Особенности учета затрат на производство в фармацевтической отрасли». «Вестник университета (ГУУ)», 2015, 3, 49-56.