Глава 11. Учет затрат на производство

При организации бухгалтерского учета затрат на производство следует руководствоваться *Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99)*.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- операционные расходы;
- внереализационные расходы.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

При организации учета затрат на производство в целях налогообложения следует руководствоваться *главой 25 "Налог на прибыль организаций НК РФ*.

Здесь определяется, что расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

§11.1. Классификация производственных затрат

Основной задачей бухгалтерского учета затрат на производство является калькулирование, т. е. исчисление фактической себестоимости отдельных видов и всей товарной продукции. В соответствии с этой задачей учет затрат осуществляется в следующих разрезах:

- по отношению к себестоимости;
- по видам продукции;
- по месту возникновения затрат;
- по видам расходов.

В бухгалтерском учете различают *прямые* и *накладные* (косвенные) затраты на производство.

Прямые затраты — те, которые на основании первичных документов можно отнести на затраты определенного вида продукции, например материалы, заработная плата рабочих, амортизация основных производственных фондов и т. д. Они включаются непосредственно в себестоимость определенного вида продукции.

Накладные (косвенные) затраты — те, которые одновременно относятся ко всем видам выпускаемой продукции, например затраты на освещение и отопление, амортизация машин и оборудования общего пользования. Эти затраты включаются в себестоимость отдельных видов продукции путем распределения по окончании месяца общей суммы.

Затраты, образующие себестоимость продукции, группируются по *элементам затрат* и по *статьям затрат*.

По элементам затраты группируются исходя из экономического содержания. К таким элементам относятся:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

В перечень расходов, учитываемых в элементе “Материальные затраты” в денежной оценке включаются:

- стоимость приобретенных сырья, материалов, топлива, энергии, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых организацией непосредственно для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, для обеспечения нормального технологического процесса, для упаковки продукции, для целей управления;
- стоимость природного сырья, включая платежи за пользование природными ресурсами, стоимость работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными организациями, и пр.;
- стоимость работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями или отдельными гражданами, не являющимися работниками организации.

В элементе “Затраты на оплату труда” учитываются затраты на оплату труда работников организации, физических лиц, связанных с их участием в производстве продукции и ее продаже, выполнении работ, оказании услуг, в управлении, с выполнением других работ и служебных обязанностей, а также другие выплаты работникам, предусмотренные действующим законодательством и коллективными договорами, локальными нормативными актами организации и обусловленные выполнением работниками своих обязанностей.

В элементе “Отчисления на социальные нужды” учитываются суммы налога (обязательных отчислений по установленным законодательством Российской Федерации нормам) в связи с обязательными социальным страхованием работников, их пенсионным обеспечением и медицинским страхованием. В указанном элементе учитываются взносы организаций по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также соответствующие отчисления (платежи) по добровольным видам страхования, пенсионного обеспечения.

В элементе “Амортизация” учитываются суммы погашения стоимости амортизируемого в установленном порядке объектов имущества, используемого или предназначенного для использования в процессе производства и продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также для обслуживания этих процессов, управления ими и управления организацией в целом.

В элементе “Прочие затраты” учитываются иные затраты, формирующие затраты на производство и продажу продукции, выполнение работ, оказание услуг, управление, но не относящиеся к ранее перечисленным элементам.

Сведения о затратах по каждому из элементов группируются по кредиту соответствующих счетов, а корреспонденция позволяет распределить эти затраты между хозяйственными процессами.

Расход материалов отражается по кредиту счета 10 “Материалы”; затраты на оплату труда — по кредиту счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”; отчисления на социальные нужды — по кредиту счета 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”; амортизация — по кредиту счета 02 “Амортизация основных средств”; прочие затраты определяются по данным кредитовых оборотов счетов: 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 76 “Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами”, 71 “Расчеты с подотчетными лицами” и др.

Таким образом, система счетов бухгалтерских учета обеспечивает учет всех затрат по экономическим элементам и их распределение между хозяйственными процессами.

В зависимости от отношения к технологическому процессу затраты подразделяют на *основные* и *вспомогательные*. К вспомогательным относятся затраты по обслуживанию производства и его управлению. Расходы по управлению цехами относят к общепроизводственным расходам, расходы по управлению организацией в целом — к общехозяйственным. Бухгалтерский учет этих расходов ведется по единым статьям расходов.

Расходы, связанные с производством и продажей продукции при планировании, учете и калькулировании себестоимости группируются по следующим статьям затрат:

- материалы (за вычетом стоимости возвратных отходов), покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых выпуском продукции;
- обязательные отчисления (страховые взносы) во внебюджетные социальные фонды;

- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- общепроизводственные расходы;
- потери от брака;
- общехозяйственные расходы;
- коммерческие расходы.

Различают *полную* и *производственную* себестоимость продукции. Производственная себестоимость включает затраты по всем статьям расходов до сдачи продукции на склад. Полная себестоимость включает производственную себестоимость и внепроизводственные (коммерческие) расходы, т. е. расходы, связанные с продажей продукции.

Для контроля и анализа уровня затрат по отдельным этапам технологического процесса и расчета незавершенного производства из общей суммы затрат, относимых на себестоимость тех или иных изделий, выделяют затраты на отдельные процессы и операции. Так, по связи с технико-экономическими факторами и объемом производства затраты можно разделить на *условно-переменные* и *условно-постоянные*.

Условно-переменные затраты нормируются на единицу продукции. Их размер увеличивается или уменьшается в относительно пропорциональном соответствии с изменением объема выпуска продукции, например затраты на основные материалы, сдельная заработная плата производственных рабочих и т. п.

К условно-постоянным относятся затраты, абсолютная величина которых лимитируется по цеху или организации в целом и не находится в прямой зависимости от объема производственной программы, например расходы на освещение и отопление помещений, заработная плата управленческого аппарата и т. п.

Для целей налогообложения расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.

К материальным расходам относятся следующие затраты налогоплательщика (п.1 ст.254 НК РФ):

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

2) на приобретение материалов, используемых:

– для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров;

– на другие производственные и хозяйственные нужды;

3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом;

4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика;

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения.

В расходы налогоплательщика на оплату труда в соответствии со ст.255 НК РФ включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К прочим расходам относятся расходы, которые поименованы в ст.264 НК РФ.

Для целей налогового учета расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на:

1) прямые;

2) косвенные.

С 1 января 2005г. налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с пп.1 и 4 п.1 ст.254 НК РФ;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст.265 НК РФ.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ в отношении отдельных видов расходов.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены. Исключение сделано для налогоплательщиков, оказывающих услуги. Они вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Для обособленного учета прямых и косвенных расходов на счетах учета затрат на производство плана счетов налогового учета открыты отдельные субсчета 20.01.1 “Прямые расходы основного производства” и 20.01.2 “Косвенные расходы основного производства”, 25.01 “Прямые общепроизводственные расходы” и 25.02 “Косвенные общепроизводственные расходы” и т.д.

§11.2. Система счетов для учета затрат на производство

Для учета затрат на производство продукции (работ, услуг) используется следующая система бухгалтерских счетов:

- 20 “Основное производство”;
- 23 “Вспомогательные производства”;
- 25 “Общепроизводственные расходы”;
- 26 “Общехозяйственные расходы”;
- 28 “Брак в производстве”;
- 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”;
- 96 “Резервы предстоящих расходов”;
- 97 “Расходы будущих периодов”.

По экономическому содержанию указанные счета однородны, так как предназначены для учета производственных затрат, но по целевому назначению различны и образуют три группы:

1) калькуляционные (20,23,28,29);

2) собирательно-распределительные (25,26);

3) отчетно-распределительные (96,97).

Для обеспечения учета затрат на производство по элементам и статьям калькуляции все затраты основного производства группируются по видам изготавливаемой продукции на счете 20 “Основное производство”, а затраты по продукции и услугам вспомогательных производств — на счете 23 “Вспомогательные производства”. Оба счета балансовые, активные. Дебетовое сальдо означает сумму затрат на незавершенное производство (не законченные технологически и не сданные на склад готовые изделия или незавершенные работы, услуги).

Оборот по дебету — затраты отчетного периода, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг, потери от брака.

Оборот по кредиту — списание затрат на выпуск готовой продукции (объем выполненных работ, оказанных услуг), списание затрат на окончательный брак. Все затраты в процессе производства носят характер полных фактических затрат и составляют так называемую фактическую производственную себестоимость.

В бухгалтерском учете списание затрат по кредиту производится в дебет счетов:

- 10 "Материалы" — на стоимость сэкономленных материалов и возврат отходов, сданных на склад;
- 28 "Брак в производстве" — на фактическую себестоимость окончательного брака продукции;
- 43 "Готовая продукция" или 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" — на фактическую себестоимость готовой продукции, сданной на склад.

Счет 28 "Брак в производстве", хотя и является калькуляционным, выявляя фактическую себестоимость брака продукции, сальдо не имеет, т. е. ежемесячно закрывается. По дебету этого счета отражаются затраты на окончательный брак продукции, списанные со счета 20 "Основное производство", и расходы по исправлению брака с кредита разных счетов, например, 10, 70, 69. По кредиту счета учитываются так называемые доходы от брака (лом, отходы, взыскания с виновных лиц и поставщиков и т. д.). Разница составляет потери от брака и включается в себестоимость продукции по дебету счета 20 "Основное производство" с кредита счета 28 "Брак в производстве".

Вторая группа счетов носит название *собирательно-распределительных* (счета 25 и 26). Это балансовые активные счета, не имеющие сальдо на отчетную дату. На счете 25 "Общепроизводственные расходы" отражаются затраты по управлению цехами, на счете 26 "Общехозяйственные расходы" — расходы по управлению организацией.

Оборот по дебету — это затраты отчетного периода, связанные с содержанием производственных помещений, оборудования, рабочих мест, с их ремонтом, охраной труда, техникой безопасности, и прочие затраты. В конце отчетного месяца вся сумма произведенных затрат списывается со счетов 25 и 26 с отнесением их на калькуляционные счета 20, 23, 28. Нормативными документами организациям предоставлено право списывать общехозяйственные расходы непосредственно в дебет счета 90 "Продажи", но на практике это редко используется, так как из поля зрения выпадает показатель полной производственной себестоимости — основы ценообразования и планирования прибыли.

Третья группа счетов (96, 97) связана с учетом затрат, отнесение которых на себестоимость определено некоторыми условиями.

Так, согласно *Положению о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации* расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются как расходы будущих периодов и подлежат отнесению на издержки производства в течение срока, к которому они относятся.

К расходам будущих периодов относятся расходы, связанные:

- с горно-подготовительными работами;
- с подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
- с освоением новых производств, установок и агрегатов;

- с рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;
- с неравномерно производимым ремонтом основных средств (если в организации не создается соответствующий резерв).

Расходы будущих периодов учитываются на активном балансовом счете 97 “Расходы будущих периодов”, дебетовое сальдо которого отражает сумму произведенных расходов, не включенных в себестоимость продукции (работ, услуг).

Оборот по дебету — расходы, произведенные организацией в отчетном периоде, но не относящиеся к себестоимости отчетного периода; оборот по кредиту — списание ранее произведенных расходов на затраты периода, к которому они относятся.

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства отчетного периода организация может создавать резервы, которые учитываются на счете 96 “Резервы предстоящих расходов”.

Организация может создавать *резервы:*

- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- расходов на ремонт основных средств;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и др.

Счет 96 “Резервы предстоящих расходов” — балансовый, пассивный. Кредитовое сальдо означает сумму созданного (включенного в затраты), но еще не использованного резерва.

Оборот по дебету показывает суммы, использованные в отчетном периоде по целевому назначению; оборот по кредиту — создание резерва за счет включения в себестоимость продукции (работ, услуг).

В таблице представлен учет операций по созданию и использованию резервов предстоящих расходов и платежей.

Операция	**Корреспондирующие счета**	
	дебет	**кредит**
В отчетном месяце создается резерв на предстоящую оплату отпусков (1/12 от годовой плановой суммы на оплату отпусков и суммы отчислений в государственные социальные фонды):		
основных производственных рабочих	20	96
рабочих вспомогательных производств	23	96
аппарата управления организации	26	96
Использование резерва по мере предоставления отпусков:		
на оплату отпусков	96	70

на отчисления в государственные социальные фонды	96	69
Списание на финансовые результаты не полностью использованного резерва на предстоящую оплату отпусков	96	91
Создание резерва на ремонт основных средств согласно смете и графику проведения ремонтных работ	23	96
Использование резерва на ремонт на сумму произведенных ремонтных работ (без НДС)	96	60,76

§11.3. Аналитический учет затрат

Методологические основы организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции разрабатываются и утверждаются Минфином и Госкомстатом России. Они предусматривают порядок аналитического и синтетического учета производственных затрат.

По счетам 20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательные производства" аналитический учет организуется по каждому заказу, виду работ, виду продукции в отдельности, в разрезе статей калькуляции и мест выполнения работ.

Аналитический учет по счету 25 "Общепроизводственные затраты" организуется по каждому цеху в отдельности в разрезе типовых статей затрат, предусмотренных *Типовыми рекомендациями*, например: амортизация оборудования и транспортных средств; эксплуатация оборудования; текущий ремонт оборудования и транспортных средств; прочие затраты.

В аналогичном порядке, но в целом по организации ведется аналитический учет по счету 26 "Общехозяйственные расходы".

Аналитический учет по счетам 97 "Расходы будущих периодов" и 96 "Резервы предстоящих расходов" ведется как по типовым статьям затрат, так и по дополнительным, отвечающим требованиям специфики данной организации.

Синтетический учет производственных затрат в целом по организации должен обеспечивать получение информации по издержкам производства, затратам по экономическим элементам и себестоимости товарной продукции.

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Методы учета производственных затрат классифицируют:

- по отношению к технологическому процессу;
- по объекту калькуляции;
- по способу сбора информации, обеспечивающему контроль за затратами.

По отношению к технологическому процессу различают позаказный и попередельный методы учета.

Позаказный метод используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах.

Процесс изготовления готовой продукции при этом разбивается на отдельные технологически связанные этапы. Готовую продукцию выпускает только один, последний в технологической цепочке цех. Производственные затраты собирают вначале по цехам, затем суммируют по организации в целом, после чего производят расчет себестоимости единицы продукции по сумме всех затрат.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, создаваемый на заранее определенное количество продукции. В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе основных статей калькуляции.

Заказ открывают на основании договора, заключаемого между заказчиком и производителем на производство (поставку) продукции. В нем конкретизируются объект заказа, его качественные характеристики, объем (количество) продукции, срок поставки, договорная цена, особые условия (индексация затрат при изменении цен на сырье и материалы), форма расчетов и др. Каждому заказу присваивают номер.

Кроме внешних заказов существуют и внутризаводские заказы, когда один цех изготовляет продукцию или выполняет работы для другого. Внутризаводские заказы могут быть единичными (разовыми) или годовыми, например единичный заказ ремонтному цеху на текущий ремонт оборудования какого-либо цеха основного производства.

В заказе указывается, какие изделия подлежат изготовлению, в каком количестве, какими цехами и в какой срок. Оформляют заказ на специальных бланках, выписываемых по числу цехов, участвующих в выполнении заказа, и передают в бухгалтерию. В процессе выполнения заказа его номер проставляют на всех документах по прямым затратам производства (лимитно-заборных картах, требованиях-накладных и других документах на работы по выполнению заказа). Бухгалтерия производит группировку затрат по заказам в разрезе их статей.

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат на производство со дня открытия заказа до дня его выполнения и закрытия. Таким образом, отчетную калькуляцию при позаказном методе учета составляют после того, как работы по заказу будут полностью выполнены. Это является существенным недостатком данного метода, если заказ выполняется несколько месяцев, а сдача на склад готовой продукции производится ежемесячно по частям. Возникает необходимость определить себестоимость частично выполненного заказа. Ее определяют условно, на основании плановой или фактической себестоимости адекватного изделия, изготовленного ранее.

Окончание работ по заказу фиксируют в документе (акте, накладной) на сдачу готовых изделий или выполненных работ заказчику.

Попередельный метод применяется в таких отраслях промышленности, в которых обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных, самостоятельных фаз обработки — переделов. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой организация получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства. Так, переделами в черной металлургии является: выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат (прокатный цех) — конечный продукт. В деревообрабатывающей промышленности переделами являются: внешняя обработка древесины — распиловка на доски, бруски; отделка и изготовление готовых изделий (двери, рамы и т. п.).

Полуфабрикаты собственного производства не только используются в следующих переделах внутри организации, но и продаются на сторону другим организациям как покупные изделия и комплектующие.

Затраты на изготовление продукции при данном методе учитываются по видам однородных

изделий, статьям калькуляции и переделам. При этом порядок учета затрат и калькулирования продукции в различных организациях по переделам неодинаков. В некоторых организациях прямые затраты в бухгалтерском учете отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость конечного продукта будет составлять сумму затрат всех переделов (стоимость продукции в промежуточных переделах не калькулируется).

Контроль за движением полуфабрикатов внутри цехов (переделов) и между ними осуществляет бухгалтерия оперативно в натуральном выражении, без записи по счетам. Такой вариант попередельного метода учета затрат называется бесполуфабрикатным.

Пример

Организация имеет два передела. Изготовлено 100 изделий. Для выпуска продукции отпущено сырья и материалов на 20000 руб., затраты на обработку сырья составили 10000 руб., вторым переделом израсходовано на обработку 15000 руб. Себестоимость по переделам составляет:

I передел: (20000+10000):100 = 300 руб.

II передел: 15000:100 = 150 руб.

Итого: 300 + 150 = 450 руб.

Фактическая себестоимость единицы продукции равна 450 руб.

Используется и *полуфабрикатный вариант* попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. При этом варианте рассчитывается себестоимость не только конечного продукта, но и продукции каждого передела в отдельности.

Различают два способа полуфабрикатного варианта: без использования и с использованием счета 21 “Полуфабрикаты собственного производства”. В первом случае затраты одного передела передаются следующему по дебету счета основного производства одного цеха и кредиту счета основного производства другого цеха в аналитических показателях. Во втором случае полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, сдаются цехами на склад (затраты списываются с кредита счета 21 в дебет счета 10 “Материалы”) и отпускаются следующему переделу со склада.

В организациях, применяющих полуфабрикатный вариант учета, себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела, т. е. одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз. Такое наслоение в учете издержек производства называется внутризаводским оборотом, который подлежит исключению при суммировании затрат в целом по организации.

Пример

Применительно к ранее рассмотренному примеру в синтетическом учете по счету 20 “Основное производство” затраты будут составлять 20000 + 10000 + 15000 = 45000 руб., а внутризаводской оборот — 20000 + 10000 = 30000 руб.

Достоинством метода является возможность определения себестоимости отдельных фаз обработки продукции по цехам, выявления места возникновения и причины отклонений фактической себестоимости продукции от плановой или нормативной.

Организации, продающие продукцию отдельного передела на сторону, применяют полуфабрикатный вариант учета затрат, остальные — бесполуфабрикатный.

По способу сбора информации, обеспечивающему контроль за затратами, различают *нормативный* метод и *текущий учет затрат* с последующим контролем.

Задачей нормативного метода учета затрат на производство является своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. В основе своей он содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции (работ, услуг). Нормы производственных затрат считают важнейшим инструментом управления производством: они отражают технический и организационный уровень развития организации, влияют на его экономику и конечный результат деятельности.

В зависимости от длительности действия и времени расчета различают *текущие* и *плановые* нормы.

Текущие или действующие в течение каждого отчетного месяца нормы определяют сменные планы работ, отпуск материалов на рабочие места, оплату труда. На их основе ежемесячно составляют нормативные калькуляции по деталям, узлам, изделиям. Они постоянно поддерживаются на уровне последних достижений науки и техники путем их систематического пересмотра и расчета технически обоснованных норм расхода сырья, материалов, топлива, электроэнергии, времени, а также нормативов использования оборудования, машин и механизмов.

Плановые нормы предусматриваются квартальными и годовыми планами и рассчитываются на основе ожидаемых на планируемый период норм.

При сопоставлении фактически произведенных затрат с утвержденными текущими нормативами осуществляется анализ хозяйственной деятельности организации, выявляются внутрипроизводственные затраты, намечаются пути их использования и разрабатываются новые нормативы затрат на следующий отчетный период. В связи с этим появляется необходимость в организации учета изменения текущих норм затрат на единицу продукции. Эти факты фиксируются в специальных документах (извещениях об изменении норм) с указанием причин изменений, статей затрат, цехов, номеров технологических операций, узлов, изделий, процентного или денежного их выражения. Обычно изменение норм производится по состоянию на новый отчетный период после обязательного пересчета остатков незавершенного производства на начало месяца по соответствующей статье затрат.

Извещения об изменениях норм оформляются:

- технологическим отделом — по расходу материалов;
- плановым отделом — по изменению цен на материальные ресурсы;
- отделом труда и заработной платы — по изменениям норм времени, выработки, обслуживания и расценок;
- конструкторским отделом — по изменениям применяемости деталей, узлов и полуфабрикатов;
- отделом главного энергетика — по изменениям норм расхода топлива и энергии.

Изменения норм вносятся в технологическую и техническую документацию в момент поступления извещений, а в нормативные калькуляции — на начало следующего после

получения извещения месяца.

Для разработки нормативных калькуляций в организациях создается нормативное бюро (группа) при планово-экономическом отделе, куда поступают от соответствующих подразделений нормы и нормативы; здесь создаются нормативные калькуляции, отчеты об изменениях норм, осуществляется расчет и анализ отклонений от норм.

Нормативные калькуляции составляются на детали, узлы и изделия, их данные используются для исчисления фактической себестоимости конкретных видов изделий, оценки незавершенного производства и себестоимости брака продукции.

Нормативные калькуляции на детали и узлы составляются только по прямым затратам (материалы, заработная плата), а на изделие в целом — по всем статьям производственной себестоимости.

При нормативном методе учета затрат на производство организации пользуются плановой, нормативной и отчетной калькуляцией. По своему составу они должны быть идентичны и соответствовать типовой номенклатуре, предусмотренной в отраслевых инструкциях по планированию и учету себестоимости. Контроль за применением установленных в производстве норм при изготовлении продукции осуществляется с помощью бухгалтерского учета, благодаря строго установленной документации по оформлению затрат по нормам, отклонениям от норм и по изменениям норм.

Расчеты фактической себестоимости осуществляют по следующей формуле:

$$\mathbf{Фс = Нс \pm Он \pm Ин,}$$

где Фс — фактическая себестоимость;

Нс — нормативная себестоимость;

Он — отклонения от норм (экономия или перерасход);

Ин — изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

Пример

Рассчитаем фактическую себестоимость всего выпуска и единицы продукции на следующих показателях: нормативная себестоимость единицы продукции — 150 руб.; выпуск – 600 единиц; затраты текущего месяца составили - перерасход в сумме 1200 руб.; незавершенное производство на начало месяца — 50 ед. с нормативной себестоимостью за 1 ед. 152 руб.

Нормативная себестоимость составляет: 150 х 600 = 90000 руб.

Отклонения от норм: перерасход +1200 руб.

Изменения норма составляют: (50 х 152) - (50 х 150) = +100 руб.

Фактическая себестоимость выпуска составила: 90000 + 1200 + 100 = 91300 руб.

Для расчета фактической себестоимости единицы продукции необходимо рассчитать индексы отклонений от норм и изменений норм.

Индекс перерасхода: 1200 : 90000 х 100 = +1.33%

Индекс изменения: 100 : 90000 х 100 = +0.11%

Фактическая себестоимость единицы продукции составила:

150 + 1.33 x 150 :100 + 0.11 x 150 : 100 = 152 руб.

Таким образом, можно определить основные элементы нормативного метода учета затрат на производство: составление нормативных калькуляций по изделиям с учетом изменений норм на начало текущего месяца; раздельный учет затрат на производство по нормам и отклонениям от норм; учет изменений норм, составление отчетных калькуляций.

Нормативный метод учета обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет всем требованиям управленческого учета.

§11.4. Технология учета затрат на производство

Для учета затрат на производство продукции (работ, услуг) в программе "1С:Бухгалтерия 8.0" используются следующие бухгалтерские (налоговые) счета:

- 20 "Основное производство";
- 23 "Вспомогательные производства";
- 25 "Общепроизводственные расходы";
- 26 "Общехозяйственные расходы" и др.

Каждая организация самостоятельно определяет счета для учета затрат в зависимости от того, что является основным видом деятельности (производство продукции, выполнение работ или оказание услуг). Например, счета 25 "Общепроизводственные расходы" используют в основном организации, занятые производством продукции. А организации, выполняющие работы и оказывающие услуги, могут для учета затрат использовать только счета 20 "Основное производство" и 26 "Общехозяйственные расходы".

Для формирования себестоимости продукции (работ, услуг) можно использовать все предусмотренные в системе способы записи информации: вводить операции вручную, использовать механизм типовых операций или отдельные виды документов. Мы уже подробно рассматривали отдельные документы типовой конфигурации, которые предназначены для автоматизации учета затрат на производство. Напомним о них в контексте настоящей главы.

К материальным затратам, включаемым в себестоимость, относится стоимость материалов, покупных изделий и полуфабрикатов, специальной оснастки и специальной одежды. Все они учитываются на счете 10 "Материалы". При этом запасы могут быть использованы непосредственно в основном производстве (счет 20 "Основное производство"), для управления организацией (счет 26 "Общехозяйственные расходы") и т.д. Передача в производство запасов, учитываемых на счете 10 "Материалы", регистрируется документом "Требование-накладная". Использование этого документа подробно рассматривается в главе "Учет материалов".

Начисление заработной платы производится по кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции со счетом, на котором учитываются затраты по оплате труда:

- для основных производственных рабочих – счет 20 "Основное производство";
- для аппарата управления организацией - счет 26 "Общехозяйственные расходы" и

т.д.;

Включение в себестоимость расходов на оплату труда в программе производится с помощью документа “Отражение заработной платы в регламентированном учете”. Использование этого документа подробно рассматривается в главе “Учет труда и заработной платы”.

В себестоимость включаются отчисления (страховые взносы), начисляемые в соответствии с действующим законодательством на оплату труда. Страховые взносы, включаемые в состав затрат, начисляются по кредиту счета 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению” в разрезе субсчетов по видам платежей (рис. 347).

План счетов бухгалтерского учета

Действия | Перейти | Отчеты | Перейти в журнал проводок

Код	Наименование	Заб.	Акт.	Вал.	Кол.	Субконто 1
69	**Расчеты по социальному страхованию и обеспечению**		**АП**			**Виды плате**
69.01	Расчеты по социальному страхованию (ЕСН в части, перечисляем...		АП			Виды платеже
69.02	**Расчеты по пенсионному обеспечению (страховые взно...**		**АП**			**Виды плате**
69.02.1	Страховая часть трудовой пенсии		АП			Виды платеже
69.02.2	Накопительная часть трудовой пенсии		АП			Виды платеже
69.03	**Расчеты по обязательному медицинскому страхованию...**		**АП**			**Виды плате**
69.03.1	Федеральный фонд ОМС		АП			Виды платеже
69.03.2	Территориальный фонд ОМС		АП			Виды платеже
69.04	ЕСН в части, перечисляемой в Федеральный бюджет		АП			Виды платеже
69.11	Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастн...		АП			Виды платеже

Рис. 347. Счета учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Отчисления относятся на те же счета затрат, на которых отражаются расходы на оплату труда. В программе “1С:Бухгалтерия 8.0” начисление платежей в фонды производится при помощи документа “Отражение заработной платы в регламентированном учете”.

Амортизационные отчисления начисляются по кредиту субсчета 02.01 “Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01” в корреспонденции с дебетом счета учета затрат по установленным нормам. Выбор счета учета затрат для отнесения амортизационных отчислений зависит от того, для каких целей используется основное средство. Если оно используется непосредственно в производстве продукции (работ, услуг), то расходы по начисленной амортизации списывают на счет 20 “Основное производство”. По объектам, используемым для управления организацией, начисленная амортизация включают в состав общехозяйственных расходов.

Если организация выпускает несколько видов продукции (работ, услуг) и для этого применяет одни и те же машины и оборудование, или если все производства размещены в одном здании (объекте основных средств), то для отражения расходов по начисленной амортизации используют способ (элемент справочника “Способы отражения расходов по амортизации”), предусматривающий распределение расходов между объектами аналитики.

Начисление амортизационных отчислений по основным средствам в программе производится документом “Закрытие месяца”. Использование этого документа для начисления амортизации подробно рассматривается в главе “Учет основных средств”.

По элементу “Прочие затраты” отражаются все остальные затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), – в частности суммы амортизационных отчислений по нематериальным активам, налогов, включаемых в себестоимость, расходы на оплату услуг сторонних организаций (информационных, консультационных,

аудиторских) и т.д.

Для автоматического начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам также применяется документ “Закрытие месяца”. Использование этого документа для начисления амортизации НМА подробно рассматривается в главе “Учет нематериальных активов”.

Для отражения в учете работ и услуг сторонних организаций предназначен уже упоминавшийся ранее документ “Поступление товаров и услуг”.

Пример

31 марта от ОАО “МГТС” получен счет-фактура № 3567 за услуги телефонной связи на сумму 1180 руб., в том числе НДС 180 руб.

Эта хозяйственная операция в программе отражается следующим образом.

В списке документом “Поступление товаров и услуг” открываем форму нового документа.

В шапке формы указываем дату совершения хозяйственной операции – *31.03.2005*, сведения о поставщике услуг – *МГТС* и основании расчетов – *Счет-фактура №3567 от 31.03.2005*, устанавливаем флажок “Отражать в налоговом учете”.

Переходим на закладку “Услуги”. Добавляем новую строку в табличную часть и в колонке “Номенклатура” по кнопке ... открываем справочник “Номенклатура”.

Добавляем в справочник новую группу “Услуги – общехозяйственные расходы”, через меню “Перейти” командной панели открываем регистр “Счета учета номенклатуры” и добавляем в него запись о счетах учета по умолчанию для всех элементов этой группы (рис. 348).

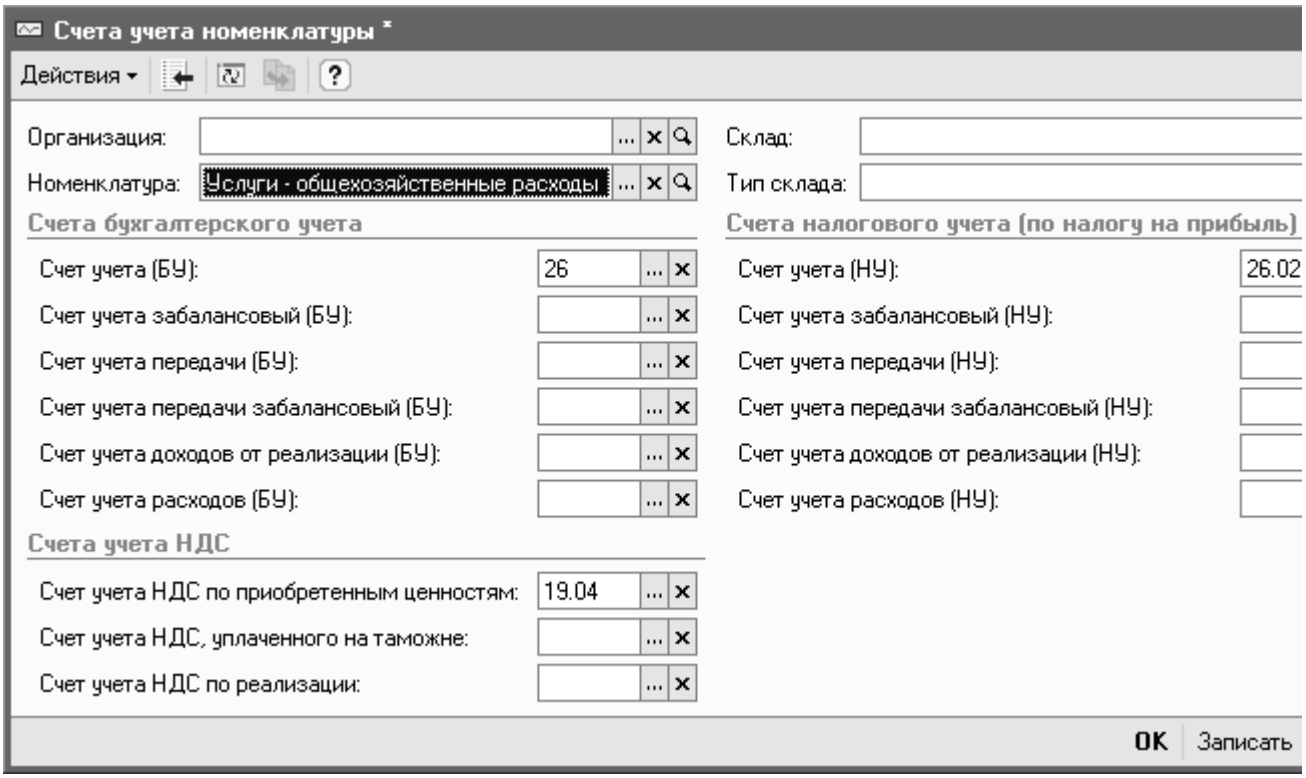

Рис. 348. Счета учета по умолчанию для группы “Услуги – общехозяйственные расходы”

В группу “Услуги – общехозяйственные расходы” вводим новый элемент с наименованием *Услуги телефонной связи* (рис. 349).

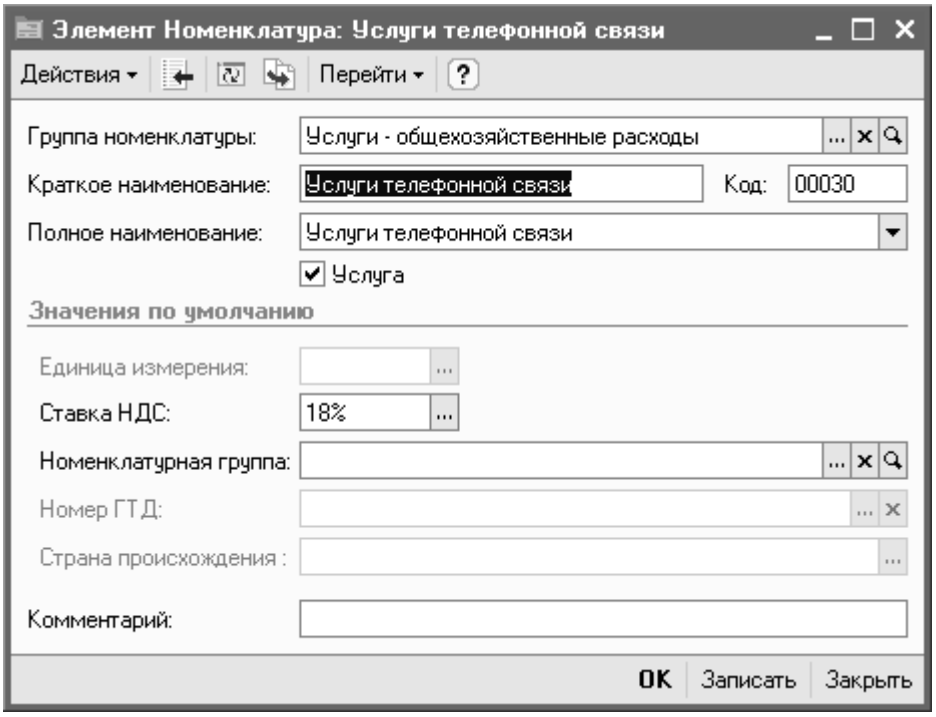

Рис. 349. Описание услуги в справочнике “Номенклатура”

Выбираем введенный элемент двойным щелчком из справочника “Номенклатура” и продолжаем заполнение закладки “Услуги”. В колонке “Количество” проставляем – *1*, в колонке “Цена” - стоимость услуг без налога – *1000* руб. Сумму налога и общую стоимость услуг программа подсчитываем автоматически.

В колонках со счетами учета программа подставляет значения по умолчанию для группы справочника “Номенклатура”, в которую входит данный вид услуг сторонних организаций. В колонках “Аналитика” указываем объекты аналитического учета общехозяйственных расходов по субконто 1 – *Администрация* (выбором из справочника “Подразделения организации”) и субконто 2 – *Расходы на телефон* (выбором из справочника “Статьи затрат”).

В результате форма документа принимает вид, представленный на рис. 350.

На закладке “Дополнительно” указываем лицо, ответственное за совершение операции и щелчком на пиктограмме командной панели проводим документ.

Через поле “Ввести счет-фактуру” открываем форму нового документа “Счет-фактура полученный” и указываем реквизиты счета-фактуры поставщика услуг - № *3567* от *31.03.2005*. Этот документ также проводим.

При проведении документа “Поступление товаров и услуг” формируются записи в регистрах бухгалтерии, а также в регистрах накопления “НДС предъявленный” и “НДС расчеты с поставщиками”. Движения документа по регистрам можно посмотреть через меню “Перейти” командной панели.

Поступление товаров и услуг: покупка, комиссия. Новый *

Операция | Цены и валюта... | Действия | Перейти

Номер: ТПК00010 от: 31.03.2005 0:00:00 Отразить в: налог. учете

Организация: Торгово-производственная компания Склад:

Контрагент: МГТС Договор: счет-фактура №3567 о

Документ расчетов:

Товары (0 поз.) | Услуги (1 поз.) | Тара (0 поз.) | Счета учета расчетов | Дополнительно

№	Номенклатура	Содержание услуги, доп. сведения	Количество	Цена	Сумма
1	Услуги телефонной связи	Услуги телефонной связи	1,000	1 000,00	

Тип цен: Договорная (НДС сверху)

Счет фактура: Ввести счет-фактуру

Комментарий:

ТОРГ-12 (Товарная накладная за поставщика

Рис. 350. Пример заполнения закладки “Услуги”

Журнал проводок (бухгалтерский учет)

Действия | Проверка проводок | Перейти к документу

Счет: Организация:

	Период / Документ / Организация	№	Счет Дт	Субконто Дт	Количество Дт / Валюта Дт / Вал. сумма Дт	Счет Кт	Субконто Кт	Кол / Вал / Вал.
Дт Кт	31.03.2005 0:0... / Поступление товар... / Торгово-производс...	1	26	Администрация / Расходы на телефон		60.01	МГТС / счет-фактура №356... / Поступление товар...	
Дт Кт	31.03.2005 0:0... / Поступление товар... / Торгово-производс...	2	19.04	МГТС / Поступление товар...		60.01	МГТС / счет-фактура №356... / Поступление товар...	

Журнал проводок (налоговый учет по налогу на прибыль)

Действия | Перейти к документу

Счет: Организация:

	Период / Регистратор / Организация	№	Счет Дт / Количество Дт / Вид учета Дт	Субконто Дт	Счет Кт / Количество Кт / Вид учета Кт	Субконто Кт	С / С / N
Дт Кт	31.03.2005 0:00:00 / Поступление товаров и у... / Торгово-производственн...	1	26.02 / НУ	Администрация / Расходы на телефон	ПВ / НУ	За плату / МГТС / счет-фактура №3567 от 3...	

Рис. 351. Отражение операции потребления услуг в учете

В частности, по строке табличной части закладки “Услуги” при проведении формируется (рис. 351) две бухгалтерские проводки: одна в дебет счета 26 “Общехозяйственные расходы” - на стоимость услуг без налога, вторая – в дебет счета 19.04 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам” - на сумму предъявленного к оплате НДС, в корреспонденции по счетом 60.01 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, также одна налоговая – по дебету счета 26.02 “Косвенные общехозяйственные расходы” (в корреспонденции со счетом ПВ). Это те счета, которые были указаны в форме документа на закладках “Услуги” (счета дебета проводки) и “Счета учета расчетов” (счет кредита проводки).

В регистр накопления “НДС предъявленный” заносится практически та же информация о покупке, но иначе структурированная (рис. 352). Запись вносится с событием “Предъявлен НДС поставщиком”.

НДС предъявленный

Действия

Регистратор	Поставщик	Счет-фактура	Вид ценности	Сумма без ...	НДС	Событие
Поступлени...	МГТС	Поступление товаро...	Прочие раб...	1 000,00	180,00	Предъявлен Н

Рис. 352. Запись в регистре “НДС предъявленный”

В регистр накопления “НДС расчеты с поставщиками” вносится запись с видом движения “Приход” на сумму возникшей задолженности перед поставщиком (рис. 353).

НДС: Расчеты с поставщиками

Действия

Регистратор	Период	Поставщик	Договор контраге...	Счет-фактура	Сумм
Поступление т...	31.03.2005 0:00:00	МГТС	счет-фактура №35...	Поступление товаров и у...	

Рис. 353. Запись в регистре “НДС расчеты с поставщиками”

По завершении отчетного периода (месяца) собранные на счетах затраты необходимо списать: в бухгалтерском учете - по правилам бухгалтерского учета, в налоговом учете – в соответствии с правилами, предусмотренными в главе 25 “Налог на прибыль организаций” НК РФ.

В программе “1С:Бухгалтерия 8.0” это производится документом “Закрытие месяца”, перед вводом которого с помощью документа “Инвентаризация незавершенного производства” отражаются затраты незавершенного производства, которые формируют дебетовое сальдо по счетам 20 “Основное производство” и 23 “Вспомогательные производства” на начало следующего отчетного месяца и не учитываются при формировании себестоимости продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных, оказанных) в текущем месяце.

Пример

По результатам инвентаризации произведена оценка незавершенного производства для номенклатурной группы “Пошив верхней одежды” по состоянию на 31 января. Остатки незавершенного производства по подразделению “Цех № 1” для целей бухгалтерского и налогового учета составили 4410 руб.

В списке документов “Инвентаризация незавершенного производства” (меню “Основная

деятельность” → пункт “Производство” → подпункт “Инвентаризация незавершенного производства”) щелчком на пиктограмме открываем экранную форму нового документа.

В шапке формы указываем дату, на которую вводятся остатки, – *31.01.2005*, и производственное подразделение, в котором имеются остатки НЗП на конец месяца, – *Цех № 1*. Устанавливаем флажок “Отразить в налоговом учете”.

В табличной части документа в колонке “Номенклатурная группа” по кнопке открываем справочник “Номенклатурные группы” и двойным щелчком выбираем элемент *Пошив верхней одежды*.

В колонках “Сумма (БУ)” и “Сумма (НУ)” указываем стоимость остатков незавершенного производства – *4410* руб.

В результате экранная форма документа принимает вид, представленный на рис. 354.

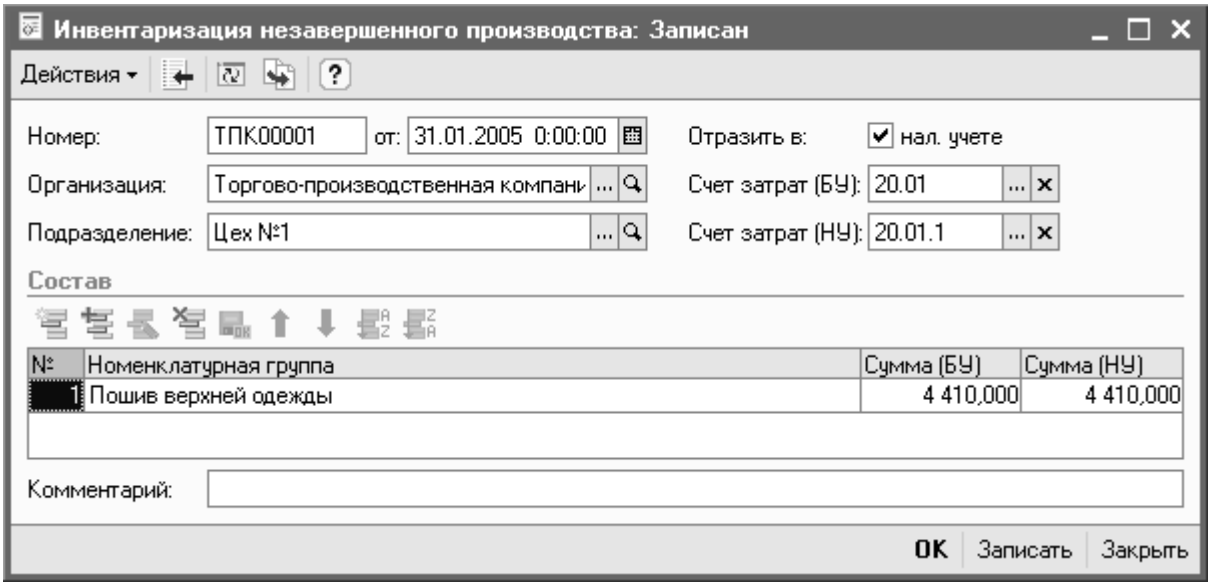

Рис. 354. Пример заполнения экранной формы документа “Инвентаризация незавершенного производства”

Документ не формирует никаких движений.