



**Современный  
Гуманитарный  
Университет**

**Дистанционное образование**

---

Рабочий учебник

Фамилия, имя, отчество \_\_\_\_\_

Факультет \_\_\_\_\_

Номер контракта \_\_\_\_\_

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

### **ЮНИТА 4**

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ,  
УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИЯ

**МОСКВА 1999**

Разработано Г.В.Бычковой

Рекомендовано Министерством общего и профессионального образования Российской Федерации в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений

## **КУРС: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

Юнита 1. Основы теории бухгалтерского учета.

Юнита 2. Учет основных средств, нематериальных активов и финансовых вложений.

Юнита 3. Учет производственных запасов.

Юнита 4. Учет затрат на производство продукции, учет готовой продукции и ее реализация.

Юнита 5. Учет денежных средств и расчетов.

Юнита 6. Учет капиталов, прибыли, бухгалтерская отчетность и учетная политика.

### **ЮНИТА 4**

В предлагаемом пособии раскрываются сущность производственного процесса, издержек производства, принципы калькулирования себестоимости. Дано представление об исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) и о методах учета затрат и калькулирования. Рассматриваются вопросы выпуска и оприходования готовой продукции, ее отгрузки и реализации покупателям, передачи выполненных работ и оказанных услуг заказчикам; изложена методика отражения в учете этих операций.

Для студентов Современного Гуманитарного Университета

Юнита соответствует образовательной профессиональной программе № 5

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРОГРАММА КУРСА по данной юните	5
ЛИТЕРАТУРА	6
ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ	8
ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР	14
1. Основные принципы организации учета затрат	14
1.1. Понятие издержек производства и себестоимости продукции	14
1.2. Задачи учета затрат на производство	14
1.3. Основные принципы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции	15
2. Классификация затрат	16
2.1. Классификация производств и технологий	16
2.2. Виды производств	17
2.3. Элементы затрат и статьи калькуляции	18
2.4. Классификация затрат производства по другим направлениям	20
2.5. Состав себестоимости продукции, работ, услуг	22
2.6. Синтетический учет затрат	24
3. Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции	26
3.1. Учет материальных затрат	26
3.2. Учет затрат на оплату труда	31
3.3. Учет отчислений на социальные нужды	32
3.4. Состав расходов на обслуживание производства и управление	33
3.5. Прочие производственные расходы	35
4. Учет резервов предстоящих расходов и платежей	36
5. Учет расходов будущих периодов	37
6. Учет непроизводительных расходов и потерь	39
6.1. Учет потерь от брака	42
6.2. Учет потерь от простоев	43
6.3. Потери от порчи и недостачи материальных ресурсов	44
7. Учет вспомогательных производств	44
7.1. Аналитический учет затрат	44
7.2. Синтетический учет затрат	45
8. Общие принципы калькулирования себестоимости продукции	46
8.1. Понятие калькулирования себестоимости продукции	46
8.2. Объекты калькулирования себестоимости	47
8.3. Связь учета затрат с калькулированием	48
8.4. Отраслевые и организационные аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости	48
9. Система обобщения затрат на производство	50
10. Учет незавершенного производства	54
11. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	56
11.1. Нормативный метод учета затрат	57
11.2. Попеределный метод учета затрат	58
11.3. Позаказный метод учета затрат	59
11.4. Попроцессный метод учета затрат	60
11.5. Другие методы учета затрат	60

12. Готовая продукция и ее оценка	61
12.1. Состав продукции (работ, услуг)	61
12.2. Оценка готовой продукции	62
12.3. Синтетический учет готовой продукции	64
13. Учет отгрузки продукции	65
13.1. Договорные отношения	65
13.2. Документальное оформление отгрузки продукции	66
13.3. Синтетический учет отгрузки продукции	67
14. Учет реализации продукции	67
15. Учет коммерческих расходов	70
16. Оперативный учет выполнения договоров поставки	71
17. Инвентаризация готовой продукции	72
18. Учет товарообменных (бартерных) сделок	73
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ	74
ТРЕНИНГ УМЕНИЙ	78
ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ	87
ГЛОССАРИЙ*	

---

\* Глоссарий расположен в середине учебного пособия и предназначен для самостоятельного заучивания новых понятий.

## **ПРОГРАММА КУРСА по данной юните**

Основные принципы организации учета затрат: понятие издержек производства и себестоимости продукции; задачи учета затрат на производство; основные принципы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

Классификация затрат: классификация производств и технологий; виды производств; элементы затрат и статьи калькуляции; классификация затрат производства по другим направлениям; состав себестоимости продукции, работ, услуг; синтетический учет затрат.

Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции: учет материальных затрат; учет затрат на оплату труда; учет отчислений на социальные нужды; состав расходов на обслуживание производства и управление; прочие производственные расходы.

Учет резервов предстоящих периодов.

Учет расходов будущих периодов.

Учет непроизводительных расходов и потерь: учет потерь от брака; учет потерь от простоев; потери от порчи и недостачи материальных ресурсов.

Учет вспомогательных производств: аналитический учет затрат; синтетический учет затрат.

Общие принципы калькулирования себестоимости продукции: понятие калькулирования себестоимости продукции; объекты калькулирования себестоимости; связь учета затрат с калькулированием; отраслевые и организационные аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости.

Система обобщения затрат на производство.

Учет незавершенного производства.

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: нормативный метод учета затрат; попередельный метод учета затрат; позаказный метод учета затрат; попроцессный метод учета затрат; другие методы учета затрат.

Готовая продукция и ее оценка: состав продукции (работ, услуг); оценка готовой продукции, синтетический учет готовой продукции.

Учет отгрузки продукции: договорные отношения; документальное оформление отгрузки продукции; синтетический учет отгрузки продукции.

Учет реализации продукции.

Учет коммерческих расходов.

Оперативный учет выполнения договоров поставки.

Инвентаризация готовой продукции.

Учет товарообменных (бартерных) сделок.

## **ЛИТЕРАТУРА**

### **Базовая**

\*1. Безруких П.С. и др. Бухгалтерский учет. Учебник М., 1996.

или

\*2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. М., 1998.

### **Дополнительная**

\*3. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности. Учебно-практическое пособие. М., 1997.

\*4. Козлова Е.П., Парашутина И.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. М., 1997.

\*5. Медведев А.Н., Медведева Т.В. Практическая бухгалтерия: от создания до ликвидации организации. Учебно-методическое пособие. М., 1997.

\*6. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. М., 1997.

7. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика. М., 1993.

\*8. Пошерстник Е.Б., Мейксин М.С. Бухгалтерский учет современной производственной компании. М. – СПб., 1998.

\*9. Налоги: Учебное пособие (под ред. Д.Г.Черника. М., 1995.

10. Лапина О.Г. Годовой отчет за 1997 год с учетом требований налоговых органов: практические рекомендации. М., 1998.

11. Макарьева В.И. Состав и учет затрат, включаемых в себестоимость: промышленность, торговля, сельское хозяйство, наука, банки. Сборник нормативных документов. Комментарии. М., 1998.

### **Нормативные документы**

12. Федеральный закон РФ от 21 ноября 1996 г № 129 - ФЗ «О бухгалтерском учете».

13. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 26 декабря 1994 г. № 170).

14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению (утверждены приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 года № 56 с учетом изменений и дополнений).

---

Примечание. Знаком (\*) отмечены работы, выдержками из которых сформирован тематический обзор.

15. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (утверждено постановлением правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552; в ред. постановлений правительства РФ от 26.06.95 № 627, от 01.07.95 № 661, от 20.11.95 № 1133, от 14.10.96 № 1211, от 22.01.96 № 1387, от 11.03.97 № 273).

16. Гражданский кодекс РФ. Ч. 1 и Ч. 2.

17. «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 11 октября 1995 г. № 39.

18. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий». Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 10 августа 1995 г. № 37.

19. «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость с 1 января 1997 года. Письмо Минфина РФ от 25 декабря 1996 года № 109.

20. «Порядок ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость. Утверждено постановлением правительства РФ от 29 июля 1996 г. № 914.

### ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ

№ п/п	Умение	Алгоритмы
1	<p>Определение расхода материалов (при использовании нормативного способа распределения расхода материалов по видам продукции):</p> $P_{\phi j} = \frac{P_{\phi}}{\sum Q_{nj} P_{nj}} \cdot Q_j P_{nj},$ <p>где <math>P_{\phi j}</math> - фактический расход материалов на j-е изделие;  <math>Q_j</math> - количество выпущенных изделий j;  <math>P_{\phi}</math> - фактический расход материалов на весь выпуск продукции;  <math>P_{nj}</math> - нормативный расход материала на изделие j;  <math>Q_j \cdot P_{nj}</math> - нормативный расход материалов на весь фактический выпуск изделий j.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение фактического расхода материалов на весь выпуск.</li> <li>2. Определение количества выпущенных изделий.</li> <li>3. Определение нормативного расхода материала на изделие.</li> <li>4. Определение нормативного расхода материала на фактический выпуск.</li> <li>5. Расчет процента (соотношения) экономии или перерасхода: <math display="block">\frac{P_{\phi}}{\sum Q_{nj} \cdot P_{nj}}</math> </li> <li>6. Расчет фактического расхода материала на j-е изделие по формуле.</li> </ol>
2	<p>Расчет фактической себестоимости продукции:</p> $\Phi_c = H_c + O_n + I_n,$ <p>где <math>\Phi_c</math> - фактическая себестоимость;  <math>H_c</math> - нормативная себестоимость;  <math>O_n</math> - отклонение от норм (экономия или перерасход).  <math>I_n</math> - изменение норм (в сторону их увеличения или уменьшения).</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение нормативной себестоимости.</li> <li>2. Определение отклонения от норм (экономия или перерасход).</li> <li>3. Определение изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).</li> <li>4. Расчет фактической себестоимости по формуле.</li> </ol>



№ п/п	Умение	Алгоритмы
3	<p>Расчет себестоимости единицы продукции:</p> $\Phi_{cj} = \frac{\Phi_c}{K_j},$ <p>где <math>\Phi_{cj}</math> – себестоимость единицы продукции j;  <math>\Phi_c</math> – фактическая производственная себестоимость готовой продукции;  <math>K_j</math> – количество выпущенной готовой продукции.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение фактической производственной себестоимости готовой продукции.</li> <li>2. Определение количества выпущенной готовой продукции.</li> <li>3. Расчет себестоимости единицы продукции.</li> </ol>
4	<p>Синтетический учет реализации готовой продукции по оплате</p> <p>I. Отгружена продукция покупателю по фактической себестоимости (дебет счета 45, кредит счета 40).</p> <p>II. Осуществлены коммерческие расходы (дебет счета 43, кредит счетов 10, 69, 70).</p> <p>III. Поступили платежи за реализованную продукцию (дебет счета 51, кредит счета 46).</p>	<p>I. Разнести по счетам:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. В дебет счета 45 «Товары отгруженные».</li> <li>2. В кредит счета 40 «Готовая продукция»</li> <li>3. Составить бухгалтерскую запись: Д45 К40.</li> </ol> <p>II. Разнести по счетам:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. В дебет счета 43 «Коммерческие расходы».</li> <li>2. В кредит счета 10 «Материалы».</li> <li>3. В кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».</li> <li>4. В кредит счета 69 «Расходы по социальному страхованию».</li> <li>5. Составить бухгалтерскую запись: Д43 К10,70,69.</li> </ol> <p>III. Разнести по счетам:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. В дебет счета 51 «Расчетный счет».</li> <li>2. В кредит счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».</li> <li>3. Составить бухгалтерскую запись: Д51 К46.</li> </ol>

№ п/п	Умение	Алгоритмы
	<p>IV. Начислена сумма налога на добавленную стоимость (НДС) по реализованной продукции (дебет счета 46, кредит счета 68).</p> <p>V. Списана себестоимость отгруженной продукции (дебет счета 46, кредит счета 45).</p> <p>VI. Списаны коммерческие расходы (дебет счета 46, кредит счета 43).</p> <p>VII. Списан финансовый результат от реализации продукции:  А) прибыль (дебет счета 46, кредит счета 80).  Б) убыток (дебет счета 80, кредит счета 46).</p>	<p>IV. Разнести по счетам:  1. В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».  2. В кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом».  3. Составить бухгалтерскую запись: Д46 К68.</p> <p>V. Разнести по счетам:  1. В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».  2. В кредит счета 45 «Товары отгруженные».  3. Составить бухгалтерскую запись: Д46 К45.</p> <p>VI. Разнести по счетам:  1. В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».  2. В кредит счета 43 «Коммерческие расходы».  3. Составить бухгалтерскую запись: Д46 К43.</p> <p>VII. Разнести по счетам:  А)  1. В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».  2. В кредит счета 80 «Прибыли и убытки».  3. Составить бухгалтерскую запись: Д46 К80.  Б)  1. В дебет счета 80 «Прибыли и убытки».  2. В кредит счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».  3. Составить бухгалтерскую запись: Д80 К46.</p>

№ п/п	Умение	Алгоритмы
	<p>Синтетический учет реализации продукции по отгрузке</p> <p>I. Отгружена продукция покупателю (дебет счета 62, кредит счета 46).</p> <p>II. Осуществлены коммерческие расходы (дебет счета 43, кредит счетов 10, 70, 69).</p> <p>III. Начислена сумма налога на добавленную стоимость (НДС) по реализованной продукции (дебет счета 46, кредит счета 68).</p> <p>IV. Списана себестоимость отгруженной продукции (дебет счета 46, кредит счета 40).</p> <p>V. Списаны коммерческие расходы (дебет счета 46, кредит счета 43).</p>	<p>I. Разнести по счетам:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>В дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».</li> <li>В кредит счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».</li> <li>Составить бухгалтерскую запись: Д62 К46.</li> </ol> <p>II. Разнести по счетам:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>В дебет счета 43 «Коммерческие расходы».</li> <li>В кредит счета 10 «Материалы».</li> <li>В кредит счета 70 Расчеты с персоналом по оплате труда».</li> <li>В кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию».</li> <li>Составить бухгалтерскую запись: Д43 К10,70,69.</li> </ol> <p>III. Разнести по счетам:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».</li> <li>В кредит счета 68 Расчеты с бюджетом».</li> <li>Составить бухгалтерскую запись: Д46 К68.</li> </ol> <p>IV. Разнести по счетам:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».</li> <li>В кредит счета 40 «Готовая продукция».</li> <li>Составить бухгалтерскую запись: Д46 К40.</li> </ol> <p>V. Разнести по счетам:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».</li> <li>В кредит счета 43 «Коммерческие расходы».</li> </ol>

№ п/п	Умение	Алгоритмы
	<p>VI. Списан финансовый результат от реализации продукции.</p> <p>А) прибыль (дебет счета 46, кредит счета 80).</p> <p>Б) убыток (дебет счета 80, кредит счета 46).</p>	<p>3. Составить бухгалтерскую запись: Д46 К43.</p> <p>VI.</p> <p>(А) прибыль. Разнести по счетам:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».</li> <li>2. В кредит счета 80 «Прибыли и убытки».</li> <li>3. Составить бухгалтерскую запись: Д46 К80.</li> </ol> <p>(Б) убыток. Разнести по счетам:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. В дебет счета 80 «Прибыли и убытки».</li> <li>2. В кредит счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».</li> <li>3. Составить бухгалтерскую запись: Д80 К46.</li> </ol>
5	<p>Расчет предельных расходов на рекламу.</p> <p>I. Объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) или иной показатель, используемый при определении финансового результата до 2 млн. руб. включительно:</p> $P_{\text{рек}} = V_{\text{в}_1} \cdot 0,02,$ <p>где <math>P_{\text{рек}}</math> - предельный размер расходов на рекламу при объеме выручки от реализации продукции (работ, услуг) до 2 млн. руб.;</p> <p><math>V_{\text{в}_1}</math> - объем выручки до 2 млн. руб. включительно.</p>	<p>I. 1) определение объема выручки от реализации продукции до 2 млн. руб. включительно;</p> <p>2) расчет предельного размера расходов на рекламу при объеме выручки от реализации продукции (работ, услуг) до 2 млн. руб. включительно.</p>

Современный гуманитарный университет

№ п/п	Умение	Алгоритмы
	<p>II. Объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) от 2 млн. до 50 млн. руб. включительно.</p> $P_{\text{рек}} = 40 + V_{\text{в}_2} \cdot 0,01,$ <p>где <math>V_{\text{в}_2}</math> - объем выручки от 2 млн. до 50 млн. руб. включительно.</p> <p>III. Объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) свыше 50 млн. руб.</p> $P_{\text{рек}} = 520 + V_{\text{в}_3} \cdot 0,005$ <p>где <math>V_{\text{в}_3}</math> - объем выручки свыше 50 млн. руб.</p>	<p>II. 1) определение объема выручки от реализации продукции на сумму от 2 млн. до 50 млн. руб. включительно; 2) расчет предельного размера расходов на рекламу при объеме выручки от реализации продукции (работ, услуг) от 2 млн. до 50 млн. включительно.</p> <p>III. 1) определение объема выручки от реализации продукции свыше 50 млн. руб.; 2) расчет предельного размера расходов на рекламу при объеме выручки от реализации продукции (работ, услуг) свыше 50 млн. руб.</p>

## 1. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ

### 1.1. Понятие издержек производства и себестоимости продукции

**Издержками производства** принято называть затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ и оказание услуг) и ее продажу. В практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин **«затраты на производство»**. Издержки, относящиеся к выпущенной продукции, выполненным работам и оказанным услугам, выражаются в себестоимости продукции (работ, услуг).

**Себестоимость продукции (работ, услуг)** представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, средств и предметов труда, услуг других организаций и оплату труда работников. Иными словами, она показывает, во что обходится каждой организации производство и сбыт (реализация) продукции (работ, услуг).

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности предприятий. Исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики, определения рентабельности производства и отдельных видов продукции, осуществления внутрипроизводственного хозрасчета, выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения оптовых цен на продукцию, исчисления национального дохода в масштабах страны, расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; обоснования решений о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших.

Управление себестоимостью продукции предприятий – планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи друг с другом.

### 1.2. Задачи учета затрат на производство

Основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство и кулькулирование себестоимости продукции заключаются в учете объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроле за выполнением плана по этим показателям; учете фактических затрат на производство продукции и контроле за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов на обслуживание производства и управление,

---

\* Жирным шрифтом выделены новые понятия, которые необходимо усвоить. Знание этих понятий будет проверяться при тестировании.

в калькулировании себестоимости продукции и контроле за выполнением плана по себестоимости, выявлении результатов деятельности структурных хозрасчетных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции, а также резервов снижения себестоимости продукции.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации предприятия и его подразделений.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

### **1.3. Основные принципы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах:

- неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в течение года;
- полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
- правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения;

- регламентация состава себестоимости продукции.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции - четкое определение состава производственных затрат.

В нашей стране состав себестоимости продукции регламентируется государством.

В соответствии со ст. 4 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 (с учетом последующих изменений и дополнений) «перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и порядок формирования финансовых результатов, учитываемых при расчете налогооблагаемой прибыли, определяются федеральным законом». Однако до выхода этого федерального закона следует руководствоваться существующими нормативными документами, среди которых для коммерческих организаций определяющим является «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», утвержденное постановлением правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552 (с учетом дополнений и изменений, внесенных постановлениями правительства Российской Федерации от 1 июля 1995 г. № 661, от 20 ноября 1995 г. № 1133, от 11 ноября 1996 г. № 1120, от 22 ноября 1996 г. № 1387 и от 11 марта 1997 г. № 273).

Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в установлении норм амортизации основных средств, тарифов отчислений на социальные нужды, в некоторые виды дорожных фондов и др.

На основе этого Положения министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения, концерны и другие организации разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных предприятий.

Следует отметить, что изменения и дополнения, внесенные в Положение о составе затрат правительством РФ 1 июля 1995 г., определили новые подходы государства к формированию себестоимости продукции. До 1 июля 1995 г. многие расходы включались в себестоимость продукции в пределах установленных государством нормативов (командировочные, представительские, расходы на рекламу и др.), а превышение по указанным расходам относили на уменьшение чистой прибыли организаций. Вследствие такого подхода организации не имели реальных показателей себестоимости, что затрудняло и управление себестоимостью.

С 1 июля 1995 г. нормируемые государством расходы относятся на себестоимость продукции в сумме фактических расходов, а корректировка указанных затрат с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов осуществляется для целей налогообложения. Изменение подходов государства к формированию себестоимости продукции позволяет теперь организациям исчислять реальные показатели себестоимости продукции (работ, услуг).

## **2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ**

### **2.1. Классификация производств и технологий**

Затраты на производство различны как по составу, так и по роли и значению в изготовлении продукции. Поэтому их группируют и классифицируют. В основу классификации положено несколько признаков, в частности экономическое содержание затрат, их технико-экономическое назначение, способ включения в себестоимость продукции (работ, услуг), характер связи с объемом производства и др.

Организация учета издержек производства не зависит от форм собственности и организационно-правовых форм деятельности хозяйствующих субъектов, а в большей мере обусловлена применяемой технологией и организацией производства, особенностями выпускаемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг.

Рассмотрим классификацию производств с точки зрения их влияния на организацию учета издержек производства. Применительно к промышленности все производства в зависимости от характера технологического процесса можно подразделить на две группы: добывающие и обрабатывающие.

*К отраслям добывающей промышленности* относят производства по извлечению из недр земли, из воды и лесов минеральных и органических ресурсов для последующей их переработки или использования. Наиболее характерными представителями этой группы являются предприятия по добыче угля, нефти, газа, руды, промыслу рыбы, заготовке леса и др. Они характеризуются, как правило, массовостью производства и относительно простой технологией.

*Отрасли обрабатывающей промышленности* представляют собой группу производств, которая характеризуется большим разнообразием. По технологическому признаку создания продукта они в свою очередь подразделяются на две подгруппы. Первая из них охватывает производства, в которых конечный продукт образуется путем последовательной переработки исходного сырья. Технологический процесс в этих производствах характеризуется рядом переделов, процессов (фаз). Продукт каждого передела, называемый *полуфабрикатом*, передается на следующий передел. Примером производства этой подгруппы являются металлургический завод, текстильная фабрика. Вторую подгруппу образуют производства, в различных цехах которых создаются отдельные *детали*, собираемые в *промежуточные*



узлы, которые в конечном счете соединяются в законченное изделие. Наиболее характерным примером такого типа производства являются машиностроительный завод, швейная фабрика.

На организацию учета затрат и калькулирование себестоимости продукции существенное влияние оказывают *степень специализации предприятия и массовость выпуска продукции*. По этому признаку производства делятся на единичные, серийные и массовые.

*Единичным называется производство* отдельных видов продукции или мелких партий однородной продукции. Как правило, производство этой продукции не повторяется. Примером такого типа производств могут быть судостроительные заводы, заводы тяжелого машиностроения.

*Серийное производство* характеризуется периодическим выпуском определенных партий (серий) продукции. Организация производства по этому типу наиболее часто встречается в станко- и приборостроении, инструментальном производстве.

*Массовое производство* представляет собой наиболее совершенный тип организации производства, при котором в большей мере, чем в других производствах, обеспечивается автоматизация и механизация многих процессов. В массовом производстве выпускается непрерывно однотипная продукция при относительно ограниченной номенклатуре. К нему, как правило, относятся добывающие производства. В обрабатывающих отраслях массовое производство характерно для ряда отраслей машиностроения (автомобильная, тракторная промышленность), легкой и пищевой промышленности.

Выше была приведена принятая в нашей стране классификация производств и технологий применительно к основной отрасли народного хозяйства - промышленности. Но эта классификация может быть использована и в других отраслях - строительстве, сельском хозяйстве, бытовом обслуживании населения, транспорте, где производится продукция, выполняются работы и оказываются услуги, по своим масштабам приравненные к единичным (например, в строительстве), серийным или массовым (например, на транспорте) работам и услугам.

Несмотря на то что в данном пособии учет издержек производства излагается применительно к промышленным предприятиям, материал можно использовать и для других производственных предприятий различных организационно-правовых форм.

## 2.2. Виды производств

Крупные и средние производственные предприятия в свою очередь подразделяются на цехи, участки или другие структурные подразделения. Обычно на предприятии создаются две группы таких подразделений (производств): основное и вспомогательное.

**Основное производство** (основные цехи) предназначено для изготовления той продукции, выполнения тех работ и оказания услуг, для выпуска (выполнения) которой (которых) и создано предприятие. Эти продукция, работы и услуги, как правило, входят в состав товарной продукции и реализуются в соответствии с договорами продажи или поставок. В свою очередь цехи основного производства подразделяются на группы. Так, на автомобильном заводе к основным относятся заготовительные (литейные, кузнечные, прессовые), обрабатывающие (механические, рамные, кузовные, термические, гальванические) и сборочные цехи (сборка двигателей, задних мостов, главный конвейер).

**Вспомогательные производства** (вспомогательные цехи) создаются для обслуживания основного производства. В промышленности к ним

относятся цехи по производству различных видов энергии (электростанция, парокотельная, компрессорная, кислородная станция), изготовлению инструмента (инструментальные, штамповочные, модельные), производству ремонтов (ремонтно-механические, ремонтно-строительные). Часть продукции вспомогательных цехов может реализовываться на сторону и включаться в состав товарной продукции.

### 2.3. Элементы затрат и статьи калькуляции

Даже из простого перечисления слагаемых, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), видно, что они не одинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнению работ и услуг. Одни, например, непосредственно связаны с изготовлением и выпуском продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие - с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на снабжение производственного процесса необходимыми ресурсами и т. д.). Третьи как будто не имеют непосредственного отношения к производству, но по действующему законодательству включаются в издержки производства (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, в Пенсионный фонд Российской Федерации и т. д.).

Необходимо указать еще на одну особенность затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Одни из них можно прямо включать в себестоимость конкретных видов готовых изделий, выполненной работы, оказанной услуги, раз они непосредственно вызваны их изготовлением (сырье, материалы, составившие их основу, заработная плата рабочих, занятых их производством). Другие связаны с производством нескольких или всех видов продукции данного структурного подразделения (цеха, производства) и предприятия в целом (расходы на управление и обслуживание производства и др.). Первые принято называть *прямыми*, а вторые - *косвенными*, или *накладными*. Их невозможно прямым путем включить в себестоимость конкретного вида или группы продукции при ее калькулировании. В нее они включаются в определенной своей части (доле) на основе расчета - распределения по установленной на предприятии методике.

По экономическому содержанию затраты подразделяют на экономические элементы и статьи расходов (статьи калькуляции).

**Экономическим элементом** принято называть первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. Например, стоимость покупной электроэнергии нельзя разложить на такие составляющие, как затраты живого и овеществленного труда. А вот затраты на выработку собственной электроэнергии слагаются из затрат топлива, оплаты труда, амортизации оборудования и других расходов.

Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) установлена единая для всех предприятий и организаций независимо от форм собственности и организационно-правовых форм номенклатура экономических элементов издержек производства. Она включает:

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

Вернувшись к нашему примеру, отметим, что применительно к затратам на выработку собственной электроэнергии стоимость израсходованного топлива будет отражена в составе элемента "Материальные затраты",

начисленная заработная плата и другие составляющие оплаты труда отнесены к элементу “Затраты на оплату труда”, а начисленная амортизация оборудования (котлов, отстойников и т. д.) - к элементу “Амортизация основных фондов”. Все затраты покупной электроэнергии будут показаны по элементу “Материальные затраты”. Возможен, однако, вариант, по которому выработанная электроэнергия сдается в единую энергосистему, а от нее снабжается предприятие. Тогда выработка энергии будет представлять товарную продукцию предприятия, а оплата электроэнергии составлять соответствующий элемент затрат.

Отсюда следует, что по элементу “Материальные затраты” отражают только покупные материалы, изделия, топливо и энергию. По элементам “Затраты на оплату труда” и “Отчисления на социальные нужды” промышленные предприятия отражают только затраты на промышленно-производственный персонал.

В прочие затраты включают различные расходы предприятия (командировочные, подъемные, арендную плату, налоги и сборы, вознаграждения за рационализаторские предложения, оплату услуг других организаций), входящие в себестоимость продукции и не относящиеся ни к одному из перечисленных элементов затрат.

Подразделение затрат по элементам необходимо в учете для установления сметных и фактических затрат на производство по предприятию в целом - при определении фонда оплаты труда, объема закупок материальных ресурсов, амортизации как источника приобретения основных средств и т. д. Кроме того, подразделение затрат по элементам позволяет указать вид затрат по предприятию в целом независимо от места их возникновения и направления. Такое подразделение затрат позволяет выявлять качественные показатели деятельности предприятия, организовывать контроль за расходами в соответствии с их целевым назначением в процессе производства продукции.

Вот почему в Положении о составе затрат основной упор сделан на группировку фактически произведенных по предприятию в целом затрат в соответствии с их экономическим содержанием. В Положении приведена довольно подробная расшифровка содержания каждого элемента.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты организации группируют и учитывают по статьям калькуляции.

**Статьей расходов, или калькуляционной статьей**, принято называть определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом. В основу такой группировки расходов положено отношение затрат к способу их включения в себестоимость отдельного вида продукции (прямо, непосредственно или косвенно, путем отнесения их пропорционально выбранной на предприятии базе).

В основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях установлена типовая группировка затрат по статьям калькуляции, которую можно представить в следующем виде:

1. “Сырье и материалы”;
2. “Возвратные отходы” (вычитаются);
3. “Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций”;
4. “Топливо и энергия на технологические цели”;
5. “Заработная плата производственных рабочих”;
6. “Отчисление 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. "Коммерческие расходы".

Итог первых одиннадцати статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех двенадцати статей - полную себестоимость продукции.

Министерства (ведомства) могут вносить изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

#### 2.4. Классификация затрат производства по другим направлениям

Кроме группировки затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям, в экономической теории и на практике применяется классификация затрат по различным признакам. О классификации по некоторым признакам было сказано выше. Ниже приведена более подробная классификация затрат. Характерно, что при каждом варианте классификации затраты подразделяются на два вида (см. табл. 1).

№ п/п	Признаки классификации	Подразделение затрат
1	По отношению к производственному (технологическому) процессу	На основные и накладные
2	По отношению к объему производства	На переменные и постоянные
3	По единству состава	На одноэлементные и комплексные
4	По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции	На прямые и косвенные
5	По участию в производственном процессе	На производственные и внепроизводственные (коммерческие)
6	По целесообразности расходов	На производительные и непроизводительные
7	По возможности охвата планом (нормированием)	На планируемые и непланируемые
8	По периодичности возникновения	На текущие и единовременные

**К основным** относят затраты, непосредственно связанные с производственным (технологическим) процессом изготовления продукции (выполнения работ или оказания услуг). В любом производстве они составляют важнейшую часть затрат, достигая в отдельных отраслях 90 % всей себестоимости.

**Накладные расходы** образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им.

**Переменными** называются затраты, величина которых изменяется пропорционально изменению объема производства (выпуска). Следовательно, размер этих расходов на каждую единицу продукции остается неизменным. К таким статьям относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др. Есть и условно-переменные расходы, величина которых изменяется в меньшей степени, чем переменных. К таким расходам обычно относят расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и общепроизводственные расходы.

**К постоянным** относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется (условно-постоянные расходы) при изменении объема производства (примером могут служить общехозяйственные или общезаводские расходы).

Следует отметить, что деление на переменные и постоянные расходы в определенной мере условно, так как в чистом виде они не проявляются: переменные расходы на единицу продукции меняются под влиянием организационно-технических мероприятий; величина постоянных расходов - при существенном изменении объема производства. Поэтому более правильно их называть *условно-переменными* и *условно-постоянными* расходами. О них более подробно будет изложено ниже.

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии (в организации) не могут быть разложены на слагаемые. Этот принцип положен в основу классификации затрат по экономическим элементам.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Характерным примером статьи комплексных затрат являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все экономические элементы.

Важнейшую роль в организации учета себестоимости выполняет подразделение затрат на прямые и косвенные.

**Прямыми** называют затраты, которые можно прямо отнести на соответствующий вид производимой продукции, выполняемой работы или оказываемой услуги. К ним относят чаще всего расходы на сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические цели, оплату труда производственных рабочих.

**К косвенным** относят затраты, связанные с одновременным производством нескольких видов продукции, выполнением одновременно нескольких видов работ. Их распределение возможно только на основе специальных расчетов. Косвенное распределение затрат приводит к неточностям в определении себестоимости отдельных видов продукции, поэтому при организации учета должно уделяться внимание увеличению удельного веса прямых затрат.

**В производственные** включают все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции (изделий, работ и услуг) предприятия (организации) и образующие ее производственную себестоимость.

**Коммерческие** (внепроизводственные) затраты связаны с реализацией продукции (сдачей работ) потребителям. Сюда включают транспортные расходы, не возмещаемые покупателями, и сбытовые расходы. Производственные и коммерческие затраты формируют полную себестоимость продукции.

По целесообразности расходования выделяют **производительные расходы**, к которым относятся оправданные, или целесообразные для данного производства затраты.

**К непроизводительным** относят расходы, которые образуются по причинам, свидетельствующим о недостатках в технологии и организации производства (брак продукции, потери от простоев, оплата сверхурочных работ и др.). В случае идеальной организации технологии производства и труда все расходы должны быть только производительными.

Следующая классификация связана с подразделением затрат по возможности охвата планом (нормированием).

**Планируемые** являются производительные расходы для соответствующих условий производства. Они в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами включаются в плановую себестоимость продукции. В некоторых производствах (литейном, стекольном) к планируемым относят и потери от брака в пределах установленных норм.

В **непланируемые** включают затраты, которые по действующему положению отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете (помимо непроизводительных к ним относят затраты на гарантийное обслуживание продукции, ряд выплат работникам).

К **текущим** относятся расходы, связанные с производством и реализацией продукции данного периода. Это обычно основная часть затрат на производство.

**Единовременными** являются расходы, связанные с подготовкой производства (освоение новой продукции, ее существенная модернизация), резервированием затрат на оплату отпусков и выплату единовременного вознаграждения за выслугу лет и др.

## 2.5. Состав себестоимости продукции, работ, услуг

Одним из важнейших условий получения достоверных данных о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности организации является четкое определение состава производственных затрат.

Ввиду большого разнообразия расходов на разных уровнях производства и управления и сложности связей затрат с различными функциями, выполняемыми организациями, крайне важны общие принципы формирования состава издержек производства, руководствуясь которыми можно определять, за счет каких источников и в каких пределах могут быть сделаны те или иные расходы или затраты.

До недавнего времени себестоимость продукции рассматривали как объективную экономическую категорию, как один из инструментов социалистической системы хозяйствования. А раз это объективная категория, то формирование себестоимости продукции должно происходить без регулирующего воздействия государственных органов.

Однако состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, устанавливается централизованно. В первую очередь Положением о составе затрат произведено размежевание затрат основной деятельности хозяйствующего субъекта, связанных с производством продукции (работ, услуг), и затрат, обусловленных осуществлением долгосрочных инвестиций. В Положении также разграничены издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), и затраты, производимые за счет других источников финансирования (финансовых результатов, специальных фондов, государственного бюджета и др.).

Положением о составе затрат определено, что себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку фактически использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Установлено, что к затратам, включаемым в себестоимость продукции, относятся:

1) 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;

2) затраты на подготовку и освоение производства (за исключением затрат, произведенных за счет средств, направляемых на капитальные вложения). К ним относятся расходы, связанные с освоением новых производств, цехов и агрегатов (так называемые пусковые расходы); с подготовительными работами в добывающих отраслях; с подготовкой и освоением выпуска продукции, не предназначенной для серийного или массового производства.

Все другие расходы, связанные с подготовкой и освоением производства новых видов продукции или новых технологических процессов, в себестоимость продукции (работ или услуг) не включают и производят за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации;

3) затраты, связанные с использованием природного сырья (плата за древесину, отпускаемую на корню; плата за воду, забираемую из водохозяйственных систем, и др.);

4) 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. Если же совершенствование технологического процесса, организации производства и качества продукции сопряжено с созданием новых технологий, с проведением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, т. е. по существу с затратами капитального характера, то такие затраты должны производиться за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации;

5) затраты, связанные с рационализаторством и изобретательством. К ним обычно относят расходы на изготовление и испытание образцов и моделей по рационализаторским предложениям и изобретениям, на выплату авторских вознаграждений, затраты на организацию выставок и конкурсов и пр.;

6) расходы на обслуживание процесса производства. Прежде всего - это затраты на обеспечение производства материальными ресурсами, приспособлениями, инструментами и другими средствами труда; расходы на проведение всех видов ремонтов активной части основных средств - машин и оборудования; затраты на поддержание чистоты и порядка в производственных помещениях и пр.;

7) затраты на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности;

8) текущие расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений и других природоохранных объектов;

9) затраты, связанные с управлением производством. В их составе довольно широкий спектр расходов на: содержание и материально-техническое обеспечение административного персонала; командировки, связанные с производственной деятельностью; оплату консультационных, информационных и аудиторских услуг; содержание и эксплуатацию технических средств управления - вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации и пр.; представительские расходы и др.;

10) расходы по набору рабочей силы, подготовке и переподготовке кадров. Несмотря на то что название этого вида затрат довольно понятное, следует иметь в виду, что в себестоимость включают расходы на выплату работникам средней заработной платы по основному месту работы за время их обучения с отрывом от работы, доплату за обучение учеников, оплату отпусков работникам, обучающимся в образовательных учреждениях, и т. д. Расходы, которые связаны с содержанием и оказанием бесплатных услуг учебным заведениям, организации могут производить за счет прибыли, остающейся в их распоряжении;

11) отчисления в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения, в фонды обязательного медицинского страхования, производимые в соответствии с действующим законодательством по установленным тарифам страховых взносов от расходов на оплату труда работников по всем основаниям; платежи по обязательному страхованию имущества организации, а также отчисления в страховые фонды (резервы);

12) оплата услуг по осуществлению расчетных операций. К ним прежде всего относят оплату услуг банков по осуществлению торгово-комиссионных (факторинговых) операций в соответствии с заключенными договорами, комиссионные за участие в аукционах по продаже (покупке) валюты; оплата процентов по отдельным видам кредитов и др.;

13) расходы на транспортировку работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования;

14) амортизация основных средств и нематериальных активов: сумма амортизационных отчислений, определяемая на основании балансовой стоимости объектов и установленных норм (включая и ускоренную амортизацию);

15) плата за аренду и лизинговые платежи;

16) затраты по сбыту продукции (расходы на упаковку, хранение, погрузку и транспортировку, оплату комиссионных сборов, расходы на рекламу и др.);

17) уплата налогов и сборов, вносимых в бюджет, в дорожные фонды и другие обязательные платежи, включаемые в издержки производства;

18) прочие затраты, не отнесенные к ранее перечисленным, в частности расходы на оплату работ по сертификации продукции, организации сторожевой и пожарной охраны;

19) непроизводительные расходы: потери от брака, простоев по внутрипроизводственным причинам, затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы; затраты по возмещению вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, в порядке и на условиях, предусмотренных действующим законодательством; недостачи материальных ценностей при отсутствии виновных лиц и др.

В соответствии с Положением о составе затрат и с учетом отраслевых особенностей министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения, концерны, ассоциации разрабатывают и утверждают отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подчиненных им организаций.

## **2.6. Синтетический учет затрат**

Как было уже отмечено, организация учета производственных затрат и порядок исчисления фактической себестоимости продукции во многом зависят от типа производства, количества видов выпускаемой продукции, характера производства, его организации и технологии. К этому следует добавить также структуру управления производством, уровень механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ и методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Для обобщения всех затрат, включаемых в себестоимость продукции, используют специальные бухгалтерские регистры (журналы-ордера, ведомости, книги).



Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор номенклатуры синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

В крупных и средних организациях для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», собирательно-распределительные счета: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Потери от брака», 31 «Расходы будущих периодов», 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту – их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 31) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств.

С кредита счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 31 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

Новым планом счетов не предусматривается использование счета 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования». Затраты, учитываемые на этом счете, в новом плане счетов отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

Новым планом счетов дополнительно введены счета 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам» и 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Счет 36 целесообразно использовать в организациях с работами долгосрочного характера (строительных, проектных и др.), в которых расчеты ведутся не в целом за законченные и сданные работы, а по отдельным этапам работ. Счет 37 используется по необходимости и предназначен для учета выполненной продукции (работ, услуг) и выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной или плановой себестоимости. Использование данного счета позволяет исключить трудоемкие расчеты для определения отклонений фактической себестоимости от плановой по готовой, отгруженной и реализованной продукции.

В табл. 2 приведены основные хозяйственные операции по счетам издержек производства и показан порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 2

№ п/п	Хозяйственные операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Отпущены материалы со складов на:		
	изготовление продукции	20	10
	общепроизводственные нужды	25	10
	общехозяйственные цели	26	10
2	Начислен износ по основным средствам производственного и хозяйственного назначения	26, 25	02

Окончание табл. 2

1	2	3	4
3	Начислен износ по МБП, переданным в эксплуатацию: в цехи и другие структурные подразделения предприятия в заводоуправление	25 26	13 13
4	Начислена оплата труда: основным производственным рабочим персоналу цехов и других подразделений персоналу заводоуправления	20 25 26	70 70 70
5	Начислены отчисления на социальные нужды (Пенсионный фонд и др.) от оплаты труда: основных производственных рабочих персонала цехов и других подразделений персонала заводоуправления	20 25 26	69 69 69
6	Списаны общепроизводственные расходы	20	25
7	Списаны общехозяйственные расходы	20	26
8	Оприходована на склад готовая продукция	40	20
9	Фактическая себестоимость сданных заказчику выполненных работ	46	20

### 3. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ПО СТАТЬЯМ КАЛЬКУЛЯЦИИ

Перечень статей затрат (калькуляции), их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) указаны в отраслевых методических рекомендациях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства на предприятии (независимо от формы собственности).

При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, виду деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить наибольшее выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость (прямые расходы).

До издания перерабатываемых в настоящее время отраслевых методических рекомендаций целесообразно использовать вышеприведенную типовую группировку затрат по статьям калькуляции.

#### 3.1. Учет материальных затрат

Материальные затраты в себестоимости продукции имеют наибольший удельный вес по сравнению с другими затратами. Если взять для примера промышленность, то они составляют от 50 в добывающей до 90% и выше – в пищевой и легкой промышленности. Поскольку они составляют основу себестоимости как единицы, так и всей продукции, учету использования материальных ресурсов в производственном процессе всегда придавалось и придается особое значение.

В состав материальных ресурсов входят не только материальные ценности, но и электроэнергия, теплоэнергия и др., которые на счетах производственных запасов отражения не находят, а включаются в состав материальных затрат в качестве конечного результата использования ресурсов по мере потребления или оплаты сторонним организациям-поставщикам.

И еще на одно обстоятельство обратим внимание. Не все материалы, сырье, полуфабрикаты, электро- и теплоэнергия и другие ресурсы образуют основу вырабатываемой продукции, выполненных работ или оказанных услуг либо являются необходимыми компонентами при их изготовлении (выполнении). Часть из них может быть израсходована при обслуживании и эксплуатации машин и оборудования на управленческие нужды. В этих случаях в зависимости от назначения их расходование должно быть отражено на соответствующих статьях общепроизводственных и общехозяйственных (накладных) расходов.

В данном пособии приведены принципы учета только тех материальных затрат, которые образуют основу продукции (работ, услуг), и поэтому их включают в ее себестоимость непосредственно, т. е. прямым путем. Рассмотрим состав и порядок учета некоторых видов материальных затрат на примере промышленных предприятий.

Сырье и основные материалы представляют собой важнейшую составную часть материальных затрат производства. Их отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства. Отпуск сырья и материалов в кладовые цехов рассматривается не как расход на производство, а как перемещение материальных ценностей.

Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют следующие три основных метода: документирование, методы партионного раскроя и инвентарный.

**Метод документирования** основан на документальном оформлении всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм, нормативов и условий (при отпуске сырья и материалов сверх лимита, при замене одних видов сырья и материалов другими и др.). Данный метод в той или иной мере используется на всех промышленных предприятиях.

**Сущность метода партионного раскроя** заключается в том, что на каждую партию материалов, отпускаемых на производство, выписывается раскройный лист (учетная карта). В нем указывают количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок (деталей) и отходов, которое должно быть получено из материалов, и количество фактически полученных заготовок и отходов. Для выявления результатов раскроя фактически полученное количество заготовок сравнивают с нормативным. Экономию или перерасход материалов определяют сопоставлением фактического количества израсходованного материала с расходом по норме. Такие же расчеты ведут и по отходам. В раскройном листе указывают также причины выявленных отклонений и лиц, ответственных за раскрой материалов.

Метод партионного раскроя широко применяют в машиностроительной, швейной, обувной, мебельной отраслях промышленности и ряде других (в мясной, молочной и пищевой - при производстве консервных банок).

*Пример.* В прессовый цех подана партия листового металла общей массой 2000 кг. Партия израсходована полностью и получено 7370 заготовок, принятых ОТК. Норма расхода металла на одну заготовку 270 г. Следовательно, нормативный расход на всю партию заготовок составляет 1989,9 кг ( $7370 \times 270$ ), а перерасход металла равен 10,1 кг ( $2000 - 1989,9$ ).

**При инвентарном методе** по истечении смены, суток, пятидневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов. Для определения фактического расхода сырья и материалов на производство к остатку сырья и материалов на начало периода прибавляют количество поступивших сырья и материалов и вычитают из полученной суммы остаток сырья и материалов на конец периода.

Нормативный расход сырья и материалов определяют умножением выработанной продукции на норму расхода сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным и устанавливают отклонения от норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам.

В условиях автоматизации учетно-вычислительных работ составляют за определенный период (пятидневку, декаду, месяц) машинограмму-ведомость фактического расхода материалов на производство (табл. 3). Она предназначена для определения фактического расхода материалов на основное производство и расчета суммы отклонений от норм.

Таблица 3

Статья затрат	Калькуляционная группа материалов	Номенклатурный номер	Остаток на начало периода		Поступило (за вычетом возврата)		Остаток на конец периода		Расход на производство фактический	
			количество, кг	сумма, руб	количество, кг	сумма, руб	количество, кг	сумма, руб	количество, кг	сумма, руб
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	1	1051021	489	7335	20000	300000	3374	50610	17115	256725
1	4	1058078	245	12250	17000	850000	882	44100	16363	818150
1	7	1059362	103	10300	6900	690000	118	11800	6885	688500
1	8	1053004	272	23120	19000	1615000	1082	91970	18190	1546150
1	9	1054436	338	5070	23000	345000	813	12195	22525	337875
			1447	58075	85900	38000000	6269	210675	81078	3647400
2	5	1201923	138	2760	15000	300000	1400	28000	13738	274760
2	6	1202437	100	2500	6700	167500	214	5350	6586	164650
			238	5260	21700	467500	1614	33350	20324	439410

По выявленным отклонениям определяют их причину и виновников (инициаторов). Для систематизации и анализа отклонений от нормы на предприятиях разрабатывают номенклатуру причин и определяют возможных виновников.

Инвентарный метод контроля за использованием сырья и материалов особенно широко применяют в мясной, молочной, пищевой промышленности, а также в металлургии, электроэнергетике, химической промышленности.

По истечении месяца цехи составляют отчеты о расходе сырья и материалов, где указывают нормативный и фактический расходы материалов

на каждый вид или на несколько видов продукции в целом. В отчетах дается объяснение причин перерасхода или экономии по материалам. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности *ведомости (машинограммы) распределения израсходованных сырья и материалов*, где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов.

Во многих отраслях и производствах сырье и материалы по видам продукции распределяются прямым путем, так как в первичных документах по их расходованию указывается вид (код) изделия. Однако в ряде отраслей и производств сырье и материалы расходуются на группу изделий, и поэтому по видам продукции они распределяются косвенно-нормативным или коэффициентным способами.

**Нормативный способ распределения** заключается в следующем. Для каждого изделия устанавливают норму расхода конкретного материала на единицу продукции; затем путем умножения нормы расхода на количество выпущенных изделий определяют нормативный расход материала на фактический выпуск; после этого нормативный расход материала сопоставляют с фактическим и определяют процент (соотношение) экономии или перерасхода; корректируя нормативный расход на это соотношение, устанавливают фактический расход материала на конкретный вид изделия. Обычно в учебниках для этой цели предлагают ряд формул. Приведем одну из них:

$$P_{\phi_j} = \frac{P_{\phi}}{\sum Q_{н_j} P_{н_j}} \times Q_j P_{н_j},$$

где  $P_{\phi_j}$  - фактический расход материалов на j-е изделие;

$Q_j$  - количество выпущенных изделий j;

$P_{\phi}$  - фактический расход материалов на весь выпуск;

$P_{н_j}$  - нормативный расход материала на изделие j.

*Пример.* Фактический расход материалов на выпуск двух видов изделий составил 7150 кг. Изделий А выпущено 700 шт. при норме расхода 5 кг и изделий Б - 500 шт. при норме расхода 6 кг на изделие. Тогда фактический расход по изделиям составит:

$$P_{\phi_A} = \frac{7150}{(700 \cdot 5) + (500 \cdot 6)} \cdot (700 \cdot 5) = 3850 \text{ кг},$$

$$P_{\phi_B} = \frac{7150}{(700 \cdot 5) + (500 \cdot 6)} \cdot (500 \cdot 6) = 3300 \text{ кг}.$$

**При коэффициентном способе** за основу распределения принимается коэффициент содержания  $K$ , показывающий соотношение потребления материалов по каждому изделию. При этом способе расход материалов на

каждое изделие обычно рекомендуют определять по формуле:

$$P_{\phi_j} = \frac{P_{\phi}}{\sum Q_j K_j} \times Q_j.$$

Отличие коэффициентного способа распределения фактического расхода материалов от нормативного заключается в том, что вместо нормы расхода в расчет принимается коэффициент содержания.

Существуют и другие способы распределения использованных материалов между объектами калькулирования (например, способ распределения на основе заранее разработанных коэффициентов - в черной металлургии, балансовый способ - в хлопчатобумажной промышленности и т. д.). Применение того или иного способа распределения определено в инструкциях и рекомендациях по планированию, учету калькулированию себестоимости продукции на предприятиях отдельных отраслей промышленности. В настоящее время предложено руководствоваться отраслевыми инструкциями, изданными в свое время бывшими министерствами.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов, под которыми понимают остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе превращения исходного сырья в готовую продукцию, утратившие полностью или частично первоначальные свойства и потерявшие возможность использования по прямому назначению.

Отходы подразделяют на возвратные и безвозвратные.

Возвратными называются отходы, которые могут быть использованы предприятием или реализованы на сторону (обрезки, стружки и др.).

Безвозвратными называются отходы, которые невозможно или нецелесообразно использовать при существующей технике, технологии и организации производства (распыл, угары и др.).

Возвратные отходы оценивают в зависимости от их характера и направления использования. Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Количество и стоимость возвратных отходов целесообразно по каждому виду продукции определять прямым путем, а при невозможности этого - распределять их по видам продукции пропорционально количеству и стоимости израсходованных сырья или материалов.

Возвратные отходы оформляются следующей бухгалтерской записью:

*дебет счета 10 "Материалы",  
кредит счета 20 "Основное производство" или  
кредит счета 23 "Вспомогательные производства".*

Расход вспомогательных материалов учитывают в основном так же, как и основных. Однако между объектами калькуляции они распределяются, как правило, косвенным путем пропорционально сметным ставкам, которые устанавливают на единицу продукции исходя из нормы расхода вспомогательных материалов на технологические цели и их плановой себестоимости. Ставки пересматривают по мере изменения норм расхода или цен.

По статье "Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций" отражают затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, используемые данной организацией для производства готовой продукции. В эту же статью включаются затраты на оплату услуг производственного характера (выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, внутризаводскому перемещению сырья и материалов и др.), оказываемых сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость

отдельных изделий. В остальной части работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями и непромышленными производствами и хозяйствами своей организации, относятся на другие статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг.

К покупным изделиям и полуфабрикатам обычно относят изделия, узлы и заготовки, поставляемые другими организациями в порядке производственной кооперации. Их направляют на комплектование продукции или подвергают дополнительной обработке для получения готовой продукции.

Для контроля за использованием и движением полуфабрикатов составляют оперативный баланс движения полуфабрикатов, в котором по каждому их виду отражают остаток в цехе на начало месяца, поступление за месяц (изготовлено в цехе, поступило со склада, исправление брака), расход за месяц (также по направлениям) и остаток на конец месяца. Баланс составляет обычно диспетчерская служба по накопительным документам, в которых отражают первичные данные о получении и передаче полуфабрикатов. При проведении инвентаризации данные о фактических остатках по балансу сопоставляют с учетными и выясняют причины расхождений.

Покупные полуфабрикаты предназначены для производства конкретных изделий и обычно прямым путем относятся на эти изделия. При невозможности прямого учета покупные полуфабрикаты распределяют между изделиями способами, указанными для распределения сырья и основных материалов.

По статье «Топливо и энергия на технологические цели» отражают стоимость израсходованного топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции. Расход различных видов энергии в разрезе отдельных цехов и других участков определяют по счетчикам и приборам. Стоимость топлива и энергетических расходов между отдельными видами продукции отражают в *ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств*. При этом энергетические расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм их расхода и действующих цен.

Использованные на технологические цели топливо и энергию относят в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При этом расход покупной электроэнергии на технологические цели оформляют следующей записью:

*дебет счета 20 «Основное производство»,*

*кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».*

Стоимость топлива и энергии, израсходованных на содержание оборудования и хозяйственные нужды, списывают в дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита указанных выше счетов.

### **3.2. Учет затрат на оплату труда**

По статье «Заработная плата производственных рабочих» планируют и учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции. В состав основной заработной платы производственных рабочих включают оплату операций и работ по сдельным нормам и расценкам, а также повременную оплату труда; доплаты по сдельно и повременно-премиальным системам оплаты труда, районным коэффициентам и др.; доплату к основным сдельным расценкам в связи с отступлением от нормальных условий производства.



Для отнесения суммы заработной платы и отчислений органам социального страхования на объекты калькуляции составляют *разработочную таблицу (машинограмму) распределения заработной платы* на основании первичных документов по учету выработки и расчетно-платежных ведомостей.

Основная заработная плата производственных рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции или однородных ее видов прямым путем. Ту часть заработной платы, которую невозможно прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяют косвенно-пропорционально сметной ставке этих расходов на единицу продукции.

Дополнительную заработную плату производственных рабочих и отчисления на социальные нужды с заработной платы производственных рабочих распределяют между видами продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

В соответствии с действующими положениями всю сумму начисленной заработной платы производственных рабочих делят на две части: заработная плата по нормам и отклонениям от норм. Отклонения от норм выявляют, как правило, методом документирования. Его сущность заключается в том, что заработная плата в пределах норм начисляется рабочим по принятым документам. Начисление заработной платы сверх норм осуществляется по специально выписанным документам - листкам на доплату, нарядам на выполнение работ, не предусмотренных технологией, листкам учета простоев, нарядам на исправление брака. Отклонения по заработной плате рабочих, оплачиваемых повременно, выявляют при распределении начисленных сумм пропорционально нормативным ставкам сопоставлением фактически начисленной заработной платы с нормативной суммой.

Для контроля за отклонениями по заработной плате целесообразно по пятидневкам и декадам составлять *ведомость (машинограмму) на отклонения*. В подлежащем машинограммы указывают причины отклонений (неисправность и несоответствие оборудования; замена сырья и материалов; отсутствие и неисправность инструментов и приспособлений; выполнение операций, не предусмотренных технологическим процессом; исправление брака и др.), а в сказуемом - виновников (инициаторов) отклонений. В организациях, как правило, используют отраслевую номенклатуру причин и виновников отклонений (подробнее эта тема освещена в юните № 5).

### **3.3. Учет отчислений на социальные нужды**

По статье "Отчисление на социальные нужды" отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов занятости и медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по статье "Затраты на оплату труда", кроме тех видов выплат, на которые страховые взносы не начисляются.

Помимо перечисляемых в Пенсионный фонд взносов в размере 28% с суммы оплаты труда, в этот фонд также в обязательном порядке вносятся денежные средства, удержанные с работников, в размере 1% начисленной заработной платы по всем основаниям. Эти суммы отчислений на себестоимость не относятся.

Страховые взносы не начисляются на выплаты, носящие единовременный либо компенсационный характер (командировочные расходы, материальная помощь и т.д.).

Страховые взносы не начисляются на пенсии, пособия и другие выплаты, не связанные непосредственно с оплатой труда (подробнее эта тема освещена в юните № 5).



### 3.4. Состав расходов на обслуживание производства и управление

К расходам на обслуживание производства и управление относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Первые два вида расходов включают в себестоимость продукции по статье “Общепроизводственные расходы” и учитывают на синтетическом счете 25 “Общепроизводственные расходы”; общехозяйственные расходы учитывают на счете 26 “Общехозяйственные расходы” и по такой же статье включают в себестоимость продукции. Указанные счета активные, собирательно-распределительные. На дебете счетов в течение месяца отражают затраты, по кредиту осуществляют списание затрат на производственные счета.

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования учитывают обычно на отдельном субсчете счета 25 “Общепроизводственные расходы”.

Аналитический учет расходов на содержание и эксплуатацию производственного оборудования ведут для каждого цеха (производства и др.) в отдельности по следующей типовой номенклатуре статей:

- 1) “Амортизация оборудования и транспортных средств”;
- 2) “Эксплуатация оборудования” (стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование; отчисления на социальные нужды; стоимость потребленного топлива и всех видов энергии, услуги вспомогательных производств и т.п.);
- 3) “Текущий ремонт оборудования и транспортных средств”;
- 4) “Внутризаводское перемещение грузов”;
- 5) “Износ малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений”;
- 6) “Прочие расходы”.

В некоторых организациях по статье 2 “Эксплуатация оборудования” отражают затраты электроэнергии как силовой, так и технологической из-за отсутствия их отдельного учета и большого удельного веса силовой энергии.

Для аналитического учета расходов на содержание и эксплуатацию оборудования используют *ведомости учета затрат цехов* (форма № 12), которые открывают на каждый цех в отдельности.

Использование ЭВМ позволяет автоматизировать учетный процесс и получать идентичную ведомости формы № 12 готовую машинограмму.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования списывают на счета 20 “Основное производство” и 28 “Брак в производстве” (в части исправимого брака) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным производством пропорционально сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования.

На втором субсчете счета 25 “Общепроизводственные расходы” ведут учет расходов по обслуживанию, организации, управлению структурным подразделением (цехом, производством и т.д.).

Аналитический учет второй части общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности также в *ведомости учета затрат цехов*, а при использовании ЭВМ - в соответствующей машинограмме по следующей типовой номенклатуре статей:

- 1) “Содержание аппарата управления цеха” (заработная плата персонала управления цеха, отчисления на социальные нужды, расходы на содержание диспетчерской связи цеха и другие расходы, связанные с управлением цехом);
- 2) “Содержание прочего цехового персонала” (заработная плата с отчислениями на социальные нужды работников цеха, не относящихся к управленческому персоналу);

- 3) "Амортизация зданий, сооружений и инвентаря";
- 4) "Содержание зданий, сооружений, инвентаря";
- 5) "Текущий ремонт зданий и сооружений";
- 6) "Испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство";
- 7) "Охрана труда";
- 8) "Износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря";
- 9) "Прочие расходы";
- 10) "Потери от простоев";
- 11) "Потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах";
- 12) "Недостача материальных ценностей и незавершенного производства" (за вычетом излишков);
- 13) "Прочие непроизводительные расходы".

Перечень статей затрат показывает, что учет общецеховых расходов (кроме расходов непроизводительного характера) ведется по той же номенклатуре статей, по которым составлена смета этих расходов. Это обстоятельство значительно облегчает контроль за ними.

По истечении месяца собранные в ведомости № 12 расходы списывают на счета 20 "Основное производство" и 28 "Брак в производстве".

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 "Общехозяйственные расходы". Их аналитический учет ведут по отдельным статьям, сгруппированным в четыре раздела (А, Б, В, Г).

*А. Расходы на управление организацией:*

- 1) "Заработная плата аппарата управления организацией";
- 2) "Командировки и перемещения";
- 3) "Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны";
- 4) "Прочие расходы" (канцелярские, почтово-телеграфные и т.п.);
- 5) "Отчисления на содержание вышестоящих организаций".

*Б. Общехозяйственные расходы:*

- 6) "Содержание прочего общезаводского (не административно-управленческого) персонала";
- 7) "Амортизация основных средств";
- 8) "Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского характера";
- 9) "Производство испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий, расходы на изобретательство и технические усовершенствования";
- 10) "Охрана труда" (расходы по технике безопасности, производственной санитарии и т.п.);
- 11) "Подготовка кадров";
- 12) "Организованный набор рабочей силы";
- 13) "Прочие расходы".

*В. Сборы и отчисления:*

- 14) "Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы".

*Г. Общезаводские непроизводительные расходы:*

- 15) "Потери от простоев";
- 16) "Потери от порчи материалов и продукции при хранении на заводских складах" (в тех случаях, когда ущерб не может быть взыскан с виновника);
- 17) "Недостача материалов и продукции на заводских складах (за вычетом излишков)" (в тех случаях, когда эти потери не могут быть взысканы с виновных лиц);
- 18) "Набавки за вычетом скидок по косинусу "ФИ" (уплаченные предприятием надбавки к тарифу за электроэнергию за низкий коэффициент использования мощности электроустановок);

19) «Прочие непроизводительные расходы».

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в *ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов* (форма № 15), а при использовании ЭВМ - в соответствующей машинограмме.

Списание общехозяйственных расходов по назначению отражают при журнально-ордерной форме учета в журналах-ордерах № 10 и 10/1 и оформляют следующими бухгалтерскими записями:

дебет счета 20 «Основное производство» - на сумму расходов, относящихся к основному производству,

дебет счета 23 «Вспомогательные производства» - на сумму расходов, относящихся к вспомогательным производствам,

дебет счета 63 «Расчеты по претензиям» - на сумму расходов, причитающихся к получению от поставщиков в возмещение потерь от простоев по внешним причинам,

дебет счета 80 «Прибыли (доходы) и убытки» - на сумму расходов, понесенных предприятиями в результате временной остановки производства, и др.,

кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Общехозяйственные расходы в соответствии с «Инструкцией по применению нового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий» в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»:

дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»,

кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

В составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов многие виды затрат ограничены утвержденными в установленном порядке лимитами, нормами и нормативами для целей налогообложения, контроля над затратами и других целей (командировочные, представительские расходы, расходы на подготовку и переподготовку кадров и др.).

### 3.5. Прочие производственные расходы

К ним относят расходы предприятий, определяемые их спецификой и особенностями производства. Как правило, отраслевыми инструкциями предусматривается выделение их в особую статью «Прочие производственные расходы». В частности, на ней можно учитывать износ инструментов и приспособлений целевого назначения.

По мере изготовления их стоимость записывают на дебет счета 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» в корреспонденции со счетом 23 «Вспомогательные производства».

К моменту завершения изготовления первого комплекта специнструментов, обеспечивающего начало изготовления продукции, составляют смету погашения стоимости инструментов и приспособлений целевого назначения.

По сменному оборудованию и устройствам также составляют соответствующие сметы погашения их стоимости.

При передаче специнструментов и сменного оборудования с центрального склада в цех износ не начисляется. Его начисление производится ежемесячно после передачи в производство на основе специального расчета путем умножения сметной ставки на количество выпущенных изделий и отражается бухгалтерской записью:

дебет счета 20 «Основное производство»,

кредит счета 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

Выбытие изношенного специнструмента и сменного оборудования оформляется следующей записью:

*дебет счета 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов",  
дебет счета 10 "Материалы" (субсчет "Прочие материалы"),  
кредит счета 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы".*

К числу расходов, учитываемых непосредственно по статье "Прочие производственные расходы", относят затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции, проданной с гарантией, затраты на стандартизацию продукции, расходы на техническую информацию и др.

#### **4. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ И ПЛАТЕЖЕЙ**

В целях равномерного включения затрат в издержки производства и обращения организации могут в установленном порядке создавать резервы предстоящих расходов и платежей: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; на ремонт основных средств; производственных затрат на подготовительные работы в связи с сезонным характером производства; предстоящих затрат на ремонт предметов проката; на выплату вознаграждений по итогам работы за год и другие цели, предусмотренные законодательством, нормативными актами Минфина РФ или отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Резерв на оплату отпусков образуется путем ежемесячных отчислений сумм в издержки производства и обращения в плановом проценте от фактически начисленной заработной платы работников в соответствующем периоде и отчислений на социальные нужды.

Резерв на предстоящую оплату предусмотренных законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков работников, отражаемый в годовом балансе, должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников и обязательных отчислений на социальные нужды (в фонды социального страхования, в пенсионный, медицинского страхования, занятости). Среднедневная сумма расходов на оплату труда работников исчисляется с учетом установленной методики расчета среднего заработка.

В аналогичном порядке уточняются резервы, созданные на выплату вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год. В случае, если выплата вознаграждений за выслугу лет производится до истечения отчетного года, то данных о резерве в годовом балансе может не быть.

В случае превышения фактически начисленного резерва над суммой подтвержденного инвентаризацией расчета в декабре отчетного года производится сторнировочная запись издержек производства и обращения, а в случае недоначисления делается дополнительная запись по включению дополнительных отчислений в издержки производства и обращения.

Резерв производственных затрат на предприятиях с сезонным характером производства образуется в виде разницы между суммой расходов на обслуживание производства и управление им, включенной в фактическую себестоимость выпущенной продукции по установленным на предприятии нормам, и суммой фактических затрат. Остатка на конец года по этому резерву не должно быть.

Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств образуется путем ежемесячных отчислений в издержки производства и обращения плановых сумм, рассчитанных на основании утвержденных планов ремонта основных средств и смет на ремонт каждого объекта.

В случае неравномерного осуществления ремонта основных средств

(включая арендованные) в течение года плановая сумма отчислений определяется в размере  $\frac{1}{12}$  годовой предполагаемой суммы расходов на ремонт.

Созданные резервы отражают по кредиту пассивного счета 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и дебету счетов издержек производства или обращения (20, 23, 25, 26 и др.). Фактически использованные суммы ранее начисленных резервов списывают в дебет счета 89 с кредита расчетных и других счетов (счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на суммы оплаты труда за время отпуска, ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др.).

Правильность образования и использования сумм по видам резервов периодически (обычно перед составлением годового отчета) проверяют по данным смет, расчетов, другим документам и при необходимости корректируют. Как правило, излишне начисленные суммы резервов сторнируют, а по недоначисленным суммам резервов составляют дополнительные бухгалтерские проводки.

## 5. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

**Расходы будущих периодов** – это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят взносы арендной платы за последующие периоды, расходы на ремонт основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд), расходы, относимые частично на будущие периоды, и др.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 31 «Расходы будущих периодов» с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 13, 69, 70, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 31 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 «Издержки обращения», 81 «Использование прибыли», 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями. Из общего состава расходов будущих периодов отдельной калькуляционной статьей по счету 20 «Основное производство» отражают лишь расходы на подготовку и освоение производства. Остальные расходы списывают со счета 31 в дебет собирательно-распределительных (25, 26) или других счетов.

По статье «Расходы на подготовку и освоение производства» отражают расходы на освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); расходы на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства; затраты на подготовительные работы в добывающих отраслях.

Основными особенностями учета расходов на подготовку и освоения производства являются:

- несоответствие времени выполнения работ и осуществления расходов времени выпуска продукции;

- отнесение на себестоимость продукции расходов в полном объеме.

К расходам на освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковым расходам) относят затраты по проверке их готовности к вводу в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов (пробная эксплуатация) с пробным выпуском

предусмотренной проектом продукции, наладкой оборудования. Номенклатура этих расходов зависит от характера пусковых испытаний и определяется отраслевыми инструкциями. При исчислении общей суммы пусковых расходов из этой суммы вычитают стоимость продукции, полученной в период комплексного опробования.

Пусковые расходы учитывают, как правило, в составе расходов будущих периодов. Величина их определяется сметой с необходимыми расчетами к ней, составляемой исходя из установленного режима, продолжительности и других условий, пробной эксплуатации и освоения вводимых в действие объектов.

В себестоимость отдельных видов продукции пусковые расходы включают по нормам погашения, устанавливаемым на единицу продукции исходя из общей суммы расходов, длительности периода их погашения и планового объема выпуска продукции в этом периоде.

Списание пусковых расходов оформляют следующей бухгалтерской записью:  
*дебет счета 20 "Основное производство",  
кредит счета 31 "Расходы будущих периодов".*

К расходам на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства, относят затраты на проектирование и конструирование, разработку технологического процесса изготовления продукции, переоснастку и переналадку оборудования и др. Эти расходы, как правило, предварительно учитывают на счете 31, а с момента перехода к индивидуальному и мелкосерийному производству перечисляют со счета 31 в дебет счета 20.

От расходов на подготовку и освоение производства продукции, *не предназначенной для серийного или массового производства*, следует отличать расходы на подготовку и освоение производства *новых видов продукции серийного и массового производства и технологических процессов*. Последние расходы не относятся на себестоимость продукции (работ, услуг) и возмещаются за счет внебюджетных фондов финансирования отраслевых и межотраслевых научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и мероприятий по освоению новых видов продукции (внебюджетные фонды финансирования НИОКР).

Освоение производства нового вида продукции влечет за собой определенные затраты, которые планируют и учитывают по установленной номенклатуре статей. После испытаний и одобрения изделий их передают в серийное производство. С этого момента затраты на освоение подлежат погашению, т.е. ежемесячному включению в себестоимость данного вида продукции в течение не более двух лет отдельной (прямой) статьей калькуляции. Сумма ежемесячного списания зависит от количества выпущенной в отчетном месяце продукции данного вида и установленной нормы.

*Пример.* Расходы на освоение составили 40000 руб. План выпуска продукции на предстоящие два года — 400 ед. Норма списаний на единицу продукции — 100 руб. (40 000:400). В отчетном месяце выпущено 5 ед. продукции данного вида.

К списанию предназначено 500 руб. (100 руб. • 5):

*дебет счета 20 "Основное производство",  
кредит счета 31 "Расходы будущих периодов".*

Суммы по дебету счета 20 записываются в карточки аналитического учета производства и в ведомость № 12 цеха, сдающего продукцию на склад, а по кредиту счета 31 — в ведомость № 15 (аналитические данные к этому счету).

Арендная плата, плата за телефон, затраты на ремонт основных средств и прочие расходы списываются равными долями в отчетных периодах, к которым они относятся (в дебет счетов 25-1, 25-2, 26, кредит счета 31).



*Пример.* В марте текущего года перечислена арендная плата за помещение цеха 01 за II квартал в сумме 3000 руб. (дебет счета 31, кредит счета 51); в апреле — 1000 руб.,  $\frac{1}{3}$  квартальной суммы платежа будет отнесена в дебет счета 25 с кредита счета 31 (ведомости №12 и 15).

Такой порядок учета и распределения расходов будущих периодов способствует правильному исчислению себестоимости продукции, исключает необоснованное ее колебание по отчетным периодам, содействует объективному выявлению финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия. непогашенная часть расходов будущих периодов показывается в балансе отдельной статьей.

Рассмотренный порядок учета затрат по освоению новых видов производств не распространяется на те виды, затраты по освоению которых осуществляются за счет фонда освоения.

Часть расходов будущих периодов, которые следует списать в данном месяце и включить в себестоимость, рассчитывают в ведомости № 15 аналитического учета расходов будущих периодов или в специальных расчетах.

*Пример.* По станкостроительному заводу имеем следующие данные:

1. Сальдо по счету 31 "Расходы будущих периодов" на 1 декабря по статьям, руб.:
 

а) арендная плата за помещение склада материалов за декабрь	200
б) текущий ремонт зданий сборочного цеха (доля расходов на декабрь)	2400
в) подписка на техническую литературу отчетного года	40
Итого:	2640
2. Операции за декабрь, руб.:
 

а) 7 декабря перечислена с расчетного счета подписная плата за техническую литературу на будущий год	
б) 20 декабря принят счет подрядчика СМУЗ на выполненный ремонт основных средств сборочного цеха (журнал-ордер № 6). По договору с арендодателем ремонт погашается в счет арендной платы в течение четырех лет	48000
в) 20 декабря перечислено с расчетного счета за аренду помещения склада материалов за первое полугодие будущего года	1200

На основании приведенных данных произведены записи в ведомость № 15.

Расчет распределения расходов будущих периодов, произведенных в декабре 199\_\_г. и относящихся на следующие отчетные периоды, можно представить в табл. 4.

Распределенные расходы будущих периодов на основании ведомости распределения записывают в ведомостях № 12, 15 по кредиту счета 31 и по дебету счетов 20,23,25,26.

## 6. УЧЕТ НЕПРОИЗВОДИТЕЛЬНЫХ РАСХОДОВ И ПОТЕРЬ

Одной из важных проблем организации бухгалтерского учета издержек производства является своевременное и достоверное выявление и определение *непроизводительных расходов и потерь*, понесенных от брака, простоев, недостач и порчи материалов, полуфабрикатов и др. Учетная информация позволяет также установить причины и ответственных за нерациональное расходование средств предприятия.

Непроизводительные расходы и потери находят отражение в себестоимости продукции на разных калькуляционных статьях в зависимости

Выписка из ведомости № 12\* затрат по ремонтно-механическому цеху  
за декабрь 199 \_\_ г.

(руб.)

Дебетуемые счета (наименование статей)	Кредитуе- мые счета	10 «Ма- териалы»	70 «Рас- четы с персона- лом по оплате труда»	69 «Рас- четы по социаль- ному страхо- ванию и обеспе- чению»	89 «Ре- зерв пред- стоящих расходов и пла- тежей»	23 «Вспо- мога- тельные произ- водства»	02 «Из- нос ос- новных средств»	25 «Об- щепроиз- водствен- ные рас- ходы»	Итого
25 Итого общепроиз- водственных расхо- дов		304	2 200	308	—	520	120	—	3 452
23 Затраты по произ- водству		6 870	10 000	1 400	600	—	—	3 452	22 322
Всего по ве- домости		7 174	12 200	1 708	600	520	120	3 452	25 774

\* В целях сокращения примера расходы на содержание и эксплуатацию оборудования не включены.

Всего по корреспондирующим счетам  
(к переносу в журнал-ордер № 10)

(руб.)

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета									Итого
	10		70	69	89	23	02	25-1	25-2	
	субсчет 1	субсчет 2								
25-1 «Расходы по содержанию и эксплуата- ции машин и оборудова- ния»	600	—	400	56	24	150	74	—	—	1 304
25-2 «Общепроиз- водственные расходы»	344	—	3 000	420	—	520	190	—	—	4 474
23 «Вспомога- тельные про- изводства	6 870	2 000	11 724	1 641	704	—	—	1 304	4 474	28 717
Всего	7 814	2 000	15 124	2 117	728	670	264	1 304	4 474	34 495



Ведомость № 15 "Учет расходов будущих периодов" (в сокращении)  
за декабрь 199 \_\_\_\_ г.

(руб.).

Кредитуемые счета  Наименование статей	Сальдо на 1 декабря	Обороты по дебету счета 31 в кредит счетов				Итого за месяц по дебету счета	Обороты по кредиту счета
		10 «Материалы»	70 «Расчеты с пер- соналом по оплате труда»	69 «Расчеты по социальному стра- хованию и обес- печению»	Разные (суммы, от- раженные в других журналах-ордерах)		
1	2	3	4	5	6	7	8
Текущий ремонт основ- ных средств сбороч- ного цеха	2 400	—	—	—	—	—	2 400
Ремонт арендованных основных средств, производимый за счет арендатора	—	—	—	—	48 000	48 000	—
Прочие: арендная плата за склад- ское помещение	200	—	—	—	1 200	1 200	200
выписка газет и перио- дических изданий	40	—	—	—	600	600	40
Итого	2 640	—	—	—	49 800	49 800	2 640

Таблица 4

(руб.)

Расходы	Дебет		Распре- деляемая сумма	На сколько месяцев	Месяц		И т.д.
	счет	номер статьи (зака- за)			ян- варь	фев- раль	
Затраты на выполненный текущий ремонт по сборочному цеху	25	9	48 000	48	1 000	1 000	
Арендная плата за складское помещение	26	13	1 200	6	200	200	
Подписная плата за техническую литера- туру	26	4	600	12	50	50	
Итого	—	—	49 800	—	1 250	1 250	

от характера и вида этих расходов и потерь. Так, потери от простоев по внешним причинам (от недопоставки материальных и энергоресурсов и других подобных причин) учитывают в составе общехозяйственных расходов, а потери от простоев, имевших место по вине цехов, мастерских и других структурных подразделений, - в составе общепроизводственных расходов. Потери от брака в производстве учитываются на отдельном счете 28 "Брак в производстве" и выделены в самостоятельную статью калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг).

### 6.1. Учет потерь от брака

Статья "Потери от брака" имеется, как правило, только в отчетных калькуляциях.

**Брак** считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый (окончательный).

**Исправимым браком** считаются изделия и полуфабрикаты, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению, а исправление их технически возможно и экономически целесообразно.

**Неисправимым (окончательным) браком** считаются изделия и полуфабрикаты, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление их технически невозможно и экономически нецелесообразно.

В зависимости от места обнаружения брака различают брак внутренний и внешний. *Внутренним* считают брак, обнаруженный на предприятии до отправки покупателю. *Внешним* называется брак, обнаруженный после отпуска продукции покупателю.

При выявлении брака работники отдела технического контроля делают соответствующие отметки в первичных документах по учету выработки.

Неисправимый брак, кроме того, оформляется *актом о браке* или *ведомостью о браке*, в которой фиксируется несколько фактов брака.

В акте указываются характеристика брака, его причина, количество забракованной продукции, виновники брака; себестоимость брака; суммы, подлежащие взысканию с виновников брака; потери от брака; отметка цеха-получателя или склада о приемке забракованной продукции.

Акт составляется работником отдела технического контроля, мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. Акт утверждается руководителем организации, который принимает решение о порядке списания потерь от брака за счет виновных лиц или за счет производства.

Потери от неисправимого брака исчисляются вычитанием из его себестоимости стоимости забракованных изделий по ценам возможного использования и сумм, удерживаемых с виновников брака. Себестоимость внутреннего окончательного брака складывается из фактических затрат по установленным статьям расходов, за исключением затрат по статьям: "Расходы на подготовку и освоение производства", "Общехозяйственные расходы", "Потери от брака", "Прочие производственные расходы". В организациях с большой номенклатурой изделий брак обычно оценивают исходя из плановой или нормативной себестоимости.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей

доли общепроизводственных расходов. Потери от внутреннего исправимого брака определяют вычитанием из его себестоимости сумм, удерживаемых с виновников брака.

В себестоимость внутреннего окончательного и исправимого брака, происшедшего по вине поставщиков сырья, материалов и полуфабрикатов, включают также долю общезаводских расходов в процентном отношении по утвержденному плану и заработной плате производственных рабочих, начисленной за операции до момента обнаружения окончательного брака или до момента доработки исправимого брака.

Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости забракованной продукции, расходов на приобретение этой продукции покупателями, а также транспортных расходов при замене забракованной продукции или расходов потребителя на исправление забракованной продукции. Штрафы, уплаченные покупателям за поставку бракованной продукции, относят на счет "Прибыли (доходы) и убытки" и в стоимость потерь от брака не включают.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном счете 28 "Брак в производстве". По дебету этого счета отражают затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.), а также себестоимость окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства).

Потери от брака списывают с кредита счета 28 "Брак в производстве" в дебет различных счетов в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь:

*счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", если брак произошел по вине рабочих;*

*счета 63 "Расчеты по претензиям", если брак произошел по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов;*

*счета 10 "Материалы" (на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования);*

*соответствующего счета производства, если невозмещенные потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции.*

Аналитический учет потерь от брака ведут в каждом цехе по видам забракованной продукции и статьям расходов.

## **6.2. Учет потерь от простоев**

Простои могут быть вызваны внутренними (т.е. по вине самого предприятия) и внешними причинами (по вине поставщиков сырья и материалов; из-за прекращения подачи электроэнергии, воды и т.п.), а также стихийными бедствиями.

Простои оформляют *простойным листком*, в котором указывают время простоя, его причины, причитающуюся рабочим за простой сумму заработной платы и другие необходимые сведения.

В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включают оплату труда производственных рабочих за время простоя, отчисления на социальные нужды, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время. Потери от простоев по внутренним причинам учитывают по статье "Общепроизводственные расходы".

В состав потерь от простоев по внешним причинам, помимо указанных выше затрат, включают соответствующую долю общепроизводственных расходов. Потери от простоев по внешним причинам относят на виновные предприятия и организации или на общехозяйственные расходы, если эти

потери не подлежат возмещению. Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, списывают на уменьшение прибыли предприятия.

### **6.3. Потери от порчи и недостачи материальных ресурсов**

В соответствии с действующим законодательством недостачи и потери от порчи материальных ресурсов, включая незавершенное производство и готовую продукцию, по вине материально ответственных и должностных лиц подлежат возмещению в размере материального ущерба. Предварительно суммы выявленных потерь относят с кредита счетов 10 "Материалы", 20 "Основное производство", 21 "Полуфабрикаты собственного производства", 23 "Вспомогательные производства", 40 "Готовая продукция" и других в дебет счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей". Если виновники порчи и недостач не установлены, предприятия имеют право списать потери на себестоимость продукции (работ, услуг). После разрешения на их списание в бухгалтерском учете составляют следующие записи:

*дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы"* - на суммы недостач (в пределах и сверх норм естественной убыли) и потерь от порчи материалов при хранении в цехах и в составе незавершенного производства,

*дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы"* - на суммы недостач (в пределах и сверх норм естественной убыли) и потерь от порчи при хранении на заводских складах;

*кредит счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"*.

При выявлении излишков их стоимость относят на уменьшение непроизводительных расходов соответственно в кредит счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы".

## **7. УЧЕТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ**

В зависимости от роли в изготовлении продукции, выполнении работ и оказании услуг различают основное и вспомогательные производства. *Вспомогательные производства* представляют совокупность цехов и других подразделений предприятия, занятых обслуживанием основного производства, выполнением работ для него и оказанием ему услуг.

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, паром и т.п.

### **7.1. Аналитический учет затрат**

Документальное оформление материальных, трудовых и других затрат здесь существенно не отличается от оформления таких затрат в основном производстве. Что касается номенклатуры статей расходов, то она обычно определяется характером продукции и технологическими особенностями вспомогательных производств. Наиболее распространена номенклатура, рекомендованная отраслевыми инструкциями (методическими рекомендациями) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. Примерная номенклатура статей затрат вспомогательных производств приведена в табл. 5.

Из этого перечня видно, что в номенклатуру статей обычно включают те из них, которые имеют существенный удельный вес в затратах данной группы производств. Энергия, например, расходуется и в ремонтных цехах, но она используется в качестве двигательной и включается в расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, которые в свою очередь являются частью общепроизводственных расходов. На кислородной станции энергия расходуется на технологические цели и выделяется особой статьей.

Наименование статьи	Вспомогательные производства			
	инстру- мен- тальное	ремонт- ное	энерго- силовое	транс- портное
Материалы за вычетом возвратных отходов	х	х	-	-
Топливо и энергия	-	-	х	х
Заработная плата производственных рабочих	х	х	х	х
Общепроизводственные расходы	х	х	х	х
Потери от брака	х	х	-	-

Аналитический учет затрат в производствах однородной продукции ведется в целом по производству. Однако может возникнуть потребность в детализации затрат.

Во вспомогательных производствах, выпускающих разнородную продукцию, затраты детализируют в зависимости от характера продукции и вида производства.

При организации аналитического учета затрат вспомогательных производств необходимо подразделять затраты по нормам и отклонениям от норм.

При организации аналитического учета затрат принимаются во внимание потребности каждого производства - учетные данные каждого подразделения должны обеспечивать сопоставимые с заданием (заказами) данные для подведения итогов деятельности цехов, участков, бригад и других подразделений.

## 7.2. Синтетический учет затрат

Учет вспомогательных производств осуществляется на активном синтетическом счете 23 "Вспомогательные производства". В дебет счета 23 в течение месяца относятся все затраты вспомогательных производств с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов (10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Потери от брака", счетов 02, 05, 11, 12, 13, 14, 16, 21, 23, 31, 40, 46, 50, 60, 63, 67, 69 и др.).

Расходы по обслуживанию производства можно накапливать на счете 23 без предварительного накопления на счете 25.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения (1 кВт-ч электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара, 1000 куб<sup>3</sup> сжатого воздуха, 1 м<sup>3</sup> воды, 1 т перевозок или 1 ч работы автомобиля, 1 т приведенного грузооборота и др.).

При журнально-ордерной форме учета учет затрат по каждому цеху вспомогательных производств ведут в ведомости учета затрат обслуживающих производств и хозяйств. В них затраты учитывают по отдельным видам продукции (услуг) и статьям затрат. Месячные итоги ведомостей переносят в журнал-ордер № 10. При использовании ЭВМ вместо указанных ведомостей составляют соответствующие машинограммы.

Фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг списывают со счета 23 в дебет счетов:

20 *“Основное производство”* - при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности,

46 *“Реализация продукции (работ, услуг)”* - при выполнении работ и услуг для сторонних предприятий,

29 *“Обслуживающие производства и хозяйства”* - при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам и хозяйствам, других счетов (08, 10, 11, 12, 15, 21, 28, 30, 31, 37, 40 и др.).

## **8. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

### **8.1. Понятие калькулирования себестоимости продукции**

Вторым важным этапом производственного учета является калькулирование фактической себестоимости продукции.

**Под калькулированием себестоимости** понимается исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Данные калькуляции фактической себестоимости продукции широко используются в управлении производством для контроля за соблюдением принятой предприятием плановой (нормативной) себестоимости продукции и рентабельности производства, выявления резервов и путей дальнейшего снижения затрат труда и материальных ресурсов.

В системе управления себестоимостью продукции на предприятиях (в организациях) применяется несколько видов калькуляций себестоимости продукции. В планировании, учете и анализе себестоимости отдельных видов продукции определяющими являются плановая, нормативная, фактическая (отчетная) себестоимость.

**Плановая себестоимость** представляет собой прогнозное значение предельной величины затрат на производство соответствующих видов продукции, выполнение работ или оказание услуг за отчетный период (год или квартал).

**Фактическая (отчетная) себестоимость** определяется на основе данных бухгалтерского учета по истечении отчетного периода и представляет собой достоверную информацию о фактических затратах на производство продукции, работ, услуг. Она служит основой для экономического анализа, прогнозирования, планирования и принятия решения на краткосрочную и долгосрочную перспективу по изготовлению, совершенствованию или замене данного вида продукции.

**Нормативная себестоимость** представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на изделие по статьям исходя из действующих, текущих норм, нормативов и смет.

Под калькулированием себестоимости нередко понимают только исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции. В действительности этот процесс гораздо шире и включает работы по исчислению себестоимости:

продукции, работ и услуг вспомогательных производств, использованных основным производством;

промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства, используемых на последующих стадиях производства;

продукции подразделений предприятия для выявления результатов их деятельности;

всего товарного выпуска предприятия (организации);  
выпуска по видам продукции и полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону;  
единицы вида готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону, выполненных работ и оказанных услуг.  
Исчисление себестоимости единицы продукции представляет собой завершающую стадию процесса калькулирования, которой предшествуют другие стадии. В связи с этим различают объекты калькулирования себестоимости продукции и калькуляционные единицы.

## 8.2. Объекты калькулирования себестоимости

**Объектом калькулирования себестоимости** называется продукт производства данного предприятия, его подразделений, технологических фаз, переходов, стадий и переделов, т. е. продукция разной степени готовности. Следовательно, объектами калькулирования являются отдельные виды продукции, работ, услуг, продукция (работы, услуги) подразделений основного и вспомогательных производств, технологический переход, вся товарная продукция предприятия (организации). Объекты калькулирования себестоимости продукции тесно взаимосвязаны с объектами учета производственных затрат и в большинстве случаев совпадают.

**Калькуляционная единица** представляет собой измеритель объекта калькулирования и в части готовой продукции обычно совпадает с единицей измерения, принятой в стандартах или технических условиях на соответствующий вид продукции и в плане производства продукции в натуральном выражении. При калькулировании промежуточных продуктов, продукции подразделений и технологических переходов применяется ряд условных калькуляционных единиц.

Различия в характере производимой продукции, технологических процессов, организации производства приводят к многообразию калькуляционных единиц, применяемых на практике. По сходным признакам вся их совокупность может быть сведена в семь групп. Содержание каждой из групп калькуляционных единиц рассмотрим на конкретных примерах:

*натуральные единицы* соответствуют единицам измерения, в которых данная продукция планируется, учитывается и реализуется потребителям (штуки, тонны, килограммы, киловатт-часы, погонные метры, кубические метры, квадратные метры, литры и др.);

*укрупненные натуральные единицы* применяются для промежуточного калькулирования совокупности однородной продукции (100 пар обуви определенного артикула, тонна чугуна определенного вида, гектолитр обезличенного пива, центнер рыбы-сырца, кубические метры железобетонных изделий и др.). В последующем для калькулирования конкретных видов продукции применяются натуральные единицы;

*условно-натуральные единицы* используются для калькулирования продукции, содержание полезного вещества в натуральной единице которой может колебаться (спирт 100 %-ной крепости, минеральные удобрения по содержанию полезного вещества);

*стоимостные единицы* - на 1000 руб. стоимости запасных частей в оптовых (продажных) ценах, затраты на рубль товарной продукции в ценах выпуска или реализации;

*трудовые единицы* используются для калькулирования продукции подразделений организации (1 нормо-ч, 1 нормо-смена);

*выполненные работы и услуги* в качестве калькуляционной единицы применяются, как правило, в производствах, занятых строительством,



ремонт, оказанием транспортных услуг и т. д. (тонно-километр перевозок, машино-смена и др.);

*техничко-экономический показатель* как калькуляционная единица используется для сравнения затрат на единицу потребительской полезности однородных изделий (исчисление затрат на производство трактора на единицу мощности, затрат на производство прессы на единицу производительности).

Многообразие калькуляционных единиц требует обоснованного подхода к их выбору для конкретных условий. Калькуляционная единица должна отражать соответствующую потребительную стоимость, быть сравнимой на различных предприятиях, соответствовать единицам ценообразования и быть приемлемой для калькулирования себестоимости продукции с минимальными затратами. Рекомендации по выбору калькуляционных единиц обычно приводятся в отраслевых инструкциях.

### **8.3. Связь учета затрат с калькулированием**

Требование о калькулировании фактической себестоимости продукции на основании данных бухгалтерского учета предопределяет тесную связь калькулирования с учетом производственных затрат. Из этой связи вытекает и последовательность этапов: калькулирование себестоимости следует после завершения учета производственных затрат.

Связь учета производственных затрат с калькулированием себестоимости продукции и последовательность этапов представлены на схеме.

На ней показаны последовательность выполняемых учетных работ и важнейшие этапы процесса учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Тесная связь этих этапов предопределяет их взаимозависимость и влияние. Эта зависимость проявляется в том, что, исходя из характера производства, организационной структуры предприятия и номенклатуры производимой продукции, выбор объектов учета затрат осуществляют в увязке с выбором объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

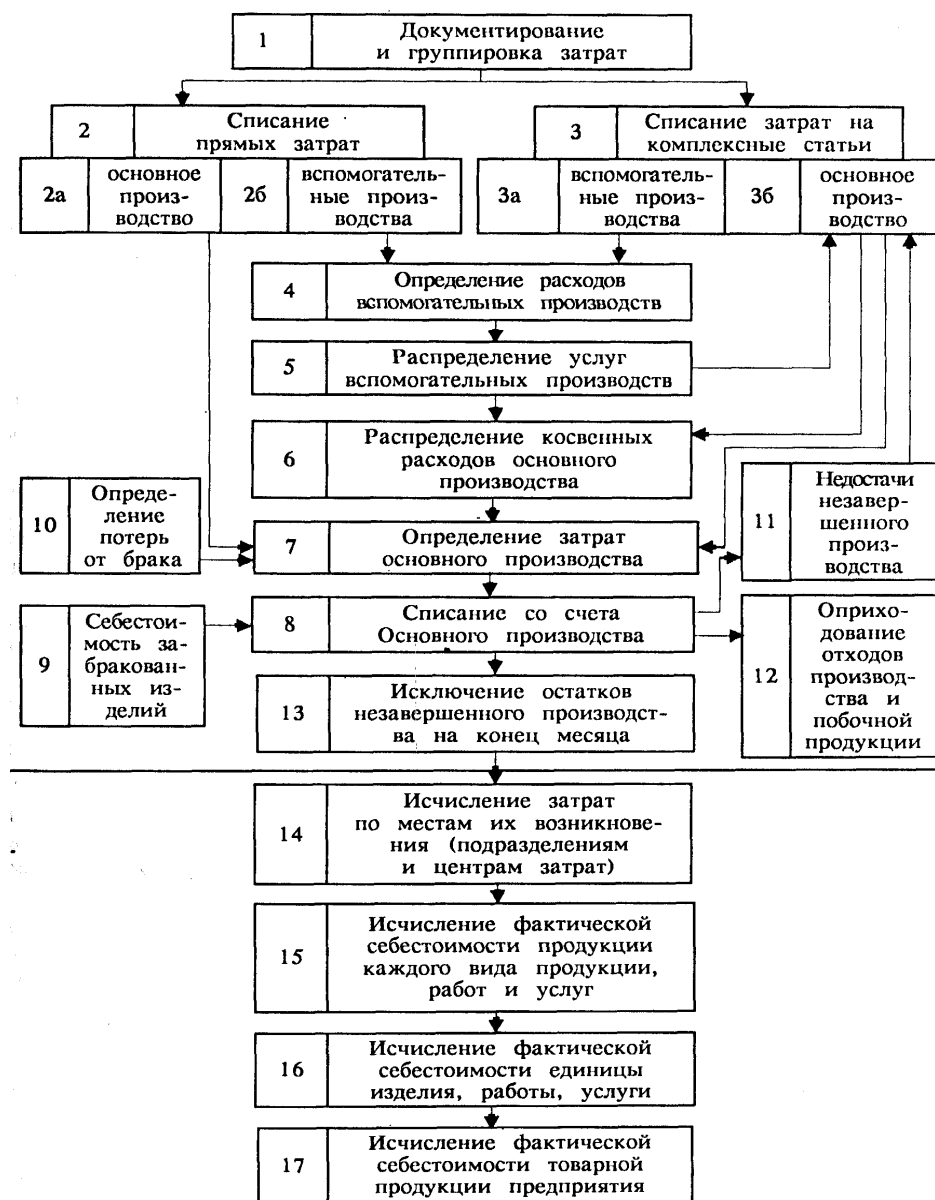
На схеме выделены блоки учета производственных затрат (1—13) и калькулирования себестоимости продукции (14—17). Следует, однако, учитывать, что перечисленные блоки калькулирования не полностью охватывают всю совокупность операций. До начала калькулирования себестоимости продукции основного производства необходимо для распределения затрат исчислить себестоимость продукции вспомогательных производств (блок 5). В зависимости от условий производства может изменяться последовательность операций калькулирования себестоимости. На ряде предприятий может не исчисляться себестоимость продукции подразделений (блок 14), а калькулирование себестоимости выпуска каждого вида изделий (блок 15) может проводиться после определения фактической себестоимости товарной продукции предприятий (блок 17).

### **8.4. Отраслевые и организационные аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости**

Разнообразие приемов учета и калькулирования себестоимости продукции предопределяется рядом факторов, которые можно свести в две группы: отраслевые особенности и организационные предпосылки.

*Отраслевые особенности* учета издержек производства зависят от номенклатуры вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, характера производства и применяемой технологии. Все эти факторы подвержены изменению. В каждый данный момент они оказывают





Схема

определяющее влияние на организацию учета, выбор объектов учета затрат и объектов калькулирования себестоимости продукции.

*Организационные предпосылки* формируются организацией и, следовательно, являются более “подвижными”. К организационным предпосылкам относятся:

уровень развития производственного учета и деятельности структурных подразделений организации. В зависимости от детализации учета по местам возникновения затрат, центрам ответственности, его углубления (доведения до бригад и рабочих мест) изменяется и степень аналитичности учета затрат;

принятый способ оперативного контроля за себестоимостью. Во многих организациях применяется прогрессивный способ документирования отклонений от действующих норм в ходе производства. Это позволяет оперативно выявлять причины отклонений и оказывать на них воздействие в целях предупреждения негативных последствий;

степень обеспечения администрации, собственников, учредителей и акционеров информацией для принятия решений. Полнота этой информации, сокращение периода ее представления, обеспечение ею необходимых уровней управления расширяют возможности управленческого воздействия на процесс формирования себестоимости продукции. Но при этом уменьшаются или повышаются степень детализации производственного учета и его трудоемкость. Некоторые организации идут по пути уменьшения трудоемкости учета, но это, как правило, ухудшает контроль за затратами в процессе производства продукции и снижает влияние управления на себестоимость продукции.

## **9. СИСТЕМА ОБОБЩЕНИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО**

Весь комплекс учетных работ, связанных с группировкой затрат в разрезе установленных статей расходов в целом по предприятию (организации), с распределением затрат между незавершенным производством и товарным выпуском, а также с группировкой по цехам, переделам и другим местам возникновения этих затрат, принято называть сводным учетом затрат на производство.

При журнально-ордерной форме учета сводный учет затрат на производство осуществляют в журнале-ордере № 10, который составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов (форма № 12), учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (форма № 13), учета потерь в производстве (форма № 14), учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (форма № 15) и др.

Указанные ведомости составляют на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, листов-расшифровок по прочим денежным расходам.

В журнале-ордере № 10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов. При этом в журнал-ордер № 10 записывают лишь те суммы кредитовых оборотов материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет одного из счетов затрат на производство.

В журнале-ордере № 10 отражают также все внутренние обороты по счетам затрат на производство (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов, услуг и работ вспомогательных производств и т.п.).

В журнале-ордере № 10 используется шахматная форма записей затрат

на производство, что обеспечивает получение сводных данных о затратах - и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Выше отмечалось, что в журнале-ордере № 10 отражают лишь те кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет счетов затрат на производство. Кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет непроизводственных счетов, регистрируют в журнале-ордере № 10/1. По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят и итоговые записи журнала-ордера № 10. Общие итоги обоих журналов-ордеров разносят затем по счетам Главной книги. При этом по данным журналов-ордеров № 10 и 10/1 производят записи в Главную книгу по дебету соответствующих счетов, а по данным журнала-ордера № 10/1 - по кредиту счетов.

Данные журналов-ордеров № 10 и 10/1 используют для составления расчета затрат по элементам и расчета себестоимости товарной продукции по статьям калькуляции.

Организация аналитического учета затрат на производство зависит в основном от степени централизации учета, применяемого метода калькулирования себестоимости продукции, уровня механизации и автоматизации учетных работ, организации внутрихозяйственного расчета. Например, при внедрении бригадного хозрасчета возникает необходимость осуществления аналитического учета не только по цехам, но и бригадам. В настоящее время учет основных затрат по бригадам на большинстве предприятий осуществляется внесистемно по данным ведомостей или машинограмм распределения затрат.

Аналитический учет затрат по счету 20 "Основное производство" ведут в разрезе статей калькуляции по объектам учета затрат (отдельные виды продукции, однородные группы продукции, заказы и др.) и подразделениям предприятия (цех, участок, бригада) в карточках, свободных листах или книгах различных форм.

При наличии ЭВМ вся информация о затратах на производство продукции (о движении материалов, начислении амортизации, заработной платы и др.) группируется в ЭВМ по корреспондирующим счетам и составляется *ведомость оборотов по счету 20 "Основное производство"*.

Главная бухгалтерия предприятия на основании сводных данных машинограмм, ведомостей распределения сырья, материалов, заработной платы и других элементов затрат, получаемых в результате обработки первичных документов, ведет сводный учет затрат на производство продукции.

Затраты группируют по видам продукции (группам однородной продукции) и цехам. На предприятиях с бесцеховой структурой управления сводный учет затрат на производство ведут по видам продукции.

При составлении калькуляций фактической себестоимости продукции данные сводного учета используют для контроля за выполнением плана по себестоимости всей товарной продукции и ее отдельных видов.

Сводный учет затрат на производство организуется *по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту*.

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражают, а контроль за их движением от одного цеха к другому осуществляет бухгалтерия по данным оперативного учета в натуральном выражении. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. При этом бухгалтерские записи на счете основного

производства столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько фаз обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наложение ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и калькулирование себестоимости продукции, возникает необходимость очистки сводных показателей предприятия о затратах на производство от внутризаводского оборота. Вместе с тем этот вариант позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

Особенности записи операций на аналитических счетах основного производства и калькулирования себестоимости продукции при бесполуфабрикатном и полуфабрикатном вариантах рассмотрены ниже.

*Пример.* В цех № 1 поступило сырья и материалов на 100 000 руб. Затраты по переработке сырья и материалов составили 20 000 руб. Затраты на обработку полуфабрикатов в цехе № 2 - 10 000 руб., цехе № 3 - 5000 руб.

В практике предприятий нередко применяется смешанный, или частично полуфабрикатный, вариант, при котором полуфабрикаты отражаются в учете на первых стадиях по полуфабрикатному, а на последующих стадиях - по бесполуфабрикатному варианту.

Затраты на производство продукции входят в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты - предварительной (арендная плата и др.) или последующей (оплата отпусков рабочих и др.).

Непроизводительные расходы и потери от брака отражают в учете в том отчетном месяце, в котором они выявлены.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют ведомость сводного учета затрат на производство, упрощенная форма которой представлена ниже. Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье переносят в ведомость отчетного месяца из ведомости предыдущего. Затраты за отчетный месяц, себестоимость окончательного брака и недостач незавершенного производства, оценку незавершенного производства на конец месяца определяют в соответствующих машинограммах или разработочных таблицах. Фактическую себестоимость готовой продукции по каждой статье затрат рассчитывают следующим образом: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака и суммы недостач и остатков незавершенного производства на конец месяца.

В применяемых на практике ведомостях сводного учета затрат на производство, помимо указанных данных, содержатся сведения о расходе сырья и материалов по каждой графе сказуемого (см. ведомость), что необходимо для последующего калькулирования себестоимости единицы произведенной продукции.

Остатки и обороты по всем сводным ведомостям учета затрат на производство должны соответствовать остаткам и оборотам синтетического счета 20 "Основное производство".

Традиционно применяемая в отечественной практике методика группировки и списания затрат основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции. Вместе с тем в соответствии с Планом счетов 1991 г. разрешено использовать методику группировки и списания затрат на производство, предусматривающую разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции.

### Запись операций на счетах при бесполуфабрикатном варианте

Сч. 20 "Основное производство",  
цех № 1

Дебет	Кредит
1) Стоимость сырья и материалов - 100 000	5) Перечисление стоимости сырья и затрат первого передела - 120 000
2) Затраты на обработку первого передела - 20 000	

Сч. 20 "Основное производство",  
цех № 2

Дебет	Кредит
3) Затраты второго передела - 10 000	5) Перечисление затрат второго передела - 10 000

Сч. 20 "Основное производство",  
цех № 3

Дебет	Кредит
4) Затраты третьего передела - 5000	5) Перечисление затрат третьего передела - 5000

Сч. 40 "Готовая продукция"

Дебет	Кредит
5) Себестоимость готовой продукции - 135 000	

### Запись операций на счетах при полуфабрикатном варианте

Сч. 20 "Основное производство",  
цех № 1

Дебет	Кредит
1) Стоимость сырья и материалов - 100 000	3) 120 000
2) Затраты первого передела - 20 000	Себестоимость полуфабрикатов первого передела, переданных из цеха № 1 в цех № 2

Сч. 20 "Основное производство",  
цех № 2

Дебет	Кредит
3) 120 000	5) 130 000
4) Затраты второго передела - 10 000	Себестоимость полуфабрикатов второго передела, переданных из цеха № 2 в цех № 3

Сч. 20 "Основное производство",  
цех № 3

Дебет	Кредит
5) 130 000	Себестоимость готовой продукции, переданной из цеха № 3 на склад готовой продукции
6) Затраты третьего передела - 5000	

Сч. 40 "Готовая продукция"

Дебет	Кредит

Как уже отмечалось, к условно-переменным относят расходы, размер которых изменяется вместе с изменением объема производства. Их можно, в свою очередь, разделить на прямые условно-переменные (сырье и материалы, основная заработная плата производственных рабочих и др.) и косвенные условно-переменные расходы (расходы по эксплуатации оборудования, внутризаводскому перемещению грузов, износу малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений и др.).

Условно-постоянные расходы практически не зависят от объема производства (расходы на содержание управленческого персонала, хозяйственное обслуживание и др.).

Прямые условно-переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23 и 29; косвенные условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают на счета 20 и 23.

Условно-постоянные расходы в части производственных затрат учитывают на счете 26, а в части коммерческих – на счете 43 “Коммерческие расходы”. В конце отчетного периода условно-постоянные расходы списывают со счетов 26 и 43 в дебет счета 46 “Реализация продукции (работ, услуг)”.

Таким образом, при вновь введенной методике группировки и списании затрат на производство на счетах 20, 23, 29 отражают неполную производственную себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов). По окончании отчетного периода неполную фактическую себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20, 23 и 29 в дебет счетов 40, 37 и других счетов.

Следовательно, готовая продукция, товары отгруженные, незавершенное производство также будут отражаться в учете и отчетности по неполной производственной себестоимости.

При использовании новой методики группировки и списания затрат на производство отечественная система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится близкой к системе “директ-костинг”, широко используемой в странах с развитой рыночной экономикой.

При исчислении себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т.е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

## 10. УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

**К незавершенному производству** относятся продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки.

Под незавершенным производством понимается продукция (работа, услуги) частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. Даже полностью законченная продукция, не прошедшая испытаний (если такие испытания предусмотрены технологией), относится к незавершенному производству.

Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, условным пересчетом и по данным учета поступивших партий. Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов), по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражают в балансе по фактическим производственным затратам.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию незавершенного производства. При инвентаризации незавершенного производства необходимо:

**Ведомость сводного учета затрат на производство**

№ статьи и калькуляционная группа материала	Наименование статьи расхода и калькуляционной группы материала	Остаток незавершенного производства на начало месяца	Затраты за отчетный месяц		Списана за месяц себестоимость				Индекс отклонения фактической себестоимости от плановой (гр. 9 : гр. 8)	Остаток незавершенного производства на конец месяца
			по текущим нормам	по отклонениям от норм	окончательного брака	недостач незавершенного производства	выпущенной продукции			
							плановая себестоимость	отклонения фактической себестоимости от плановой		
1 и т. д.	Сырье и основные материалы	2000	142 000	1420	1000	420	140 000	1400	0,01	2600
Всего по объекту		2200	152 000	1500	1100	450	150 000	1500	0,01	2650

определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;

определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);

выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Заделы незавершенного производства проверяют путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания. Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам с указанием объема работ по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включают, а инвентаризируют и фиксируют в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включают - по ним составляют отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, в описях, а также в сличительных ведомостях приводят два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).



При выявлении недостатков или излишков инвентаризационная комиссия определяет причины и виновников и готовит предложения о порядке их списания. По выявленным недостаткам или излишкам незавершенного производства производят бухгалтерские записи:

на общую сумму выявленных недостатков:

дебет счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей",

кредит счета 20 "Основное производство",

кредит счета 23 "Вспомогательные производства";

на сумму недостатков по вине работников цехов:

дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет

3 "Расчеты по возмещению материального ущерба",

кредит счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

при отсутствии виновных лиц:

дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы" и других счетов,

кредит счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

на сумму излишков:

дебет счета 20 "Основное производство",

кредит счета 80 "Прибыли и убытки".

## **11. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

**Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции** понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции.

За основу классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции принимаются объекты учета затрат, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью продукции.

Существует множество методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Но всю их совокупность можно классифицировать по двум основным направлениям: оперативности контроля за затратами и объектам учета затрат.

По *оперативности контроля* методы можно подразделить на методы учета затрат в *процессе производства* продукции и методы учета *прошлых затрат*.

По *объектам учета затрат* обычно выделяют методы учета при массовом и серийном производстве (по деталям, частям изделий, изделиям, работам, группам однородных изделий, процессам, переделам) и при индивидуальном и мелкосерийном производстве (по заказам).

Следует отметить, что классификация методов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является объектом дискуссий. Поэтому общепринятой классификации методов не выработано. В действующих положениях и инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на производственных предприятиях, изданных в свое время министерствами и ведомствами, были перечислены три основных метода учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции: нормативный, попередельный и позаказный. Согласно официальным указаниям непременными условиями применения этих методов являются наличие норм материальных и трудовых затрат и нормативов использования средств производства и смет накладных расходов, организация учета отклонений фактических расходов от этих норм и нормативов. В пособии



дана их характеристика и, кроме того, выделен попроцессный метод и метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости.

### 11.1. Нормативный метод учета затрат

**Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции** применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Теория нормативного метода была хорошо разработана в условиях централизованной экономики. Но реальное, практическое его применение на предприятиях не было до конца востребовано. В условиях рыночной экономики, ожидаемого увеличения объемов производства, насыщения рынка товарами, усиления конкурентоспособности изделий должен возрасти интерес к всевозможным методам снижения себестоимости, в том числе и с помощью применения нормативного метода.

Как работает нормативный метод? Необходимой предпосылкой его применения на предприятиях является наличие соответствующей нормативной базы. Под этим понимается комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования,

Рассмотрим основные принципы нормативного метода:

предварительное составление калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии текущих норм и смет;

ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективность мероприятий, послуживших причиной изменения норм;

учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от норм;

установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их появления;

определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Итак, предпосылкой для внедрения нормативного метода является нормативная база, в том числе наличие нормативов использования трудовых, финансовых и производственных ресурсов. В чем смысл этого метода? Смысл его очень простой: нормативная себестоимость изделия опережает его фактическую себестоимость. А фактическая его себестоимость считается следующим образом: себестоимость нормативная плюс (минус) отклонение от норм плюс (минус) изменение норм, т.е.

$$\Phi_c = H_c + O_n + I_n,$$

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).

Если нормативный метод применять так, как положено, то в идеале в любой момент времени мы можем иметь фактическую себестоимость. Почему? Норматив есть (он установлен), а организация учета должна быть направлена на своевременную фиксацию отклонений по первичным документам. Ключевой смысл нормативного метода учета затрат и калькулирования — фиксация отклонений от норм и изменений самой нормы.

Как работал наш советский нормативный учет? Он ставился очень часто с ног на голову. Многие предприятия страны в свое время рапортовали о внедрении нормативного учета. Но что было на самом деле? Чаще всего наблюдалась следующая картина. Приходовали изделия, калькулировали традиционным образом их фактическую себестоимость, а затем сравнивали ее с нормативной или плановой величиной и выявляли отклонения. Это был не нормативный учет, а учет фактических затрат (прошлых затрат).

Фиксировалось только отклонение плана (норматива) от факта. В результате терялся смысл использования нормативного метода учета затрат. Не выполнялась его главная задача — оперативное управление себестоимостью, оперативное получение информации о фактической себестоимости продукции через организацию учета нормативной себестоимости и отклонений.

Аналогом нормативного метода на Западе является система “стандарт-кост”. У ее истоков стояли Тейлор, Генри Форд. Основные подходы нормативного метода были предложены в 30-е годы советскими учеными как раз на основе этой системы. В свое время этому было посвящено огромное количество различного рода публикаций. При этом часто проводился сравнительный анализ в разрезе показа преимуществ советского нормативного учета перед буржуазной западной системой эксплуатации “стандарт-кост”. У них нормы идеальные, заставляющие работать человека на износ, у нас же нормы научно обоснованные. У них при расчете фактической себестоимости не рассматривалось изменение самой нормы, в нашем учете принималось во внимание и изменение самой нормы расхода. И так далее.

Многое из того, что казалось важным и существенным еще несколько лет назад и для теории, и для практики, сейчас теряет смысл. Но остается главное — то, что рано или поздно востребуется самой жизнью, объективными процессами ее развития. Очень скоро отечественные предприятия поймут, что реально работающий нормативный метод станет одним из инструментов выживания в условиях рыночной экономики. И вряд ли будет интересно сравнивать систему “стандарт-кост” с системой нормативного учета. Скорее интерес привлечет система обеспечения эффективности применения этих методов.

Будущее нормативного метода связано с теми предприятиями, которые реально подойдут к проблеме управления своими финансовыми результатами, для которых будет остро стоять вопрос о конкурентоспособности и выживаемости в условиях рынка.

## 11.2. Попередельный метод учета затрат

**Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). В этом случае затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные рассматривают как побочные (сопутствующие) и оценивают их по установленным ценам. Стоимость оцененной побочной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При первом варианте, как уже отмечалось, ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода - систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и др. необходимо сопоставлять с нормативным. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

### 11.3. Позаказный метод учета затрат

**Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** на предприятиях применяют на ремонтных работах и в некоторых других производствах. При данном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и др., в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления периодической бухгалтерской отчетности.

При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчикам частичный выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства, т.е. допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства. К недостаткам данного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции следует отнести также отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства.

#### 11.4. Попроцессный метод учета затрат

**Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** обычно применяют на предприятиях, для которых характерны массовый характер производства, один или несколько видов производимой продукции, краткий период технологического процесса и отсутствие в большинстве случаев незавершенного производства. Примером могут служить предприятия добывающих отраслей промышленности, электро- и теплостанции, некоторые предприятия химической промышленности, промышленности строительных материалов и др.

Сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные затраты учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. В связи с этим среднюю себестоимость единицы продукции (работы, услуги) определяют делением суммы всех произведенных за месяц затрат (в целом по итогу и по каждой статье) на количество готовой продукции за этот же период. Объекты учета затрат часто совпадают с объектами калькулирования. Для усиления контроля за затратами и местами их возникновения на многих предприятиях производственный процесс в ряде случаев подразделяют на стадии. В связи с этим вносятся изменения и в номенклатуру статей, по которой учитывают производственные затраты; поскольку все затраты, как правило, прямые, имеется возможность отражать их по экономическим элементам.

Перечисленные характеристики производства обуславливают и особенности попроцессного метода учета и калькулирования себестоимости продукции.

#### 11.5. Другие методы учета затрат

На предприятиях и в организациях существует множество методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг. В официальных документах обычно называют только основные методы: нормативный, попередельный и позаказный. Попроцессный метод присутствует в ряде отраслевых инструкций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. Поэтому сущность его также изложена в пособии. Но если первый из них по праву можно отнести к методам учета затрат в процессе производства продукции (обычно это связано с документированием операций об отклонениях от норм до, а не после произведения расходов), то все последующие методы можно отнести к методам учета прошлых затрат.

В самом деле, только по прошествии месяца предоставляется возможность определить материальные и трудовые затраты на производство продукции, работ и услуг и соотнести их с количеством изготовленной за этот период продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Именно используя эти недостатки методов учета прошлых затрат, передовые предприятия на практике доказали, что основным в учете должно быть оперативное выявление отклонений от норм расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов до или в процессе производства продукции, что значительно повышает возможности осуществления контрольных функций работниками учета.

Выше шла речь не только о прямых затратах, но и о большой доле косвенных расходов.

Неоднократно подчеркивалась необходимость подразделения расходов, связанных с обслуживанием производства и управлением, на переменные (условно-переменные) и постоянные (условно-постоянные). Последние неред-

ко стали называть периодическими в связи с тем, что их лучше соотносить не столько с производством продукции, сколько с периодом, в котором они произведены.

Практика подразделения расходов на переменные (производственные, технологические) и постоянные (периодические) довольно широко распространена на предприятиях стран с развитой, рыночной экономикой. В пользу такого подразделения говорят зависимость первых от объема производства и возможность нормирования их на единицу продукции (они в себестоимости занимают значительный удельный вес), а следовательно, учета и контроля за соответствием фактических расходов нормативным.

В последнее время в связи с рекомендациями исчислять сокращенную (ограниченную) производственную себестоимость стало возможным и у нас применять другие методы учета затрат и калькулирования себестоимости.

Один из таких методов - **директ-костинг** - известен на предприятиях стран с развитой рыночной экономикой. Его сущность заключается в том, что себестоимость продукции определяют в объеме прямых затрат, а накладные расходы относят непосредственно на счета реализации (работ, услуг). Если необходимо исчислить себестоимость для расчета продажной цены и прогнозирования производства этой продукции, всегда есть условия для прибавления к сокращенной себестоимости доли накладных расходов по установленным на предприятии нормам.

Приведенная примерная классификация методов учета и калькулирования себестоимости продукции определена применительно к основному производству. Во вспомогательных производствах также используется ряд методов. Следует учитывать, что на предприятии может одновременно применяться несколько методов. Так, на машиностроительном заводе, ведущем учет и калькулирование себестоимости продукции по нормативному методу, в литейном цехе может использоваться попередельный, а в ремонтно-механическом – позаказный метод. В отраслевых инструкциях и методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции указываются методы, рекомендуемые к применению на предприятиях отрасли.

Цель изложения сущности методов учета и калькулирования - познакомить с основными методами (повторяем, их много, а было рассказано только о нескольких) и подсказать, какой информацией следует располагать для надлежащего выполнения функций управления.

## **12. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ЕЕ ОЦЕНКА**

### **12.1. Состав продукции (работ, услуг)**

Готовая продукция – это конечный результат производственного цикла. Реализация готовой продукции завершает оборот хозяйственных средств и определяет эффективность производства ( $D-T-D'$ ). Если  $D'$  больше  $D$ , то получается прибыль. Сумма прибыли от реализации продукции подсчитывается бухгалтерией больших и средних предприятий ежемесячно, а малых ежеквартально.

Продукцией в широком смысле слова являются изделия и продукты, полностью законченные обработкой в данной организации. Изготовленные изделия относятся к готовой продукции данного отчетного периода, если они переданы на склад.

**Готовая продукция** – это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.

Продукты и изделия, не прошедшие всех фаз обработки и не принятые службой технического контроля, учитываются в составе *незавершенного производства*.

Как правило, вся готовая продукция должна быть сдана на склад сбыта в подотчет материально ответственному лицу. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и продукции, которые не могут быть сданы на склад по техническим причинам. Они принимаются представителем заказчика на месте изготовления, комплектации или сборки.

Учет продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

**Натуральные показатели**, характеризующие количество, объем и вес продуктов в соответствии с их физическими свойствами, используют для количественного учета готовых изделий.

**Условно-натуральные измерители** необходимы для получения обобщенных показателей по учету однородной продукции. Количество такой продукции по видам пересчитывают с помощью определенных коэффициентов в условный вес, сорт, типоразмер и т. п.

**Стоимостным (ценностным) показателем** произведенной продукции является объем товарной продукции. Она может оцениваться в ожидаемой (плановой, нормативной) и фактической производственной себестоимости, по нормативной стоимости обработки, по прямым статьям расходов, в рыночных (биржевых) ценах.

Основная задача учета состоит в полном и правильном оприходовании готовых изделий и продуктов, обеспечении их сохранности, своевременности отгрузки, в контроле за выполнением договоров и обязательств по поставкам продукции потребителям.

Поступление из производства готовой продукции оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными и сводными документами.

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения обычно ведут аналогично учету материальных запасов. В последнее время многие организации применяют бескарточный метод учета готовой продукции. При данном методе с помощью ЭВМ ежедневно составляют оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции относительно складов и других мест хранения. Остатки готовой продукции периодически инвентаризируют.

На автоматизированных складах вместо карточек складского учета используют, как правило, оперативные машинограммы и видеограммы остатков и движения готовой продукции по каждому наименованию и виду.

Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют номенклатуру - ценник. Помимо ценника, разрабатываются справочники продукции, содержащие сведения об облагаемой и необлагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

## 12.2. Оценка готовой продукции

Готовая продукция, выполненные работы и оказанные услуги в бухгалтерском учете могут оцениваться по одному из следующих вариантов:

**по фактической производственной или сокращенной себестоимости** продукции, равной соответственно сумме всех затрат на ее изготовление, или по прямым статьям расходов. Первый способ оценки применяется сравнительно редко, в основном на предприятиях индивидуального производства. По сокращенной себестоимости целесообразен учет в



производствах массовой продукции;

**по плановой (нормативной) производственной себестоимости** - при этом определяют и отдельно учитывают отклонения фактической производственной себестоимости за отчетный месяц от плановой (нормативной) себестоимости. Положительной стороной расчета товарного выпуска по указанной себестоимости является единство оценки в текущем учете, при планировании и составлении отчетности. Однако если плановая (нормативная) себестоимость в течение года часто изменяется, приходится выполнять довольно трудоемкую работу по уточнению оценки остатков готовой продукции;

**по учетным ценам** - обособленно учитывается разница между фактической себестоимостью и учетной ценой. До последнего времени это был наиболее распространенный вариант оценки готовой продукции. Его преимущество реализуется при сравнительно устойчивых ценах и проявляется в возможности сопоставления оценки продукции в текущем учете и отчетности, что важно для контроля за правильным определением объема товарного выпуска;

**по продажным (рыночным) ценам и тарифам** (с учетом налога на добавленную стоимость). Этот вид оценки используют в условиях относительной стабильности цен и тарифов. При данном варианте оценки необходимо обособленно учитывать сумму налога на добавленную стоимость.

При использовании в учете готовой продукции учетных цен и плановой (нормативной) себестоимости возникает необходимость исчисления отклонений товарного выпуска в оценке по учетным ценам от его фактической производственной себестоимости. Это позволяет независимо от вида оценки в текущем учете определить в конечном счете фактическую себестоимость отгруженной и отпущенной в порядке реализации продукции (работ, услуг), а также остатков готовых изделий на складах к концу месяца.

Расчет обычно производится по средневзвешенному проценту, исчисленному как отношение фактической себестоимости остатка продукции на начало месяца, и продукции, выпущенной из производства в данном месяце, к стоимости этого же объема продукции в учетных ценах. Расчет фактической себестоимости готовой продукции и товаров отгруженных показан в табл. 6.

Данные об остатках готовой продукции на начало месяца берут из аналогичной ведомости (машинограммы) за прошлый месяц или из регистров текущего учета. Стоимость поступившей из производства продукции определяют по учетным ценам на основе данных аналитического учета ее оприходования. Средневзвешенный коэффициент отношения фактической производственной себестоимости к стоимости продукции по учетным ценам  $\gamma$  исчисляется по формуле:

$$\gamma = \frac{\sum_{i=1}^n p_i q_i + \sum_{i=1}^n p_2 q_2 + \dots + \sum_{i=1}^n p_n q_n}{\sum_{i=1}^n p_i k_i + \sum_{i=1}^n p_2 k_2 + \dots + \sum_{i=1}^n p_n q_n},$$

где  $p_1, p_2, \dots, p_n$  - остаток и количество поступившей продукции в течение месяца;

$q$  - фактическая производственная себестоимость остатка и каждой группы поступления готовой продукции;

$k$  - учетная цена единицы продукции.

Современный Гуманитарный Университет

(тыс. руб.)

Показатели	Готовая продукция, выполненные работы и услуги	
	по учетным ценам	по фактической производственной себестоимости
Остаток на начало месяца	6 000	5 100
Поступило из производства	22 900	18 200
Поступило в порядке возврата	-	-
Прочие поступления	1 100	700
Итого	30 000	24 000
Отношение фактической производственной себестоимости остатка и поступления в течение месяца к их стоимости по учетным ценам, %	$\frac{24000 \cdot 100}{30000} = 80$	
Отгружено и отпущено в порядке реализации	25 000	20 000
Израсходовано без отражения на реализации	-	-
Остаток на конец месяца	5 000	4 000

В нашем примере по готовой продукции, выполненным работам и оказанным услугам  $\gamma = 0,80$ , т.е.  $(24\ 000 : 30\ 000)$ . Этот коэффициент умножают на стоимость отгруженной и отпущенной в порядке реализации продукции и ее остатка на конец месяца по учетным ценам. Полученный результат приравнивают к фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции и ее переходящего остатка – это 20 000 тыс. руб.  $(25\ 000 \cdot 0,80)$ .

Отклонения стоимости продукции в оценке по учетным ценам и плановой (нормативной) себестоимости от фактической производственной себестоимости находят путем их сопоставления. Отрицательная сумма отклонений фиксируется методом красного сторно, положительная – обычной записью.

### 12.3. Синтетический учет готовой продукции

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 40 "Готовая продукция". Этот счет используется предприятиями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 "Товары". Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также не отражают



на счете 40 “Готовая продукция”. Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 46 “Реализация продукции (работ, услуг)”. Продукция, подлежащая сдаче на месте и неоформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 40 “Готовая продукция” не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 37 “Выпуск продукции (работ, услуг)” и с использованием счета 37.

При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 40 по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции ведут, как правило, по учетным ценам (плановой себестоимости, оптовым ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий и учитываемых на отдельном аналитическом счете.

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 40 “Готовая продукция” и кредиту счета 20 “Основное производство”.

По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции, определяют отклонение фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20 “Основное производство” в дебет счета 40 “Готовая продукция” способом дополнительной бухгалтерской проводки или способом “красное сторно”.

Если готовая продукция полностью используется на самом предприятии, то ее можно приходить по дебету счета 10 “Материалы” и других аналогичных счетов с кредита счета 20 “Основное производство”.

Сельскохозяйственные предприятия учитывают движение сельскохозяйственной продукции в течение года по плановой себестоимости, а по окончании года доводят ее до фактической себестоимости.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от принятого предприятием метода учета реализации продукции списывают по учетным ценам с кредита счета 40 “Готовая продукция” в дебет счетов 45 “Товары отгруженные” или счета 46 “Реализация продукции (работ, услуг)”. По окончании месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 40 дополнительной проводкой или способом “красное сторно” в дебет счетов 45 или 46.

Готовую продукцию, переданную другим предприятиям для реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 40 в дебет счета 45 “Товары отгруженные”.

## **13. УЧЕТ ОТГРУЗКИ ПРОДУКЦИИ**

### **13.1. Договорные отношения**

**Отгрузка (отпуск) продукции** в порядке реализации производится в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи как товаров через розничную торговлю. В договорах на поставку готовых изделий указывают наименование, количество, ассортимент и качество поставляемой продукции (по маркам, видам, профилям и т. д.), цены, скидки, накладки, порядок расчетов, платежные и почтовые реквизиты поставщика и покупателя, а при необходимости и другие условия. Договоры заключаются с предприятиями-потребителями или посредническими организациями (снабженческо-сбыто-

выми, оптовой и розничной торговли и др.), как правило, на продолжительное время.

В ряде случаев, например при экспорте продукции, помимо перечисленных выше условий, в договорах может быть предусмотрен момент перехода права владения, пользования, распоряжения продукцией (товарами) и риска ее случайной гибели во время перемещения от поставщика к покупателю (заказчику).

В качестве договаривающихся сторон могут выступать физические и юридические лица.

Сроки поставки обычно предусматриваются в договоре. Если их нет или они не вытекают из существа и целей договора, покупатель имеет право требовать поставки в любое время.

Бухгалтерия вместе со службой маркетинга (сбыта) призвана контролировать своевременность и полноту оплаты счетов покупателями, чтобы организация могла выполнить все условия договоров поставки и реализации продукции.

Временем исполнения обязательств по однородной поставке считается дата составления приема-сдаточного акта или расписки в получении продукции, а при отгрузке изделий иногороднему покупателю - день их сдачи транспортным организациям или органам связи (почтовому отделению).

**Оперативный учет отгрузки** ведет служба сбыта в специальных карточках, журналах или книгах. При использовании ЭВМ составляют машинограмму ежедневной отгрузки продукции.

### **13.2. Документальное оформление отгрузки продукции**

На отпускаемую продукцию выписывают приказ-накладную или другой документ (извещение об отправке, приказ на отпуск и т. п.), в которых указывается наименование, номенклатурный номер, сорт, размер, количество упаковок, изделий, наименование и адрес получателя.

Разные виды накладных и счетов – это обязательные документы на отпуск продукции покупателю. Особое место среди них занимает счет-фактура. Это документ, который, помимо основной нагрузки в качестве счета, несет на себе также не менее важную нагрузку по учету налога на добавленную стоимость (НДС).

На основании документации о фактическом отпуске (отгрузке) выписывают в нескольких экземплярах платежное поручение (счет-платежное поручение). Одно из них с приложением транспортных документов передается (отправляется) покупателю для оплаты, а другое прикладывается к документам при передаче их в банк на инкассо. Если условием договора поставки является предварительная оплата продукции, покупатель переводит платежным поручением на счет поставщика причитающуюся ему сумму.

В сумму платежа входят, кроме стоимости продукции по договорным ценам, стоимость дополнительно оплачиваемой тары и упаковки, а также транспортные расходы, если они подлежат возмещению покупателями. Доставка продукции однородным покупателям осуществляется, как правило, автомобильным транспортом. Иногородним потребителям продукция доставляется наиболее экономичным для поставщика и покупателя видом транспорта (железнодорожным, водным, автомобильным или авиационным).

Транспортные расходы за доставку продукции относят на поставщика или покупателя в зависимости от того, как это предусмотрено в договоре поставки. Выписка расчетных документов на оплату отгруженной (отпущенной) продукции должна быть максимально полной и оперативной. В большинстве случаев продукция учитывается как отгруженная с момента вывоза ее с территории предприятия до оплаты покупателями и заказчиками.

### **13.3. Синтетический учет отгрузки продукции**

Отгруженная или сданная на месте изготовления продукция, расчетные документы за которую предъявлены покупателями (заказчиками) в момент приобретения, списывается в порядке реализации со счета 40 "Готовая продукция" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Если договором поставки предусмотрен разрыв во времени в момент перехода права владения, пользования, распоряжения отгруженной продукцией и риска ее случайной гибели при передаче ее от изготовителя к покупателю, для учета стоимости этой продукции с момента ее отгрузки до оплаты используется бухгалтерский счет 45 "Товары отгруженные". При отгрузке товаров они отражаются по дебету счета 45 "Товары отгруженные" и кредиту счета 40 "Готовая продукция", а по мере оплаты на фактическую производственную или нормативную (плановую) себестоимость реализованных изделий - по дебету счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" и кредиту счета 45 "Товары отгруженные".

Если предприятие отражает реализацию продукции (товаров, работ, услуг) по мере оплаты покупателем (заказчиком) расчетных документов, то счет 45 "Товары отгруженные" используется для обобщения информации о наличии и движении всей массы отгруженной продукции, выполненных работ и услуг. При этом принятые на учет по счету 45 "Товары отгруженные" суммы списывают в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" при оплате расчетных документов покупателем или заказчиком.

## **14. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ**

Выручка от реализации изготовленных предприятием изделий, выполненных работ и оказанных услуг характеризует величину реализованной продукции (работ, услуг).

Реализованной считается продукция, работы и услуги, проданные на рынке, а моментом реализации – время перехода права собственности на товар. В нашей стране в настоящее время у большинства организаций моментом реализации признается факт (дата) оплаты счета за продукцию и услуги или поступления денег в кассу.

В то же время согласно нормативным документам по учету и отчетности в Российской Федерации разрешается считать реализованной отгруженную, отпущенную покупателю продукцию с момента отгрузки и передачи ему расчетных документов.

Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями (заказчиками). Целью отражения хозяйственных операций по реализации на счетах бухгалтерского учета является выявление финансового результата от реализации продукции (работ, услуг). Финансовый результат рассчитывается ежемесячно на основании документов, подтверждающих реализацию продукции (работ, услуг).

Для учета реализации используется бессальдовый счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Порядок синтетического учета реализации продукции зависит от выбранного организацией метода учета реализации продукции.

При определении выручки по моменту оплаты отгруженной продукции, широко используемому в нашей стране до настоящего времени, для учета отгруженной, но еще не реализованной продукции используют синтетический счет 45 "Товары отгруженные". В этом случае отгруженную готовую продукцию списывают с кредита счета 40 "Готовая продукция" или счета 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в дебет счета 45 "Товары отгруженные".



нормативной или плановой себестоимости списывают с кредита счета 37 в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" дополнительной бухгалтерской проводкой или способом "красное сторно".

В дебет счета 45 "Товары отгруженные" списывают также транспортные расходы за отгрузку, произведенные за счет покупателей.

При первом методе реализации продукция считается реализованной, если она отгружена или передана покупателю и платежное требование поставщика оплачено полностью.

В соответствии с новым Планом счетов общехозяйственные расходы предприятия могут быть списаны с кредита счета 26 "Общехозяйственные расходы" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". В этом случае фактическую производственную себестоимость продукции исчисляют без учета общехозяйственных расходов. На счете 46 общехозяйственные расходы будут отражаться отдельной статьей. Появление этой статьи вызывает необходимость использования нового для отечественной практики термина - "предельный (мержинальный) доход".

Величину мержинального дохода определяют путем вычитания из выручки от реализации продукции (за вычетом налога на добавленную стоимость) суммы фактической производственной себестоимости реализованной продукции. Прибыль от реализации продукции исчисляют вычитанием из мержинального дохода общехозяйственных и коммерческих расходов.

Если организация определяет выручку от реализации продукции в момент ее отгрузки или отпуска покупателю, то счет 45 "Товары отгруженные" при обычных условиях поставки не используется. Для организации-продавца отгруженная или отпущенная продукция считается реализованной, и ее списывают следующей бухгалтерской записью:

дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", кредит счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывают в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" с кредита счета 40 "Готовая продукция".

С суммы выручки предприятия исчисляют налог на добавленную стоимость и акцизный налог (по установленному перечню товаров). Суммы исчисленного налога на добавленную стоимость отражают по дебету счета 46 и кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом".

Поступившие платежи за реализованную продукцию отражают по дебету счета 51 "Расчетный счет" и других счетов с кредита счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Если договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права владения, пользования, распоряжения отгруженной продукцией и риска случайной гибели от предприятия к покупателю (например, при экспорте продукции), то для учета такой отгруженной продукции используют счет 45 "Товары отгруженные". При отгрузке указанной продукции ее списывают с кредита счета 40 "Готовая продукция" в дебет счета 45 "Товары отгруженные".

После получения извещения о передаче права владения и распоряжения отгруженной продукцией покупателю поставщик списывает ее с кредита счета 45 "Товары отгруженные" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Следует отметить, что метод реализации продукции по отгрузке пока не получил широкого распространения в нашей стране (кроме строительной промышленности), хотя он повсеместно используется в международной практике.

В последнее время широко применяется предварительная оплата намечаемой к поставке готовой продукции. При предоплате сумму поступивших платежей отражают в бухгалтерском учете до момента отгрузки продукции как кредиторскую задолженность и оформляют следующей бухгалтерской записью:

*дебет счета 51 "Расчетный счет",  
кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".*

После отгрузки продукции она считается реализованной и списывается с кредита счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" в дебет счета 62.

Если предварительная оплата выступает в форме авансового платежа и непосредственно не связана с конкретным счетом-фактурой, поступившие платежи отражают по кредиту счета 64 "Расчеты по авансам полученным".

Покупатель может отказаться от оплаты отгруженной в его адрес продукции, если груз послан ошибочно, с нарушением сроков поставки, низкого качества и по другим причинам. В этом случае в бухгалтерии поставщика составляют обратную запись по отгрузке продукции.

При методе реализации продукции по оплате дебетуют счет 40 "Готовая продукция" и кредитуют счет 45 "Товары отгруженные". При методе реализации продукции по отгрузке составляют две проводки:

*дебет счета 40 "Готовая продукция", кредит счета 46 "Реализация готовой продукции (работ, услуг)",*

*дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".*

## **15. УЧЕТ КОММЕРЧЕСКИХ РАСХОДОВ**

*Коммерческие (внепроизводственные) расходы* представляют собой затраты по отгрузке и реализации продукции и поэтому учитываются в составе ее полной себестоимости. Они, в частности, включают:

стоимость тары, приобретаемой на стороне, при затаривании на складах, оплату упаковки изделий сторонними организациями, расходы на ремонт и содержание тары, если ее стоимость входит в договорную (продажную) цену продукции и оплате покупателем не подлежит;

расходы на доставку продукции до пункта, обусловленного договором, погрузку ее в транспортные средства, оплату услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор и др. (кроме тех случаев, когда эти расходы возмещаются покупателями сверх цены на продукцию);

оплату услуг в соответствии с заключенными договорами торгово-комиссионных (факторинговых) и других аналогичных операций;

комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым организациям в соответствии с договорами;

затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати, по телевидению, буклеты и проспекты, каталоги, пресс-релизы и т. п.

прочие расходы по сбыту (связанные с анализом качества готовой продукции, маркетинговой деятельностью и т. п.).

Не относятся к коммерческим расходам стоимость тары и затраты на упаковку изделий, если она происходит в цехах, изготавливающих продукцию, и является составной частью процесса производства.

Учет коммерческих расходов ведут на одноименном собирательно-распределительном счете по статьям затрат: расходы на тару и упаковку, расходы на транспортировку продукции, комиссионные сборы, расходы на рекламу и прочие расходы по сбыту. Ученные на счете 43 "Коммерческие расходы" суммы распределяют по видам реализованной продукции и включают в ее полную себестоимость. На продукцию, отпущенную своему капитальному строительству, непромышленным производствам и хозяйствам, коммерческие расходы не относятся.

Расходы на рекламу списывают на счет 43 в сумме фактических расходов. Однако для целей налогообложения они принимаются в пределах установленных нормативов.



Синтетический учет коммерческих расходов ведут на счете 43 “Коммерческие расходы”. По дебету этого счета учитывают коммерческие расходы с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

*счет 10 “Материалы”* – на стоимость израсходованной тары,

*счет 23 “Вспомогательные производства”* – на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия,

*счет 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”* – на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями,

*счет 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”* – на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

Аналитический учет по счету 43 ведут в ведомости № 15 учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов по указанным выше статьям расходов.

По истечении каждого месяца внепроизводственные расходы списывают на себестоимость реализованной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему реализованной продукции по оптовым ценам предприятия или другим способом.

Списание внепроизводственных расходов оформляют следующей бухгалтерской записью:

*дебет счета 46 “Реализация продукции (работ, услуг)”*,

*кредит счета 43 “Коммерческие расходы”*.

Если в отчетном месяце реализуется только часть выпущенной продукции, то сумму коммерческих расходов распределяют между реализованной и нереализованной продукцией пропорционально их производственной себестоимости или другим способом.

## 16. ОПЕРАТИВНЫЙ УЧЕТ ВЫПОЛНЕНИЯ ДОГОВОРОВ ПОСТАВКИ

Изготовленную продукцию организация должна отправить потребителю в точном соответствии с количеством, сроками и другими условиями, предусмотренными в договорах поставки. Совокупность объемов предстоящей в отчетном периоде отгрузки готовой продукции по разным покупателям является для предприятия-поставщика его обязательствами по поставкам. Выполнение этих обязательств обеспечивает ритмичную работу организаций всех отраслей народного хозяйства и бесперебойное снабжение населения товарами народного потребления.

Поскольку отгрузка и отпуск продукции разным потребителям производятся, как правило, в течение года неоднократно и в разное время, необходим оперативный учет и контроль за выполнением договоров поставки. Он осуществляется по данным ведомостей отгрузки и реализации готовых изделий, составляемых по покупателям и номенклатуре реализуемой продукции (работ, услуг) следующей формы:

Фондо- держа- тель	Покупа- тель	Код изде- лий	Наименова- ние	Ед. изме- рения	Количество			
					по договору		фактически	
					за месяц	с начала года	за месяц	с начала года
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Современный Гуманитарный Университет

Продолжение

Стоимость в ценах реализации				Отклонения с начала года	
по договору		фактически			
за месяц	с начала года	за месяц	с начала года	количество	сумма
10	11	12	13	14	15

При использовании ЭВМ количество ведомостей может быть больше, а степень их детализации - выше. Во всех случаях размеры недопоставки в номенклатуре и ассортименте определяются нарастающим итогом с начала года.

С контролем за выполнением договоров поставки тесно связан оперативный учет отгрузки и реализации продукции. Он осуществляется на основе журналов (ведомостей, машинограмм) ежедневного учета отгрузки и реализации готовой продукции. В регистре оперативного учета отгрузки указывают дату, номер платежного поручения, адрес покупателя, дату выписки расчетного документа, наименование (номенклатурный номер) продукции, расчетный и фактический сроки оплаты и ее величину.

По данным регистров оперативного учета составляют накопительные ведомости выпуска, отгрузки и реализации продукции нарастающим итогом с начала месяца и года.

Оперативные данные об отгруженной, но не оплаченной в срок продукции получают на любую дату в соответствующей группировочной ведомости или машинограмме. По этим данным выясняется причина задержки платежа, принимаются меры по его ускорению. Тем самым работники, на которых возложены эти функции, оказывают непосредственное воздействие на эффективность финансовой деятельности организации.

## 17. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Основная задача инвентаризации готовой продукции - проверить соответствие фактического наличия готовых изделий на складе и в отгрузке учетным данным. Одновременно выявляют изделия, не оформленные сдаточными накладными, факты пересортицы, порчи, излишки и недостачи готовой продукции, проверяют документальную обоснованность остатка средств по счету 45 "Товары отгруженные", выявляют неполную или просроченную оплату выставленных счетов.

Порядок проведения инвентаризации готовой продукции такой же, как и по другим материальным ценностям, входящим в состав оборотных средств. Некоторое различие состоит в том, что готовые изделия в ряде случаев хранятся не только на складах самой организации, но и в структурных подразделениях (цехах, цеховых кладовых) и в других организациях на ответственном хранении. В бухгалтерском учете и в инвентаризационных описях их отражают отдельно, но как единое целое. Поскольку движение готовых изделий происходит, как правило, интенсивнее, чем сырья и материалов, инвентаризацию продукции следует проводить в сжатые сроки. При этом проверяют не только наличие готовых изделий путем их обмера, взвешивания, обмера, но и их комплектность, сортность и другие качественные характеристики. В инвентаризационных описях кроме кода, наименования и



количества готовой продукции указывают их номенклатурный номер, марку, сорт и другие отличительные признаки, предусмотренные в стандартах и технических условиях на готовую продукцию.

На залежалую и неполноценную продукцию составляют отдельные описи. Изделия, пришедшие в негодность, в описи не включают. На них составляют специальный акт, в котором указывают причины и виновников порчи готовой продукции, сумму потерь от порчи.

Изделия, поступившие во время инвентаризации, принимают в присутствии инвентаризационной комиссии и включают в отдельную опись. Отдельно записывают и товары, числящиеся в отгрузке или оплаченные, но не вывезенные покупателями. Тара для упаковки и хранения инвентаризируется вместе с готовой продукцией по видам, целевому назначению и категориям (новая и бывшая в употреблении).

Инвентаризационные описи на отгруженные товары и поставки, не оплаченные в срок покупателями, составляют по каждой отгрузке в отдельности. В них указывают наименование товара и покупателя, дату отгрузки, дату выписки расчетных документов, их номера и суммы в них. Готовая продукция, хранящаяся на складах других организаций, включается в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих материальных ценностей на ответственное хранение.

## **18. УЧЕТ ТОВАРООБМЕННЫХ (БАРТЕРНЫХ) СДЕЛОК**

Под товарообменными бартерными сделками понимаются совершаемые при осуществлении торговой деятельности сделки, предусматривающие обмен эквивалентными по стоимости товарами, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности (далее именуются — бартерные сделки). К бартерным не относятся сделки, предусматривающие использование при их осуществлении денежных или иных платежных средств.

Бартерные сделки совершаются в простой письменной форме путем заключения двустороннего договора мены, который должен соответствовать следующим требованиям:

- а) иметь дату и номер;
- б) оформляться в виде одного документа (за исключением бартерных сделок, заключаемых в счет выполнения международных соглашений, — в этом случае допускается оформление договора в виде нескольких документов, в которых должны содержаться сведения, позволяющие отнести договор к конкретному соглашению, а также установить взаимосвязь этих документов в целях определения условий исполнения бартерной сделки);
- в) тщательно конкретизирован, т.е. указаны:
  - номенклатура, количество, качество, цена товара по каждой товарной позиции, сроки и условия экспорта, импорта товаров;
  - перечень работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, их стоимость, сроки выполнения работ, момент предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности;
  - перечень документов, представляемых российскому лицу для подтверждения выполнения работ, предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности;
  - порядок удовлетворения претензий в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения сторонами условий договора;
  - порядок учета товарообменных операций.

### **ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ**

- 1. Составьте логическую схему базы знаний по теме курса.*

2. Восстановите пропущенные элементы в схемах.

Схема 1

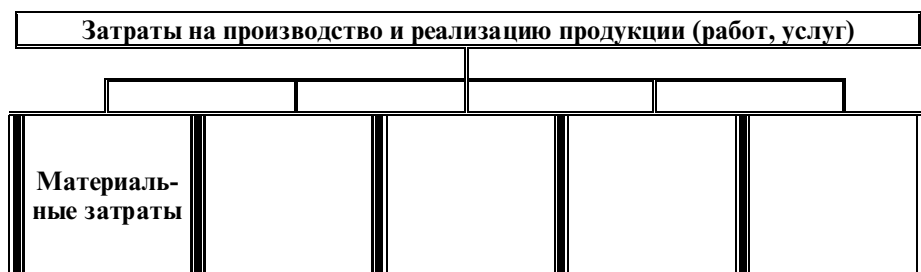


Схема 2

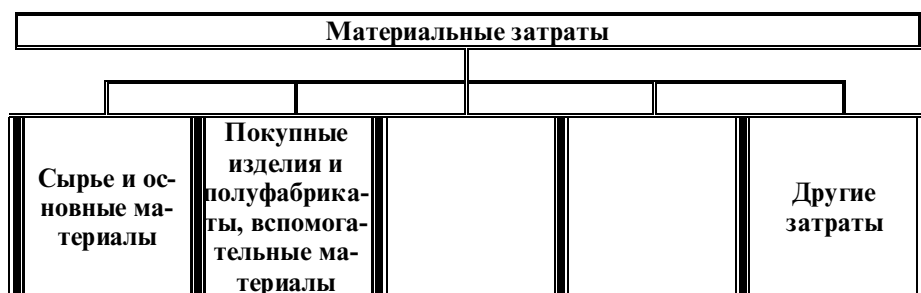


Схема 3



3. Установите соответствие между понятиями (табл. 1).

Таблица 1

№ п/п	Признаки классификации	Подразделение затрат
1	По отношению к производственному (технологическому) процессу	На планируемые и непланируемые
2	По отношению к объему производства	На производственные и внепроизводственные (коммерческие)
3	По единству состава	На прямые и косвенные
4	По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции	На переменные и постоянные
5	По участию в производственном процессе	На производительные и непроизводительные
6	По целесообразности расходования	На текущие и единовременные
7	По возможности охвата планом (нормированием)	На одноэлементные и комплексные
8	По периодичности возникновения	На основные и накладные

4. На основе данных для выполнения задания произвести группировку затрат.

В процессе своей деятельности ЗАО «Лидер» понесло следующие расходы (табл. 2):

№ п/п	Состав затрат	Сумма, руб.
1	Материалы (основные)	12 300
2	Возвратные отходы	- 300
3	Вспомогательные материалы	1 500
4	Транспортно-заготовительные расходы	1 500
5	Зарплата производственных рабочих	5 000
6	Потери от брака	200
7	Амортизационные отчисления основных средств	400
8	Затраты на работы производственного характера, выполненные сторонним организациям	4 000
9	Оплата путевок на лечение и отдых	2 000
10	Содержание комнаты отдыха	300

11	Отчисления в фонды социального страхования	2 200
12	Расходы на командировки сверх норм, установленных законодательством	4 000
13	Затраты на ремонт детского сада	5 200
14	Зарплата воспитателям детского сада	2 500
15	Амортизационные отчисления на ремонт здания детского сада	400
16	Расходы на благоустройство микрорайона	1 200
17	Расходы на рекламу	500

Группировку затрат произвести в таблице следующей формы (табл. 3).

Таблица 3

№ п/п	Затраты, включаемые в себестоимость продукции	Сумма, руб	№ п/п	Затраты, возмещаемые за счет прибыли	Сумма, руб

## ТРЕНИНГ УМЕНИЙ

### Пример выполнения задания тренинга на умение № 1

#### Задание

На московском метизном заводе “Пролетарский труд” при производстве болтов и гаек фактический расход материала на выпуск двух изделий составил 81 кг. Гек выпущено 4200 при норме расхода металла на 1 гайку – 8 г; болтов выпущено 3800 при норме расхода материала 10 г.

Определите фактический расход материала по изделиям.

#### Решение

1. Определение фактического расхода материала на весь выпуск  $P_{\phi}$ , который составил 81 кг (известен из условия задания).

2. Определение количества выпущенных изделий  $Q_j$ : гек выпущено 4200; болтов 3800 (известно из условия задания).

3. Определение нормативного расхода материала на изделие  $P_{nj}$ . В соответствии с условием задания расход материала на 1 гайку 8, на 1 болт 10 г (известен из условия задания).

4. Определение нормативного расхода материала на фактический выпуск ( $Q_j \cdot P_{nj}$ ): на гайки пошло 33,6 кг металла, т.е.  $(4200 \cdot 0,008)$ , на болты – 38 кг, т.е.  $(3800 \cdot 0,01)$ .

5. Расчет процента (соотношения) экономии или перерасхода:

$$\frac{P_{\phi}}{\sum Q_{nj} \cdot P_{nj}} = \frac{81}{33,6 + 38} = 1,13$$

6. Расчет фактического расхода материала на гайки и болты:

для гек  $P_{\phi_j} = 1,13 \cdot 33,6 = 38$  кг;

для болтов  $P_{\phi_j} = 1,13 \cdot 38,0 = 43$  кг.

*Решите самостоятельно следующие задания на умение № 1:*

#### Задание 1

В ателье ЗАО “Каприз” шьют комплекты постельного белья (фактический расход материала составил 200 м). Пододеяльников сшито 25 при норме расхода 4м ткани, простыней – 25 при норме расхода 2м, наволочек – 25 при норме расхода – 1м.

Определите фактический расход по изделиям.

### *Задание 2*

В столярной мастерской фактический расход материалов на выпуск стульев и табуреток составил  $12\text{ м}^3$ . Табуреток выпущено 30 при норме расхода  $0,1\text{ м}^3$  древесины, стульев - 40 при норме расхода  $0,15\text{ м}^3$ .

Определите фактический расход материала по изделиям.



## Пример выполнения задания тренинга на умение № 2

### Задание

ЗАО “Мармелад” занимается выпечкой кондитерских изделий. Нормативная себестоимость торта “Марика” составила 35 руб. При изготовлении партии из 50 тортов выявлены следующие отклонения: перерасход по маслу и сахару составил 200 руб., перерасход по зарплате 40 руб., экономия на коммерческих расходах составила 60 руб.

Определите фактическую себестоимость торта “Марика”.

### Решение

1. Определение нормативной себестоимости торта.  $H_c$  составила 35 руб. (известна из условия задания).

2. Определение отклонений от норм  $O_n$  при изготовлении торта:

$$O_n = (200:50) + (40:50) - (60:50) = 3,6 \text{ руб.}$$

3. Определение изменения норм  $I_n$  - в соответствии с условием задания  $I_n = 0$ .

4. Расчет фактической себестоимости торта “Марика” по формуле:

$$\Phi_c = H_c + O_n + I_n = 35 + 3,6 + 0 = 38,6 \text{ руб.}$$

*Решите самостоятельно задания на умение № 2:*

### Задание 1

Определите фактическую себестоимость всего выпуска продукции и ее единицы, используя нормативный метод учета затрат (вспомните расчет фактической себестоимости), располагая следующими данными: нормативная себестоимость единицы продукции – 1200 руб., объем выпуска – 500 ед.; затраты отчетного месяца составили перерасход в сумме 1200, экономию - в сумме 9000 руб.; незавершенное производство на начало месяца – 100 ед. с нормативной себестоимостью за 1 ед. 1220 руб.

## *Задание 2*

Полное товарищество “Николаев и Компания” занимается производством пиццы. Нормативная себестоимость пиццы составила 22 руб. При изготовлении партии из 30 пицц выявлены перерасходы (в руб.): по сыру и грибам он составил 50, по маслу и соусу – 30, по зарплате, отчислениям в фонды социального страхования и обеспечения, а также по налогам, исчисленным от зарплаты, – 60; экономия по расходам на рекламу составила 40 руб.

Определите фактическую себестоимость пиццы.

## **Пример выполнения задания тренинга на умение № 3**

### **Задание**

Товарищество на вере “Серов и Компания” выпускает женские велосипеды. За I квартал было выпущено 150 велосипедов, фактическая производственная себестоимость составила 127500 руб.

Определите себестоимость одного велосипеда.

### **Решение**

1. Определение фактической производственной себестоимости  $\Phi_c$ , она составила в соответствии с условием задания = 127500 руб.

2. Определение количества готовой выпущенной продукции. Известно из условия задания:  $K_j = 150$  шт.

3. Расчет себестоимости единицы продукции по формуле:

$$\Phi_{cj} = \frac{\Phi_c}{K_j} = \frac{127500}{150} = 850 \text{ руб.}$$

*Решите самостоятельно следующие задания на умение № 3:*

### **Задание 1**

В меховом ателье ООО “Незабудка” сшили партию из 15 шуб. При этом учтены следующие затраты (в руб.):

стоимость меха	14000
стоимость работы по раскрою и пошиву шуб	700
зарплата работников	3000
отчисления в фонды и налоги от зарплаты	3600
амортизационные отчисления на основные средства	200
Определите себестоимость одной шубы.	

### *Задание 2*

ОО «Крокус» выпустило 10 тортов. При их изготовлении сделаны следующие расходы (в руб.):

затраты на изготовление теста	200
затраты на приготовление крема	70
расходы по выпечке	50
расходы по украшению торта	30
Определите себестоимость одного торта.	

### Пример выполнения задания тренинга на умение № 4

#### Задание

Швейное предприятие “Сокол” продало оптом 100 рубашек, себестоимость каждой 25 руб. Выручка от продажи составила 3600 руб.

Определите финансовый результат.

Напишите бухгалтерские проводки, используя способ реализации по оплате.

Используйте приведенную ниже схему:

Номер операции	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1				
2				
3				
4				
5				

#### Решение

Номер операции	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Отгружена продукция покупателю по фактической себестоимости	45	40	2500
2	Поступила выручка за реализованную продукцию	51	46	3600
3	Начислена сумма НДС по реализованной продукции	46	68	600
4	Списана себестоимость отгруженной продукции	46	45	2500
5	Списан финансовый результат от реализации: прибыль	46	80	500

Решите самостоятельно следующие задания на умение № 4:

### Задание 1

ЗАО “Лидер” занимается пошивом женских туфель. За II квартал оно продало оптом 200 пар туфель, себестоимость каждой пары 350 руб. Выручка от продажи составила 90000 руб.

Определите финансовый результат.

Напишите бухгалтерские проводки, используя способ реализации по отгрузке.

Используйте приведенную ниже схему:

Номер операции	Краткое содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1				
2				
3				
4				
5				

### Задание 2

ООО “Надежда” занимается производством утюгов. За II квартал ООО “Надежда” продало оптом 150 утюгов, себестоимость каждого утюга составила 200 руб. При продаже фирма понесла коммерческие расходы за транспортировку и доставку утюгов, которые составили 500 руб.

Определите финансовый результат.

Напишите бухгалтерские проводки.

Способ реализации выберите самостоятельно.

### Пример выполнения задания тренинга на умение № 5

#### Задание

За 1997 год ЗАО “Сфера” выполнило работ на 10 млн. руб. и затратило при этом на рекламу в периодической печати 450000 руб.

Как Вы поступите – отнесете затраты на рекламу на себестоимость работ или возместите их за счет прибыли, оставшейся у предприятия после уплаты налогов?

#### Решение

В соответствии с письмом Минфина РФ от 06.10.92 № 94 (с соответствующими изменениями) предельные размеры расходов на рекламу в год установлены в зависимости от объема выручки от реализации продукции (работ, услуг).

ЗАО “сфера” выполнило работ на 10 млн. руб. Это больше 2 млн. руб., но меньше 50 млн. руб.

Определяем расходы на рекламу по формуле:

$$P_{\text{рек}} = 40 + V_{B_2} \cdot 0,01.$$

1. Определение выручки от реализации продукции:  $V_{B_2} = 10 - 2 = 8$  млн. руб.

2. Предельный размер расходов на рекламу  $P_{\text{рек}}$  равен 120000 руб., т.е.

$$40000 + 8000000 \cdot 0,01 = 40000 + 80000.$$

ЗАО “Сфера” может отнести расходы на рекламу на себестоимость продукции в размере 120000 руб., остальные затраты на рекламу фирма должна будет возместить за счет прибыли, а именно  $450000 - 120000 = 330000$  руб.

*Решите самостоятельно следующие задания на умение № 5:*

#### Задание 1

За 1997 год ОАО “Салют” выполнило работ на 60 млн. руб. и затратило при этом на рекламу 700 тыс. руб.

Как Вы поступите, отнесете затраты на рекламу на себестоимость продукции или возместите их за счет прибыли, оставшейся у фирмы после уплаты налогов?

### *Задание 2*

За 1997 год полное товарищество “Жданов и Компания” выполнило работ на 7 млн. руб. и затратило при этом на рекламу в периодическом издании 80 тыс. руб.

Как Вы поступите, отнесете затраты на себестоимость продукции или возместите их за счет прибыли, оставшейся у товарищества после уплаты налогов?



## ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ

### ПРИЛОЖЕНИЕ 1

#### Корреспонденции счетов по учету затрат на производство продукции

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Начислен износ (амортизация) оборудования и прочих основных средств цехов	23,25	02
Начислен износ (амортизация) основных средств общехозяйственного назначения	26	02
Начислен износ нематериальных активов	20,23,25,26	05
Списана фактическая себестоимость окончательного брака	28	20
Стоимость материалов, израсходованных на производство продукции (работ, услуг), обслуживание производства и управление, исправление брака по учетным ценам	20,23,25,26,28	10,15
Списаны отклонения фактической себестоимости от учетных цен израсходованных материалов на производство продукции (работ, услуг), обслуживание производства и управление, исправление брака	20,23,25,26,28	10, 16
Израсходованы малоценные и быстроизнашиваемые предметы в процессе производства по фактической себестоимости	20,23,25,26,28	12, 16
Начислен износ малоценных и быстроизнашиваемых предметов	20,23,25,26,28	13
Списана фактическая себестоимость окончательного брака	28	20
Отпущены в производство полуфабрикаты собственного производства	20	21
Списаны по назначению общепроизводственные расходы	20	25
Списаны по назначению общехозяйственные расходы:		
1 вариант	20	26
2 вариант	46	26
Списаны потери от брака продукции	20	28

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списываются расходы будущих периодов в части, относящейся к отчетному периоду	26	31
Оплачены транспортные расходы по использованию личного транспорта для служебных целей	26	50
Оплачены информационные, консультационные, аудиторские услуги:		
стоимость услуг	26	51
НДС	19	51
Акцептованы (оплачены) счета поставщиков услуг (газ, вода):		
стоимость услуг	20,23,25,26	60,51
НДС	19	60,51
Начислена арендная плата за помещения	23,25,26	76
Начислен НДС по арендной плате	19	76
Начислена заработная плата:		
основным производственным рабочим	20	70
рабочим вспомогательных производств	23	70
управленческому и обслуживающему персоналу:		
основных цехов	25	70
вспомогательных цехов	23	70
управления предприятия	26	70
Произведены отчисления на социальные нужды с заработной платы:		
основных производственных рабочих	20	69
рабочих, обслуживающего и управленческого персонала вспомогательных производств	23	69
обслуживающего и управленческого персонала основных цехов	25	69
обслуживающего и управленческого персонала предприятия	26	69
В том числе:		
в фонд социального страхования (5,4%)	20,23,25,26	69-1
в пенсионный фонд (28%)	20,23,25,26	69-2

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
в фонды медицинского страхования (3,6%)	20,23,25,26	69-3
в фонд занятости (1,5%)	20,23,25,26	69-4
Списаны на производство командировочные расходы	20,26	71
Списаны недостатки материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, выявленные:		
в цехах	25	84
на складах предприятия	26	84
Произведены отчисления в резерв на оплату отпусков рабочим:		
основного производства	20	89-1
вспомогательного производства	23	89-1
Произведены отчисления в резерв на выплату вознаграждения за выслугу лет:		
основным производственным рабочим	20	89-2
рабочим, обслуживающему и управленческому персоналу вспомогательных цехов	23	89-2
обслуживающему и управленческому персоналу основных цехов	25	89-2
обслуживающему и управленческому персоналу предприятия	26	89-2
Произведены отчисления в резерв на ремонт основных средств:		
оборудования и прочих объектов в цехах основного производства	25	89-3
оборудования и прочих объектов вспомогательных цехов	23	89-3
управления предприятия	26	89-3
Оприходованы отходы производства:		
основного	10	20
вспомогательного	10	23

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списывается фактическая производственная себестоимость продукции вспомогательных производств, сданных работ и оказанных услуг:		
1 вариант		
для основного производства	25	23
для управления предприятия	26	23
реализованных на сторону	46	23
2 вариант	37	23
Сданы на склад полуфабрикаты собственного производства	21	20
Списываются затраты по законченным и принятым этапам работ	46	20
Оприходована на склад готовая продукция по фактической производственной себестоимости:		
1 вариант	40	20
2 вариант	37	20
Списываются фактическая себестоимость сданных заказчику работ, оказанных услуг:		
1 вариант	45,46	20
2 вариант	37	20
Списывается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг	40,46	37
Списываются отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции, сданных работ и оказанных услуг	46	37

## ПРИЛОЖЕНИЕ 2

### Корреспонденции счетов по учету готовой продукции и ее реализации

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Оприходована готовая продукция	40	20,23,29
Оприходованы полуфабрикаты собственного производства, предназначенные для реализации в составе готовой продукции	40	21
Произведена дооценка готовой продукции	40	14
Произведена уценка готовой продукции	14	40
Переведена в состав материалов готовая продукция, предназначенная для собственных нужд	10	40
Возвращена готовая продукция в цех для доработки и т.п.	20,23,28	40
Оприходована готовая продукция по нормативной или плановой себестоимости (используется счет 37)	40	37
Списаны фактические затраты на производство продукции	37	20,23,29
Списано отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной или плановой (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)	46	37
<b>Реализация по оплате</b>		
Отгружена продукция покупателю	45	40
Осуществлены коммерческие расходы	43	10,23,69,70 и др.
Поступили платежи за реализованную продукцию	51	46
Начислена сумма НДС по реализованной продукции	46	68
Списана себестоимость отгруженной продукции	46	45
Списаны коммерческие расходы	46	43
<b>Реализация по отгрузке</b>		
Отгружена продукция покупателям	62	46
Осуществлены коммерческие расходы	43	10, 23, 69, 70 и др.
Начислена сумма НДС по реализованной продукции	46	68
Списана стоимость отгруженной продукции	46	40
Списаны коммерческие расходы	46	43

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списан финансовый результат от реализации продукции:		
а) прибыль	46	80
б) убыток	80	46
Выявлена недостача готовой продукции	84	40
Передана готовая продукция в порядке финансовых вложений	46,06,58	40,46

### ПРИЛОЖЕНИЕ 3

ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ №ВЗ-6-03/890

#### **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ №109**

*ПИСЬМО от 25 декабря 1996 года*

#### **О ПРИМЕНЕНИИ СЧЕТОВ - ФАКТУР ПРИ РАСЧЕТАХ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ С 1 ЯНВАРЯ 1997 ГОДА**

С 1 января 1997 г. в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 8 мая 1996 г. № 685 "Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины" плательщики налога на добавленную стоимость обязаны составлять счета - фактуры при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг).

Порядок составления счетов - фактур, ведения журналов учета счетов - фактур, книг покупок и книг продаж утвержден постановлением правительства Российской Федерации от 29 июля 1996 г. №914.

В связи с этим Государственная налоговая служба Российской Федерации и Министерство финансов Российской Федерации сообщают следующее.

1. Счета - фактуры являются обязательным документом для всех плательщиков налога на добавленную стоимость, на основании которых производятся расчеты налога на добавленную стоимость и осуществляется контроль налоговых органов за правильностью и полнотой уплаты налога в бюджет.

Ответственность за несоставление и неиспользование счетов - фактур как дополнительных учетно-контрольных официальных документов первичного бухгалтерского учета регулируется пунктом 1 "б" статьи 13 Закона Российской Федерации от 27.12.91 № 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" с учетом последующих изменений и дополнений.

С введением счета-фактуры типовой формы, утвержденной постановлением правительства Российской Федерации от 29.07.96 № 914, сохраняются все действующие формы расчетных и первичных учетных документов, включая счета и счета - фактуры типовой формы № 868 и № 868а.

Счет - фактура является инструментом дополнительного контроля налоговых органов за полнотой сбора налога на добавленную стоимость и используется ими для встречных проверок налогоплательщиков с целью выявления фактов уклонения от уплаты налога поставщиками и необоснованного предъявления к зачету (возмещению) сумм подоходного налога покупателями.

2. Исчисление и уплата налога на добавленную стоимость осуществляются в соответствии с Законом Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость" с последующими изменениями и дополнениями.

С 1 января 1997 г. исчисление налога на добавленную стоимость производится в действующем порядке исходя из стоимости реализованной продукции (работ, услуг), определяемой в соответствии с учетной политикой, принятой на предприятии (по мере отгрузки или по мере оплаты).

Принятие к зачету (возмещению) сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, предназначенным для продаж, и материальным ресурсам (работам, услугам), стоимость которых относится на издержки производства и обращения, осуществляется в ранее действовавшем порядке



по мере их оплаты и оприходования, при обязательном наличии счетов - фактур по указанным товарам (работам, услугам) и материальным ресурсам, зарегистрированных в книге покупок у покупателя.

3. С 1 января 1997 г. каждая отгрузка, в том числе на экспорт, товаров (выполнение работ, оказание услуг), включая остатки на 01.01.97, оформляется составлением счета - фактуры и регистрацией в книге продаж в соответствии с Порядком, утвержденным постановлением правительства Российской Федерации от 29.07.96 № 914.

Счета - фактуры по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, оказанным) до 1 января 1997 г. и оплачиваемым после 1 января 1997 г., не составляются и в книге продаж у поставщика не отражаются. В книге покупок у покупателя по этим товарам (работам, услугам) также никаких записей не производится. Налог на добавленную стоимость по таким товарам, работам, услугам (при учетной политике по оплате) уплачивается в бюджет поставщиком и предъявляется к зачету (возмещению) из бюджета у покупателя в прежнем порядке в том отчетном периоде, когда будет произведена оплата.

Счета - фактуры по авансам (предоплате), полученным поставщиком до 1 января 1997 г. в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), которые будут произведены после 1 января 1997 г., также не составляются и в книге продаж у поставщика не отражаются.

С 1 января 1997 г. отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг) под сумму аванса (предоплаты), полученную 1 января 1997 г., оформляется составлением счета-фактуры и регистрацией в книге продаж у поставщика в соответствии с Порядком, утвержденным постановлением правительства Российской Федерации от 29.07.96 № 914.

4. Счет - фактура составляется поставщиком по мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в двух экземплярах, один из которых представляется покупателю не позднее 10 дней с даты отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Счет - фактура составляется поставщиком также по мере поступления (но не позднее 10 дней со дня получения) любых денежных средств, если их получение связано с расчетами по оплате товаров, работ, услуг, в том числе сумм авансовых платежей (предоплат), поступивших в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) на счета поставщика в учреждениях банков либо в его кассу; средств от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек, полученных за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Такие счета-фактуры составляются в одном экземпляре и являются основанием для начисления налога на добавленную стоимость и регистрации в книге продаж у поставщика и не подлежат предъявлению покупателям для регистрации в книге покупок в целях зачета (возмещения) налога.

При составлении счетов-фактур по указанным суммам денежных средств допускается неполное заполнение показателей счета-фактуры, утвержденных вышеуказанным постановлением:

обязательно заполняются строки 1 - 7, графы 1,7, 9-11;

в графе 1 вместо наименования товаров (работ, услуг) указывается назначение получаемых денежных средств (аванс, предоплата, штрафы, пени и т.п.);

графы 2-6, 8 не заполняются.

Счета-фактуры, утвержденные постановлением правительства Российской Федерации от 29.07.96 № 914, должны также составляться при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), включая основные средства и нематериальные активы; передаче средств, зачисляемых в уставные фонды организаций, в порядке, установленном законодательством Российской

Федерации; при направлении средств участников совместной деятельности в период создания общей долевой собственности. В графе 1 таких счетов - фактур, кроме наименования товара (работ, услуг), поставщик обязан указать назначение передаваемых средств - "безвозмездная передача", "передача в уставный фонд", "совместная деятельность".

Указанные счета-фактуры являются основанием для регистрации в книге продаж у передающей стороны и подлежат регистрации в книге покупок у покупателя без предъявления к зачету (возмещению) налога по ним. Регистрация покупателем в книге покупок этих счетов-фактур производится с пометками "безвозмездная передача", "передача в уставный фонд", "совместная деятельность".

При выделении в счете-фактуре поставщиком налога на добавленную стоимость при безвозмездной передаче средств указанная сумма налога отражается в графах 7б или 8б или книги покупок у покупателя красным цветом с соответствующим уменьшением итоговой суммы налога по этим графам за отчетный период.

В случае отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуги) физическим лицам, предпринимателям без образования юридического лица счета-фактуры выписываются в установленном порядке с указанием данных конкретного физического лица - покупателя (заказчика).

Эти счета-фактуры являются основанием для начисления налога на добавленную стоимость и регистрации в книге продаж у поставщика и не могут предъявляться физическими лицами - неплательщиками налога на добавленную стоимость для возмещения из бюджета этого налога.

В целях создания благоприятных условий налогоплательщикам для перехода к новому порядку расчетов по налогу на добавленную стоимость на основе счетов-фактур в качестве временной меры и впредь до особых указаний допускается при составлении счетов - фактур поставщиками незаполнение их реквизитов по строкам 1г, 1д, 1ж, 1з, 6г, 6д, 6ж, 6з и графе 2. При этом также могут не заполняться соответствующие показатели в книге продаж по графам 3а и 3б и книге покупок по графам 5а и 5б.

5. В расчетных документах (поручениях, требованиях - поручениях, требованиях) на оплату отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) по строке, где указываются назначение платежа, наименование товара, выполненных работ, оказанных услуг, номера и суммы товарных документов, обязательна ссылка на номера соответствующих счетов - фактур.

6. Копии (вторые экземпляры) составленных поставщиком счетов- фактур по отгруженным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) хранятся в журнале учета выдаваемых покупателям счетов - фактур.

Регистрация составленных счетов - фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке по мере реализации товаров (работ, услуг), т.е. по мере отгрузки или по мере оплаты в зависимости от установленной учетной политики.

При учетной политике у поставщика по отгрузке регистрация составленных счетов-фактур в книге продаж производится сразу на всю сумму отгрузки по этим счетам независимо от оплаты.

В случае частичной оплаты за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) при учетной политике по оплате регистрация счета-фактуры в книге продаж поставщиком производится на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета -фактуры по этим отгруженным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) и пометкой по каждой сумме "частичная оплата".

Регистрация счетов - фактур с одинаковыми реквизитами в книге продаж у поставщика допускается только в случаях поступления средств в порядке

частичной оплаты и отгрузки товаров (работ, услуг) под полученную сумму авансов (предоплаты) с соответствующей корректировкой (зачетом) ранее начисленных сумм налога по полученным авансам (предоплате).

7. При завершении налогового отчетного периода до истечения десятидневного срока составление счетов-фактур регистрация в книге продаж должна производиться поставщиком в том отчетном периоде, когда произведена реализация товаров (работ, услуг), но не позднее установленного десятидневного срока.

Пример:

Дата отгрузки товара поставщиком 25 октября.

Дата оплаты товара 27 октября.

Десятидневный срок для составления счета-фактуры поставщиком истекает 3 ноября.

Дата фактического составления счета-фактуры 25-31 октября.

Регистрация счета-фактуры в книге продаж поставщиком производится:

а) при учетной политике по отгрузке 25 - 31 октября;

б) при учетной политике по оплате 27 - 31 октября.

8. Оригиналы счетов - фактур, получаемые покупателями от поставщиков, хранятся у покупателя в журнале учета счетов - фактур и подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (работ, услуг). Соответствующие записи в книге покупок делаются по более поздней дате наступления одного из указанных условий, т.е. при обязательном соблюдении этих двух условий.

В случае частичной оплаты оприходованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) регистрация счета-фактуры в книге покупок у покупателя производится на каждую сумму, перечисленную поставщику в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета - фактуры по полученным товарам (работам, услугам) и пометкой у каждой суммы "частичная оплата".

Регистрация счетов - фактур с одинаковыми реквизитами в книге покупок у покупателя допускается только в случаях перечисления средств в порядке частичной оплаты.

При ввозе товаров по импорту основанием для регистрации в книге покупок является таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату налога на добавленную стоимость на таможне без выписки и оформления счета - фактуры. Таможенные декларации или их копии, заверенные в установленном порядке, и платежные документы хранятся у покупателя в журнале учета получаемых счетов - фактур.

9. В случае компьютерного учета у налогоплательщика допускается составление счетов - фактур с использованием компьютера. Изменения внешней формы счета - фактуры не должны нарушать последовательности расположения и числа показателей, утвержденных вышеуказанным постановлением правительства Российской Федерации в типовой форме счета - фактуры.

При наличии большого количества покупателей (потребителей) или поставщиков, а также компьютерной формы учета допускается ведение книги продаж (покупок) с использованием компьютера.

По истечении отчетного периода, но не позднее 20 числа месяца (квартала), следующего за отчетным, в этих случаях книга продаж (покупок) распечатывается, страницы пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью.

При представлении покупателям счетов-фактур по почте датой представления следует считать дату сдачи счета-фактуры на почту.

10. Обеспечение бланками счетов-фактур, книгами покупок и книгами продаж осуществляется налогоплательщиками самостоятельно.

Предприятия - поставщики ведут достоверный количественный и номерной учет незаполненных бланков счетов-фактур. Все бланки счетов - фактур поставщиками должны быть заранее пронумерованы. Нумерация незаполненных бланков счетов - фактур производится плательщиками налога на добавленную стоимость, указанными в пункте 2 Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11.10.95 № 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость", самостоятельно.

Номера копий счетов-фактур должны быть идентичны номерам оригиналов.

Пронумерованные бланки счетов-фактур используются для оформления операций по отгрузке товаров (выполнении работ, оказанию услуг) в возрастающем порядке номеров.

Неиспользованные в текущем отчетном периоде пронумерованные бланки используются в следующем отчетном периоде.

Нумерация новых бланков счетов-фактур осуществляется в возрастающем порядке от последнего присвоенного номера.

Размножение и передача пронумерованных незаполненных бланков счетов-фактур другим организациям, а также филиалам, отделениям и другим обособленным подразделениям организаций, самостоятельно реализующим товары, услуги, или физическим лицам запрещается.

Контроль за правильностью учета и использования бланков - счетов фактур осуществляется руководителем предприятия или уполномоченным им лицом.

11. При реализации товаров за наличный расчет предприятиями розничной торговли и общественного питания и другими организациями, оказывающими платные услуги (работы) непосредственно населению за наличный расчет с использованием ККМ, требования Порядка считаются выполненными, если продавец товара (услуги, работы) выдал покупателю кассовый чек (счет), содержащий необходимые реквизиты, утвержденные вышеназванным постановлением правительства Российской Федерации.

У организаций, оказывающих платные услуги (работы) непосредственно населению без использования ККМ в случаях, предусмотренных действующим законодательством, допускается применение действующих бланков строгой отчетности взамен счетов-фактур с последующим отражением их в книге продаж у поставщика.

12. В целях осуществления контроля на основании счетов-фактур за правильностью и полнотой уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость налоговые органы используют встречные проверки наличия достоверных счетов-фактур под одним и тем же регистрационным номером как у поставщика, так и у покупателя.

Об изложенном сообщите соответствующим налоговым инспекциям, финансовым органам и плательщикам налога на добавленную стоимость.

Заместитель Руководителя  
Госналогслужбы РФ,  
Государственный советник  
налоговой службы 1 ранга  
В.А.ЗВЕРХОВСКИЙ  
Заместитель Министра  
финансов Российской Федерации  
С.Д.ШАТАЛОВ

## ПРИЛОЖЕНИЕ 4

### *Бухучет современной производственной компании*

Утвержден постановлением правительства Российской Федерации от 29 июля 1996 г. № 914

#### **ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ ЖУРНАЛОВ УЧЕТА СЧЕТОВ–ФАКТУР ПРИ РАСЧЕТАХ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

Плательщики налога на добавленную стоимость при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг) как облагаемых налогом на добавленную стоимость, так и не облагаемых, составляют счета–фактуры и ведут журналы учета счетов-фактур, книгу продаж и книгу покупок по установленным формам согласно Приложениям № 1, 2, 3.

Каждая отгрузка товара (выполнение работы, оказание услуги) оформляется составлением счета-фактуры и регистрацией ее в книге продаж и в книге покупок.

#### **I. Составление счетов - фактур и ведение журналов их учета**

1. Счет-фактура составляется организацией (предприятием) - поставщиком (подрядчиком) на имя организации (предприятия) - покупателя (потребителя, заказчика) (далее именуются соответственно поставщик и покупатель) в двух экземплярах, первый из которых не позднее 10 дней с даты отгрузки товара (выполнения работы, оказания услуги) или предоплаты (аванса) представляется поставщиком покупателю и дает право на зачет (возмещение) сумм налога на добавленную стоимость в порядке, установленном федеральным законом.

2. Второй экземпляр (копия) счета-фактуры остается у поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг).

3. В счете-фактуре должны быть указаны:  
порядковый номер счета - фактуры;  
наименование и регистрационный номер поставщика товара (работы, услуги);  
наименование получателя товара (работы, услуги);  
наименование товара (работы, услуги);  
стоимость (цена) товара (работ, услуг);  
сумма налога на добавленную стоимость;  
дата представления счета-фактуры.

4. Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером поставщика, а также лицом, ответственным за отпуск товаров (работ, услуг), и скрепляется печатью организации (предприятия).

При получении товаров (работ, услуг) счет-фактура подписывается покупателем или его уполномоченным представителем.

5. В счете-фактуре не допускаются подчистки и помарки. Исправления заверяются подписью руководителя и печатью поставщика с указанием даты исправления.

Получаемые и выдаваемые счета-фактуры хранятся отдельно в журналах учета счетов-фактур в течение полных пяти лет с даты их получения (выдачи).

Счета-фактуры в журналах учета должны быть подшиты и пронумерованы.

6. Счет-фактура составляется на русском языке с использованием компьютера или пишущей машины, но может быть заполнен от руки.

7. При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), не облагаемых налогом на добавленную стоимость, в счете-фактуре сумма налога не указывается и делается надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)".

8. Счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения, не могут являться основанием для зачета (возмещения) покупателю налога на добавленную стоимость в порядке, установленном федеральным законом.

9. При реализации товаров за наличный расчет предприятиями розничной торговли и общественного питания требования настоящего Порядка считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек, содержащий следующие реквизиты:

наименование организации - продавца (предприятия - продавца);

номер кассового аппарата;

номер и дата выдачи чека;

стоимость (цена) продаваемого товара с налогом на добавленную стоимость.

## **II. Ведение книги продаж поставщиком**

10. Поставщики ведут журнал учета выдаваемых покупателям счетов-фактур и книгу продаж.

11. Книга продаж предназначена для регистрации счетов-фактур (лент контрольно-кассовых аппаратов), составляемых поставщиком, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость по отгруженным товарам (выполненным работам, оказанным услугам).

12. Учет счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке по мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или получения предоплаты (аванса), но не позднее 10 дней с даты отгрузки или получения предоплаты (аванса).

13. Получение денежных средств в виде предоплаты (аванса) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) оформляется поставщиком составлением счетов - фактур и соответствующими записями в книге продаж. Покупатели, перечисляющие указанные денежные средства, записи по этим средствам в книге покупок не производят.

При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) под полученную предоплату (аванс) в книге продаж делается запись, уменьшающая сумму ранее оформленного налога на добавленную стоимость по этой предоплате (авансу) с соответствующим изменением итоговой суммы налога, за отчетный период, в котором произведена отгрузка. Затем в соответствии с настоящим Порядком отражаются операции по фактической отгрузке товаров (выполнению работ, оказанию услуг) под полученную предоплату (аванс).

14. Книга продаж должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги осуществляется руководителем организации (предприятия) или уполномоченным им лицом.

Книга продаж хранится у поставщика в течение полных пяти лет с даты последней записи.

## **III. Ведение книги покупок покупателем**

15. Покупатели товаров (работ, услуг) ведут журнал учета получаемых от поставщиков счетов-фактур и книгу покупок.

16. Книга покупок предназначена для регистрации счетов - фактур, представляемых поставщиками, в целях определения суммы налога на

добавленную стоимость, подлежащей зачету (возмещению) в порядке, установленном федеральным законом.

Суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным (оприходованным) и оплаченным товарам (работам, услугам) принимаются к зачету (возмещению) у покупателя только при наличии счетов-фактур, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, и соответствующих записей в книге покупок.

17. Счета-фактуры, предъявляемые поставщиками, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (работ, услуг).

18. В случае использования в непроизводственной сфере товара, по которому в установленном порядке произведен зачет (возмещение) суммы налога на добавленную стоимость, в книге покупок делается запись, корректирующая эту сумму налога, с соответствующим уменьшением итоговой суммы налога, принимаемой к зачету (возмещению) в текущем отчетном периоде.

19. Книга покупок должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги осуществляется руководителем организации (предприятия) или уполномоченным им лицом.

Книга покупок хранится у покупателя в течение полных пяти лет с даты последней записи.



ПРИЛОЖЕНИЕ 5

ОБРАЗЦЫ ЗАПОЛНЕНИЯ ДОКУМЕНТОВ

к Порядку ведения журналов счетов-фактур при  
расчетах по налогу на добавленную стоимость

СЧЕТ-ФАКТУРА № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ 19\_\_ г. (5)

Поставщик _____	(1)	Покупатель _____	(6)
Адрес _____ (1а) Телефон _____	(1б)	Адрес _____ (6а) Телефон _____	(6б)
Расчетный счет № _____ (1в) в _____	(1г)	Расчетный счет № _____ (6в) в _____	(6г)
Город _____	(1д)	Город _____	(6д)
Идентификационный номер поставщика (ИНН) _____	(1е)	Идентификационный номер покупателя (ИНН) _____	(6е)
Код по ОКОНХ _____	(1ж)	Код по ОКОНХ _____	(6ж)
Код по ОКПО _____	(1з)	Код по ОКПО _____	(6з)
Грузоотправитель и его адрес _____	(2)	Дополнение (Условия оплаты по договору	
Грузополучатель и его адрес _____	(3)	(контракту) способ отправления и т.п.) _____	(7)
К платежно-расчетному документу № _____ от _____	(4)		

Наименование товара	Код по ОКДП	Ед. измер.	Коли-во	Цена	В т.ч. акциз	Сумма	В т.ч. акциз	Ставка НДС	Сумма НДС	Всего с НДС
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Всего к оплате (8)										

Руководитель предприятия  
ПОЛУЧИЛ

М.П.

Главный бухгалтер  
ВЫДАЛ

Примечание: без печати недействительно.

Первый экземпляр (оригинал) - покупатель. Второй экземпляр (копия) - продавец.

к Порядку ведения журналов счетов-фактур  
при расчетах по налогу на добавленную стоимость

# КНИГА ПРОДАЖ

Налогоплательщик - продавец \_\_\_\_\_

ИНН налогоплательщика - продавца 

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Продажа за период с \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_

Дата и номер счета-фактуры по-ставщика	Наименование покупателя	ИНН покупателя	Код по ОКОНХ	Код по ОКТО	Всего продаж в ключая НДС	В том числе							
						Продажи, облагаемые налогом по ставке				Продажи, не облагаемые налогом			
						20 %		10 %					
						(5)		(6)					
						Стоимость продаж без НДС	Сумма НДС	Стоимость продаж без НДС	Сумма НДС	Всего	Из них экспорт		
(1)	(2)	(3)	(3a)	(3b)	(4)	(5a)	(5b)	(6a)	(6b)	(7)	(7a)		

Главный бухгалтер

## КНИГА ПОКУПОК

ИНН налогоплательщика - покупателя

[illegible]

no

[illegible]

Главный бухгалтер

## ПРИЛОЖЕНИЕ 6

### НОРМАТИВЫ ДЛЯ ИСЧИСЛЕНИЯ ПРЕДЕЛЬНЫХ РАЗМЕРОВ РАСХОДОВ НА РЕКЛАМУ С 01.01.94 ПО НАСТОЯЩЕЕ ВРЕМЯ

Объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) или иной показатель, используемый для определения финансового результата (включая налог на добавленную стоимость)	Предельный размер расходов на рекламу	Основание
До 2 млн. руб. включительно	2% от объема	Письмо Минфина РФ от 06.10.92 № 94 в редакции приказов Минфина РФ от 29.04.94 № 56 и от 19.10.95 № 115
От 2 млн. руб. до 50 млн. руб. включительно	40 тыс. руб. + 1% от объема, превышающего 2 млн. руб.	
Свыше 50 млн. руб.	520 тыс. руб. + 0,5% от объема, превышающего 50 млн. руб.	

### СПРАВКА

В указанных пределах расходы на рекламу учитывают в себестоимости продукции (работ, услуг) только в целях налогообложения.

При формировании фактической себестоимости продукции (работ, услуг) данные расходы должны быть учтены в полном объеме.

Организации, осуществляющие свою деятельность в сфере предоставления туристических услуг, увеличивают исчисленную предельную сумму расходов на рекламу в 3 раза.

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

### ЮНИТА 4

#### УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ, УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИЯ

Редактор Н.С. Потемкина  
Оператор компьютерной верстки Д.В. Федотов

Изд. лиц. ЛР № 071765 от 07.12.98 г.  
Тираж

Сдано в печать  
Заказ