

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

В результате изучения главы 6 студент должен:

знать

- состав затрат на производство, общехозяйственных расходов, расходов на продажу;

- порядок формирования себестоимости готовой продукции;

уметь

- отражать на счетах бухгалтерского учета затраты на производство, общехозяйственные расходы и расходы на продажу;

владеть

- навыками формирования себестоимости готовой продукции.

6.1. Экономическая сущность и классификация затрат

Одним из главных условий повышения эффективности работы любого хозяйствующего субъекта является снижение себестоимости продукции (работ, услуг). Изучение себестоимости продукции позволяет дать более правильную оценку уровню показателей прибыли и рентабельности, достигнутому в организации. В обобщенном виде себестоимость продукции отражает все стороны хозяйственной деятельности организации.

Все хозяйствующие субъекты стремятся к экономии ресурсов, т.е. к снижению себестоимости продукции, выполнения работ, оказания услуг. К факторам, обеспечивающим снижение себестоимости, относятся применение новейших технологий, экономия сырья, топлива, электроэнергии, повышение производительности труда, снижение потерь от брака и простоев, улучшение использования основных фондов, сокращение расходов по сбыту продукции и др.

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

В составе затрат на производство учитываются все траты на производство или управление за отчетный период, а в составе себестоимости продукции — только затраты, относящиеся к выпущенной из производства готовой продукции (товарному выпуску). Поэтому в объем производственных затрат в отчетном месяце включается стоимость незавершенного производства на отчетную дату, но не включается — стоимость незавершенного производства на начало отчетного месяца. В себестоимость готовой продукции, наоборот, включается стоимость незавершенного производства на начало отчетного месяца и не включается стоимость незавершенного производства на конец отчетного месяца.

Кроме того, не все произведенные затраты субъекты хозяйствования могут включать в себестоимость продукции в полном объеме. Некоторые из них могут входить в себестоимость только в пределах установленных нормативов, например потери по нормам естественной убыли, командировочные расходы и т.д.

Себестоимость продукции отчетного периода (месяца) равна фактическим затратам на производство в отчетном месяце, увеличенным на стоимость незавершенного производства на начало месяца, за вычетом стоимости незавершенного производства на конец месяца, а также стоимости возвратных отходов:

$$C_{\text{пр}} = ЗП_{\text{отч}} + НЗП_{\text{н}} - НЗП_{\text{к}} - ВО,$$

где $C_{\text{пр}}$ — себестоимость продукции; $ЗП_{\text{отч}}$ — затраты на производство в отчетном периоде; $НЗП_{\text{н}}$ — незавершенное производство на начало периода; $НЗП_{\text{к}}$ — незавершенное производство на конец периода; $ВО$ — возвратные отходы производства.

Под затратами понимают явные (фактические, расчетные) издержки организации, а под расходами — уменьшение средств организации или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Затраты становятся частью расходов в момент продажи готовой продукции и признания выручки, кредиторской задолженности.

Затраты — это суммарные расходы организации, связанные с выполнением определенных производственных или управленческих операций. Они включают в себя как явные (бухгалтерские, расчетные), так и вмененные (альтернативные) затраты. Явные (расчетные) затраты — это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходованием разных видов экономических

рую она получила бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т.д.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» затраты организации классифицируются по признакам, представленным



Рис. 6.1. Классификация затрат на производство продукции

Рассмотрим классификационные группы, представленные на рис. 6.1, подробнее.

1. *По элементам затрат.* Элементом затрат называют однородные затраты, независимо от того где и на какие цели они были произведены. Классификация затрат по элементам одинакова для всех организаций. Различают пять элементов затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и прочие затраты.

На основе классификации затрат по элементам определяют смету производства и структуру. Смета производства — это

мости — это процентное соотношение между отдельными элементами затрат.

2. По статьям калькуляции. Статьей калькуляции называют группировку расходов по их целевому назначению и месту образования. Данная классификация затрат предназначена для расчета себестоимости единицы продукции определенного вида.

Калькуляция — это определение себестоимости единицы продукции определенного вида. Классификация затрат по статьям калькуляции различна для всех организаций и зависит от технологии производства, вида выпускаемой продукции и т.д.

Типовая классификация затрат по статьям калькуляции имеет следующий вид:

- 1) сырье и основные материалы;
- 2) возвратные (реализуемые) отходы;
- 3) стоимость сырья и основных материалов за вычетом возвратных отходов;
- 4) вспомогательные материалы, покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера;
- 5) топливо и электроэнергия на технологические цели;
- 6) основная заработная плата производственных рабочих;
- 7) дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 8) отчисления на социальные нужды от заработной платы производственных рабочих;
- 9) расходы на освоение и подготовку производства;
- 10) общепроизводственные (цеховые) расходы — расходы, связанные с содержанием цехов;
- 11) общехозяйственные расходы — расходы, связанные с содержанием аппарата управления;
- 12) потери от брака;
- 13) расходы на продажу.

Суммирование денежной оценки пунктов 1 — 11 дает возможность определить производственную себестоимость производимой продукции (работ, услуг), а по пунктам 1—13 — полную себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

3. По участию в производственном процессе:

— производственные — связанные с производством продукции;
— коммерческие — связанные с реализацией (продажей) продукции.

4. По способу включения в себестоимость продукции:

— прямые — связанные с производством одного конкретного вида продукции, такие затраты сразу включаются в себестоимость этого вида продукции;

— косвенные — связанные с производством нескольких видов продукции, такие затраты распределяются между видами продукции пропорционально базе распределения.

5. По отношению к объему производства продукции:

— переменные — размер этих расходов зависит от объема производства продукции;

— постоянные — расходы, размер которых остается неизменным с изменением объема производства продукции.

6. По отношению к производственному (технологическому) процессу:

— основные — непосредственно связанные с производством продукции;

— накладные — расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производством.

Организации могут использовать различные методы и способы учета затрат и объектов калькуляции.

6.2. Способы учета затрат (калькулирования)

Калькулирование себестоимости единицы продукции может осуществляться следующими способами: прямого расчета, пропорционального распределения, исключения стоимости побочной продукции, суммирования затрат производства, нормативного способа и комбинированного способа.

Согласно способу прямого расчета, все учетные по калькуляционным статьям издержки производства делятся на количество единиц выпущенной продукции.

При использовании способа пропорционального распределения все затраты на производство включаются в отдельные виды продукции пропорционально специально экономически обоснованным показателям. Выбор данных показателей, на основе которых происходит распределение затрат по видам продукции, зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции.

Сущность способа исключения стоимости побочной продукции состоит в том, что все продукты, получаемые в основном производстве, классифицируются на основные и побочные. Калькулирование себестоимости побочных продуктов не осуществляется. При этом стоимость побочной продукции по учетным ценам исключается из общей величины затрат основного производства.

Способ суммирования затрат производства дает возможность определить себестоимость единицы продукции путем суммирования всех производственных затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления.

Нормативный способ калькулирования, являясь составной частью нормативного метода учета себестоимости, основан на расчете нормативной себестоимости единицы продукции, выявлении и учете отклонений от норм и нормативов.

Комбинированный способ, исходя из названия, представляет собой сочетание нескольких указанных выше способов калькулирования себестоимости продукции. Как правило, применяется, когда ни один из вышеперечисленных способов применить невозможно.

Методом учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции называется совокупность используемых приемов учета производственных затрат и калькуляции себестоимости, которые обеспечивают контроль затрат и точность калькуляции себестоимости.

В разнообразных производствах наиболее распространены и являются основными следующие методы учета затрат и калькуляции себестоимости: нормативный, позаказный, попередельный, попроцессный.

Нормативный метод применяют в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством. Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат учитываются по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями, обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм.

Позаказный метод применяют на ремонтных работах и некоторых других производствах. При данном методе объектом учета является отдельный производственный заказ. Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. При этом методе учета все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа.

Попередельный метод применяется 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. Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат и калькулирования. При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. При втором варианте движения полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела.

Попроцессный метод учета затрат применяют в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно. Примером такой отрасли может служить угольная промышленность.

6.3. Отражение затрат на производство на счетах бухгалтерского учета

Отражение в бухгалтерском учете информации о затратах на производство и расходах на продажу производится в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. Учет затрат осуществляется на счетах: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Не все организации применяют для учета затрат на производство все вышеперечисленные счета бухгалтерского учета. Хозяйствующие субъекты имеют право выбирать и закреплять в рабочем плане счетов только те из них, которые отражают специфику и масштаб их деятельности.

Па счете 20 «Основное производство» обобщается информация о затратах производства, результатом которого является продукция (работы, услуги), готовая к продаже покупателям. Сальдо (остаток) по счету 20 «Основное производство» свидетельствует о незаконченном процессе производства, о неизрасходованных в полной мере вложенных ресурсах.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о затратах для нужд управления. На этом счете отражаются административно-управленческие расходы, расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения, расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных услуг и другие управленческие расходы. Данный счет сальдо иметь не должен. Он может закрываться либо на счет 20 «Основное производство», либо на счет 90 «Продажи». Если суммы из кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» переносятся в дебет счета 20 «Основное производство», то формируется полная себестоимость. При списании кредитовых оборотов счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи» формируется сокращенная или производственная себестоимость.

Вся информация о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг отражается на счете 44 «Расходы на про-

дажу». Производственные организации на данном счете учитывают расходы на упаковку готовой продукции, расходы по доставке продукции на станцию отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

Торговые организации, использующие счет 44 «Расходы на продажу», имеют возможность отражать на данном счете все затраты, связанные с организацией и осуществлением деятельности по продаже товаров.

В том случае, если производственная организация осуществляет продажу собственной продукции, то на счете 20 «Основное производство» будут отражаться затраты на ее производство, а на счете 44 «Расходы на продажу» должны найти отражение все затраты, связанные с ее продажей (упаковка, транспортировка, хранение).

Поскольку все указанные выше счета отражают затраты организации, то бухгалтерские записи на них будут аналогичны.

Пример 6.1

Организация производит офисные шкафы. В бухгалтерском учете списание всех необходимых для производственного цикла ресурсов отражено

Таблица 6.1

Отражение на счетах бухгалтерского учета формирования себестоимости готовой продукции

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
<i>Затраты на производство</i>		
Отпущены материалы в производство	20 «Основное производство»	10 «Материалы»
Начислена заработная плата рабочим, занятым в производстве шкафов	20 «Основное производство»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Произведены начисления страховых взносов от суммы заработной платы работников, занятых в производстве	20 «Основное производство»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Начислена амортизация по производственному оборудованию	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Акцептован счет за электроэнергию, израсходованную производственным цехом	20 «Основное производство»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Акцептован счет за обязательное повышение квалификации работников цеха	20 «Основное производство»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
<i>Затраты на управление</i>		
Переданы канцелярские принадлежности в бухгалтерию и секретариат	26 «Общехозяйственные расходы»	10 «Материалы»
Начислена заработная плата работникам аппарата управления	26 «Общехозяйственные расходы»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Произведены начисления страховых взносов от суммы заработной платы аппарата управления	26 «Общехозяйственные расходы»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Начислена амортизация по компьютерной технике, используемой аппаратом	26 «Общехозяйственные расходы»	02 «Амортизация основных средств»
Акцептован счет за электроэнергию, используемую аппаратом управления	26 «Общехозяйственные расходы»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Акцептован счет за аренду офиса	26 «Общехозяйственные расходы»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражены затраты по командировке сотрудника	26 «Общехозяйственные расходы»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Вопросы и задания для самоконтроля

1. В чем заключается сущность затрат на производство и по каким признакам можно их классифицировать?
2. Назовите элементы затрат.
3. Как группируются затраты по статьям калькуляции?
4. Какие способы учета затрат возможны?
5. На каких счетах осуществляется отражение затрат на производство?
6. Могут ли производственные организации использовать в системе учета счет 44 «Расходы на продажу»? Обоснуйте ответ.

7. Где в бухгалтерском балансе можно найти информацию о незавершенном производстве?

8. Возможно ли наличие сальдо по счету 26 «Общехозяйственные расходы»? Обоснуйте ответ.

9. Какие бухгалтерские записи характерны для раскрытия процесса формирования себестоимости продукции?

Задания:

1. Изучить теоретический материал по теме «Бухгалтерский учёт затрат на производство», составить конспект, ответить на контрольные вопросы
2. Выполнить практическую работу по теме «Учет производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции»
3. Задания выполнить аккуратно, разборчивым подчерком на листах А-4, на каждом листе в правом верхнем углу нужно указать группу, фамилию, краткое название задания (тест, конспект, практическая работа), номер страницы.
4. Выполненные работы сфотографировать или сканировать и отправить на электронную почту. Одно письмо должно содержать одно задание, в письме нужно отразить следующую информацию: ФИО студента, группу, наименование задания (практическая работа, тест, конспект по теме _____), не нужно все задания отправлять одним письмом.

Практическая работа

Тема: Учет производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции

Цель работы: закрепление теоретических знаний, полученных по данной теме на аудиторных лекционных занятиях, и усвоение порядка отражения в бухгалтерском учете производственных затрат

Оснащение: методические рекомендации по выполнению практической работы

Задание 1. Решите задачи №№ 1 - 2

Задача 1. На основе данных для выполнения задачи сгруппировать затраты на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции.

Группировку по экономическим элементам осуществить в таблице 1, и группировку по статьям калькуляции в таблице 2.

Таблица 1

Затраты на производство по экономическим элементам

№ п/п	Элементы затрат	Сумма, руб.
1	Материальные затраты	
2	Затраты на оплату труда	
3	Отчисления на социальные нужды (ЕСН)	
4	Амортизация основных средств	
5	Амортизация нематериальных активов	
6	Прочие затраты	
	Списано на непроизводственные счета	
	Итого: производственная себестоимость	

Таблица 2

Затраты на производство продукции по калькуляционным статьям расходов

№ п/п	Статья расходов	Сумма, руб.
-------	-----------------	-------------

1	Сырье и материалы	
2	Возвратные отходы	
3	Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций	
4	Топливо и энергия на технологические цели	
5	Основная заработная плата производственных рабочих	
6	Дополнительная заработная плата производственных рабочих	
7	Отчисления по социальному страхованию и обеспечению	
8	Расходы на подготовку и освоение производства	
9	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	
10	Общепроизводственные расходы	
11	Общехозяйственные расходы	
12	Потери от брака	
13	Прочие производственные расходы	
14	Производственная себестоимость	

Таблица 3

Исходные данные
Перечень элементов затрат и статей расходов

№ п/п	Наименование расходов	Сумма, руб.
1	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	17 850
2	Материальные затраты	95 195
3	Прочие затраты	15 900
4	Прочие производственные расходы	16 890
5	Сырье и материалы	44 652
6	Возвратные отходы	650
7	Общепроизводственные расходы	25 350
8	Потери от брака	1200
9	Общехозяйственные расходы	38 400
10	Основная заработная плата производственных рабочих	125 640
11	Дополнительная заработная плата производственных рабочих	65 160
12	Отчисления на социальное страхование и обеспечение	49 608
13	Топливо и энергия на технологические цели	14 250
14	Амортизация основных средств	11 960
15	Амортизация нематериальных активов	5980
16	Расходы на подготовку и освоение производства	8750
17	Затраты на оплату труда	190 800
18	Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций	23 100

Списано затрат на непроизводственные счета — 14 760 руб.

Задача 2. В таблице приведены данные по хозяйственным операциям предприятия:

№ п/п	Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, тыс.руб.
1	Отпущены материалы в основное производство			25
2	Начислена основная заработная плата рабочим основного производства			120

3	Начислена дополнительная заработная плата работникам основного производства (10% от основного заработка)			?
4	Страховые взносы			?
5	Амортизационные отчисления			75
6	Получено топливо от поставщиков			140
7	Налог на добавленную стоимость по поставке топлива			?
8	Израсходована электроэнергия: - в основном производстве - во вспомогательном производстве			63 55
9	Отпущены инструменты и приспособления: - в основное производство - во вспомогательное производство			50 40
10	Начислена заработная плата цеховому персоналу			140
11	Страховые взносы			
12	Списаны затраты вспомогательного производства			?
13	Списаны общепроизводственные расходы			?
14	Производственная себестоимость			?
15	Коммерческие расходы (20% к производственной себестоимости)			?
16	Полная себестоимость			?

На основании приведенных данных:

1. Составить корреспонденцию счетов.
2. Составить калькуляцию себестоимости. Определить затраты на единицу продукции, если объем производства составил 542 единиц.

Отчет должен содержать:

1. Название работы.
2. Цель работы.
3. Задание.
4. Решение задач.
5. Вывод