# Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

## 

## Основные принципы организации учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

**Себестоимость** – это совокупность вложенных организацией ресурсов в различные объекты бухгалтерского учета в процессах их приобретения, заготовления, производства и реализации.

В себестоимости продукции как синтетическом показателе отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависят, объем прибыли и уровень рентабельности. Чем экономичнее организация использует трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем значительнее эффективность производственного процесса, тем больше будет прибыль.

***Целью учета себестоимости*** является своевременное, полное и достоверное определение фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции, исчисление фактической себестоимости отдельных видов и всей продукции (работ, услуг), а также контроль за использованием материальных ресурсов и денежных средств.

Исчисление себестоимости продукции организации необходимо для:

* оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики;
* определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;
* осуществления внутрихозяйственного хозрасчета;
* выявления резервов снижения себестоимости продукции;
* определения цен на продукцию;
* расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии и организационно-технических мероприятий;
* обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших изделий и т.д.

В основе организации учета производственных затрат лежат следующие принципы:

* документирование затрат и полное их отражение на счетах учета производства;
* группировка затрат по объектам учета и местам их возникновения;
* согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования себестоимости продукции, показателей учета фактических затрат с плановыми;
* целесообразность расширения круга затрат, относящихся на объекты учета по прямому назначению;
* локализация затрат, вызываемых изготовлением отдельной продукции;
* раздельное отражение затрат по действующим нормам и отклонениям от этих норм, а также систематический учет изменений норм и их влияние на издержки производства;
* осуществление оперативного контроля за издержками производства и формированием себестоимости продукции.

**Издержки производства** – это выраженные в денежной форме затраты живого и овеществленного труда, необходимые для изготовления продукции.

В различных производствах объектом учета затрат может быть: изделие, часть изделия (деталь, узел), группа однородных изделий, заказ, производство в целом или часть его (стадия, фаза, передел, процесс, отдельный агрегат) и т.д.

Процесс учета производства в организациях включает в себя два органически связанных и взаимообусловленных этапа: учет **затрат по объектам учета производства и местам возникновения расходов** и **калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).**

***На первом этапе*** расходы группируются по объектам учета производства и местам их возникновения в разрезе элементов и статей затрат, косвенные расходы распределяются по объектам учета производственных затрат, ведется текущий контроль за издержками производства.

***На втором этапе*** осуществляется распределение затрат по объектам калькулирования с целью определения себестоимости отдельных видов и всей товарной продукции, а также исчисления себестоимости единицы каждого вида продукции и учет выпуска из производства.

## 

## Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции

Себестоимость продукции включает различные виды затрат, зависящих и не зависящих от работы данной организации, вытекающих из характера данного производства и не связанные с ним непосредственно. В связи с этим, важное значение имеет четкое *определение состава затрат*, которые ее формируют.

Себестоимость продукции является объективной экономической категорией, и ее формирование должно происходить без регулирующего воздействия государственных органов. Государственные органы должны регламентировать только перечень затрат, не подлежащих включению в издержки производства и обращения, т.е. действовать по принципу «все разрешено, что не запрещено». Однако состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, в нашей стране в настоящее время устанавливается централизованно. Здесь применяется не разрешительный, а регулирующий принцип.

Воздействие государства на процесс формирования себестоимости продукции проявляется в следующих случаях:

* подразделение затрат предприятий на текущие затраты производства и долгосрочные инвестиции;
* разграничения затрат организаций на относимые в себестоимость продукции и возмещаемые за счет других источников финансирования (финансовых результатов, специальных фондов, целевого финансирования и целевого поступления и др.);
* установление тарифов, отчислений на социальные нужды, размеров различных налогов и сборов.

В настоящее время состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, регламентируется соответствующими нормативными актами, прежде всего ***Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)***, утвержденными министерствами экономики, статистики и анализа, финансов, труда и введенными в действие с 1 марта 1998г. последующими изменениями и дополнениями.

В соответствии с этим положением к затратам, включаемым в себестоимость продукции, относятся:

* затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг). Это основные затраты, которые составляют значительную часть себестоимости продукции. В них входят материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов) и расходы на оплату труда;
* затраты на подготовку и освоение производства;
* затраты, связанные с использованием природного сырья;
* затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также затраты по улучшению качества продукции, повышению ее надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного процесса;
* затраты, связанные с рационализаторством и изобретательством;
* расходы на обслуживание процесса производства;
* затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
* текущие расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений и других природоохранительных объектов;
* затраты, связанные с управлением производством;
* расходы по набору рабочей силы, подготовке и переподготовке кадров;
* отчисления от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции; независимо от источников выплат, по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения и государственный фонд содействия занятости;
* оплата по процентам за ссуды;
* амортизация основных фондов;
* плата за аренду и лизинговые платежи;
* затраты по сбыту продукции;
* уплата налогов и сборов, вносимых в бюджет;
* непроизводственные расходы: потери от брака, простоев по внутрипроизводственным причинам, затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий и др.

Даже из простого перечисления слагаемых затрат, образующих себестоимость продукции, видно, что они неодинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Поэтому для правильной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Важнейшими из них являются: состав и вид затрат, места их возникновения и носители; роль и назначение в технологическом процессе изготовления продукции; способ включения в себестоимость продукции; отношение к объему производства и др.

## 

## Учет расходов по элементам затрат

Экономические элементы показывают, что израсходовано и на какую сумму в целом по организации, независимо от того, относятся ли эти расходы к произведенной продукции или к работам и услугам непромышленного характера. Экономические элементы используются при составлении сметы затрат на производство в денежном выражении и проверке ее исполнения, при нормировании и анализе оборотных средств предприятия. В народнохозяйственном масштабе по ним исчисляется национальный доход, созданный в промышленности.

К экономическим элементам относятся:

1. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
2. Расходы на оплату труда;
3. Отчисления на социальные нужды;
4. Амортизация основных фондов;
5. Прочие затраты.

Эта группировка является единой для всех предприятий.

**В элемент "Материальные затраты"** включается стоимость:

* приобретаемых со стороны сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (проведении работ, оказании услуг);
* покупных материалов, используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и для упаковки продукции или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды, а также запасных частей для ремонта основных производственных фондов, МБП, предметов проката; износ МБП (инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, средств индивидуальной защиты и других малоценных предметов) и др.

**В элементе "Расходы на оплату труда"** отражаются выплаты по заработной плате, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, устанавливаемых в зависимости от результатов труда, его количества и качества, стимулирующих и компенсирующих выплат, включая компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией заработной платы в соответствии с действующим законодательством.

**В элементе "Отчисления на социальные нужды"** отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения. Фонд содействия занятости от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг), независимо от источников выплат, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются.

**В элементе "Амортизация основных фондов"** отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, исчисленная исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке методов и правил.

**К элементу "Прочие затраты"**в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся: налоги, сборы и другие платежи в бюджет и внебюджетные фонды, относимые на себестоимость продукции; страховые взносы по видам обязательного страхования, по добровольному страхованию жизни и дополнительных пенсий, а также платежи по страхованию имущества; плата по процентам за ссуды; плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану; плата за подготовку и переподготовку кадров; оплата консультационных и информационных услуг, а также аудиторских услуг; авторский гонорар; компенсация за износ (амортизацию) использованных для нужд предприятия личных транспортных средств, оборудования; расходы на рекламу; оплата работ по сертификации продукции, товаров, работ, услуг; затраты на гарантийный ремонт и обслуживание изделий; расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета и отчетности, расходы на подписку периодических изданий; арендная плата; лизинговые платежи; износ нематериальных активов; командировочные и представительские расходы, в пределах норм, установленных законодательством; отчисления в ремонтный фонд и резерв предстоящих затрат по ремонту основных фондов; другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

## 

## Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции

Классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений организации. Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции.

**Калькуляционной статьей** принято называть определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом. Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как организации в целом, так и ее отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

Перечень статей калькуляции, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми Методическими рекомендациями по вопросам планирования (прогнозирования), учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства. При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, вида деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить наибольшее выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции (работ, услуг), которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость (так называемые прямые затраты).

В качестве такой номенклатуры статей калькуляции может быть:

1. Сырье и материалы;
2. Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера;
3. Возвратные отходы (вычитаются);
4. Топливо и энергия на технологические цели;
5. Основная заработная плата производственных рабочих;
6. Дополнительная заработная плата производственных рабочих;
7. Налоги, отчисления в бюджет и внебюджетные фонды; сборы и отчисления местным органам власти, согласно законодательству;
8. Расходы на подготовку и освоение производства;
9. Амортизация основных фондов;
10. Амортизация инструментов и приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы;
11. Общепроизводственные расходы;
12. Общехозяйственные расходы;
13. Потери от брака;
14. Прочие производственные расходы;

***Итого: производственная себестоимость***.

1. Коммерческие расходы.

***Всего: полная себестоимость***.

В зависимости от удельного веса отдельных групп расходов и порядка их включения в себестоимость конкретных изделий при разработке отраслевых методических указаний приведенная номенклатура статей может сокращаться либо расширяться. Так, например, в некоторых отраслях могут выделяться в отдельную статью транспортно-заготовительные расходы (отклонения в стоимости материалов), вспомогательные материалы, износ основных средств и др. При этом важным условием учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является единство этих показателей как в плане, так и в бухгалтерском учете и калькулировании.

Все затраты как по элементам, так и статьям калькуляции определяются на основании единых первичных расходных документов.

## 

## Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Под **методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции** понимается совокупность приемов по сбору, группировке в учете информации о производственных затратах и исчислению фактической себестоимости продукции для контроля за издержками предприятий.

В промышленных организациях предусмотрены три основных метода учета затрат — *попередельный, позаказный, нормативный*. Кроме того, на практике применяется *простой (попроцессный) метод*.

**Простой (попроцессный) метод учета и калькулирования** используется преимущественно в добывающей промышленности и в некоторых обрабатывающих отраслях, производящих простую однородную продукцию. ***Сущность этого метода*** заключается в учете затрат на весь выпуск продукции. Незавершенное производство, как правило, отсутствует или незначительно, в связи с чем затраты и себестоимость продукции в основном равны между собой. Себестоимость единицы продукции исчисляется прямым расчетом, т.е. простым делением затрат на объем производства в натуральных или условно-натуральных показателях.

**Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции** используется в тех производствах, где как в текстильной промышленности имеются подготовительный, прядильный, крутильный, ткацкий и отделочный переделы.

***Сущность попередельного метода*** в том, что учет затрат ведется по переделам, а внутри них — по агрегатам (цехам, прокатным станам, химическим установкам), статьям калькуляции и видам продукции. Прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные — по цеху, производству, организации в целом с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов согласно принятым в соответствующей отрасли базам. В попередельных производствах продукция каждого предыдущего передела является полуфабрикатом для последующих переделов или может реализовываться на сторону. Это определяет необходимость оценки полуфабрикатов по фактической, плановой или нормативной себестоимости либо по расчетным, а в отдельных отраслях по отпускным ценам. При полуфабрикатном варианте сводного учета затрат на производство стоимость полуфабрикатов отражается на особой статье — «Полуфабрикаты собственного производства».

**Показанный метод** применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах (судостроение, турбостроение, производство автоматических линий, специальных станков и т.п.), а также в опытно-экспериментальных производствах и на ремонтных работах. На основании договоров с покупателями, планов ремонта основных средств и освоения новой продукции на предприятии открывают заказы для производства каждого изделия (работы) или мелкой серии изделий. Каждому заказу присваивается номер.

***Сущность позаказного метода*** заключается в том, что учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляются по заказам на изготовление одного изделия (выполнение комплекса работ) или небольшой партии одинаковых изделий. Для этого на каждый заказ в бухгалтерии открывается карточка, в которой учитываются затраты по заказу в течение всего срока его выполнения.

Прямые затраты учитываются в разрезе цехов и заказов на основании первичных документов, которые оформляются на каждый заказ. Косвенные затраты включаются в себестоимость заказов путем распределения пропорционально принятой в отрасли базе. В течение срока выполнения заказа затраты учитываются как незавершенное производство. После окончания заказа он закрывается и подсчитываются затраты на его выполнение, которые за вычетом возвратных отходов, окончательного брака и возврата неиспользованных материалов на склад становятся фактической себестоимостью произведенной по заказу продукции.

**Нормативный метод** является наиболее современным. Его сущность состоит в том, что создается система прогрессивных норм и нормативов, и на ее основе калькуляция нормативной себестоимости и учет производственных затрат осуществляются по действующим нормам расхода средств производства и живого труда и отклонениям от этих норм, а также ведется оперативный учет отклонений от норм и системный учет изменений норм, а фактическая себестоимость продукции исчисляется как алгебраическая сумма нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Нормативный метод вначале внедрялся на предприятиях машиностроения, но затем получил широкое распространение и в других отраслях.

## 

## Учет прямых затрат

**Прямыми**считаются**затраты**, которые связаны с производством конкретного вида продукции (работ, услуг) и могут быть отнесены на их себестоимость непосредственно по данным первичных документов. К таким затратам относятся: расход сырья и материалов, комплектующих изделий и покупных полуфабрикатов, топлива, пара, электроэнергии для технологических целей, заработная плата производственных рабочих, начисления на зарплату производственных рабочих.

Отпуск ***материальных ценностей*** (материалов, комплектующих изделий, покупных полуфабрикатов) со склада в производство осуществляется на основании первичных документов. При этом материалы могут отпускаться в производство либо непосредственно с центрального склада, либо через цеховые кладовые. Отпуск материальных ценностей с центрального склада в кладовые цехов представляет собой их внутреннее перемещение.

Подразделения ежемесячно составляют отчеты о расходе материалов на производство по каждому их виду. В отчетах фактический расход материалов на отдельные изделия (заказы) целесообразно показывать по нормам и отклонениям от норм с указанием причин и виновников.

В некоторых случаях при изготовлении из однородного сырья разных видов изделий прямое отнесение материальных ценностей не возможно. В таких случаях прибегают к условному распределению материалов между отдельными изделиями. Имеются различные способы такого распределения: нормативный, коэффициентный и др.

Списание материальных ценностей производится по фактической себестоимости, с учетом отклонений или транспортно-заготовительных расходов. Данные распределения израсходованных материалов переносятся в регистры аналитического учета производства: карточки, ведомости 12, 13, 15, В-3, журналы-ордера 10 10/1.

***Вспомогательные материалы***, используемые на технологические цели, обычно распределяются пропорционально расходу основных материалов, весу переработанного сырья либо количеству выработанной продукции.

К **энергетическим затратам** относятся: топливо, электроэнергия, вода, пар, газ и сжатый воздух. Они выделяются в отдельную статью калькуляции "Топливо и энергия на технологические цели".

***Топливо на технологические цели*** (уголь, газ, дрова и др.), используемое для подогрева или плавки металла, сушки древесины и т.п., включается в себестоимость отдельных видов продукции прямым или косвенным путем. Распределение производится пропорционально нормативному расходу на фактический объем производства или весу переработанного сырья.

***Энергия, пар, газ и сжатый воздух*** на технологические цели включаются в затраты на основе данных измерительных приборов прямым назначением.

Для учета всех затрат по производству продукции (работ, услуг) предназначен активный калькуляционный **счет 20 «Основное производство»**. *По дебету* этого счета собираются затраты средств, а *по кредиту* они списываются как фактическая себестоимость готовой продукции (работ, услуг). Остаток по дебету счета 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Составляют следующие бухгалтерские записи: списание израсходованных сырья, материалов, полуфабрикатов – *Д-т 20* и *К-т 10*, списание МБП стоимостью до одной минимальной зарплаты – *Д-т 20* и *К-т 12*.

Важнейшим элементом себестоимости продукции (работ, услуг) является **заработная плата**. Она может быть представлена двумя статьями калькуляции "Основная заработная плата производственных рабочих" и "Дополнительная заработная плата производственных рабочих".

***Основная заработная плата*** включается в себестоимость соответствующих видов продукции прямым либо косвенным путем. В организациях применяют различные способы распределения зарплаты: нормативный, пропорционально прямой заработной плате рабочих-сдельщиков; пропорционально весу переработанных сырья, материалов и полуфабрикатов; пропорционально коэффициентам трудоемкости и др. Способы распределения заработной платы регламентируются отраслевыми методическими рекомендациями.

***Дополнительная заработная плата***, как правило, относится на отдельные виды изделий пропорционально основной.

***Отчисления в Фонд социальной защиты населения***, а также суммы начисленного чрезвычайного налога для ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС и др. включают в себестоимость продукции прямым либо косвенным путем пропорционально затратам на оплату труда производственных рабочих.

В соответствии с ежегодно устанавливаемым организацией процентом к заработной плате рабочих (работающих) могут производиться отчисления в резерв на оплату отпусков.

Составляют следующие бухгалтерские записи:начислена заработная плата работникам – *Д-т 20* и *К-т 70*, произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение с заработной платы – *Д-т 20* и *К-т 69*, начислен налог в бюджет от суммы начисленной заработной платы – *Д-т 20* и *К-т 68*.

При нормативном методе начисляемая заработная плата производственных рабочих подразделяется на зарплату по нормам и отклонениям от норм с установлением их причин и виновников.

## 

## Учет расходов на подготовку и освоение производства

Технический прогресс в промышленности вызывает быстрое обновление изготовляемой продукции. Это обстоятельство требует определенных дополнительных затрат материалов, заработной платы, денежных средств и т.д. подготовка и освоение производства новых видов продукции, а также новых технологических процессов нередко связаны с большими первоначальными (до перехода на серийный выпуск) затратами на:

1. проектирование и конструирование нового изделия;
2. разработку технологического процесса его изготовления;
3. проектирование и создание инструментальной оснастки (новых штампов, моделей, инструментов и приспособлений целевого назначения и т.п.);
4. перепланировку, перестановку и наладку оборудования;
5. разработку нормативов;
6. составление сметных калькуляций и т.д.

В расходы на освоение, кроме того, включается разница между плановой себестоимостью нового изделия в качестве опытного образца или первой партии изделий и плановой их себестоимостью в условиях серийного выпуска.

Особенностью этих расходов является несовпадение времени их совершения и массового (серийного) выпуска продукции.

Перед началом освоения на такие расходы составляются отдельные сметы и для их учета открываются специальные заказы на каждое изделие (группу изделий).

В большинстве отраслей промышленности расходы на подготовку и освоение новых видов продукции и новых технологических процессов возмещаются из средств фонда развития производства, науки и техники или фонда производственного и социального развития, а в отдельных отраслях – за счет оборотных средств и включаются в себестоимость продукции. В последнем случае они предварительно учитываются на **счете 31 «Расходы будущих периодов»** до окончания подготовки и освоения производства.

В отраслях промышленности, где период освоения производства непродолжительный и расходы невелики, их непосредственно относят на издержки производства (счета 25, 26). (В обувной, текстильной, инструментальной, подшипниковой промышленности).

Если расходы на освоение производства новых видов продукции достигают значительных размеров, их учитывают по видам изделий и установленной номенклатуре статей на счете 31. Погашение расходов на освоение начинается с момента перехода на серийный или массовый выпуск данного изделия и продолжается в течение 1-2 лет (иногда 4 года). При этом важно обеспечить более или менее равномерное включение этих расходов в себестоимость продукции соответствующих изделий. Размер ежемесячной суммы погашения расходов на освоение производства определяется специальными расчетами исходя из сметы расходов и количества изделий, намеченных к выпуску за установленный период списания. В бухгалтерском учете ежемесячные списания расходов на освоение производства отражаются по   
*Д-т 20* и *К-т 31*.

Сальдо нераспределенных расходов на освоение показывается в балансе по статье «Расходы будущих периодов». Аналитический учет расходов будущих периодов, связанных с подготовкой и освоением производства ведется в ведомости 15 по видам расходов и статьям утвержденной сметы.

На предприятиях машиностроения, металлообработки и некоторых других отраслей расходы на разработку и освоение новых видов продукции и технологических процессов осуществляется, как правило, за счет средств фонда развития производства, науки и техники. Суммы фактических затрат на подготовку и освоение производства продукции относятся предприятиями на уменьшения средств фонда и потому не включаются в производственную себестоимость товарной продукции.

В современных условиях управления часть средств фонда развития производства, науки и техники, предусмотренная по смете, направляется на: финансирование затрат по подготовке и освоению производства новой продукции и прогрессивных технологических процессов; проведение НИиОК и проектных работ; на финансирование дополнительных затрат по улучшению качества продукции и повышенных затрат в первые годы производства новой продукции. Компенсация повышенных затрат на производство новой продукции в период ее освоения может осуществляться за счет средств, выделяемых предприятия из централизованного фонда развития производства, науки и техники, создаваемого в Министерствах за счет отчислений предприятий от расчетной прибыли и других источников. Эти средства предприятия перечисляют министерству на его расчетный счет в банке.

Получение средств на мероприятия по производству и освоению новой продукции и централизованного фонда развития производства, науки и техники на предприятиях отражается по *Д-т 51* и *К-т 88* «Фонды специального назначения», субсчет «Фонд развития производства, науки и техники».

## 

## Учет косвенных расходов

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы образуют группу расходов по обслуживанию и управлению. Их относят к косвенным расходам. Бухгалтерия должна систематически осуществлять контроль за соблюдением утвержденных смет по этим комплексным статьям расходов.

Под о*бщепроизводственными* понимают расходы на управление, организацию и обслуживание цеха.

К**статье «Общепроизводственные расходы»** относятся: затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования; амортизационные отчисления на полное восстановление и затраты на ремонт основных средств производственного назначения; расходы по страхованию производственного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; аренда плата за производственные помещения, машины и оборудование, другие арендные средства, используемые в производстве; оплата труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

В ***Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции*** дана типовая номенклатура татей расходов. А также характеристика и содержание этих расходов.

Синтетический учет общепроизводственных расходов ведется на активном собирательно-распределительном **счете 25 «Общепроизводственные расходы»**. Этот счет дебетуется на суммы фактических расходов с кредитом 10, 12, 13, 70, 69, 23, 60, 71 и других.

Аналитический учет этих расходов осуществляется в ведомости 12 или заменяющей ее машинограмме по цехам и статьям затрат согласно приведенной номенклатуре.

По окончании месяца счет 25 закрывается. Вся сумма расходов списывается по назначения в дебет соответствующих счетов. Составляется запись: *Д-т 20*, *23, 28, 31* и *К-т 25*.

Общепроизводственные расходы распределяются между отдельными видами продукции пропорционально:

* Основной заработной плате производственных рабочих (без прогрессивно-премиальных доплат);
* Массе или стоимости израсходованных материалов (металлургия, производство строительных материалов);
* Основным затратам на обработку (без стоимости материалов), (по переделу – в химической и нефтеперера-батывающей промышленности).

Выбор базы зависит от конкретных условий производства.

При бесцеховой структуре управления отпадает необходимость ведения счета 25. Общие расходы производственных участков присоединяются к общехозяйственным расходам и учитываются в их составе.

Под **общехозяйственными** понимают **расходы**, связанные с управлением, организацией и обслуживанием производства по предприятию в целом, но эти расходы не связаны непосредственно с производственным процессом.

К **статье «Общехозяйственные расходы»** относятся следующие затраты:

* административно-управленческие расходы;
* содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
* амортизационные отчисления на полное восстановление и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
* арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
* расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг;
* командировочные и представительские расходы;
* другие аналогичные по назначению расходы.

Синтетический учет общехозяйственных расходов ведется на собирательно-распределительном **счете 26 «Общехозяйственные расходы»**, который корреспондирует по кредиту в основном с теми же счетами, что и 25. Аналитический учет расходов ведется в ведомости 15 или машинограммах по предприятия в целом, но в разрезе статей утвержденной номенклатуры. Итоги ведомости 15 в конце месяца переносятся в журнал-ордер 10 или 10/1.

Методы распределения общехозяйственных расходов те же, что и общепроизводственных. Однако до распределения из их состава исключаются суммы потерь от простоев, возмещаемых поставщиками и другие кредитовые записи по счету 26, учтенные в ведомости 15.

По истечении отчетного периода общехозяйственные расходы перечисляются на счет 20 для включения в себестоимость продукции.

В отдельных отраслях промышленности общехозяйственные расходы распределяются пропорционально производственной себестоимости или расходам на передел (производственная себестоимость – затраты на основные материалы). Такой порядок распределения применяется, например, в черной металлургии, химической промышленности, трикотажной, на электростанциях и т.д.

На списание общехозяйственных расходов составляют следующие проводки: *Д-т 20, 23, 29, 63* и *К-т 26.*

На внутрицеховые работы и услуги, внутризаводские (межцеховые) заказы, на работы и услуги, выполняемые для нужд предприятия, и на забракованные изделия общехозяйственные расходы не относятся.

## 

## Учет потерь от брака и простоев

**Браком** в производстве считается продукция (детали, полуфабрикаты, готовая продукция), которая в силу нарушения установленной технологии либо вовсе не может быть использована по своему прямому назначению, либо требует дополнительных затрат на исправление.

Брак классифицируют по следующим *признакам*:

* по характеру обнаруженных дефектов – на ***окончательный*** и ***исправимый****;*
* по месту возникновения – на ***внутренний***, т.е. обнаруженный до отгрузки продукции покупателю, и ***внешний*** – выяв-ленный у потребителя;
* по причинам возникновения и виновникам.

Оперативный учет брака в производстве ведется работниками отдела технического контроля (ОТК). Выявленный брак фиксируется в первичных документах по учету выработки продукции. На каждый случай окончательного брака составляется специальный документ – ***Акт (извещение) о браке***.

Исправление брака рабочим-виновником производится без оформления документов.

Себестоимость внутреннего окончательного брака определяется фактически произведенными затратами по всем статьям калькуляции, за исключением расходов на подготовку и освоение производства, общехозяйственных расходов, потерь от брака и прочих специальных расходов, которые относятся только на себестоимость готовой продукции.

В себестоимость внешнего окончательного брака входит: фактическая производственная себестоимость изделия, расходы на его замену и транспортировку.

На стоимость внешнего брака уменьшается объем выпуска продукции за тот месяц, в котором получена и признана претензия за брак. За поставку бракованной продукции предприятия платят заказчику штраф.

Синтетический учет потерь от брака ведется на активном калькуляционном **счете 28 «Брак в производстве»**.

На *дебет* этого счета относят: себестоимость окончательно забракованной продукции (*Д-т 28* и *К-т 20*); затраты на исправление брака (*Д-т 28* и *К-т 10, 70, 69*); другие затраты, связанные с браком в производстве, включая затраты на гарантийный ремонт продукции в части, превышающий объем, установленный по нормам.

По *кредиту* счета 28 отражаются: стоимость материалов или отходов, полученных от окончательного брака *(Д-т 10* и *К-т28)*; удержания из зарплаты виновников брака *(Д-т 84, 73* и *К-т 28)*; списание потерь от брака за счет «Расчетов по претензиям», если брак произошел по вине поставщика материалов *(Д-т 60* и *К-т 28);* потери от брака, списанные на затраты производства *(Д-т 20* и *К-т 28).*

Оставшуюся после вычитания кредитовых оборотов не возмещенную сумму потерь от брака (дебетовое сальдо по счету 28) списывают на счет 20 и включают в себестоимость соответствующего изделия по статье «Потери от брака». Таким образом, счет 28 ежемесячно закрывается.

Потери от брака, как правило, полностью включаются в себестоимость товарной продукции на те виды изделий, при изготовлении которых получен брак.

Аналитический учет потерь от брака ведется по отдельным цехам, видам изделий и статьям затрат.

Для определения себестоимости брака по статьям затрат и общей сумме потерь от него в конце месяца на основании первичных документов и действующих нормативов составляется специальный расчет или машинограмма.

**Простои** на предприятии представляют собой непроизводительные потери средств в результате недоиспользования оборудования, рабочей силы и снижения по этой причине выработки.

Простои вызываются внутренними и внешними причинами. По продолжительности простои могут быть: целодневными и внутрисменными.

Потери от простоев по внутренним причинам складываются из: расходов на основную зарплату производственных рабочих за время простоя; стоимости израсходованного топлива и энергии.

Отражаются эти потери непосредственно на счете 25"Общепроизводственные расходы" (*Д-т 25* и *К-т 10, 70, 69, 89 и др.*).

Потери от простоев по внешним причинам возникают вследствие недоподачи энергии со стороны, несвоевременного поступления сырья и материалов от поставщиков и другие причины. Для предъявления претензий поставщикам, по вине которых происходят потери такого рода, необходим более полный учет.

Потери от простоев по внешним причинам за вычетом сумм, взысканных с поставщиков, учитывается на счете 26 "Общехозяйственные расходы" (*Д-т 26* и *К-т 10, 70, 69, 89* и *др*.).

Основанием для отражения потерь от простоев на счетах бухгалтерского учета служат специальные акты, в которых указываются место, причина, продолжительность простоя, и затраты за время простоя. Потери от простоев по внешним причинам показываются в калькуляциях отдельной статьей.

Причины от простоев, вызванных стихийными бедствиями, в себестоимость продукции не включаются, а относятся на счет 80 «Прибыли и убытки», то есть, *Д-т 80* и *К-т 10, 23, 60, 69, 70.*

## 

## Учет затрат вспомогательных производств

Вспомогательные производства призваны обслуживать основное производство. Они состоят, как правило, из ряда цехов (отделов), к которым относятся следующие: инструментальные; ремонтные; энергетические; транспортные; тарные; хозяйственного обслуживания. В зависимости от технологии они делятся на индивидуальные, серийные и массовые.

По однородности выпускаемой продукции вспомогательные производства подразделяются на простые и сложные.

Информация о затратах вспомогательных производств обобщается на активном синтетическом **счете 23 "Вспомогательные производства"**. По его дебету собираются все затраты, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы по управлению и обслуживанию вспомогательных производств, и потери от брака (*Д-т 23* и *К-т 02, 05, 10, 12, 13, 25, 26, 28, 60, 70, 69, 68* идр*.)*, а по кредиту — суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг (*Д-т 10, 20, 23, 40, 76* идр., *К-т 23*).

В кооперативах, на малых и совместных предприятиях счетом 23 могут не пользоваться, а все затраты вспомогательных цехов учитывать на счете 20 "Основное производство".

При журнально-ордерной форме учета аналитический учет ведется в ведомости 12 по цехам (отделам) и в разрезе отдельных статей и видов продукции, итоги из которых переносятся в журнал-ордер 10 (при упрощенной форме - В-3).

По окончании месяца на основании первичных документов и извещений составляют ведомость 9 "Распределение услуг вспомогательных производств".

При наличии на предприятии нескольких вспомогательных цехов может иметь место оказание взаимных (встречных) услуг. Они оцениваются в одном из цехов по плановой производственной себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца.

При распределении затрат сложных вспомогательных производств предварительно оценивают остатки незавершенного производства.

## Оценка и учет незавершенного производства

К **незавершенному производству** относится продукция (заготовки, детали, узлы и изделия и т.п.), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов) обработки предусмотренных технологическим процессом, а также изделия не прошедшие испытания и технической приемки, неукомплектованные. Также относятся к незавершенному производству изделия полностью законченные, принятые контрольным аппаратом и упакованные, но по каким-либо причинам не сданные на склад готовой продукции.

Учет незавершенного производства подразделяется на **оперативный** и **бухгалтерский**.

***Оперативный учет*** незавершенного производства организуется производственно-диспетчерской службой в разрезе деталей, узлов, изделий в натуральном выражении на основании первичных документов по учету выработки и внутризаводского движения полуфабрикатов. Применяются следующие виды оперативного учета: подетальный; подетально-пооперационный; по комплектным партиям деталей и др.

***Бухгалтерский учет*** ведется в денежном выражении с привлечением данных оперативного учета и инвентаризаций.

С целью обеспечения сохранности остатков незавершенного производства периодически проводится их инвентаризация. Сроки и технические приемы проведения инвентаризации устанавливаются организацией. Ее результаты оформляются инвентаризационными описями.

Выявленные при инвентаризации недостачи незавершенного производства отражаются записью – *Д-т 84* и *К-т 20*. На сумму НДС, относящуюся к незавершенному производству - *Д-т 84* и *К-т 68*. Впоследствии потери, возникшие по вине ответственных лиц – *Д-т 73* и *К-т 84*. Недостачи незавершенного производства, по которым виновники не установлены – *Д-т 80* и *К-т 84*. Излишки незавершенного производства приходуются – *Д-т 20, 23* и *К-т 80*.

Порядок оценки незавершенного производства устанавливается отраслевыми методическими рекомендациями и предусматривается учетной политикой организации.

Обычно остатки незавершенного производства оцениваются по фактической себестоимости всех статей калькуляции, за исключением статей: "Потери от брака", "Расходы на подготовку и освоение производства", "Износ инструментов и приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы", "Прочие производственные расходы", "Коммерческие расходы".

Существуют и другие варианты: по действующим на конец отчетного периода нормам расхода с учетом степени готовности деталей; по стоимости прямых затрат либо только себестоимости сырья, материалов и полуфабрикатов; по статье "Основная заработная плата производственных рабочих" в размере 50 % расценки, действующей по данному цеху на обработку каждой детали.

При оценке незавершенного производства по прямым затратам общепроизводственные и общехозяйственные расходы полностью списываются на себестоимость выпущенной продукции.

## 

## Сводный учет затрат на производство

При журнально-ордерной форме счетоводства затраты на производство продукции (работ, услуг) обобщаются следующим образом.

После отражения затрат в ведомости 12, 15 и балансировки ее итогов их переносят в разрезе корреспондирующих счетов в журнал-ордер 10. Затем в журнале-ордере 10 подсчитывают итоги по вертикали и горизонтали. Вертикальные итоги записывают в одной из двух строк: "Всего затрат по экономическим элементам" и "Всего комплексных расходов".

Данные первого раздела журнала-ордера 10 служат основанием для расчета затрат на производство по экономическим элементам и расчета себестоимости объема продукции.

Во втором разделе журнала-ордера 10 определяются затраты по экономическим элементам. В итоге получают затраты на производство по элементам без внутризаводского оборота.

В третьем разделе журнала-ордера 10 производится расчет себестоимости продукции. В первую строку этого раздела переносят затраты по дебету счета 20 из первого раздела, а затем вносятся необходимые коррективы по показателям. Итог затрат по корреспондирующим счетам из журнала-ордера 10 переносят в журнал-ордер 10/1 по строке "По журналу-ордеру 10".

Журнал-ордер 10/1 является продолжением журнала-ордера 10. В нем отражаются обороты по кредиту тех же счетов, что и в журнале-ордере 10, но в корреспонденции с дебетом непроизводственных счетов (помимо счетов учета затрат на производство). Итоги суммируют и получают общую сумму оборотов по кредиту счетов для записи в Главную книгу.

Содержание и структура записей в журналах-ордерах № 10 и 10/1 зависят от используемого на предприятии варианта учета затрат на производство, выпуска и реализации продукции (работ, услуг).

При применении традиционного варианта учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции, работ, услуг (с включением всех косвенных расходов, собираемых на счетах 25 и 26 в производственную себестоимость готовой продукции) информация о валовых затратах за отчетный месяц (дебетовый оборот по счету 20) формируется в разделе 1 журнала-ордера № 10. После расчета фактической себестоимости готовой продукции она списывается с кредита счета 20 в дебет счета 40.

Если на предприятии общехозяйственные расходы, собираемые на счете 26, не списываются в дебет счета 20 с одновременным их распределением между объектами калькулирования, а относятся непосредственно общей суммой на себестоимость реализованной продукции (дебет сч. 46), то тогда в разделе 1 журнала-ордера 10 формируется информация о неполной производственной себестоимости. В этой же оценке готовая продукция отражается в журнале-ордере 10/1 по счетам 40, 45, 46.

При этом варианте учета общехозяйственные расходы, собранные на дебете счета 26 (раздел 1 журнала-ордера 10), списываются с кредита этого счета в дебет счета 46 общей суммой, что находит отражение в журнале-ордере 10/1.

При обоих описанных вариантах учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости может применяться синтетический счет 37, с кредита которого в текущем учете в дебет счета 40 списывается нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции, а в дебет этого счета (37) относится ее фактическая себестоимость с кредита счета 20, что находит отражение в журнале-ордере № 10/1. Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее нормативной себестоимости (в оценке или полной, или по неполной производственной себестоимости в зависимости от выбранного на предприятии варианта), выявляемые на счете 37, списываются в дебет счета 46 дополнительной либо сторнировочной записью, что также находит отражение в журнале-ордере № 10/1.

При сокращенной журнально-ордерной форме счетоводства учет затрат на производство ведется в журнале-ордере 05. Как правило, учет затрат на производство ведется в целом по предприятию без подразделения по цехам.

Малые предприятия, осуществляющие производство продукции (работ, услуг) и ведущие учет по упрощенной форме, затраты на производство обобщают в ведомости формы № В-3 "Ведомость учета затрат на производство".

## 

## Калькулирование фактической себестоимости продукции (работ, услуг)

**Калькуляцией себестоимости** называется способ определения себестоимости одной единицы продукции (работ, услуг).

В зависимости от особенностей производства, вида и объемов выпускаемой продукции, стадий обработки продукции существует много особенностей в учете затрат на производство и калькулировании себестоимости. В каждой отрасли действуют методические указания, рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В каждой отрасли, в каждой организации разрабатывается перечень статей калькуляции. Вопросы учета затрат на производство и методы калькулирования себестоимости должны быть детально отражены в учетной политике организации.

С учетом отраслевых методик строится программное обеспечение для учета производственных затрат на ПЭВМ и калькулирование себестоимости.

Существуют такие методы калькулирования, как **простой, попередельный, позаказный, нормативный**.

Сущность ***простого метода калькулирования*** состоит в том, что общую сумму затрат делят на количество произведенной продукции.

При ***показанном методе*** прямые затраты относятся на каждый конкретный заказ на основе первичных документов, а косвенные - распределяются пропорционально принятой базе распределения. Затем общая сумма затрат делится на количество изделий в данном заказе и получают фактическую себестоимость одного изделия.

***Нормативный метод*** также организуется согласно отраслевым методическим рекомендациям. Он сводится к тому, что составляется нормативная (плановая) калькуляция себестоимости на основе прогрессивных норм расходования средств. В процессе оперативного учета выявляются отклонения от действующих норм расходов, и с учетом этих отклонений от норм и изменения норм составляется калькуляция фактической себестоимости.

В малых организациях применяется ***упрощенный метод*** определения себестоимости, при котором все затраты, связанные с выпуском продукции, кроме материалов и заработной платы рабочих, относят на себестоимость выпущенной из производства готовой продукции, а стоимость материалов и зарплату распределяют между себестоимостью выпущенной продукции и незавершенным производством. С этой целью составляется ведомость учета затрат. По материалам определяют удельный вес их расхода на каждый вид продукции в общей сумме расхода, так как чаще всего косвенные затраты распределяются между видами продукции пропорционально расходу материалов. Затем удельный вес умножают на общую сумму амортизации, прочих косвенных расходов и определяют величину этих затрат по каждому виду продукции. Аналогично распределяются прочие расходы, в том числе налоги и отчисления, износ МБП.

Затем суммируются все затраты и определяется себестоимость всей продукции и по видам. Разделив затраты на количество изготовленной продукции, получим фактическую себестоимость единицы продукции. Нахождение себестоимости единицы продукции называется калькуляцией.

Умножив себестоимость единицы продукции на количество отгруженной в порядке реализации продукции, определяют ***себестоимость реализованной продукции****.*

Во многих производственных организациях на конец месяца остается незавершенное производство. Поэтому после распределения накладных расходов между изделиями, услугами и списания их в конце месяца со счетов 25 и 26 на счет 20, по дебету счета 20 «Основное производство» определяют сумму прямых и косвенных затрат, необходимых для калькулирования себестоимости готовой продукции.

Затем путем инвентаризации определяют стоимость незавершенного производства. Стоимость незавершенной обработкой продукции определяют по статьям затрат согласно отраслевой методике.

Для калькулирования фактической себестоимости готовой продукции надо к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавить фактические затраты на производство продукции за отчетный месяц и вычесть незавершенное производство на конец месяца, и стоимость брака и отходов. Затем фактическую себестоимость выпуска конкретного изделия делят на количество выпущенной готовой продукции и получают себестоимость единицы продукции.

Оприходование готовой продукции по фактической себестоимости отражается по дебету **счета 40 «Готовая продукция»** и кредиту **счета 20 «Основное производство»**.

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 40 «Готовая продукция» не отражаются, а фактические затраты по ним списываются – *Д-т 46* и *К-т 20*.

На предприятиях, изготавливающих несколько видов продукции, к счету 20 «Основное производство» открывают аналитические счета в виде карточек (ведомостей) для учета затрат по каждому виду продукции (работ и услуг), сумма затрат по всем аналитическим счетам к счету 20 должна равняться сумме затрат по синтетическому счету 20 «Основное производство».