

# Тема 7 Учет затрат на ПРОИЗВОДСТВО

## Вопросы:

- 1. Состав и классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции;**
- 2. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;**
- 3. Система счетов для учета затрат на производство;**
  - 3.1. Учет затрат основного производства;**
  - 3.2. Учет затрат вспомогательных производств;**
  - 3.3. Учет общепроизводственных расходов;**
  - 3.4. Учет общехозяйственных расходов;**
- 4. Обобщение затрат на производство и определение фактической себестоимости готовой продукции (работ, услуг).**

# **ВОПРОС 1: Состав и классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции;**

- **Себестоимость продукции (работ, услуг)** представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и продажу.

- Общая цель классификации затрат состоит в создании упорядоченной структуры, без которой невозможны эффективное ведение счетов и привязка затрат к объекту.
- Классификация затрат, по сути, сводится к образованию групп затрат с одинаковыми характеристиками по отношению к установленному объекту затрат.
- Объект затрат имеет значение, так как он определяет выбор классификации; изменение объекта затрат может изменить категорию конкретных затрат в заданной классификации.
- Практика организации управленческого учета предусматривает различные способы классификации затрат. При этом схемы соответствующих классификаций зависят от назначения информации.
- Пользователи информации, предоставляемой посредством управленческого учета, выделяют направление учета, которое им необходимо для обеспечения информацией по изучаемой проблеме.
- Под направлением, по которому ведется учет затрат понимается область деятельности либо процесс, где требуется обособленный целенаправленный учет затрат на производство.

Рис 2.3. Классификация затрат в управленческом учете



Признак классификации	Виды затрат
<i>1) По экономическим элементам</i>	Экономические элементы затрат
<i>2) По статьям себестоимости</i>	Статьи калькуляции себестоимости
<i>3) По способу включения в себестоимость продукции</i>	прямые и косвенные
<i>4) По экономической роли в процессе производства</i>	основные и накладные
<i>5) По составу (однородности)</i>	одноэлементные и комплексные расходы
<i>6) В зависимости от периодичности возникновения</i>	текущие и единовременные.
<i>7) По участию в процессе производства</i>	производственные и непроизводственные затраты (расходы периода)
<i>8) По эффективности</i>	производительные и непроизводительные
<i>9) По периодам осуществления</i>	затраты предшествующих периодов, текущего периода и будущего периода

# По месту возникновения затраты группируют

- по производствам,
- цехам,
- участкам и другим структурным подразделениям предприятия.

Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции.

Места возникновения затрат целесообразно обособить в учете таким образом, чтобы обеспечить необходимый минимум информации для проведения межзаводского сравнительного анализа затрат и осуществления режима экономии в отдельных подразделениях предприятия.

# Группировка затрат по НОСИТЕЛЯМ

- Носителями затрат, в зависимости от технологии и характера продукции, могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, строительные объекты, виды работ, услуг.
- Иными словами, это виды продукции предприятия, предназначенные для реализации.

Такая группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции.

## экономически однородным элементам и статьям калькуляции

- Затраты организации на производство в соответствии с их экономическим содержанием группируют по экономическим элементам.
- Под экономическим элементом затрат принято понимать экономически однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на отдельные составляющие.
- Перечень элементов затрат определен Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) и включает:
  - 1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
  - 2) затраты на оплату труда;
  - 3) отчисления на социальные нужды;
  - 4) амортизацию;
  - 5)



# поэлементная группировка затрат показывает

- сколько произведено определенного вида затрат в целом по предприятию за изучаемый период, независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия были использованы.
- Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру текущих издержек производства и обращения. Для проведения такого рода анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме затрат. Например, при высоком удельном весе материальных затрат в себестоимости продукции производство следует считать материалоемким, а высокая доля затрат на оплату труда характеризует степень трудоемкости производства и т. д.
- Значимость классификации затрат по экономическим элементам возрастает по мере создания предпосылок для разделения учетной системы предприятий на финансовую (бухгалтерскую) и внутреннюю (управленческую) подсистемы.

# Классификация затрат по статьям калькуляции

- Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет по статьям затрат, перечень которых устанавливается организацией самостоятельно. Номенклатура калькуляционных статей затрат включает:
  - 1) сырье и материалы;
  - 2) возвратные отходы (вычитаются);
  - 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
  - 4) топливо и энергию на технологические цели;
  - 5) **заработную плату** производственных рабочих;
  - 6) отчисления на социальные нужды;
  - 7) расходы на подготовку и освоение производства;
  - 8) общепроизводственные расходы;
  - 9) общехозяйственные расходы;
  - 10) потери от **брака**;
  - 11) прочие производственные расходы;
  - 12) расходы на продажу.
- Первые одиннадцать статей образуют производственную **себестоимость** продукции, а итог всех двенадцати статей - полную себестоимость продукции.
- Организация производственного учета является внутренним делом **хозяйствующего субъекта** и определяется экономическими, юридическими, организационными, технико-технологическими и другими факторами, а также компетентностью руководителей и их потребностями в управленческой информации. Администрация организации самостоятельно принимает решение, в каких разрезах классифицировать затраты, детализировать места их возникновения, вести учет фактических либо нормативных (плановых), полных либо частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат.

# Назначение группировки по статьям калькуляции

- Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, так как учитывают характер и структуру производства, создавая достаточную базу для анализа.
- Группировка затрат по статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовывать эффективный контроль над ними и выявлять направления, по которым необходимо вести поиск путей снижения затрат на производство.
- По статьям осуществляется текущий учет производственных затрат и калькулирование полной себестоимости выпускаемой продукции.

# По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

- **Прямые** затраты связаны с производством определенного вида продукции, работ, услуг и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, потери от брака и некоторые другие.
- **Косвенные затраты** не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции, работ, услуг и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные и общехозяйственные расходы, часть расходов на продажу и некоторые другие.
- Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции.

*По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.*

- ***Основные затраты*** непосредственно связаны с технологическим процессом производства: затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
- ***Накладные расходы*** образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они включают общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

*По составу (однородности)* различают одноэлементные и комплексные расходы.

- ***Одноэлементные расходы*** состоят из одного элемента, например, заработная плата и амортизация.
- ***Комплексные расходы***, включающие несколько элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие расходы.

*В зависимости от периодичности возникновения* затраты делятся на текущие и единовременные.

- К ***текущим затратам*** относятся такие, которые имеют частую периодичность, например расход сырья и материалов.
- К ***единовременным расходам*** относятся однократные расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др.

По участию в процессе производства различают производственные и непроизводственные затраты (расходы периода).

- **Производственные затраты** непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Они включаются в их себестоимость.
- **Непроизводственные затраты (расходы периода)** непосредственно не связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг и не включаются в производственную себестоимость. К расходам периода относят расходы по продаже продукции (коммерческие расходы).



По эффективности различают  
производительные и непроизводительные  
затраты.

- **Производительные затраты** - это затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.
- **Непроизводительные затраты** являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак, оплата сверхурочных работ и др.).

*По периодам осуществления*

различают затраты предшествующих периодов, данного периода и будущих периодов.

- ***Затраты предшествующих периодов*** представлены в незавершенном производстве.
- ***Затраты отчетного периода*** - это расходы, осуществляемые в отчетном периоде.
- ***Расходы будущих периодов*** - это расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

**ВОПРОС 2: Методы учета  
затрат на производство и  
калькулирования  
себестоимости продукции**

# *Метод учета затрат и калькулирования себестоимости -*

*это*

способ документирования, группировки и обработки информации о производственных затратах, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции.

Другими словами, эта совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления себестоимости калькуляционных единиц.

Немаловажное значение для классификации методов учета производственных затрат и калькулирования имеет выбор объектов учета затрат и объектов калькулирования.

# Объект учета затрат – это

- признак, согласно которому производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью. Номенклатура объектов учета затрат может включать: места возникновения затрат, центры ответственности, статьи издержек, виды или группы однородной продукции.

# Объект калькулирования – это

- вид готовой продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительной стоимости. Нередко объект калькулирования называют носителем затрат.

# *Калькуляционная единица – это*

## измеритель объекта

## калькулирования.

- Ее выбор зависит от особенностей изготовления продукции, обширности номенклатуры, применяемых единиц измерения, действующего стандарта и технических условий на вырабатываемые изделия.
- В практической деятельности производственных предприятий используют следующие группы калькуляционных единиц:
  - – условные (приведенные) единицы – спирт 100%й крепости, минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества (азота, фосфора, калия) и др.;
  - – натуральные единицы – штуки, килограммы, тонны, литры, кубические метры, погонные метры, киловатт-часы и др.;
  - – условно-натуральные единицы – 100 условных банок консервов, 100 пар обуви определенного вида и др.;
  - – эксплуатационные единицы – мощность, производительность и др.;
  - – единица работ – одна тонна перевезенного груза, сто метров дорожного покрытия и др.;
  - – единицы времени – машино-день, машино-час, норма-час и др.



# Классификация методов учета затрат

- **По полноте учета затрат**

- Метод учета полных затрат
- Метод учета ограниченной (неполной) себестоимости

- **По объектам учета затрат (в зависимости от технологических особенностей производства)**

- попроцессный
- позаказный
- попередельный

- **По оперативности учета и контроля за затратами**

- Нормативный метод
- Метод учета фактических затрат

- Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции – от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Например, можно прибегнуть к позаказному методу, калькулируя неполную себестоимость заказов; можно применять попередельный метод учета затрат калькулирования с использованием норм расхода материальных ресурсов, а можно при этом учитывать и их фактических расход.

# *Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции –*

- метод, используемый при изготовлении уникальной или выполняемой по специальному заказу продукции. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях для изготовления изделий ограниченного потребления. Он применяется на заводах тяжёлого машиностроения, создающих прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, на предприятиях военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция. Кроме этого, метод используется во вспомогательных производствах (ремонтном подразделении предприятий при изготовлении специальных инструментов), в строительстве, сфере услуг (ателье, ремонтной мастерской), в здравоохранении.
- Данный метод предусматривает отнесение затрат на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих на каждый индивидуальный заказ или на партию продукции.
- Особенности метода:
  - аккумуляирование данных обо всех понесённых затратах и отнесение их на отдельные виды работ или партии продукции;
  - аккумуляирование затрат по каждой завершённой партии, а не за промежуток времени;
  - ведение только одного счёта «незавершённое производство». Данный счёт расшифровывается ведением отдельных карточек учёта затрат по каждому заказу, находящемуся в производстве.
- При позаказном методе объектом учёта и калькулирования является отдельный производственный заказ, открываемый на заранее определённое количество продукции. Каждому заказу присваивается номер, который отражается во всех первичных документах. В аналитическом учёте производственные затраты группируются по заказу в карточках аналитического учета в разрезе установленных статей калькуляции.

# *Попроцесный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции*

- применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства.
- Для вышеперечисленных отраслей характерно массовое производство и непродолжительный производственный цикл, ограниченная номенклатура выпускаемой продукции, единая единица измерения и калькулирования, полное отсутствие, либо незначительные размеры незавершённого производства. Сущность попроцесного метода заключается в том, что прямые и косвенные затраты учитывают по статьям калькуляции сначала по процессам, затем затраты по процессам суммируются и определяют фактическую себестоимость всего выпуска. Себестоимость единицы продукции (работ, услуг) определяют делением суммы всех произведенных за месяц затрат (в целом по итогу и по каждой статье) на количество добытого угля, газа и т. д. за этот же период.
- При попроцесном методе объектом учета затрат является технологический процесс, а объектом калькулирования – готовая продукция.

# *Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции*

- применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, фазах или переделах.
- Передел - это часть технологического процесса производства. Продукция каждого передела, кроме последнего, называется «полуфабрикат», продукция последнего передела – «готовая продукция».
- Сущность попередельного метода состоит в том, что учет затрат ведется по переделам, а внутри них - по статьям калькуляции и видам продукции. Прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные - по цеху, производству, предприятию в целом, с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов, согласно принятым базам распределения.
- Попередельный метод применяется при производстве колбасной, консервной, пивобезалкогольной продукции и т.д.

Существуют два варианта  
попередельного метода учета  
затрат:

- Бесполуфабрикатный
- Полуфабрикатный.

# Учет затрат на производство при бесполуфабрикатном варианте

- ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех). Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только I передела. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.
- Этот вариант проще и менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов.
- Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки, основной из которых заключается в том, что данный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой. А это необходимо в тех случаях, когда полуфабрикаты собственного производства реализуются предприятием на сторону.

Пример. На предприятии имеется три передела, изготовлено 100 изделий, затраты на исходное сырье и материалы - 20000руб., затраты на обработку: в 1-м переделе - 9000руб., во 2-м переделе - 7000 руб., в 3-м переделе - 3000 руб. Схема записей представлена на рис

Д	20 (I)	К		Д	43	К	
20000							
9000		29000	→	29000		39000	
Д	20 (II)	К		Д		К	
7000		7000	→	7000			
Д	20 (III)	К		Д		К	
3000		3000	→	3000			
							39000



# При полуфабрикатном варианте учета

- калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукция отдельных цехов (полуфабрикаты, детали, узлы), передаваемые другим цехам для обработки или для сборки. Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты на сторону. Например, кондитерские фабрики рассчитывают себестоимость какао-масла – полуфабрикат собственного производства – в тех случаях, когда он реализуется парфюмерно-косметическим фабрикам.
- Подобный вариант учета предполагает использование бухгалтерского счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Калькуляция должна содержать комплексную статью такого же названия, которая в последующем расшифровывается и детализируется. Это повышает трудоемкость учета при полуфабрикатном методе.
- Бухгалтерские записи на счетах при полуфабрикатном варианте учета затрат с использованием условий предыдущего примера приведены на рис

Пример. На предприятии имеется три передела, изготовлено 100 изделий, затраты на исходное сырье и материалы - 20000руб., затраты на обработку: в 1-м переделе - 9000руб., во 2-м переделе - 7000 руб., в 3-м переделе - 3000 руб. Схема записей представлена на рис

Д 20 (I передел) К		Д 21 (I передел) К		Д 20 (II передел) К	
20000	29000	29000	29000	29000	36000
9000				7000	
Д 21 (II передел) К		Д 20(III передел) К		Д 43 К	
36000	36000	36000	39000	39000	
		3000			

# Методы учета затрат по полной и усеченной себестоимости

- Планом счетов, утвержденным приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н, предусмотрены следующие способы списания общехозяйственных расходов:
  - 1) **списание общехозяйственных расходов на счет 20 «Основное производство»** (исчисление полной себестоимости с подразделением расходов на прямые и косвенные);
  - 2) **списание общехозяйственных расходов на счет 90-2 «Себестоимость продаж»** (исчисление усеченной себестоимости с разделением расходов на условно-переменные и условно-постоянные и списание последних на уменьшение финансовых результатов).

# Суть метода учета полных затрат

- При первом способе на счете 20 «Основное производство» (или на счете 23 «Вспомогательные производства» или 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», если производится продажа продукции, работ или услуг «на сторону») ежемесячно выявляется полная производственная себестоимость, представляющая собой всю совокупность затрат, которые включают не только прямые расходы, но и косвенные расходы. Косвенные расходы (общепроизводственные и общехозяйственные) ежемесячно списываются на счет 20 «Основное производство» и распределяется по видам продукции пропорционально выбранной на предприятии базе распределения (заработная плата производственных рабочих, прямые расходы и т.д.).
- Следует отметить, что заработная плата основных производственных рабочих не имеет тесной зависимости с размером общехозяйственных расходов. Они также напрямую не связаны с объемом производства - с его падением или ростом, их размер скорее зависит от продолжительности отчетного периода. Поэтому распределение общехозяйственных расходов при калькулировании полной себестоимости носит весьма условный характер.

# Суть метода учета усеченной себестоимости

- Второй способ отличается от первого иной методикой отражения в бухгалтерском учете условно - постоянных расходов, которые собираются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы».
- В этом случае производится подсчет сокращенной производственной себестоимости и списание условно-постоянных расходов на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли. Эти расходы не зависят от объемов производства, не распределяются между отдельными видами продукции (работ, услуг) и поэтому в конце месяца на счет 20 «Основное производство» **не списываются**.
- При исчислении сокращенной производственной себестоимости указанные косвенные расходы **списываются на себестоимость продаж (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»)** и отражаются по строке 040 отчета о прибылях и убытках как управленческие расходы, то есть признаются затратами периода.

## Списание общехозяйственных расходов на себестоимость реализованной продукции имеет ряд преимуществ:

- 1) снижение трудоемкости учета, его упрощение.
- 2) данный способ списания расходов позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в товарных запасах на складе, в неликвидных запасах в период, когда спрос на продукцию уменьшается.

Но, тем не менее, калькулирование усеченной себестоимости **не позволяет** рассчитать цену за изделие на основе полной себестоимости, т.е. предприятие может калькулировать себестоимость усеченным методом только в случае установления цен на уровне рыночных, в соответствии с условиями государственного заказа и т.д.

# Учет фактических затрат

- - это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам.
- При использовании этого метода величина фактических затрат отчетного периода определяется по формуле:

$$Z_{\phi} = Q_{\phi} \times C_{\phi}$$

- Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости, как правило, является традиционным и более распространённым на отечественных предприятиях.
- Применение этого метода позволяет, в конечном счете, определить фактическую (или «историческую») себестоимость.
- Очевидное достоинство учета по фактической себестоимости – простота расчёта. Однако у этого метода есть ряд существенных недостатков:
  - неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;
  - в отсутствии стандартов (норм) единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;
  - данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредотачивает внимание управляющих на его главных недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;
  - учет фактической себестоимости трудоемок, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных факторов, а поэтому оказывается более дорогостоящим.
- Основной недостаток этого метода в том, что, применяя его, невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных расходах труда и материалов.

# Нормативный метод учета затрат

- основан на том, что в организации по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т. е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат. Нормативный метод учета затрат позволяет оценить не только затраты, уже понесенные в ходе финансово-хозяйственной деятельности, но и определить, какими они должны быть.



# Основные принципы нормативного метода учета сводятся к следующему:

- предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию;
- ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости и определения их влияния на себестоимость;
- подразделение фактических затрат при организации их учета на расходы по нормам и отклонения от норм;
- выявление и анализ причин появления отклонений от норм;
- определение фактической себестоимости продукции путем суммирования нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Несмотря на то, что использование этого алгоритма учета и расчетов является весьма трудоемким процессом, он позволяет получить достоверную информацию о затратах, которую можно применить для последующего анализа и контроля.

Имея нормативные калькуляции, документы на отклонения от норм в текущем месяце и их изменения, зная количество выпущенной продукции, можно рассчитать фактические затраты отчетного месяца.

Расчеты фактической себестоимости осуществляются по следующей формуле:

- $\Phi_c = H_c \pm O_n \pm I_n,$
- Где  $\Phi_c$  – фактическая себестоимость;
- $H_c$  – нормативная себестоимость;
- $O_n$  – отклонения от норм (экономия или перерасход);
- $I_n$  – изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

При калькулировании себестоимости нормативным методом проставляют следующие корреспонденции на выпуск готовой продукции из производства:

- 1. Выпущена из производства готовая продукция (в конце отчетного периода) по фактической себестоимости

Д-т 40    К-т 20

- 2. Списывается нормативная себестоимость готовой продукции (в течении периода)

Д-т 43    К-т 40

- 3. Списывается отклонение фактической себестоимости от нормативной (экономия - сторно, перерасход - обычная запись)

Д-т 90    К-т 40

# **Вопрос 3: Система счетов для учета затрат на производство;**

## **3.1. Учет затрат основного производства**

# Учет затрат основного производства организуется на счете 20 «Основное производство»

- Учет на счете 20 ведется по статьям затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг).
- По **дебету** этого счета отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), а также потери от брака, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства.
- Прямые расходы, связанные непосредственно с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и других счетов.
- Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».
- По **кредиту** счета 20 «Основное производство» отражается фактическая себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в корреспонденции со счетами 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи».
- **Остаток на счете 20** «Основное производство» показывает себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.
- **Аналитический учет** затрат на счете 20 «Основное производство» ведут по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг), подразделениям организации. Информацию о затратах на производство продукции группируют по корреспондирующим счетам и составляют **ведомость оборотов по счету 20 «Основное производство»**.

# Корреспонденция счетов по учету затрат основного производства

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражается амортизация основных средств, используемых в основном производстве	20	02
2	Отражается амортизация нематериальных активов, используемых в основном производстве	20	04, 05
3	Отпущены материалы на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) в основном производстве	20	10
4	Отпущены полуфабрикаты собственного производства на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) в основном производстве	20	21
5	Стоимость работ, услуг вспомогательных производств включена в себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства	20	23
6	Отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства общепроизводственные расходы	20	25
7	Отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства общехозяйственные расходы	20	26
8	Отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства потери от брака	20	28

# Корреспонденция счетов по учету затрат основного производства

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
9	Отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства расходы будущих периодов	20	97
10	Отражается задолженность поставщикам, подрядчикам за работы, услуги	20	60
11	Отражается задолженность по оплате труда рабочим основного производства, произведены отчисления на социальные нужды	20	69, 70
12	Отражаются расходы, произведенные подотчетными лицами и включенные в себестоимость продукции	20	71
13	Отражаются излишки незавершенного производства, выявленные при инвентаризации	20	91
14	Отражаются возвратные отходы по ценам возможного использования, возвращены неиспользованные материалы	10	20
15	Оприходованы полуфабрикаты собственного производства	21	20

# Корреспонденция счетов по учету затрат основного производства

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
16	Отражается себестоимость неисправимого брака, выявленного в цехах основного производства	28	20
17	Отражается производственная себестоимость готовой продукции, выпущенной в основном производстве	40, 43	20
18	Отражается фактическая себестоимость работ, услуг, выполненных в основном производстве	90	20
19	Списываются затраты по аннулированным производственным заказам	91	20
20	Отражается недостача незавершенного производства, выявленная при инвентаризации	94	20
21	Отражаются потери незавершенного производства вследствие стихийных бедствий, аварий, пожаров	99	20



## **3.2. Учет затрат вспомогательных производств**

- Учет затрат вспомогательных производств организуется на счете 23 «Вспомогательные производства» по видам производств.
- Вспомогательными являются производства, обеспечивающие организацию всеми видами энергии, транспортным обслуживанием, инструментом, запчастями, производящие все виды ремонтов.

# Учет затрат вспомогательных производств

- **По дебету счета 23** «Вспомогательные производства» отражаются **прямые расходы**, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), а также потери от брака, косвенные расходы, связанные с управлением производством и его обслуживанием.
- Прямые расходы списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с **кредита** счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и других счетов.
- Косвенные расходы, связанные с управлением производством и его обслуживанием, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».
- **По кредиту счета 23** «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг), которые списываются с этого счета в дебет счетов 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи».
- **Остаток на счете 23** «Вспомогательные производства» показывает себестоимость незавершенного производства на конец **отчетного периода**.
- В состав незавершенного производства включается продукция (работы, услуги), не прошедшая в организации всех стадий обработки, технологической приемки, необходимых испытаний, не укомплектованная, не сданная на склад готовой продукции или не принятая заказчиком.
- **Аналитический учет** на счете 23 «Вспомогательные производства» ведется по видам производств. По окончании месяца составляется **ведомость распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств**, в которой указывают цехи - потребители услуг, наименования вспомогательных цехов, количество отпущенной ими продукции или оказанных услуг соответствующим цехам-потребителям, ее себестоимость.

# Корреспонденция счетов по учету затрат вспомогательных производств

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражается амортизация основных средств, используемых во вспомогательных производствах	23	02
2	Отражается амортизация нематериальных активов, используемых во вспомогательных производствах	23	04, 05
3	Отпущены материалы на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) во вспомогательных производствах	23	10
4	Отпущены полуфабрикаты собственного производства на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) во вспомогательных производствах	23	21
5	Стоимость работ, услуг вспомогательных производств включена в себестоимость продукции (работ, услуг)	23	23
6	Отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств общепроизводственные расходы	23	25
7	Отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств общехозяйственные расходы	23	26
8	Отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств потери от брака	23	28

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
9	Отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств расходы будущих периодов	23	97
10	Отражается задолженность поставщикам, подрядчикам за работы, услуги	23	60
11	Отражается задолженность по оплате труда рабочим вспомогательных производств, произведены отчисления на социальные нужды	23	69, 70
12	Отражаются расходы, произведенные подотчетными лицами и включенные в себестоимость продукции вспомогательных производств	23	71
13	Отражаются излишки незавершенного производства, выявленные при инвентаризации вспомогательных производств	23	91
14	Отражаются возвратные отходы по ценам возможного использования, возвращены неиспользованные материалы	10	23
15	Оприходованы полуфабрикаты собственного производства	21	23
16	Отражается себестоимость неисправимого брака, выявленного в цехах вспомогательных производств	28	23
17	Отражается производственная себестоимость готовой продукции, выпущенной во вспомогательных производствах	40, 43	23
18	Отражается фактическая себестоимость работ, услуг, выполненных во вспомогательных производствах	90	23
19	Списываются затраты по аннулированным производственным заказам	91	23
20	Отражается недостача незавершенного производства, выявленная при инвентаризации	94	23

# 3.3. Учет общепроизводственных расходов

- Учет общепроизводственных расходов организуется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по подразделениям организации и статьям расходов.
- На этом счете отражаются следующие расходы:
  - “амортизационные отчисления на полное восстановление машин, оборудования, производственных зданий, сооружений, транспортных средств, инструментов, инвентаря производственного назначения;
  - “расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;
  - “расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
  - “расходы на проведение всех видов ремонта оборудования, транспортных средств, зданий, сооружений производственного назначения;
  - “арендная плата за производственные помещения;
  - “оплата труда производственного персонала, занятого управлением производством и его обслуживанием;
  - “другие аналогичные расходы.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.

## Корреспонденция счетов по учету общепроизводственных расходов

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация основных средств общепроизводственного назначения	25	02
2	Начислена амортизация нематериальных активов общепроизводственного назначения	25	04, 05
3	Отпущены материалы на ремонт производственного оборудования, транспортных средств и на другие общепроизводственные нужды	25	10
4	Отнесена на общепроизводственные расходы стоимость услуг вспомогательных производств	25	23
5	Отражается задолженность подрядчикам за работы, услуги, связанные с обслуживанием производства	25	60
6	Начислена заработная плата руководителям, специалистам, рабочим, занятым в основных и вспомогательных цехах, произведены отчисления на социальные нужды	25	69, 70
7	Отнесены расходы будущих периодов на общепроизводственные расходы	25	97
8	Общепроизводственные расходы включены в себестоимость продукции (работ, услуг): основного производства	20	25
	вспомогательных производств	23	25
9	Общепроизводственные расходы включены в расходы по исправлению брака	28	25

# 3.4. Учет общехозяйственных

## расходов

- Учет общехозяйственных расходов организуется на счете 26 «Общехозяйственные расходы» по местам возникновения затрат и статьям расходов.
- На этом счете отражаются следующие расходы:
  - “ административно-управленческие расходы;
  - “ расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
  - “ амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
  - “ арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
  - “ расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг;
  - “ другие аналогичные расходы.
- Общехозяйственные расходы отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с другими организациями и др.
- Расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 90 «Продажи» и др.
- Аналитический учет на счете 26 «Общехозяйственные расходы» ведут по статьям, местам возникновения затрат и др.

# Корреспонденция счетов по учету общехозяйственных расходов

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения	26	02
2	Начислена амортизация нематериальных активов общехозяйственного назначения	26	04, 05
3	Отпущены материалы на ремонт оборудования, транспортных средств и на другие общехозяйственные нужды	26	10
4	Списана на общехозяйственные расходы стоимость услуг вспомогательных производств	26	23
5	Отражается задолженность поставщикам за работы, услуги, связанные с организацией производства и управлением им	26	60
6	Начислена заработная плата, произведены отчисления на социальные нужды работникам, занятым управлением организацией в целом и ее обслуживанием	26	69, 70
7	Отнесены на общехозяйственные расходы будущих периодов	26	97
8	Отражаются общехозяйственные расходы, которые:		
	включены в себестоимость готовой продукции (работ, услуг) основного производства	20	26
	включены в себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств	23	26
	списаны на счет 90 «Продажи»	90	26



### 3.5. Учет непроизводительных расходов и потерь

- Учет **брака** в производстве организуется на счете 28 «Брак в производстве». На **дебете** этого счета собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого брака, расходы по исправлению брака и т. п.), на **кредите** - суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, суммы подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов, полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, и т. п.), а также суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.
- **Аналитический учет** на счете 28 «Брак в производстве» ведется по подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

# Корреспонденция счетов по учету потерь от брака

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражаются материалы, израсходованные на исправление брака	28	10
2	Отражается себестоимость неисправимого брака, выявленного в основном или вспомогательных производствах	28	20, 23
3	Общепроизводственные расходы включены в расходы по исправлению брака	28	25
4	Начислена заработная плата, произведены отчисления на социальные нужды рабочим, занятым исправлением брака	28	69, 70
5	Отражается по цене возможного использования стоимость материалов, полученных от забракованной продукции	10	28
6	Отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) основного и вспомогательных производств потери от брака	20, 23	28
7	Предъявлены претензии в связи с использованием материалов ненадлежащего качества в производстве, в результате чего зафиксирован брак	76	28
9	Отражаются суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц за потери от брака	73	28

## В состав непроизводительных расходов включаются потери от простоев,

- которые относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы» или 26 «Общехозяйственные расходы» в зависимости от того, на какой стадии производства они произошли и по каким причинам. Простои могут быть вызваны внутренними причинами (по вине организации), внешними причинами (по вине поставщиков, подрядчиков), стихийными бедствиями.
- Простои оформляются **простойным листком**, в котором указываются время простоя, его причины, причитающаяся рабочим сумма **заработной платы** и другие сведения.
- В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включаются оплата труда производственных рабочих за время простоя, начисления по обязательному социальному страхованию, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время.
- Потери от простоев по внутренним причинам входят в состав общепроизводственных расходов.
- В состав потерь от простоев по внешним причинам включаются вышеперечисленные расходы и соответствующая доля общепроизводственных расходов. Потери от простоев по внешним причинам относятся на виновные организации или на общехозяйственные расходы (Дт сч 26), если они не подлежат возмещению.

## ВОПРОС 4: ОБОБЩЕНИЕ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ОПРЕДЕЛЕНИЕ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

- Процесс формирования информации о затратах на производство предполагает выделение ряда этапов учетных работ.

# На первом (начальном) этапе

- на основании первичных документов в разрезе структурных подразделений организации, а также видов изделий, работ, услуг и статей затрат составляются *ведомости распределения расхода материалов, начисления заработной платы, расчетов единого социального налога, расчетов амортизации основных средств и нематериальных активов* и др. Сведения, обобщенные в ведомостях, позволяют отразить расходы по дебету счетов учета производственных затрат и кредиту соответствующих счетов.

# На втором этапе

- на основании отчета о выполненных работах, оказанных услугах осуществляется распределение затрат вспомогательных цехов. В зависимости от направления затрат они включаются в состав общепроизводственных, общехозяйственных и других видов расходов.

# на третьем этапе учетных работ

- Осуществляется распределение и списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
- Расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением им, по окончании отчетного месяца перечисляются на счет 20 «Основное производство», что позволяет отразить на этом счете все прямые и косвенные затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг).

# На четвертом (заключительном) этапе учетных работ

- Предполагается разграничение затрат между остатками незавершенного производства на конец месяца и выпуском готовой продукции, что позволяет определить фактическую производственную себестоимость готовой продукции (работ, услуг).
- Объем незавершенного производства определяют одним из следующих методов:
  - фактическим взвешиванием;
  - штучным учетом;
  - измерением объема;
  - условным пересчетом;
  - по данным партионного учета.
- Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве в бухгалтерском балансе подлежат оценке по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной - в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов), по статьям прямых расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражается в балансе по фактическим производственным затратам.



# Сводный учет затрат на производство

- Сводный учет представляет собой обобщение затрат, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), и определение фактической себестоимости выпущенной из производства продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

- Затраты на производство, обобщенные по всем подразделениям организации, отражаются в **сводной ведомости учета затрат на производство**, составляемой в разрезе статей затрат и содержащей сведения об остатках незавершенного производства на начало и конец месяца, затратах за месяц, себестоимости брака, фактической себестоимости продукции.
- Остатки незавершенного производства переносят в сводную ведомость из аналогичной ведомости предыдущего отчетного периода.
- Затраты на производство за месяц отражают в ведомости по счету 20 «Основное производство».
- Себестоимость незавершенного производства на конец месяца представляют в ведомости остатков незавершенного производства, которое оценивают одним из предусмотренных учетной политикой способов.
- Себестоимость окончательного брака определяют в

Фактическую себестоимость готовой продукции по каждой статье рассчитывают следующим образом:

$$\text{СГП} = \text{З} + \text{НЗПнп} - \text{НЗПкп} - \text{С},$$

где СГП - себестоимость готовой продукции отчетного периода;

З - затраты отчетного периода;

НЗПнп (кп) - незавершенное производство на начало (конец) периода;

С - суммы производственных потерь.