

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Учреждение образования
«Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины»

Т. И. ПАВОВА

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Тексты лекций
В четырех частях
Часть 1

Гомель 2004

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

УДК 657 (075.8)
ББК 65.052я73
П 165

Рецензенты: кафедра бухгалтерского учета, контроля и АХД
учреждения образования "Гомельский государственный
университет имени Франциска Скорины";
кандидат экономических наук, доцент В.В.Ковальчук

Рекомендовано к изданию научно-методическим советом
учреждения образования "Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины".

Панова Т.И.
П 165 Бухгалтерский учет: Тексты лекций. В 4 ч. Ч. 1. Т.И.Панова –
Гомель: Учреждение образования "Гомельский
государственный университет имени Франциска Скорины".

Тексты лекций по курсу "Бухгалтерский учет" включают материал
разделов: учет затрат на производство и калькулирование
себестоимости продукции; учет готовой продукции и ее реализации.
Материал подготовлен в соответствии с Типовым планом счетов,
вступившим в силу в Республике Беларусь с 1 января 2004 г.
Адресованы студентам экономического факультета.

УДК 657 (075.8)
ББК 65.052я73

© Т.И.Панова, 2004
© Учреждение образования
"Гомельский государственный
университет имени Франциска
Скорины", 2004

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет во всем мире не зря называют языком бизнеса, и, как любой язык, он не только служит для выражения мыслей, но и оказывает обратное воздействие на развитие мышления. Так, отражая все экономические события, система учетной информации сама влияет на процесс принятия решений субъектами хозяйствования, поскольку является источником экономической информации.

Система учета, существующая в настоящее время в Республике Беларусь, так же, как и на всем постсоветском пространстве, сформировалась в условиях действия административно-командных методов управления экономикой, централизованного планирования и поэтому оторвана от мировой практики. Это затрудняет процесс интеграции республики в международное сообщество. Поэтому еще в 1998 году была принята Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. В ходе ее осуществления были разработаны первые учетные стандарты нового поколения – Положения по бухгалтерскому учету, а теперь вводится в действие новый Типовой план счетов.

Данные тексты лекций содержат материал по двум разделам бухгалтерского учета:

1. Учет затрат на производство (издержек) и калькулирование себестоимости продукции;

2. Учет готовой продукции и ее реализации. Материал изложен в соответствии с Типовым планом счетов, вступившим в силу на территории Республики Беларусь с 1.01.2004 года.

Тексты лекций могут быть использованы студентами всех специальностей экономического факультета как дневной, так и заочной форм обучения.

РАЗДЕЛ I УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО (ИЗДЕРЖЕК) И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Тема I Себестоимость продукции и учет затрат на ее производство

Лекция I Понятие себестоимости и ее связь с учетом затрат

1. Себестоимость продукции как экономический показатель и объект учета.
2. Состав затрат, включаемых в себестоимость.
3. Классификация затрат на производство.

I. Себестоимость продукции как экономический показатель и объект учета

Основным видом деятельности промышленного предприятия является производство готовой продукции, работ и услуг, в процессе которого затрачивается живой и овеществленный труд и создается новая стоимость. Таким образом на предприятии возникают затраты.

Затраты предприятия, связанные с использованием трудовых ресурсов, измеряются в форме заработной платы и отчислений на социальные нужды. Затраты средств труда (основных средств) определяются в виде амортизационных отчислений. Стоимостное выражение потребленных предметов труда устанавливается по данным учета израсходованных материальных запасов. Эти и некоторые другие показатели затрат обобщаются и на их основе формируется показатель себестоимости продукции.

Себестоимость промышленной продукции – это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на ее производство и сбыт. Затраты на производство образует производственную себестоимость, а затраты на производство и сбыт – полную.

Себестоимость продукции является важным экономическим показателем, характеризующим эффективность использования материальных, трудовых и денежных ресурсов и определяющим размер прибыли и уровень рентабельности предприятия. Значение этого показателя возрастает в условиях перехода к рынку. Это объясняется следующими причинами:

- себестоимость лежит в основе цены;
- показатель себестоимости чутко реагирует на практически любые изменения организации, технологии и масштабов производства, являясь тем самым надежным критерием их экономической эффективности;

4

- снижение себестоимости играет стимулирующую роль.

Уровень себестоимости зависит от масштабов и технического совершенства производства, квалификации рабочих, качества сырья, трудовой дисциплины, умелого управления и других факторов. Снижение себестоимости является выражением роста эффективности общественного производства. Вот почему себестоимость продукции – чрезвычайно важный показатель производственной деятельности предприятия.

Обычно на предприятии определяется нормативная, плановая и фактическая себестоимость продукции. Нормативная себестоимость рассчитывается плановым отделом до начала процесса производства по действующим нормам затрат, плановая – по планируемым нормам (предусматривает снижение затрат), а фактическая себестоимость определяется бухгалтерией исходя из фактического уровня затрат за определенный период времени. Процесс определения себестоимости называется *калькулированием*.

Однозначно определить грань между учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции очень сложно, так как некоторые действия по формированию показателей затрат выражают одновременно и калькулирование себестоимости, однако к *учету затрат* принято относить оформление первичными документами, регистрацию и группировку первичных данных, обобщение затрат по статьям, цехам и предприятию в целом. А обобщение и распределение затрат по видам выпускаемой продукции – это уже *калькулирование*.

Кроме того, эти показатели различаются количественно. В себестоимость продукции, выпущенной заводом в октябре, войдут также затраты по ее производству, совершенные в сентябре и, возможно, в другие предшествующие месяцы, и находящиеся на 1 октября в незавершенном производстве, то есть в виде полуфабрикатов. С другой стороны, некоторые затраты октября будут задолго для продукции, выпущенной в ноябре и декабре. К тому же, не все затраты предприятия включаются в себестоимость продукции, некоторые производятся за счет прибыли или других источников.

Учет затрат организуют не только в разрезе видов выпускаемой продукции, но и по местам их возникновения – цехам, участкам, что требует дополнительного распределения учетных затрат между объектами калькулирования для получения показателя себестоимости продукции.

В задачи учета затрат входят:

- обеспечение своевременного, полного и достоверного отражения фактических затрат, связанных с производством продукции;

5

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

- калькулирование фактической себестоимости продукции и выявление результатов хозяйственной деятельности цехов, отделов и предприятия в целом;
- контроль за движением и сохранностью материальных, трудовых и денежных ресурсов с выявлением отклонений от норм; выявление неиспользованных резервов производства.

2. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции

Перечень включаемых в себестоимость продукции затрат регламентируется Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными Министерством экономики, статистики и анализа, финансов, труда 11.02.98 г. (с последующими изменениями 26.01.2004 г.) На основе этого документа с учетом специфики отдельных производств составляются отраслевые Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Согласно Основным положениям, в себестоимость продукции включаются следующие затраты:

- непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства;
- связанные с использованием природного сырья (на рекультивацию земель, за древесину, отпускаемую на корню, плата за пользование водными объектами);
- связанные с совершенствованием технологии и организации производства, повышением качества продукции, осуществляемые в ходе производственного процесса и носящие некапитальный характер;
- связанные с подготовкой и переподготовкой кадров, набором рабочей силы, обеспечением нормальных условий труда и техники безопасности;
- связанные с обслуживанием и управлением производством;
- на изобретательство и рационализацию;
- на выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за неявочное время;
- на отчисления в фонд социальной защиты населения, в государственный фонд содействия занятости населения;
- амортизационные отчисления от стоимости основных средств предприятия;
- амортизация нематериальных активов;
- связанные со сбытом продукции, кроме возмещаемых покупателями сверх цены;

- оплата процентов по кредитам и займам, кроме просроченных или полученных на приобретение основных средств и других внеоборотных активов;
- налоги, сборы, отчисления, включаемые в соответствии с налоговым законодательством в себестоимость продукции;
- другие виды расходов, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с установленным законодательством порядком.

Кроме того, в фактической себестоимости продукции отражаются такие непроизводительные расходы, как потери от брака и внутренних простоев, недостачи материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм; выплаты работникам, высвобождаемым с предприятия в связи с реорганизацией и сокращением численности работников и т. п.

Однако некоторые затраты предприятия в себестоимость продукции не входят, а осуществляются за счет прибыли или других источников.

К внепроизводственным расходам относятся:

- потери от простоев по внешним причинам, не компенсированные виновниками;
- потери от уценки материалов и готовой продукции;
- убытки по операциям с тарой;
- судебные издержки и арбитражные расходы;
- штрафы и другие экономические санкции за нарушение условий хозяйственных договоров и расходы по возмещению причиненных убытков;
- не компенсируемые потери от стихийных бедствий и аварий;
- суммы сомнительных долгов по расчетам с другими предприятиями и лицами;
- убытки от списания не реальной для взыскания дебиторской задолженности;
- убытки по операциям прошлых лет, выявленные в текущем году;
- не компенсируемые потери от стихийных бедствий и аварий;
- отрицательные курсовые разницы по операциям в иностранной валюте;
- расходы на проведение модернизации оборудования и реконструкции объектов основных средств;
- расходы по созданию и совершенствованию систем управления;
- платежи за превышение выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в окружающую среду;
- дополнительные выплаты сверх норм возмещения командировочных расходов по распоряжению руководителя предприятия;
- отчисления в фонд социальной защиты населения, в государственный фонд занятости населения от всех видов оплаты труда работников предприятия, занятых в непроизводственной сфере;

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

- проценты банков по просроченным ссудам;
 - затраты на строительство, оборудование и содержание культурно-бытовых, учебных и других аналогичных объектов;
 - вознаграждение по итогам работы за год;
 - материальная помощь;
 - доходы по акциям и вкладам трудового коллектива предприятия;
- и ряд других расходов, перечень которых регламентируется Основными положениями по составу затрат и Инструкцией к Типовому плану счетов.

3. Классификация затрат на производство

В основе учета затрат лежит их классификация. Затраты классифицируются по различным признакам:

1. *По видам производств* выделяют затраты основного и вспомогательных производств, а также непромышленных хозяйств.

К основному производству относятся такое производство, продукция которого является целью создания данного предприятия.

К вспомогательным производствам относятся цехи, обеспечивающие основную деятельность энергией, транспортными услугами, производящие ремонт, изготавливающие инструменты и оснастку для основных цехов.

Непромышленные хозяйства не связаны с основной деятельностью предприятий. К ним относятся находящиеся на балансе предприятия детские дошкольные учреждения, жилищно-коммунальное хозяйство, оздоровительные и культурно-просветительные учреждения. Затраты на работы и услуги непромышленных хозяйств учитываются отдельно от основной деятельности предприятия и не включаются в себестоимость товарной продукции.

2. *По месту возникновения затрат.* Различают затраты цеха, участка и прочих административно обособленных структурных подразделений предприятия. Этот вид классификации служит для организации внутризаводского управления и для контроля за уровнем затрат.

3. *По видам продукции, работ и услуг.* Сгруппированные таким образом, затраты формируют показатель себестоимости выпущенной продукции или выполненной работы.

4. *По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции* затраты подразделяются на прямые и косвенные. Под прямыми затратами понимаются расходы, связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость. Это сырье, основные материалы, основная зарплата производственных рабочих и другие, о которых в момент их оформления пер-

вичными документами известно, к какому виду продукции они относятся. Остальные затраты именуется косвенными, т.к. нет прямого признака для отнесения их к определенному виду продукции. Это расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные, хозяйственные расходы. Они также войдут в себестоимость отдельных видов продукции, но только после операции распределения их между последними. Для обеспечения точности показателя себестоимости продукции необходимо стремиться, чтобы возможно большее число затрат оказались прямыми.

5. *По отношению к технологическому процессу* затраты подразделяются на основные и накладные. Основные непосредственно связаны с технологическим процессом изготовления продукции. Накладные затраты образуются в связи с организацией, управлением и обслуживанием производства. К основным расходам относят: сырье и материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические нужды, зарплата основных рабочих. Все эти затраты направлены на технологические цели, почти все они одновозлементны. Как правило, это прямые затраты. К основным затратам относят также расходы по содержанию и эксплуатации оборудования.

6. *По отношению к объему производства* затраты делятся на постоянные и переменные. Если величина затрат изменяется пропорционально изменению объема производства продукции, т.е. размер расходов на единицу продукции неизменен, то такие затраты называются переменными. Это сырье и материалы, топливо и энергия на технологические нужды, зарплата производственных рабочих. К постоянным относят затраты, величина которых не зависит от изменения объема производства (общезаводские, цеховые.)

7. *По периодичности возникновения* затраты делят на текущие и единовременные. Текущие затраты необходимы для обеспечения и поддержания ритма основной производственной деятельности предприятия. Временной период совершения этих расходов совпадает с периодом их использования, и они в полном объеме включаются в себестоимость продукции данного периода. Например, к текущим затратам относится начисленная работникам заработная плата, стоимость израсходованного сырья, оплата почтовых услуг. В отличие от них, единовременные затраты обычно бывают связаны с капитальными вложениями, освоением производства новых изделий и т.д. Такие затраты окупаются на протяжении довольно длительного периода времени. Их включают в себестоимость продукции нескольких последующих периодов.

8. По составу затраты делятся на одноэлементные и комплексные. Комплексные затраты включают в себя разные по экономическому содержанию элементы (например, общепроизводственные расходы), а одноэлементные однородны.

Затраты на производство можно классифицировать и по другим признакам (по степени охвата планом, по отношению к нормам и т.д.). Выбор того или иного вида классификации затрат определяется целями управления.

Одна из важнейших группировок затрат, применяемых при планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции, - это группировка по видам расходов, т.е.

- по калькуляционным статьям
- по экономическим элементам

В качестве типовой в промышленности применяется следующая группировка затрат по калькуляционным статьям:

1. Сырье и материалы.
2. Возвратные отходы (вычитаются).
3. Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера.
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Основная заработная плата производственных рабочих.
6. Дополнительная заработная плата производственных рабочих.
7. Отчисления от средств на оплату труда.
8. Расходы на подготовку и освоение производства.
9. Общепроизводственные расходы.
10. Общехозяйственные расходы.
11. Потери от брака.
12. Прочие производственные расходы.
13. Коммерческие расходы.

Группировка затрат по экономическим элементам приводится в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Согласно этому документу выделяют следующие экономические элементы затрат:

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

Эта группировка является единой и обязательной для всех отраслей экономики, в то время как группировка по калькуляционным статьям уточняется для каждой отрасли в отраслевых инструкциях.

Назначение и различия этих классификаций даны в таблице 1.

Таблица 1- Сравнительная характеристика классификации затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции

| Калькуляционные статьи затрат | Экономические элементы затрат |
|--|--|
| 1. Предназначены для определения целевого направления затрат и их места в процессе производства. | 1. Отвечает на вопрос, что фактически было израсходовано на производство продукции. |
| 2. Необходимы для определения плановой и фактической себестоимости товарной продукции и отдельных ее видов, установления плановых заданий по снижению себестоимости продукции, планирования финансовых результатов, для ценообразования. | 2. Являются основой для составления сметы затрат на производство (планового фонда зарплат, плана материально-технического снабжения.) |
| 3. Показывают роль отдельных участков предприятия в общем объеме затрат, характеризуют удельный вес отдельных статей в общей величине себестоимости продукции. | 3. Определяют роль перенесенного (прошлого) и живого труда в затратах на производство. Используются статистическими и плановыми органами для исчисления национального дохода в промышленности. |

Лекция 2 Общая схема учета затрат на производство

1. Система счетов для учета затрат и их взаимосвязь.
2. Аналитический учет затрат на производство.

1. Система счетов для учета затрат и их взаимосвязь

Для учета затрат на производство используется целая система производственных синтетических счетов: 20 "Основное производство", 21 "Полуфабрикаты собственного производства", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяй-

венные расходы", 28 "Брак в производстве", 97 "Расходы будущих периодов".

Количество и состав счетов, применяемых на конкретном предприятии, зависит от его масштабов, структуры и методов учета. Малые предприятия могут обходиться одним счетом 20 "Основное производство", а при необходимости для учета накладных расходов - счетом 25 "Общепроизводственные расходы" или 26 "Общехозяйственные расходы". Но на крупном предприятии, имеющем сложную организационную структуру и выпускающем разнообразную продукцию, используют, как правило, всю систему производственных счетов.

Каждый счёт имеет своё назначение. Счет 20 "Основное производство" - калькуляционный, активный. Предназначен для обобщения информации о затратах основного производства. Его сальдо (дебетовое) отражает фактическую себестоимость незавершенного производства в основных цехах на 1-е число месяца, дебетовый оборот - расходы, связанные с производством продукции, кредитовый оборот - фактическую себестоимость готовой продукции, сланной из производства на склад, а также брака и отходов.

| Счет 20 "Основное производство" | | |
|--|---|------------|
| Дт | Кт | |
| С. - фактическая себестоимость незавершенного производства | | Корр. счет |
| Корр. счет | | |
| 10 - Отпущены материалы на изготовление продукции | Фактическая себестоимость готовой продукции | 40,37 |
| 70 - начислена зарплата производственным рабочим | Списана себестоимость отбракованной продукции | 28 |
| 68,69 - отчисления на социальные нужды от зарплаты рабочих | Стоимость сэкономленных материалов и отходов | 10 |
| 25,26 - списывается доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов | И др. | |
| 28 - списываются потери от брака и др. | | |
| Итого фактические затраты отчетного месяца | | |

Для определения стоимости продукции или услуг вспомогательных производств соответствующие затраты группируются на счете 23 "Вспомогательные производства".

По назначению, экономическому содержанию и отношению к балансу этот счет аналогичен счету 20 "Основное производство". Продукция или услуги вспомогательных производств, как правило, используются цехами или отделами предприятия. Поэтому себестоимость продукции и услуг вспомогательных производств включается, в основном, в состав общепроизводственных расходов цехов основного производства.

| Счет 23 " Вспомогательные производства " | | |
|---|---|------------|
| Дт | Кт | |
| С. - фактическая себестоимость незавершенного производства вспомогательных цехов. | | Корр. счет |
| Корр. счет | | |
| 10 - стоимость отпущенных вспомогательным цехам материалов | Стоимость сэкономленных материалов и сланных на склад и возвратных отходов | - 10 |
| 70 - зарплата, начисленная рабочим вспомогательных цехов | Фактическая себестоимость окончательного брака | - 28 |
| 68,69 - отчисления на социальные нужды | Плановая стоимость встречных услуг, оказанных цехам вспомогательных производств | - 23 |
| 25 - доля общепроизводственных расходов | Фактическая себестоимость работ и услуг, оказанных основным потребителям | - 25,26 |
| 28 - потери от брака | Фактическая себестоимость работ и услуг, оказанных на сторону | - 90 |
| Итого: фактические затраты на выполненные работы отчетного месяца | | |

Особо учитываются расходы по управлению и обслуживанию производства. Они включаются в себестоимость продукции в виде отдельных калькуляционных статей, на которые составляются сметы с указанием по номенклатуре расходов. С помощью бухгалтерского учета контролируется выполнение этих смет.

Для учета этих расходов предназначены два собирательно - распределительных счета: 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". В конце месяца вся сумма затрат, собранная в дебете этих счетов, списывается с их кредита на счета основного производства. Поэтому счета 25, 26 сальдо не имеют.

Схема счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы":

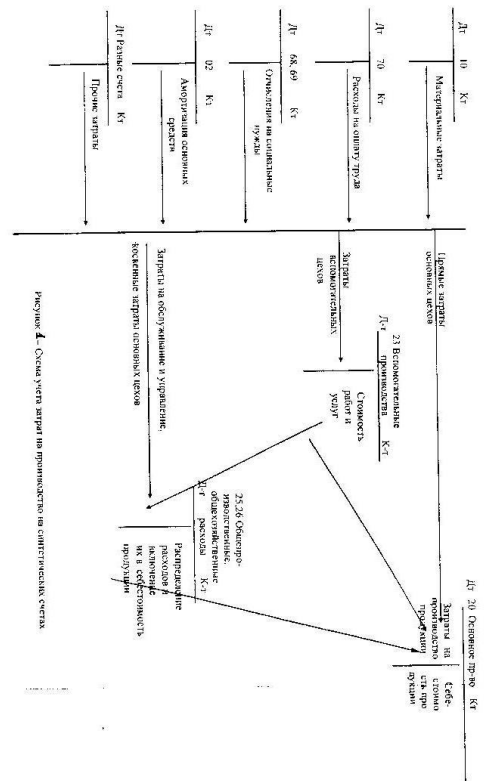
Счет 25 "Общепроизводственные расходы"

| Дт | Кт |
|--|---|
| С - нет | |
| Корр.счет | Корр.счет |
| 10 - стоимость материалов, отпущенных на содержание оборудования и зданий цехов. | Списание части затрат на исправление брака - 28 |
| 70 - зарплата, начисленная рабочим по наладке и обслуживанию оборудования, управленческому персоналу цехов | Списание остальной части затрат на продукцию основного или вспомогательных производств и их распределение между видами продукции - 20, 23 |
| 68.69 - отчисления на социальное страхование | |
| 02 - амортизация основных средств цеха | |
| 23 - услуги вспомогательных цехов и др. | |

Счет 26 "Общехозяйственные расходы"

| Дт | Кт |
|--|--|
| С - нет | |
| Корр.счет | Корр.счет |
| 10 - стоимость материалов, отпущенных на содержание зданий и сооружений заводоуправления | Списание части затрат на работы, выполненные вспомогательными цехами на сторону - 23 |
| 70 - зарплата управленческого персонала заводоуправления | Списание остальной части затрат на продукцию основного производства и их распределение между цехами и изделиями - 20 |
| 02 - амортизация основных средств общезаводского назначения и др. | |

Взаимосвязь бухгалтерских счетов и общая схема учета затрат представлены на рисунке 1



РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

2. Организация аналитического учета затрат

Аналитический учет затрат на производство строится в зависимости от особенностей технологии и организации производства. Однако во всех случаях применяется определенная степень детализации затрат в виде графа:

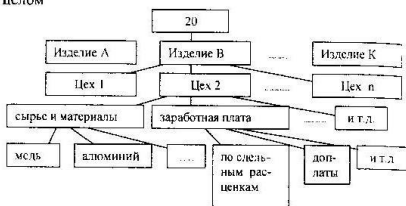
1- предприятие в целом

2- изделия

3- цехи

4- статьи затрат

5- элементные расходы



Вершиной графа является балансовый счет 20 "Основное производство". Второй уровень представляет собой аналитические счета по видам выпускаемой продукции, работ и услуг, то есть по объектам учета затрат. Обобщение затрат производят в рамках цехов в разрезе установленной номенклатуры статей затрат. Нижний уровень представляют отдельные элементы затрат с выделением расхода по норме и отклонениям от норм.

Такая многоступенчатая структура аналитического учета затрат на производство позволяет получить информацию, необходимую для управления процессом формирования себестоимости. 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 цехов. Для этого разработаны и используются карточки (ведомости) аналитического учета производства.

Аналитический учет по счету 25 "Общепроизводственные расходы" организуют в ведомости №12 "Затраты цеха № ___". Она открывается ежемесячно по каждому цеху в отдельности и содержит данные о текущих затратах, сгруппированные в соответствии с установленной номенклатурой статей общепроизводственных расходов.

Ведомость имеет шахматную форму. Суммы затрат, относимые в дебет счета 25 по определенным статьям, показывают в ведомости в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов. Так, по статье "Эксплуатация оборудования" будут показаны: стоимость смазочно-обтирочных материалов - в корреспонденции со счетом 10 "Материалы", зарплата рабочих, обслуживающих оборудование - в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты по оплате труда" и т.д. Такое построение ведомости позволяет анализировать состав затрат, контролировать правильность ведения учета. Наличие в ведомости учетных данных и нарастающих итогов с начала года дает возможность выявлять резервы для снижения себестоимости, бороться с перерасходами.

Аналитический учет общезаводских расходов осуществляется в ведомости № 15 по типовым статьям затрат. В этой же ведомости ведется аналитический учет по счетам 97 и 96, обороты по дебету и кредиту которых в ведомости № 15 определяются не только за месяц, но и с начала года. Выявленные в ведомостях № 12 и № 15 итоговые суммы оборотов по дебету счетов 25, 26, 97 в разрезе корреспондирующих счетов переносятся в журнал-ордер № 10, в котором ведется синтетический учет затрат по предприятию в целом. Журнал-ордер № 10 содержит 3 раздела: 1 "Издержки производства", 2 "Расчет затрат по экономическим элементам", 3 "Себестоимость товарной продукции".

Тема 2. Учет затрат основного производства

Лекция 1 Учет основных затрат

1. Учет материальных затрат.
2. Контроль за расходом материалов в производстве и учет отклонений от норм.
3. Методы включения материальных затрат в себестоимость продукции.
4. Учет затрат на оплату труда.

1. Учет материальных затрат

Ни одно промышленное производство не обходится без сырья, материалов, полуфабрикатов, топлива, энергии, затраченных при изготовлении продукции. Стоимость всех этих израсходованных ресурсов образует экономический элемент "материальные затраты". Состав его определен

Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Согласно этому документу материальные затраты включают в себя:

- стоимость приобретаемых со стороны сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу;
- стоимость покупных материалов, используемых для обеспечения технологического процесса или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды,
- запасные части для ремонта оборудования;
- стоимость покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов;
- приобретаемые со стороны топливо и энергия всех видов;
- работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними предприятиями,
- платежи предприятий за добычу природных ресурсов и выбросы [сбросы] загрязняющих веществ в окружающую среду, плата за размещение отходов, сумма налога за переработку нефти.

Обычно для калькулирования себестоимости продукции и организации учета материальные затраты группируют в несколько калькуляционных статей:

1. *Сырье и материалы* - сюда включаются затраты на сырье и материалы, составляющие основу производимой продукции, а также стоимость вспомогательных материалов, связанных с технологическим процессом изготовления продукции. В эту статью включаются также затраты, связанные с использованием природных ресурсов (отчисления на рекультивацию земель, охрану и возобновление ресурсов природного сырья и т.п.).

2. *Возвратные отходы* - эта статья исключается из стоимости израсходованного сырья и материалов. К ним относят остатки сырья и материалов, в процессе производства утратившие полностью или частично свои потребительские качества и в силу этого используемые с повышенными издержками или вовсе не используемые по прямому назначению. Возвратные отходы делятся на используемые и неиспользуемые в производстве. Используемые пригодны для потребления на самом предприятии для изготовления продукции основного или вспомогательных производств. Неиспользуемые могут быть использованы как материалы, топливо, на другие хозяйственные нужды или реализованы на сторону. Безвозвратные отходы не могут быть использованы ни на данном предприятии ни реализованы на сторону (это утраты, улетучивание, распыл, усушка и т.д.). Они оценке не подлежат.

3. *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера.* В эту статью включаются затраты на приобретение готовых покупных изделий, расходуемых на комплектацию продукции, или подвергающихся дополнительной обработке для получения готовой продукции, а также выполняемые сторонними предприятиями работы и услуги производственного характера. К последним относятся услуги по выполнению отдельных операций по изготовлению продукции, обработке материалов, отделке полуфабрикатов и изделий и другие.

4. *Топливо и энергия* на технологические цели. В эту статью включаются затраты на все виды топлива и энергии, непосредственно расходуемые в процессе производства продукции, как получаемые со стороны, так и выработанные самим предприятием. К таким затратам, в частности, относятся стоимость топлива для плавильных агрегатов, домен, мартенов, для нагрева металлов при штамповке, прокате, прессовке, электроэнергия для печей, сварки, электролиза, пара, горячей и холодной воды, сжатого воздуха, кислорода и т.д.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу "Материальные затраты", формируется исходя из цен их приобретения, наценки, комиссионных вознаграждений снабженческим организациям, расходов на транспортировку, разгрузку и доставку.

2. Контроль за расходом материалов в производстве и учет отклонений от норм

Материальные затраты в себестоимости промышленной продукции составляют 60-90%. Поэтому очень важен контроль за правильным использованием материалов в производстве в соответствии с нормами их расхода. Для этого необходима такая организация учета, при которой фактические затраты можно было бы непрерывно сопоставлять с установленными нормами, оперативно выявлять отклонения от норм в процессе изготовления продукции.

Учет затрат организуется в зависимости от особенностей технологического процесса производства и характера возникающих потерь. При этом фактическим расходом материалов считается их потребление в процессе производства. Учет фактического расхода материалов должен осуществляться с подразделением на затраты по нормам и отклонения от норм. Для контроля расхода материалов по направлениям затрат применяются различные методы выявления отклонений от норм расхода материалов: документирование, инвентарный, учет раскроя по партиям; предва-

рительный расчет по фактической рецептуре. При *методе документирования* (документального отражения) бухгалтерия определяет стоимость израсходованных материалов на основании первичных документов (лимитно-заборных карт, требований), по которым производится отпуск материалов цехам. При этом отклонения оформляются либо специальными требованиями, либо лимитно-заборными картами с штампом "отпуск сверх норм".

Инвентарный способ расчета расхода материалов применяется, когда в цехах постоянно остаются неиспользованные материалы на начало и конец месяца. Следовательно, фактический расход материалов на производство исчисляется с учетом этих остатков. Для этого в конце учетного периода проводят инвентаризацию остатков неиспользованных материалов, после чего определяют расход материалов по формуле: Остатки на начало периода + Материалы отпущенные – Остатки на конец периода.

При *партионном способе* расход материала учитывают по каждой раскраиваемой партии и после раскроя определяют экономию или перерасход и устанавливают их причины и виновников. Для этого расход материалов по норме рассчитывают умножением нормы на количество запущенных в производство деталей. Исходя из этого расчета материалы отпускаются раскройщикам. После выполнения задания количество израсходованных материалов и выкроенных деталей записывают в акт раскроя, который составляют на каждую партию. Это позволяет сразу же после выполнения задания подсчитать фактический расход материалов. Сравнивая фактический расход материалов с нормативным, устанавливают результат (экономию, перерасход) по данной партии. Таким образом осуществляют повседневный контроль за затратами материалов.

Методом *предварительного расчета по фактической рецептуре* определяются отклонения израсходованного набора материалов от состава, предусмотренного технологией. Этот метод используется, когда при отпуске сырья и материалов в производство часто возникают отклонения из-за структурных сдвигов в составе исходной смеси.

Оперативный контроль за рациональным использованием материалов осуществляет плано-диспетчерская служба подразделения. Для этого по цеху составляют отчет о движении материалов в производстве, а также об использовании в производстве полуфабрикатов покупных и собственного изготовления. Данные отчетов включают в Ведомость распределения расхода материалов, которую составляют по форме разработочной таблицы 2:

Таблица 2 – Ведомость распределения расхода материалов

| № | Наименование | Заказ. изделие, статья | С кредита сч. 10 "Материалы" | | | | | |
|----|------------------------------|------------------------|------------------------------|------------|------------|---------------------------|------------|------------|
| | | | Основные материалы | | | Вспомогательные материалы | | |
| | | | по нормам | отклонения | фактически | по нормам | отклонения | фактически |
| 20 | основное станок производство | 01101-металлорежущий | 84998 | -1060 | 83938 | - | - | - |

Для исчисления себестоимости продукции по нормативному методу необходимо знать размер и причины отклонений от норм расхода материалов, а также виновных в этом лиц. Затраты производства по нормам и отклонения от норм на предприятии учитывают по-разному в зависимости от способа контроля за расходом материалов.

При использовании способа документирования плано-диспетчерское бюро выписывает на возмещение перерасхода или на замену материала требования с отметкой "отклонение от норм". Отклонения обычно возникают в том случае, если вместо материала, предусмотренного технологией, фактически используют материал-заменитель.

Учет отклонений при партионном способе раскроя зависит от технологии производства. В зависимости от способа изготовления деталей, количества исходных материалов и других факторов применяют различные формы актов раскроя. В них вносят отклонения и передают на обработку. По данным актов составляют ведомость расхода материалов по отклонениям от норм в разрезе исполнителей, причин и виновников.

Учет отклонений при инвентарном способе ведут по участкам и бригадам путем сопоставления расхода по нормам (исчисленного по нормативным калькуляциям) и фактических затрат.

Если на предприятии учитывают расход материалов в производстве разными методами, то для калькуляции составляют сводную ведомость отклонений в разрезе изделий. При этом отклонения учитывают по кодам причин и виновников.

Причинами отклонений могут быть:

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

- замена материалов;
- использование вместо материалов отходов;
- немерность материалов;
- несоответствие оборудования;
- задержка ремонта оборудования;
- исправление брака и т.д.

В качестве виновников отклонений могут выступать:

- рабочие-исполнители;
- технологи;
- конструкторы, чертежники;
- поставщики и т.д.

3. Методы включения материальных затрат в себестоимость продукции

Отпуск материалов со склада в производство осуществляется по лимитно-заборным картам, требованиям, накладным и другим первичным документам, в которых указывается назначение расхода (наименование цеха, изделия или заказа). Поэтому на основании первичных документов, как правило, можно отнести расход материалов на объекты учета или калькулирования прямым путем. Однако в некоторых случаях при изготовлении из однородного сырья разных видов изделий прямое отнесение материалов на изделие не всегда возможно. В таких случаях применяют условное распределение материалов между отдельными изделиями.

Существуют различные способы условного распределения. В машиностроении, химической, легкой промышленности применяют нормативный метод. Для каждого вида продукции устанавливают норму расхода конкретного материала на единицу изделия. Затем определяют нормативный расход материала на фактический выпуск изделий, его сопоставляют с фактическим расходом и определяют коэффициент, k . Умножая нормативный расход каждого материала на этот коэффициент k , определяют фактический расход материалов на каждое изделие.

В мясожировой, химической, текстильной, деревообрабатывающей промышленности применяется коэффициентный метод распределения фактического расхода материалов между изделиями. При этом каждому изделию присваивается определенный коэффициент k . Причем одному из изделий присваивается $k=1$. Затем путем умножения фактического выпуска изделий на установленные коэффициенты находят условный выпуск продукции в коэффициентно-штуках или коэффициентно-тоннах. Делимем

фактического расхода материалов на весь выпуск продукции на ее условный выпуск в коэффициентно-штуках определяют расход материалов на единицу продукции условного выпуска. Умножив этот расход на условный выпуск каждого изделия, получают фактический расход материалов в разрезе изделий.

Вспомогательные материалы в себестоимость отдельных изделий включают как прямым, так и косвенным путем. Обычно они распределяются между изделиями пропорционально расходу основных материалов, весу переработанного сырья или количеству выработанной продукции. Наиболее прогрессивным является распределение вспомогательных материалов пропорционально установленным нормам их расхода на каждый вид продукции (на единицу изделия). Материалы, которые используются для других целей, относятся на соответствующие статьи расходов в составе общепроизводственных, общехозяйственных и других расходов.

Оценка возвратных отходов. Если возвратные отходы используются в цехах своего предприятия или реализуются как полноценные материалы, то их оценка производится по преискуранным ценам на исходное сырье. Отходы, которые не могут быть использованы в основном производстве, оцениваются по цене их возможного использования. Материальные затраты в отчетных калькуляциях показывают без вычета стоимости возвратных отходов. Их стоимость выделяют отдельной статьей, которая затем вычитается. Количество отходов определяется или при сдаче их в утиль или на склад, при реализации - по фактическому количеству или путем умножения количества изготовленной продукции на норму отходов. Сдача отходов в переработку оформляется накладными. Стоимость возвратных отходов отражается в учете по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счетов 20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательные производства". Таким образом, на счете 20 "Основное производство" по статье "Сырье и материалы" отражаются потери от отходов в виде разницы между стоимостью их по цене исходных материалов и по цене возможно использованного сырья. Эти суммы распределяют между отдельными изделиями пропорционально весу или стоимости израсходованных основных материалов.

Включение в состав себестоимости сырья, материалов и других материальных ресурсов производится с использованием одного из следующих методов оценки запасов: по средневзвешенным ценам, по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости, по ценам последнего приобретения (ЛПФО).

Если стоимость материалов списывается в течение месяца на объекты учета затрат по учетным ценам, то по окончании месяца после установления фактической себестоимости материалов по данным ведомости № 10 транспортно-заготовительные расходы или отклонения от плановых цен, учтенные на соответствующих счетах, списываются на те же объекты учета затрат, где были учтены материалы по учетным ценам.

Оформление бухгалтерских записей при ведении учета по журнально-ордерной форме осуществляется в следующей последовательности: данные первичных документов, сгруппированные по объектам учета затрат в разрезе цехов и установленной номенклатуры статей затрат включаются в разработочную таблицу №1 "Распределение расхода материалов", а также в регистры аналитического учета: ведомости, карточки учета производства по видам продукции. Затем данные разработочной таблицы №1 о расходе материалов переносятся в ведомость №12 "Учет затрат цехов основного производства (вспомогательных производств)" и в ведомость № 15 "Учет общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов, резерва предстоящих расходов". Итоговые данные ведомостей № 12 и 15 о расходе материалов по учетным ценам и отдельно транспортно-заготовительные расходы или отклонения от плановых цен отражаются в журнале-ордере №10 (расход материалов на производственные нужды) и в журнале-ордере №10/1 (расход материалов на непроизводственные нужды). Таким образом, в журналах-ордерах №10 и №10/1 отражается фактическая себестоимость израсходованных материалов в целом по предприятию.

4. Учет затрат на оплату труда

Расходы на оплату труда по своему объему в структуре себестоимости продукции промышленных предприятий занимают второе место после материальных затрат.

Так же как и материальные затраты, они учитываются по местам их возникновения в составе основного производства (на оплату труда производственных рабочих), общепроизводственных расходов (на оплату труда управленческого персонала и обслуживающего персонала цехов), общехозяйственных расходов (управленческого и обслуживающего персонала в целом).

В элементе "затраты на оплату труда" отражаются расходы на оплату труда основного производственного персонала предприятия, включая

премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, а также затраты на оплату труда не состоящих в штате предприятия работников, занятых в основной деятельности.

Состав данного экономического элемента затрат регламентируется "Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)". В этом же документе указываются те виды выплат работникам, которые не должны быть включены в себестоимость продукции, а производятся за счет других источников - целевых поступлений, прибыли предприятия (фондов потребления).

В себестоимость продукции включаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из фактических расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на предприятии формами и системами оплаты труда;
- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;
- выплаты стимулирующего характера: надбавки за профессиональное мастерство, премии за производственные результаты в размерах, предусмотренных действующим законодательством;
- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда: доплаты за работу в ночное и сверхурочное время, в многосменном режиме, за совмещение профессий, за работу в тяжелых и вредных условиях;
- стоимость бесплатно предоставляемых работникам отдельных отраслей в соответствии с действующим законодательством коммунальных услуг, жилья, питания;
- стоимость выдаваемых бесплатно по установленным нормам в соответствии с действующим законодательством предметов (форменной одежды, обмундирования), остающихся в личном постоянном пользовании;
- оплата отпусков, компенсация за неиспользуемый отпуск, оплата льготных часов подростков, времени, связанного с прохождением медосмотров, выполнением государственных обязанностей;
- ряд других расходов на оплату труда.

В себестоимость продукции не включаются (учитываются как вне-реализационные расходы, т.е. уменьшают сумму прибыли) следующие выплаты:

- премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;
- материальная помощь, беспроцентная ссуда на улучшение жилищных условий;
- надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;
- доходы (дивиденды, проценты), выплачиваемые по акциям и вкладам трудового коллектива предприятия;
- единовременные поощрения отдельных работников за выполнение особо важных производственных заданий;
- премии за экономию сырья, материалов, за создание, освоение и внедрение новой техники, по итогам соревнований, смотров и конкурсов, направленных на выявление и использование резервов производства и повышение эффективности производства.

Полный перечень затрат на оплату труда, включаемых и не включаемых в себестоимость продукции, содержится в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

При организации учета затрат необходимо помнить, что некоторые расходы на оплату труда, включаемые в себестоимость продукции, не учитываются в составе затрат при налогообложении прибыли. Поэтому их учет необходимо организовать таким образом, чтобы при формировании финансовых результатов для налогообложения их можно было выделить из общей суммы затрат и из себестоимости продукции.

Все суммы начисленной заработной платы, премий и прочих выплат должны быть распределены, то есть включены в себестоимость продукции, работ и услуг или отнесены на другие источники (фонд потребления, резерв на отпуск и т. д.). Сдельная заработная плата производственных рабочих обычно прямо включается в себестоимость изделий на основании первичных документов по учету выработки (нарядов, маршрутных листов и т.п.) и отражается по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 70 "Расчеты по оплате труда".

Повременная заработная плата производственных рабочих распределяется между заказами и видами работ пропорционально сдельной зарплате или по сметным ставкам, рассчитанным на основе трудовых нормативов.

Повременная зарплата, начисленная вспомогательным рабочим по наладке, а также специалистам и служащим цехов, относится в дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы", а персоналу заводууправления – в дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы" по соответствующим статьям. Премии, начисленные всем категориям работников за счет фонда потребления, отражаются по дебету счета 92 "Внеэкономические доходы и расходы" и кредиту счета 70, а включаемые в себестоимость учитываются по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы".

Доплаты, начисленные рабочим за работу в ночное и сверхурочное время и прочие доплаты, а также суммы дополнительной заработной платы распределяются между заказами и видами работ пропорционально основной заработной плате рабочих и находят отражение по дебету счетов 20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательные производства".

Одновременно с распределением заработной платы на предприятии может создаваться резерв на оплату отпусков рабочим. Его сумма зависит от планового процента, рассчитанного на предприятии, и от размера заработной платы, начисленной рабочим за отчетный период. Сумма резерва включается в себестоимость продукции, работ и услуг и отражается по объектам учета затрат, где учтена заработная плата рабочих, то есть по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы" и кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов".

Вместе с распределением начисленной заработной платы, премий и образованием резерва на отпуск рассчитываются суммы отчислений на социальные нужды - в фонд социальной защиты населения и фонд содействия занятости по установленным процентам от сумм начисленной заработной платы. Отчисления включаются в себестоимость тех же видов продукции, работ и услуг, что и начисленная заработная плата. Они отражаются по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и кредиту счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - на сумму отчислений в фонд социальной защиты населения и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" - на сумму единого платежа отчислений в фонд содействия занятости и чрезвычайного налога.

Учет заработной платы независимо от применяемого на предприятии метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции ведется в разрезе цехов и других подразделений с выделением затрат по текущим нормам и отклонениям от норм.

Отклонения оформляются специальными сигнальными документами (доплатами листками, нарядами и т.д.). Одновременно устанавливаются причины и виновники отклонений.

Причинами могут быть:

- несоответствие материалов, заготовок и полуфабрикатов техническим условиям;

- оплата простоев;
- доплаты за сверхурочные работы;
- доплаты за работы в ночное время.

Данные учета об отклонениях от норм используются не только для оперативного устранения имеющихся в работе недостатков, но и для анализа использования фонда заработной платы. Сгруппированные данные первичных документов отдельно по нормам и по отклонениям от норм включаются в разработочную таблицу №1 для распределения основной и дополнительной заработной платы и отчислений на социальные нужды.

Данные разработочной таблицы 1 переносятся в ведомость № 12 по цехам и ведомость № 15, итоговые данные которых затем переносятся в журналы - ордера № 10 и № 10-1.

Лекция 2. Учет накладных расходов

1. Учет затрат на подготовку и освоение производства.
2. Учет производственных потерь.

1. Учет затрат на подготовку и освоение производства

Разработка и внедрение в производство новых видов изделий, как правило, бывает связана с большими первоначальными расходами. Поэтому важно правильно определить их размер и распределить по объектам учета затрат.

В большинстве отраслей промышленности эти расходы выделяются в самостоятельную калькуляционную статью, что позволяет контролировать величину и целесообразность осуществляемых затрат.

Затраты по освоению новых видов изделий учитываются по видам осваиваемой продукции в разрезе калькуляционных статей затрат. В методических рекомендациях по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях машиностроительного комплекса приведена следующая типовая номенклатура статей:

1. Проектирование и конструирование нового изделия.
2. Разработка технологического процесса изготовления нового изделия.
3. Проектирование и конструирование инструмента и оснастки, разработка технологического процесса её изготовления.
4. Разработка нормативов и сметных калькуляций себестоимости нового изделия.
5. Корректировка технической, технологической и нормативно-сметной документации перед переходом на выпуск нового изделия.
6. Изготовление опытного образца нового изделия на предприятиях-изготовителях и у потребителей.
7. Испытание опытного образца нового изделия на предприятиях-изготовителях и у потребителей.
8. Изготовление первоначального комплекта специального инструмента и приспособлений.
9. Испытание материалов, полуфабрикатов, инструмента и приспособлений, намеченных к использованию при производстве нового изделия.
10. Перепланировка, перестановка и наладка оборудования.
11. Разработка и освоение новой технологии производства.
12. Испытание опытной партии продукции.

Особенностью этих расходов является несовпадение времени их совершения и серийного выпуска продукции, что делает необоснованным отнесение их к затратам текущего месяца. Такой же характер у расходов, связанных с подпиской на техническую литературу, оплатой за несколько месяцев вперед арендной платы и абонентной платы за телефон и т.п.

В момент совершения таких расходов на их сумму дебетуется счет 97 "Расходы будущих периодов" с кредита счетов денежных средств, материальных, трудовых затрат и т.д. После перехода на массовый или серийный выпуск новой продукции расходы на подготовку и освоение её производства ежемесячно погашаются путем включения в себестоимость освоенной продукции отдельной (прямой) статьей калькуляции. Сумма ежемесячного списания определяется сметной ставкой и количеством выпущенных в отчетном месяце изделий. Сметная ставка рассчитывается путем деления всей суммы за-

трат по освоению и подготовке производства на плановый выпуск продукции в течение нормативного срока. Длительность срока погашения устанавливается предприятием самостоятельно, но не должна превышать 5 лет.

Например, расходы на подготовку и освоение производства нового изделия составили 50000 тыс. руб. Срок погашения расходов принят 2 года, плановый выпуск в течение этого срока - 1000 единиц. Сметная ставка расходов по освоению составит 50 тыс. руб. В отчетном месяце выпущено 42 изделия. Сумма расходов по освоению, подлежащая погашению, составит 210 тыс. руб. (50 * 42). На эту сумму в журнале-ордере № 10 производится запись по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 97 "Расходы будущих периодов".

Использование для расходов на освоение новых производств счета 97 "Расходы 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 (сальдо счета 97) показывается в активе баланса отдельной статьей.

Когда затраты на освоение новых видов продукции незначительны, они могут включаться в состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов по соответствующей статье.

Расходы на подготовку и освоение производства могут осуществляться и за счет специальных отраслевых и межотраслевых фондов научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, инновационных фондов. Предприятия, осуществляющие предусмотренные законодательством отчисления в подобные фонды, суммы таких отчислений отражают в составе затрат по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

При перечислении отчисленных сумм вышестоящей организации делается запись по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 51 "Расчетный счет".

Перед началом подготовки и освоения производства предприятия представляют в вышестоящую организацию смету затрат и получают средства на их финансирование. Поступление денежных средств от вышестоящей организации отражается по дебету счета 51 "Расчетный счет" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование". Фактические затраты по подготовке и освоению новых видов продукции такие предприятия относят на уменьшение указанного фонда.

Аналитический учет расходов будущих периодов ведется в ведомости 15 по видам расходов и статьям сметы.

2. Учет производственных потерь

К производственным потерям относят потери от брака и потери от простоев. Потери приводят к снижению выпуска продукции и росту ее себестоимости. Поэтому возникает необходимость учета всех потерь в производстве с целью принятия мер к их устранению.

а) Учет потерь от брака

Браком в производстве являются изделия, полуфабрикаты, узлы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам и техническим условиям. В зависимости от характера дефектов брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный). По месту обнаружения - на внутренний, выявленный на предприятии, и внешний, выявленный у потребителя.

Оперативный учет брака ведется отделом технического контроля (ОТК) предприятия. На его основании должны обеспечиваться выявление и анализ причин брака, своевременное принятие мер к их устранению и тем самым к улучшению качества продукции, снижению непроизводительных расходов и потерь. В то же время на ряде предприятий, в сталковом, литейном производстве исходя из отраслевой специфики потери от брака планируются в минимально допустимых размерах.

Брак выявляется в процессе технической приемки продукции контролерами отдела технического контроля или производственными мастерами. Выявленный брак должен в обязательном порядке документироваться. Он оформляется актом о браке (ф. №Т-46), ведомостью (ф. №Т-47, извещением о браке, а также фиксируется в первичных документах по учету выработки (рапортах, нарядах, маршрутных листах).

Данные первичных документов о браке обобщаются в оперативных сводках брака в разрезе цехов, участков. Такие сводки составляются ОТК ежедневно, еженедельно или в другие сроки и служат для анализа и принятия мер по устранению брака. Они содержат данные не только о наименовании и количестве забракованных изделий, но и о виде брака, его причинах и виновниках. Основными причинами брака могут быть несоответствие качества материалов стандартам, скрытые пороки материалов, неисправность оборудования и инструментов, нарушения технологии, неточности в технологической документации. Виновниками брака могут являться рабочие, поставщики материалов, технологи, заготовительные цехи

и т.д. На каждом предприятии разрабатываются коды причин и виновников брака. Вместе они образуют код брака.

Документы о браке передаются в бухгалтерию, в функции которой входит определение себестоимости забракованной продукции, сумм удержаний с виновников брака, учет затрат по его исправлению и расчет потерь от брака. Для этих целей используют активный калькуляционный счет 28 "Брак в производстве".

Счет 28 "Брак в производстве"

| Дт | Кт |
|---|---|
| С. - нет | Корр. счет |
| Корр. счет | Корр. счет |
| 10 - стоимость материалов, израсходованных на исправление брака | Оприходовано лома и отходов от списания окончательного брака |
| 70 - зарплата, начисленная рабочим за исправление брака | Удержано с виновников брака - 70,73 |
| 69 - отчисления на социальное страхование | Отнесено на виновников брака-поставщиков (предъявлена претензия) - 76 |
| 25 - доля общепроизводственных расходов, списанная на исправление брака | Списываются окончательные потери от брака на выпущенную продукцию - 20,23 |
| 20, 23- фактическая себестоимость окончательного брака | |

Счет saldo не имеет, по дебету его отражаются себестоимость окончательно забракованной продукции и расходы по исправлению исправного брака; по кредиту счета учитывают суммы возмещения потерь от брака (удержания с виновников, стоимость оприходованного лома и отходов от списания окончательного брака). Разность между дебетовым и кредитовым оборотом представляет собой потери от брака, которые списываются в конце месяца на себестоимость продукции.

Потери от исправного и неисправного брака определяются по-разному, различны и бухгалтерские записи по учету этих видов брака.

При исправном браке производственные потери заключаются в дополнительных затратах по его исправлению, которые отражаются по дебету счета 28 "Брак в производстве" в корреспонденции с кредитом счетов 10 "Материалы" - на стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака; 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" и 68

"Расчеты по налогам и сборам" - на сумму зарплаты, начисленной за исправление брака и отчислений на социальные нужды, 25 "Общепроизводственные расходы" - на долю общепроизводственных расходов. Сумма потерь может быть уменьшена за счет удержаний с виновников брака. В этом случае по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" отражают сумму, удержанную с работников, виновных в браке (в размере стоимости исправления); по дебету счета 76 (субсчет 3 "Расчеты по претензиям") - суммы претензий, предъявленных поставщикам некачественных материалов, в корреспонденции с кредитом счета 28 "Брак в производстве".

Сопоставляя дебетовый и кредитовый обороты по счету 28, выявляют потери от брака, которые списывают в дебет счета 20 "Основное производство" с кредита счета 28 "Брак в производстве".

Для неисправного брака характерно то, что забракованные изделия (детали) изымают из производства. В связи с этим необходимо выделить из общих затрат производства ту долю, которая приходится на забракованные и изъятые изделия, и списать ее в дебет счета 28 "Брак в производстве" с кредита счета 20 "Основное производство". Для этого рассчитывают себестоимость забракованных изделий (деталей) по статьям затрат, применяемым для годной продукции, кроме общехозяйственных расходов и износа специальных инструментов и оснастки. На предприятиях с массовым и серийным характером производства брак может оцениваться не по фактической, а по нормативной себестоимости.

Окончательный брак должен быть сдан на склад утильсырья и оприходован по цене лома с отражением по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 28 "Брак в производстве".

Потери от брака могут быть также уменьшены на суммы, взысканные с виновников. С работников предприятия, виновных в неисправном браке, может быть взыскана стоимость материалов за вычетом отходов, сумма основной зарплаты, составляющие большую часть себестоимости забракованного изделия, за вычетом стоимости брака по цене лома. Однако трудовым законодательством установлен предел взыскания в размере 20% заработной платы того месяца, в котором допущен брак. Общая сумма взыскания не должна превышать среднемесячную заработную плату работников. На эту сумму составляется запись по дебету счета 73/2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

Если виновником брака является поставщик некачественных материалов, то ему предъявляется претензия, то отражается по дебету счета 76

"Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по претензиям" и кредиту 28 "Брак в производстве".

Сумма потерь от брака выявляется на счете 28 как разница между себестоимостью забракованных изделий по дебету счета и суммами оприходованного лома и удержаний с виновников брака - по кредиту. Счет 28 закрывают путем отнесения суммы потерь на себестоимость продукции в дебет счета 20 "Основное производство" с кредита счета 28 "Брак в производстве".

Внешний брак, обнаруженный покупателем, обычно отражают в документах не за тот месяц, в котором были изготовлены забракованные изделия, а позднее. Стоимость этих изделий уже списана со счета 20 "Основное производство", поэтому внешний брак оценивают по полной производственной себестоимости, включая общехозяйственные расходы. На эту сумму производится запись по дебету счета 28 "Брак в производстве" и кредиту счета 20 "Основное производство".

Одновременно на эту же сумму необходимо сделать все сторнировочные записи по выпуску и реализации забракованной продукции: по дебету счета 43 "Готовая продукция" и кредиту счета 20 "Основное производство", по дебету счета 90 "Реализация" и кредиту счета 43 "Готовая продукция" и т.д.

Кроме того, к потерям от брака относят возмещаемые покупателем транспортные расходы по доставке продукции и возврату забракованного изделия, отражаемые по дебету счета 28 "Брак в производстве" в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями".

Дальнейшие учетные записи - такие же, как по внутреннему браку.

Потери от внутреннего и внешнего брака включаются в себестоимость тех изделий, по которым выявлен брак. Если такой брак выявлен по продукции, которая в отчетном месяце не выпускалась (в случае внешнего брака), то потери от брака распределяются между изделиями аналогично общехозяйственным расходам.

Аналитический учет по счету 28 ведется по цехам, видам изделий и статьям затрат. Эти данные обобщаются в ведомости № 14 "Учет потерь в производстве". На основании этой ведомости делают записи в ведомости № 12 затрат по цехам и в аналитические регистры основного производства.

б) Учет потерь от простоев

Простой - это непроизводительные потери средств и труда вследствие неполного использования оборудования и рабочей силы. Простои могут быть вызваны внутренними и внешними причинами. Внутренние простои возникают по вине предприятия из-за нарушения производственной и технологической дисциплины, несогласованности, неисправности оборудования и т.д. Внешние простои бывают вызваны задержкой подачи электроэнергии, воды, пара, или сырья и материалов поставщиками. Простои оформляют актом простоя (ф.№ Т-16) или специальными листками, рапортами, а также отметками в таблице. По продолжительности простои могут быть целосменные и внутрисменные.

Потери от простоев по внутренним причинам включают стоимость материалов, сырья, топлива, непроизводительно затраченных во время простоя; основную и дополнительную зарплату за время простоя; доплаты рабочим, которые во время простоя были заняты на менее квалифицированных работах; отчисления на социальные нужды.

В учете расходы, связанные с данными простоями, отражаются в ведомости № 12 по дебету счета 25 "Общепроизводственные расходы" и кредиту счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

Потери от простоев по внешним причинам помимо указанных статей включают еще соответствующую долю общепроизводственных расходов, рассчитанную исходя из их планового уровня. Их учитывают на дебете счета 26 в составе общехозяйственных расходов по статье "Потери от простоев" в ведомости № 15.

На уменьшение потерь от простоев по внешним причинам относят суммы, взысканные с организаций - виновников, что отражается по дебету счета 76-3 субсчет "Расчеты по претензиям" и кредиту счета 26 "Общехозяйственные расходы".

При поступлении суммы возмещения потерь производится запись по дебету счета 51 "Расчетный счет" и кредиту счета 76-3 субсчет "Расчеты по претензиям".

Суммы потерь от простоев по внешним причинам, не компенсируемые виновниками, списываются на убытки в дебет счета 92 "Внебалансовые доходы и расходы".

Потери от простоев по внутренним причинам относят на себестоимость продукции в составе общепроизводственных расходов.

Лекция 3 Учет и распределение косвенных расходов

1. Учет общепроизводственных расходов
2. Методы распределения общепроизводственных расходов
3. Учет и распределение общехозяйственных расходов

1. Учет общепроизводственных расходов

Общепроизводственные расходы связаны с обслуживанием основных и вспомогательных цехов и управлением ими. По способу включения в себестоимость продукции эти расходы являются косвенными, то есть подлежат распределению между отдельными видами выпускаемой продукции. Для учета таких расходов предназначен активный собирательно-распределительный счет 25 "Общепроизводственные расходы", по дебету которого в течение месяца накапливаются суммы расходов в корреспонденции с кредитом счетов учета материальных ценностей, заработной платы, денежных средств и прочих, а в конце месяца общая сумма расходов цеха (за минусом возвратов) списывается с кредита счета 25 "Общепроизводственные расходы" в дебет счетов 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные производства", распределяясь между товарным выпуском и незавершенным производством, а внутри них - между видами выпускаемой продукции.

Состав общепроизводственных расходов неоднороден. В них выделяют большую группу затрат, связанных с содержанием и эксплуатацией оборудования, и прочие общепроизводственные расходы. На предприятиях часто их учитывают на разных субсчетах счета 25, так как расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования занимают большой удельный вес в себестоимости продукции, к тому же они являются по своему технико-экономическому содержанию основными затратами, а общепроизводственные расходы - накладными.

На предприятиях составляется смета общепроизводственных расходов, и задачей бухгалтерского учета является контроль за соблюдением этой сметы, за рациональным использованием средств, выявление резервов их экономии. Для этих целей необходима подробная информация о составе общепроизводственных расходов. Поэтому их планирование и учет осуществляется по следующим статьям типовой номенклатуры:

I. Расходы по содержанию и эксплуатации машин оборудования:

1. Амортизация оборудования, транспортных средств и инструмента (учитываются амортизационные отчисления по действующим нормам).
2. Эксплуатация оборудования (кроме расходов на ремонт), в частности стоимость смазочных, обтирочных материалов, основная и дополнительная заработная плата вспомогательных рабочих, обслуживающих оборудование, стоимость потребленного топлива, электроэнергии, воды, пара и других видов энергии на приведение в движение производственных механизмов и т. д.
3. Ремонт оборудования и транспортных средств (отражаются фактические расходы на ремонт или суммы, зачисляемые в резерв на оплату предстоящих ремонтов).
4. Внутриводское перемещение грузов (расходы на содержание и эксплуатацию собственных и привлеченных со стороны транспортных средств, заработная плата рабочих, занятых перемещением материалов, инструментов, заготовок со складов в цеха, готовой продукции из цехов на склады хранения).
5. Прочие расходы.

II. Расходы по организации, обслуживанию и управлению производством:

1. Содержание аппарата (затраты на оплату труда персонала управления цеха и отчисления от нее, командировки, канцелярские расходы).
2. Содержание неуправленческого цехового персонала (заработная плата специалистов и других работников и отчисления от нее).
3. Амортизация зданий, сооружений и инвентаря (амортизационные отчисления по действующим нормам, плата за аренду отдельных объектов).
4. Содержание зданий, сооружений и инвентаря (стоимость материалов, энергии, воды, пара, израсходованных на хозяйственные нужды, топлива, израсходованного на отопление, затраты на оплату труда вспомогательных рабочих, занятых на хозяйственных работах).
5. Ремонт зданий, сооружений и инвентаря (в сумме фактических затрат или отчислений в резерв).
6. Испытания, опыты, исследования (расходы, связанные с проведением испытаний, стоимость услуг других цехов, лабораторий, сторонних организаций).
7. Рационализация и изобретательство.

8. Охрана труда (затраты на мероприятия по предупреждению несчастных случаев и заболеваний, по улучшению условий труда).

9. Прочие производственные расходы.

Кроме того, на предприятии могут быть непроизводительные расходы, которые не планируют, но учитывают по факту. К ним относятся:
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- недостачи и потери материальных ценностей и незавершенного производства и прочие.

Указанная номенклатура является типовой и в отраслевых инструкциях может изменяться. Аналитический учет этих расходов ведут в ведомости № 12 "Учет затрат цеха" по статьям установленной номенклатуры. Пример приведен в таблице 3.

Таблица 3 – Ведомость №12. Учет затрат цехов основного производства за месяц

| В дебет счетов | Номер и наименование статьи аналитического учета | С кредита счетов | | | | Итого |
|--|---|------------------|--------|--------|--------|---------|
| | | 02 | 10 | 69 | 70 | |
| 25/1 "Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования" | 1. Амортизация оборудования | 120000 | --- | --- | --- | 120000 |
| | 2. Эксплуатация оборудования | --- | 19550 | 13600 | 38850 | 72000 |
| | Итого: | | | 13600 | 38850 | 192000 |
| 25/2 "Расходы по содержанию и управлению производством" | 1. Содержание аппарата управления цехом | | | 63700 | 186830 | 250530 |
| | 2. Содержание прочего цехового персонала | | | 42000 | 120110 | 162110 |
| | Итого: | | | 105700 | 306940 | 412640 |
| Итого по счету 25 | | 120000 | 19550 | 119300 | 306940 | 604640 |
| 20 "Основное производство" | Затраты на производство по однородным группам изделий или в целом | --- | 475400 | 71400 | 204010 | 750810 |
| Всего | | 120000 | 494950 | 190700 | 549800 | 1355450 |

Записи в ведомости № 12 производятся на основании разработочных таблиц распределения материалов и зарплаты, услуг вспомогательных производств, расчетов амортизации основных средств, прочих первичных документов. Расходы, произведенные из кассы, через банк или подотчетных лиц, стоимость услуг сторонних организаций показываются в ведомости № 12 по графе "разные" (как уже отраженные в журналах - ордерах) на основе данных листков - расцифровок.

Для контроля за исполнением сметы расходов по обслуживанию и управлению производством суммы фактических расходов по отдельным статьям приводятся в ведомости № 12 итогами за месяц и с начала года, причем для сопоставления там же приведены сметные данные по каждой статье.

По истечении месяца ведомость №12 закрывается, и полученные итоги в разрезе корреспондирующих счетов переносятся в журнал - ордер № 10.

2. Распределение общепроизводственных расходов

Общепроизводственные расходы включают в состав затрат основного производства на основании расчета их распределения по данным ведомости № 12 "Учет затрат цеха". Метод распределения зависит от особенностей отдельных производств.

На предприятиях, где производят один продукт, а также на простых производствах (в добывающих отраслях, энергетике) нет необходимости распределять общепроизводственные расходы. Их списывают с кредита счета 25 "Общепроизводственные расходы" в дебет счета 20 "Основное производство" общей суммой. В таком случае отпадает необходимость вообще в использовании счета 25, все затраты могут учитываться непосредственно на счете 20 "Основное производство".

Иначе обстоит дело на предприятиях, которые производят различную и сложную продукцию, и в которых всегда имеется незавершенное производство. В этих случаях общепроизводственные расходы распределяются между видами продукции, выпущенной из производства и оставшейся в незавершенном производстве, а также включаются в себестоимость забракованной продукции и в затраты на исправление брака косвенными методами. При этом могут использоваться различные методы распределения.

Из общей суммы общепроизводственных расходов можно выделить расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и распределять их между объектами калькулирования по отдельной методике.

Возможен также вариант распределения всей суммы общепроизводственных расходов цеха целиком пропорционально одной базе распределения.

На предприятиях черной металлургии, промышленности строительных материалов общепроизводственные расходы распределяют пропорционально количеству (массе) изготовленной продукции.

В химической, нефтеперерабатывающей промышленности общепроизводственные расходы распределяют пропорционально затратам по переделу.

На предприятиях, выпускающих однородную продукцию, с одинаковой степенью механизации производства получил распространение метод распределения общепроизводственных расходов пропорционально основной заработной плате производственных рабочих. При этом сначала определяется процентное отношение общепроизводственных расходов к заработной плате по цеху в целом. Затем сумма заработной платы по каждому изделию умножается на полученное процентное отношение и исчисляется величина общепроизводственных расходов по видам продукции.

Однако данный метод непригоден для предприятий, выпускающих разнородную продукцию с разной степенью механизации производства, так как чем выше уровень механизации, тем меньше доля ручного труда и, следовательно, заработной платы, отнесенной на данный вид изделий. Используя в качестве базы распределения зарплату производственных рабочих, на более трудоемкие изделия относят большую долю общепроизводственных расходов, а фактически данные расходы всегда выше по тем видам продукции, производство которых лучше механизировано. Неточное распределение общепроизводственных расходов по видам продукции искажает показатель их себестоимости. Для более точного распределения необходимо учесть как трудоемкость изготовления различных видов продукции, так и степень механизации производственного процесса.

На предприятиях, использующих однородное оборудование - в прилельных, ткацких производствах, в лесной промышленности расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования можно распределять пропорционально часам работы оборудования. На предприятиях машиностроения, металлообработки, где применяется различное по сложности и уровню расходов на содержание и эксплуатацию оборудование, такой метод непригоден. Здесь рекомендуется в качестве базы распределения использовать сметные (нормативные) ставки.

Сметные ставки определяются следующим образом. Оборудование, однородное по технологическому назначению и величине затрат на его содержание (расход энергии, затраты на ремонт), объединяется в группы.

1. Определяется нормативная величина расходов в час на содержание и эксплуатацию единицы оборудования данной группы.
2. Нормативная величина расходов одной группы оборудования принимается за единицу, по отношению к которой определяют коэффициенты приведения по другим группам оборудования.
3. На основании технологических карт исчисляют необходимое количество часов работы каждой группы оборудования, затем, используя ранее рассчитанные коэффициенты, определяют общее количество приведенных машино-часов работы оборудования на одно изделие.
4. Вычисляют плановую себестоимость одного приведенного машино-часа работы оборудования путем деления всех расходов по смете на общее количество приведенных машино-часов в планируемом периоде.
5. Сметная ставка расходов на содержание и эксплуатацию оборудования на конкретное изделие рассчитывается как произведение плановой себестоимости приведенного машино-часа на количество приведенных машино-часов, необходимых для производства данного изделия.

Фактические расходы на содержание и эксплуатацию оборудования при этом методе распределяются следующим образом:

1. Определяется сумма расходов, подсчитанных по сметным ставкам, исходя из сметных ставок, фактического выпуска изделий и фактического количества условных изделий в незавершенном производстве.
2. Рассчитывается отклонение между фактической суммой расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и сметными расходами, которое относится на себестоимость изделий и незавершенного производства пропорционально сметным ставкам.

После распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования оставшуюся часть общепроизводственных расходов можно распределить между изделиями пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих плюс расходы по содержанию оборудования. Пример расчета представлен в таблице 4. При этом сначала определяют базу распределения, то есть сумму заработной платы производственных рабочих и расходов на содержание оборудования по каждому калькулируемому объекту-виду изделий, незавершенному производству (строка 5). Затем определяют фактическое отношение общепроизводственных расходов к базе распределения (строка 7). Используя полученное

отношение, рассчитывают сумму общепроизводственных расходов, подлежащих распределению на каждый объект (строка 8).

Таблица 4 – Ведомость распределения общепроизводственных расходов за месяц

| Показатель распределения | Изделие №1 | Изделие №2 | Итого | Примечание |
|--|------------|------------|--------|---|
| 1. Основная зарплата производственных рабочих | 92300 | 77220 | 169520 | Разработочная табл. №1 |
| 2. То же в незавершенном производстве на конец месяца | 7200 | 5400 | 12600 | Ведомости (карточки) учета затрат на производство |
| 3. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 102200 | 89800 | 192000 | Ведомость распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования |
| 4. То же в незавершенном производстве на конец месяца | 3262 | 2213 | 5475 | --/-- |
| 5. Итого (база распределения) | 204962 | 174633 | 379595 | |
| 6. Общепроизводственные расходы, включая остаток в незавершенном производстве на начало месяца | X | X | 77435 | Ведомость №12+ведомости (карточки) учета затрат на производство |
| 7. То же в % | X | X | 20,4 | $77437 \cdot 100 / 379595$ |
| 8. Сумма фактических расходов, подлежащих распределению: | | | | |
| на готовую продукцию (по видам) | 39678 | 34072 | 73750 | Изделие №1 $(92300 + 102200) \cdot 20,4$ |
| на незавершенное производство | 2134 | 1553 | 3687 | Изделие №2 $(77220 + 89800) \cdot 20,4$ Изделие №1 $(7200 + 3262) \cdot 20,4$ Изделие №2 $(5400 + 2213) \cdot 20,4$ |

Необходимо отметить, что общепроизводственные расходы каждого цеха включаются в себестоимость продукции, изготовленной данным цехом.

На предприятиях с бесцеховой структурой управления счет 25 "Общепроизводственные расходы" не ведется, а все затраты на обслуживание и управление производством учитываются на счете 26 "Общехозяйственные расходы".

3. Учет и распределение общехозяйственных расходов

В общехозяйственные расходы включаются затраты на управление предприятием и другие расходы общезаводского характера. Типовая номенклатура общехозяйственных расходов содержит следующие статьи:

А. Расходы на управление предприятием.

1. Затраты на оплату труда аппарата управления предприятия.
2. Командировки и перемещения.
3. Прочие расходы (канцелярские, почтово-телеграфные, оплата консультационных, аудиторских, информационных услуг, расходы на содержание и ремонт зданий, помещений, используемых для аппарата управления).

Б. Расходы по организации и обслуживанию производственно-хозяйственной деятельности.

1. Содержание персонала, управленческого характера.
2. Амортизация зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения.
3. Амортизация нематериальных активов.
4. Содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения.
5. Производство испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий.
6. Расходы на изобретательство, технические усовершенствования и рационализаторские предложения.
7. Услуги сторонних организаций по проведению НИОКР.
8. Охрана труда.
9. Содержание противопожарной и сторожевой охраны.
10. Подготовка кадров.
11. Организованный набор рабочей силы.
12. Представительские расходы в пределах норм.
13. Охрана окружающей среды.

14. Прочие расходы.

В. Налоги и отчисления.

1. Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и платежи, включаемые согласно действующему законодательству в себестоимость продукции.

Г. Общехозяйственные непроизводительные расходы.

1. Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам.
2. Потери от порчи материалов и продукции при хранении на заводских складах.
3. Недостачи материальных ценностей на заводских складах (в пределах норм естественной убыли).
4. Прочие непроизводительные расходы.

Общехозяйственные расходы учитывают на активном собирательно-распределительном счете 26 "Общехозяйственные расходы", в дебет которого в течение месяца записывают суммы соответствующих затрат в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, материалов, заработной платы и т.д. Аналитический учет по счету общехозяйственных расходов ведется в ведомости № 15 по предприятию в целом в разрезе статей утвержденной номенклатуры в корреспонденции с соответствующими счетами. Основанием для записи сумм расходов в ведомость служат данные разработочных таблиц распределения затрат, расчеты и первичные документы. По окончании отчетного месяца ведомость закрывают - подводят итоги по горизонтали и вертикали. Итоги по горизонтали - это расходы по статьям затрат, а итоги по вертикали отражают суммы по кредитным счетам, корреспондирующим с дебетом счета 26 "Общехозяйственные расходы".

Общехозяйственные расходы распределяют между объектами калькулирования и включают в себестоимость продукции. По окончании месяца общая сумма этих расходов должна быть списана с кредита счета 26 "Общехозяйственные расходы" в дебет счета 20 "Основное производство". При этом могут быть использованы разные методы распределения данных расходов, однако сначала необходимо исключить из их общей суммы потери от простоев, возмещаемые поставщиками и прочие списания по кредиту счета 26. Общехозяйственные расходы относятся на себестоимость отдельных видов продукции пропорционально расходам на оплату труда производственных рабочих, либо пропорционально прямым материальным и трудовым затратам.

На изделия, находящиеся в не завершеном производстве, общехозяйственные расходы относятся только в случае оценки незавершенного производства по производственной нормативной (плановой) себестоимости. При этом уровень общехозяйственных расходов не должен быть выше нормативного. Сумма превышения относится на себестоимость готовой продукции.

На предприятиях с единичным и мелкосерийным производством общехозяйственные расходы отражаются в составе незавершенного производства по их фактическому уровню.

Общехозяйственные расходы включаются также в стоимость работ и услуг, выполняемых для нужд своего капитального строительства, для не-промышленных хозяйств, а также в стоимость продукции и услуг вспомогательных производств, отпущенных на сторону. В себестоимость брака общехозяйственные расходы не включаются.

Списание общехозяйственных расходов отражается в журнале-ордере № 10 по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" и кредиту счета 26 "Общехозяйственные расходы".

Рассматривая состав общехозяйственных расходов, можно заметить, что их объем не связан с объемом производства, т.е. они являются условно-постоянными. В международной учетной практике такие затраты называют не калькулируемыми и относят, минуя производственные счета, сразу на уменьшение прибыли от реализации того периода, в котором они образовались то есть в дебет счета 90 "Реализация", с кредит счета 26 "Общехозяйственные расходы". Такая возможность предусмотрена в действующем плане счетов бухгалтерского учета, однако на практике редко используется предприятиями.

Тема 3 Учет затрат вспомогательных производств **Лекция 1 Учет затрат вспомогательных производств**

1. Особенности вспомогательных производств и номенклатура их статей расходов.
2. Организация учета затрат во вспомогательных цехах.
3. Распределение затрат вспомогательных цехов между потребителями.

1. Особенности вспомогательных производств и номенклатура их статей расходов

К вспомогательным производствам на предприятиях относят инстру-

ментальные, ремонтные, энергетические, транспортные и другие цехи (отделы), обеспечивающие основное производство инструментами, приспособлениями, штампами, электроэнергией, паром, газом, воздухом, транспортными услугами, а также производящие все виды ремонта оборудования и других основных средств.

Вспомогательные производства делятся на простые и сложные. К *простым* относятся вспомогательные производства, вырабатывающие однородную продукцию и услуги, у которых отсутствуют или незначительны остатки незавершенного производства (заводские электростанции, компрессорные и кислородные станции, котельные, транспортные хозяйства и др.). К *сложным* относятся ремонтные, инструментальные, модельные цехи (отделы), вырабатывающие разнообразную продукцию и имеющие нестабильные остатки незавершенного производства.

Продукция вспомогательных цехов, как правило, имеет внутризаводское значение, но ряд работ и услуг могут отпускаться на сторону. В этом случае их включают в товарный выпуск продукции. Однако основные потребители продукции вспомогательных цехов - цехи основного производства.

Номенклатура статей затрат вспомогательных производств устанавливается в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Например, номенклатура затрат энергосиловых производств включает следующие статьи: технологическое топливо, энергия, заработная плата производственных рабочих, расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, общепроизводственные расходы.

В инструментальном подразделении, кроме того, отдельно выделяются статьи: материалы за вычетом возвратных отходов, а также покупные изделия и полуфабрикаты. В ремонтных - запасные части, и т.д.

Выделение той или иной статьи в смете затрат зависит от удельного веса расходов в общей сумме затрат данного цеха.

Если технологическая энергия, исходя из ее удельного веса в расходах энергосиловых производств, выделяется отдельной статьей, то в инструментальных и других вспомогательных производствах, где она используется в качестве двигательной, она включается в расходы по содержанию и эксплуатации оборудования.

С учетом особенностей вспомогательных производств в отраслевых инструкциях предусматривается следующая номенклатура калькуляционных статей расходов (таблица 5):

Таблица 5 - Номенклатура статей затрат вспомогательных производств

| Статьи расходов | Группы цехов | | | |
|--|-----------------------------------|-----------|----------------|--------------|
| | инструментальные | ремонтные | энергетические | транспортные |
| 1. Материалы | + | + | - | - |
| 2. Покупные изделия и полуфабрикаты | + | + | - | - |
| 3. Топливо и энергия | - | - | + | + |
| 4. Заработная плата производственных рабочих | + | + | + | + |
| 5. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | + | + | + | + |
| 6. Общепроизводственные расходы | + | + | + | + |
| 7. Общехозяйственные расходы | по продукции и работам на сторону | | | |
| 8. Потери от брака (только в учете) | + | + | - | - |
| 9. Коммерческие расходы | по продукции и работам на сторону | | | |

2. Организация учета затрат во вспомогательных цехах

Синтетический учет затрат вспомогательных производств ведется на счете 23 "Вспомогательные производства". Основным регистром, в котором ведется синтетический и аналитический учет вспомогательных производств (в разрезе цехов, статей затрат), при журнально-ордерной форме учета является ведомость № 12 "Учет затрат цехов вспомогательных производств".

В простых вспомогательных производствах аналитический учет затрат на производство ведется в целом по производству по установленным статьям затрат. В сложных вспомогательных производствах, вырабатывающих разнородную продукцию или оказывающих разнообразные услу-

ги, аналитический учет затрат ведется по отдельным видам продукции (услуг) в разрезе статей затрат.

Общепроизводственные расходы вспомогательных производств, учтенные в ведомостях № 12 на счете 25 "Общепроизводственные расходы", ежемесячно списываются на счет 23 "Вспомогательные производства", где вместе с прямыми затратами показываются как слагаемые себестоимости продукции вспомогательных производств. При этом их распределяют между объектами калькулирования пропорционально заработной плате производственных рабочих, сметным ставкам или иной базе распределения, установленной для данного вида производств. В соответствии с отраслевыми инструкциями косвенные расходы могут учитываться также непосредственно на счете 23 по каждому производству в группировке по статьям применительно к номенклатуре, предусмотренной для счета 25 "Общепроизводственные расходы".

Затраты по вспомогательным производствам с незначительным объемом работ и услуг в отдельных отраслях могут учитываться в составе общепроизводственных расходов (или общехозяйственных - при бесцеховой структуре управления) без отражения на счете 23 "Вспомогательные производства".

Метод учета затрат на производство определяется особенностями конкретного вида вспомогательного производства.

В *простых* вспомогательных производствах чаще всего используют простой (попроцесный) метод учета затрат. Так как в таких производствах вырабатывается однородная продукция, а остатки незавершенного производства незначительны или вовсе отсутствуют, то себестоимость продукции определяется путем деления общей суммы затрат данного цеха на объем выпущенной продукции. При этом количество продукции, отпущенной каждому цеху-потребителю, может определяться по данным измерительных приборов (электросчетчиков, барометров). Такой метод применяют например, в энергетических производствах.

В *сложных* вспомогательных производствах преобладает позаданный метод учета затрат на производство. Например, работы по текущему и капитальному ремонту оборудования и других основных средств выполняются ремонтно-механическим цехом по индивидуальным заказам, разовым и годовым. Так, на капитальный ремонт оборудования, зданий и сооружений открывается разовый заказ, которому присваивается определенный номер, проставляемый в первичных документах. Годовые заказы открываются на текущий ремонт оборудования и другие мелкие работы

На практике, в отличие от разовых заказов, по годовым заказам учет затрат ведется не по каждому в отдельности поступившему заказу, а в целом по цеху-заказчику. При этом себестоимость отдельных выполненных заказов не исчисляется, а ежемесячно вся сумма затрат списывается на цехи-заказчики.

В инструментальных цехах, изготавливающих специальный инструмент и приспособления (иногда и инструменты общего назначения), учет затрат организуется по отдельным заказам или по отдельным сериям инструментов. При большой номенклатуре инструментов заказы открываются на партию или на комплект инструментов, предназначенных для производства отдельных изделий. Учет затрат по мелкому ремонту и заточке инструментов осуществляется по годовым (постоянным) заказам аналогично организации учета в ремонтно-механических цехах.

3. Распределение затрат вспомогательных цехов между потребителями

Распределение услуг вспомогательных производств в первую очередь зависит от сложности производства (продукция однородная или разнородная). Так, затраты простых вспомогательных производств распределяются пропорционально количеству потребленных услуг в соответствующих единицах измерения (1 кВт·ч электроэнергии, 1 т пара и т.д.). Распределяется вся сумма затрат за месяц, так как здесь отсутствуют остатки незавершенного производства.

Распределение затрат в сложных вспомогательных производствах связано с необходимостью распределения косвенных расходов между различными видами продукции (услуг) данных производств, а также оценкой остатков незавершенного производства. В большинстве случаев на практике принято распределять косвенные расходы вспомогательных цехов между отдельными заказами пропорционально заработной плате производственных рабочих. В себестоимость остатка незавершенного производства эти расходы включаются в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (по фактическому их уровню в общей сумме затрат за отчетный период; в процентах, предусмотренных планом, и др.).

При определении фактической себестоимости изготовленных инструментов, выполненных ремонтных работ и другой продукции (услуг) вспомогательных производств важное значение имеют инвентаризация и оценка незавершенного производства, порядок оформления которых примерно такой же, как и в основном производстве. Принято оценку остатков

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

незавершенного производства во вспомогательных производствах производить по укрупненным нормативам (материалы, заработная плата). В других случаях оценка незавершенного производства может проводиться расчетным путем. При этом по данным инвентаризации определяется количество объектов, оставшихся в незавершенном производстве, с исчислением степени их готовности в нормо-часах. Затем умножением общего количества нормо-часов на плановую себестоимость одного нормо-часа определяется сумма заработной платы в незавершенном производстве; сумма материалов определяется по данным нормативной калькуляции, а общепроизводственные расходы исчисляются исходя из планового процента к заработной плате.

Особенностью вспомогательных производств является также наличие взаимных (встречных) услуг, обуславливающее необходимость выбора оптимального метода определения их себестоимости с целью обеспечения достоверного и своевременного составления калькуляции себестоимости продукции (услуг).

Так, если ремонтно-механический цех выполнял работы для котельной, а котельная отпускала пар ремонтному цеху, то в этом случае исчисление затрат на ремонтные работы не может быть проведено, пока неизвестна себестоимость полученного от котельной пара. В свою очередь, исчисление себестоимости пара невозможно, пока не будет установлена себестоимость ремонтных работ, выполненных ремонтным цехом для котельной. В этом случае фактическая себестоимость взаимных услуг может быть определена при помощи системы алгебраических уравнений. Однако на практике в большинстве случаев встречные услуги оцениваются по их плановой цеховой себестоимости или по фактической себестоимости за прошлый месяц. По мере определения в конце месяца фактической себестоимости работ и услуг образовавшаяся разница относится на соответствующие счета пропорционально количеству отпущенной продукции. Услуги, оказанные основным потребителям, оцениваются по фактической цеховой себестоимости.

Пример. В декабре затраты на производство пара по парокотельной составили 21221 тыс. руб. Выработано пара 10105 т, из них отпущено основным цехам 9705 т, вспомогательным цехам 400 т. Плановая себестоимость 1 т пара - 1,9 тыс. руб. Определить фактическую себестоимость пара, отпущенного основным цехам.

1. Плановая себестоимость пара, отпущенного вспомогательным цехам составит 760 руб. $(400 \times 1,9)$

2. Фактическая себестоимость остального пара равна 20461 руб. $(21221 - 760)$

3. Фактическая себестоимость 1 т пара равна 2,1 тыс. руб. $(20461 : 9705)$.

Распределение услуг вспомогательных производств отражается в разработочной таблице № 9. Данные таблицы переносятся в ведомость №12 по соответствующим цехам, в ведомость № 15 - в части общехозяйственных расходов, относящихся к услугам на сторону.

Затраты, учтенные на счете 23 "Вспомогательные производства", списываются на основании разработочных таблиц с данного счета на счета потребителей (20, 25, 26) по фактической себестоимости. На счете 23 остаются нераспределенными затраты незавершенного производства. Итоговые данные ведомостей № 12 и № 15 переносятся в журнал-ордер № 10.

Тема 4 Обобщение затрат на производство

Лекция 1 Учет и оценка незавершенного производства

1. Оперативный учет незавершенного производства.
2. Инвентаризация незавершенного производства.
3. Оценка остатков незавершенного производства.

1. Оперативный учет незавершенного производства

К незавершенному производству относится следующая продукция, не прошедшая всех стадий обработки по технологическому процессу:

- детали собственного изготовления, законченные и не законченные обработкой;
- детали покупные и полуфабрикаты, прошедшие обработку;
- узлы, находящиеся на различных стадиях сборки;
- изделия, сборка которых ещё не закончена, и изделия полностью законченные, принятые контролером и упакованные, но не сланные на склад готовой продукции.

В состав незавершенного производства не включаются:

- материалы, находящиеся у рабочих мест, не подвергшиеся обработке;

- покупные комплектующие детали и полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, но не прошедшие первой операции обработки или сборки;
- окончательный (неисправимый) брак.

На предприятии организуют оперативный и бухгалтерский учет незавершенного производства. Способы учета и контроля незавершенного производства зависят от ряда факторов: типа производства, сложности и номенклатуры изготавливаемой продукции, порядка хранения межоперационных заделов, других особенностей технологии и организации производства.

На большинстве промышленных предприятий оперативный учет и контроль движения полуфабрикатов в производстве возложены на производственно-диспетчерскую службу, которая наблюдает за комплектностью заделов незавершенного производства, контролирует прием, выдачу и транспортировку полуфабрикатов. Бухгалтерия предприятия осуществляет методическое руководство и контроль за организацией оперативного учета, проверяет его достоверность с помощью инвентаризации.

В большинстве отраслей промышленности широко распространены 2 способа оперативного учета движения полуфабрикатов в производстве: подетально-пооперационный и подетальный. На предприятиях с единичным и серийным характером производства при изготовлении деталей с высокой трудоемкостью обработки и сборки применяется подетально-пооперационный учет, позволяющий оперативно контролировать обработку деталей по операциям. Здесь межоперационное движение деталей учитывают с помощью маршрутных листов, которые отражают наличие и степень готовности отдельных деталей и узлов в пределах каждого производственного подразделения.

На предприятиях с массовым характером производства, где процесс изготовления отдельных деталей непродолжителен, нет надобности в сложном пооперационном учете их готовности. Детали передаются из цеха в цех или с участка на участок без промежуточного контроля по операциям обработки. Для подетального учета движения деталей используются месячные ведомости, комплекточные карты (спецификации) или другие накопительные документы.

При любом методе учета по истечении месяца каждый цех (участок) составляет отчет о движении деталей в производстве (баланс деталей), который содержит данные об их запуске в производство, поступлении из других цехов и центрального комплекточного склада, о сдаче на склад и

в другие цехи, о браке деталей в ходе обработки и остатках на начало и конец месяца (таблица 6).

В бухгалтерском учете такие балансы используются для оценки незавершенного производства.

Таблица 6 – Баланс движения деталей по цеху ... за ... 200... г. (шт.)

| Наименование детали | Ост. на нач. месяца | Приход | | | | Расход | | | | Ост. на кон. месяца | Излишек | Недостатка | |
|---------------------|---------------------|----------------|--------------------|--------------------|-------|--------------------------|-----------------------------------|-------------------------------|-------|---------------------|---------|------------|------------------------|
| | | С операционной | Сцен. тр. скл. ала | Сдр. ск. лад. до в | Итого | Сда. на цен. тр. скл. ад | Пе. ре. да. во. тр. др. ис. ха. м | Сд. ан. о. в. из. ол. ят. ор. | Итого | | | | По дан. ны. м. учё. та |
| шайба | 100 | 200 | - | - | 200 | 180 | - | - | 180 | 120 | 110 | - | 10 |

2. Инвентаризация незавершенного производства

Для проверки фактического наличия незавершенного производства периодически проводят инвентаризацию его остатков. На большинстве предприятий она проводится ежемесячно по местам нахождения полуфабрикатов (цехам, участкам). Во время инвентаризации уточняется фактическое наличие незаконченных обработкой изделий в натуральном выражении, определяется их комплектность, выявляется брак. Сравнивая фактические остатки незавершенного производства с данными их оперативного учета, выявляют излишки или недостатку деталей, узлов, полуфабрикатов.

Выявленные излишки учитываются в составе внереализационных доходов, что находит отражение по дебету счетов 20 "Основное произ-

РЕПОЗИТОРИЙ

водство" или 23 "Вспомогательные производства" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Суммы выявленных недостатков отражаются по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в корреспонденции с кредитом счетов 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные производства".

Сумма недостачи подлежит возмещению материально ответственными лицами, что отражают по дебету счета 73/2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" и кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Если виновные лица не установлены или материально ответственные лица отказываются в добровольном порядке возместить ущерб, причиненный предприятию, то материал по недостаче направляется в правоохранительные органы или в суд. Если судом полностью или частично отказано во взыскании суммы ущерба, причиненного недостачей, то сумма недостачи относится на убытки, то есть в дебет счета 92 "Внебалансовые доходы и расходы" с кредита счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

3. Оценка остатков незавершенного производства

Остатки незавершенного производства в натуральных единицах измерения, полученные по данным оперативного учета и подтвержденные инвентаризацией, подлежат денежной оценке. Чаще всего их оценивают по фактической производственной себестоимости в соответствии с утвержденной номенклатурой калькуляционных статей, кроме расходов по статье "Потери от брака", которые полностью относятся на готовую продукцию.

В отраслях промышленности с крупносерийным и массовым характером производства для упрощения калькуляционных расчетов допускается оценка незавершенного производства по нормативной себестоимости. При этом отклонения от норм затрат включаются в себестоимость готовой продукции.

В производствах с кратким технологическим циклом оценка незавершенного производства может производиться только по прямым затратам, а косвенные расходы добавляются общей суммой на все полуфабрикаты в процентах к базе распределения.

В материалоемких отраслях промышленности незавершенное производство можно оценивать только по стоимости сырья и материалов.

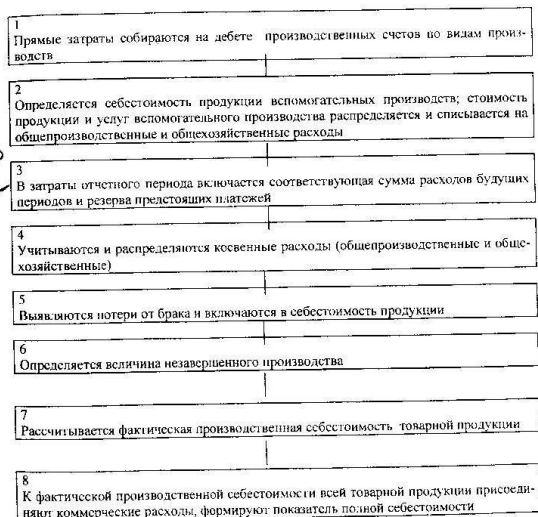
Правильная оценка незавершенного производства влияет на величину показателя себестоимости готовой продукции данного месяца.

Лекция 2 Сводный учет затрат на производство

1. Обобщение затрат на производство
2. Методы сводного учета затрат на производство.

1. Обобщение затрат на производство

Последовательность учета производственных затрат можно представить в виде следующей схемы:



РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

После того как отражены затраты по цехам, а в ведомостях № 12 подсчитаны и выверены итоги, суммируют итоги всех цеховых ведомостей № 12. Итоговые данные записывают на оборотной стороне одной из ведомостей в таблице "Всего по корреспондирующим счетам".

Полученные данные являются основанием для записи издержек производства по синтетическим счетам в журнале-ордере № 10. Этот журнал-ордер построен по принципу шахматной ведомости - кредитуемые счета расположены по вертикали, а дебетуемые счета затрат на производство, - по горизонтали. Журнал-ордер № 10 состоит из трех разделов:

I издержки производства;

II расчет затрат по экономическим элементам;

III расчет себестоимости товарной продукции.

В первом разделе содержится свод затрат по всем производственным счетам, согласно ведомостям № 12, 14, 15. Во втором разделе журнала-ордера № 10 рассчитываются затраты по экономическим элементам. Для этого из итоговой суммы затрат, отраженной в первом разделе, исключают внутризаводской оборот.

Раздел третий предназначен для расчета себестоимости товарной продукции в разрезе установленной номенклатуры статей затрат.

2. Методы сводного учета затрат на производство

Для обобщения производственных затрат в необходимых разрезах и исчисления себестоимости продукции служит сводный учет затрат на производство.

В сводном учете затраты на производство группируются в разрезе статей по видам продукции, заказам, переделам, цехам и т.п. Методика сводного учета и порядок составления отчетных калькуляций зависят от типа производства, количества видов выпускаемой продукции, технологии её изготовления, от структуры управления производством, а также применяемых методов учета и калькулирования себестоимости продукции. Применяется два варианта сводного учета - бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

При *бесполуфабрикатном* варианте сводного учета ведомости по учету затрат на производство составляются путем суммирования затрат цехов (подразделений) в доле их участия в себестоимости продукции. При этом внутризаводское движение полуфабрикатов, передача их из одного

цеха в другой в бухгалтерских записях не отражается. Затраты, учтенные по местам их возникновения, списывают с соответствующих счетов аналитического учета производства, списывая по мере выпуска готовых изделий непосредственно на дебет счета 43 "Готовая продукция". Все расходы, учтенные в разрезе цехов, числятся за теми цехами, где они возникли, до момента выпуска готовой продукции, т.е. затраты в незавершенном производстве учитывают по месту их возникновения, а не по месту нахождения полуфабрикатов.

В этом случае себестоимость продукции определяется путем сложения:

- себестоимости основных материалов или полуфабрикатов, израсходованных на производство деталей, вошедших в состав готовых изделий;

- себестоимости обработки этих деталей во всех пройденных ими цехах - в разрезе статей затрат;

- себестоимости сборки готовых узлов и изделий (в разрезе статей затрат);

При *полуфабрикатном* сводном учете затрат исчисляется себестоимость не только готовой продукции, но и полуфабрикатов собственной выработки всех стадий готовности, которые оцениваются по фактической, плановой или нормативной себестоимости. Перемещение полуфабрикатов из цеха в цех отражается с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Затраты каждого цеха складываются из его собственных расходов и затрат предшествующих цехов. При исчислении себестоимости готовой продукции стоимость полуфабрикатов собственного производства исключается из затрат как внутризаводской оборот.

При этом составляются ведомости сводного учета затрат и определяется себестоимость выпуска по каждому цеху. При текущем учете движения полуфабрикатов по нормативной (плановой) себестоимости производится доведение нормативной себестоимости полуфабрикатов до уровня фактической себестоимости.

На предприятиях с цеховой структурой управления сводный учет затрат должен обеспечивать выделение в себестоимости продукции затрат отдельных цехов. При бесцеховой структуре управления сводный учет затрат на производство ведется по видам продукции в целом по предприятию.

При нормативном методе учета затрат на производство сводный учет ведется по видам продукции или однородным группам изделий в разрезе калькуляционных статей расходов с подразделением затрат на затраты по

нормам, изменениям нор и отклонениям от них. Примерная форма ведомости сводного учета затрат при нормативном методе представлена в таблице.

При любом методе учета затрат по окончании отчетного периода на предприятии составляется *свод затрат на производство* в разрезе групп однородных изделий по калькуляционным статьям расходов. Его цель - определение фактической себестоимости всей товарной продукции и отдельных ее видов.

Свод затрат на производство содержит следующие данные:

- остаток незавершенного производства на начало месяца;
- затраты за отчетный месяц;
- списание себестоимости окончательного брака;
- списание себестоимости недостающих полуфабрикатов (по результатам инвентаризации);
- возврат материалов, оприходование отходов;
- себестоимость товарного выпуска (расчетным путем);
- остаток незавершенного производства на конец месяца.

Эти данные используются для определения фактической себестоимости готовой продукции, выпущенной за месяц, по формуле:

$$ГП = НП_{нач} + З - НП_{кон} - Бр - П - В,$$

где ГП - фактическая себестоимость готовой продукции;

НП_{нач}, НП_{кон} - остатки незавершенного производства на начало и конец месяца;

З - затраты отчетного месяца;

Бр - себестоимость брака;

П - потери от недостач.

В - возвраты, отходы и другие списания.

Тема 5 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Лекция 1 Методы учета затрат

1. Простой (попроцессный) метод учета затрат и КСП.
2. Показный метод учета затрат и КСП.
3. Попередельный метод учета затрат и КСП.

1. Простой (попроцессный) метод учета затрат и КСП

Калькуляцией называют расчеты по определению себестоимости единицы изделия или полуфабриката, какого-либо вида продукции или всей товарной продукции предприятия, его структурных подразделений, отдельных процессов.

Объектом калькуляции выступает продукция (работы, услуги) предприятия, его подразделений, технологических переделов, стадий. Объекты калькуляции определяют выбор объектов учета затрат. Объектами учета затрат являются цех, передел, вид продукции, по которым организуется сбор, систематизация, учет и контроль затрат. Часто они совпадают с объектами калькуляции, но не всегда.

Под методом учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции понимается определенный порядок группировки затрат на производство, обеспечивающий определение ее фактической себестоимости и необходимую информацию для контроля за уровнем затрат.

Наиболее распространенными методами являются:

- - попроцессный (простой);
- - показный;
- - попередельный;
- - нормативный.

Простой (попроцессный) метод учета затрат на производство применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, нефтяной, железорудной), на электростанциях и некоторых производствах химической промышленности и промышленности строительных материалов.

В этих производствах вырабатывается однородная продукция, они характеризуются кратким периодом технологического процесса и часто отсутствием или незначительностью незавершенного производства, что позволяет не принимать его в расчет при исчислении товарной продукции.

Объектами учета затрат при данном методе являются соответствующие процессы (добыча угля, нефти, газа, производство электроэнергии и т.д.), которые иногда могут подразделяться на отдельные стадии (фазы).

Сущность метода заключается в том, что себестоимость единицы продукции в большинстве случаев определяется прямым счетом, т.е. путем простого деления всей суммы произведенных затрат на количество добытой или произведенной продукции.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

Но в ряде случаев возникает необходимость распределения затрат. Тогда используются следующие варианты: в отраслях с длительным технологическим циклом, где есть незавершенное производство (лесозаготовки, добыча торфа), учет затрат ведется по процессам (валка леса, разделка леса, ...) но без калькулирования себестоимости продукции каждого процесса. В конце месяца производится инвентаризация незавершенного производства на каждом процессе. Оценка его остатков проводится по плановой себестоимости. Затем определяется фактическая себестоимость выпуска продукции с учетом остатков незавершенного производства.

В производствах, где одновременно вырабатывается несколько видов продукции (нефть и газ, тепло и электроэнергия), а остатки незавершенного производства отсутствуют или не принимаются в расчет, учет производственных затрат ведется по процессам. Причем затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитываются обособленно. Некоторые общие затраты распределяются между отдельными видами продукции в соответствии с отраслевыми инструкциями. Например, при одновременной добыче нефти и газа в себестоимости нефти включаются энергетические затраты, амортизация скважины, расходы на текущий ремонт подземного оборудования, расходы на перекачку и хранение нефти и некоторые другие, а в себестоимость газа - расходы на его сбор и транспортировку. Расходы общего характера распределяются пропорционально объему валовой добычи нефти и газа. Калькуляционными единицами здесь являются 1 тонна нефти, 1 тыс. куб. метров газа.

2. Показный метод учета затрат и КСР

Показный метод учета и калькулирования применяют в единичных и мелкосерийных производствах, при выполнении ремонтных работ. Эти производства характеризуются неповторяемостью изготавливаемых экземпляров изделий или небольшими сериями одного вида изделий, на которые открывают заказ. Таким образом, при показном методе объектом учета затрат и калькулирования является отдельный производственный заказ. Основанием для открытия заказа служит договор, заключенный предприятием-изготовителем продукции с ее заказчиком. Кроме того, существуют и внутренние (внутризаводские) заказы, когда один цех изготавливает продукцию (или работы) для другого цеха или отдела предприятия. Внутренние заказы бывают единичные (разовые) и годовые (заказ ремонтному цеху на текущий ремонт в течение года оборудования механического цеха).

Каждому заказу присваивается номер, который затем проставляется во всех документах по прямым затратам производства (в лимитно-заборных картах, нарядах, требованиях). В бухгалтерии завода на каждый заказ открывают карточку учета затрат и выпуска, куда заносят прямые затраты - на основании данных первичных документов, а косвенные - на основе расчета их распределения (в процентах к основной заработной плате производственных рабочих или по другому принципу). Фактическая себестоимость заказа определяется суммированием всех затрат производства со дня его открытия до дня выполнения и закрытия заказа. Поэтому отчетную калькуляцию можно составлять лишь после того, как работы по заказу будут полностью выполнены. В связи с этим отпадает необходимость в распределении затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

При изготовлении по заказу нескольких изделий фактическая себестоимость каждого из них определяется путем деления всех затрат (за вычетом брака и отходов) на количество выпущенных изделий по заказу. В расчете калькуляции дается подробная расшифровка затрат по статьям.

К недостаткам метода можно отнести отсутствие оперативного учета и контроля за уровнем затрат и сложность инвентаризации незавершенного производства из-за большого количества заказов и первичных документов.

3. Попередельный метод учета затрат и КСР

Попередельный метод учета характерен для массовых производств, в которых исходное сырье или материалы последовательно проходят несколько отдельных, самостоятельных фаз обработки - переделов.

Переделом называют часть технологического процесса (совокупность производственных операций) переработки исходного сырья и превращения его в полуфабрикат, а в результате последнего передела - получение из полуфабриката готового изделия. Причем, полуфабрикаты собственного изготовления могут быть реализованы на сторону как покупные комплектующие.

Чаще всего попередельный метод учета затрат применяют в металлургии, текстильной, деревообрабатывающей промышленности. Так, в черной металлургии переделами являются: выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат - конечный продукт (прокатный цех).

Существует два варианта попердельного метода: бесполуфабрикатный и полуфабрикатный. При бесполуфабрикатном варианте прямые затраты в учете отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость готовой продукции будет складываться из суммы затрат всех переделов, а себестоимость полуфабрикатов не калькулируется. Контроль за движением полуфабрикатов внутри цехов и между ними бухгалтерия осуществляет оперативно, в натуральном выражении, без записей по счетам.

Пример: Предприятие имеет 3 передела, соответствующие трем его цехам. Запланировано и фактически изготовлено 2000 изделий. Согласно установленным нормам, первому цеху отпущено сырья и материалов на сумму 1500 тыс. руб., а затраты на обработку составили 8000 тыс. руб., вторым переделом израсходовано на обработку 7000 тыс. руб., третьим – 1000 тыс. руб. После третьего передела выпускается готовая продукция. Затраты первого передела составляют 1500 тыс.руб +8000 тыс.руб =23000 тыс.руб., затраты второго передела – 7000 тыс.руб., а третьего – 1000 тыс.руб.

Затраты по переделам учитываются на аналитических счетах к счету 20 "Основное производство".

Полуфабрикаты отдельных переделов могут быть использованы для изготовления различных изделий или реализованы на сторону. Это вызывает необходимость исчисления себестоимости не только готовой продукции, но и полуфабрикатов на каждом переделе. Для этого используется полуфабрикатный вариант попердельного метода учета затрат, при котором полученные полуфабрикаты могут быть учтены на счете 21 "Полуфабрикаты собственного производства". В этом случае полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, сдаются цехами на склад и отпускаются следующему переделу со склада. Возможно использование полуфабрикатного варианта без применения счета 21, когда затраты одного передела передаются следующему. Это отражается на аналитических счетах учета затрат цехов бухгалтерскими записями по дебету и кредиту счета 20 "Основное производство" (разные субсчета, соответствующие переделам).

На предприятиях, применяющих полуфабрикатный вариант учета, себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего пере-

дела, т.е. одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз. Это называют внутризаводским оборотом, который подлежит исключению при суммировании затрат по предприятию в целом. Так, в нашем примере затраты, отраженные по счету 20 "Основное производство", составляют $23000 + 30000 + 40000 = 93000$ тыс. руб., а внутризаводской оборот $23000 + 30000 = 53000$ тыс. руб.

Лекция 2 Нормативный метод учета затрат

1. Основные принципы нормативного метода
2. Учет изменений норм и отклонений от них
3. Калькулирование фактической себестоимости

1. Основные принципы нормативного метода

Наиболее прогрессивным методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является нормативный метод.

Он был разработан в начале 30-х годов и первоначально внедрялся, в основном, на предприятиях машино- и приборостроения, имеющих большую номенклатуру изделий. По мере развития и совершенствования нормативного метода сфера его применения расширялась.

Нормативный метод учета и калькулирования в его полном виде требует соблюдения следующих принципов:

- составления предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и смет;
- ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции;
- учета фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от норм, установление причин и виновников отклонений;
- определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм:

$C_f = C_n \pm O \pm И$, где
 C_f – фактическая себестоимость продукции,
 C_n – нормативная себестоимость продукции,
 O – отклонения от норм.
 $И$ – изменения норм.

Достоинством метода является возможность контроля и своевременного принятия мер по предотвращению перерасходов и повышению уровня трудовой и технологической дисциплины.

Основой нормативного метода учета затрат является нормативная база – комплекс прогрессивных научно обоснованных материальных, трудовых и финансовых норм и нормативов, порядок и методы их формирования, обновления, использования.

Нормы разрабатываются на каждый вид полуфабриката, узла, детали. Они систематизируются в спецификациях норм времени и расценок. Различают действующие нормы, разработанные в условиях достигнутого на предприятии уровня технологии и организации производства, и плановые нормы, то есть нормы затрат планируемого периода, которые могут отличаться от действующих за счет планируемых мероприятий по снижению себестоимости.

До начала отчетного периода составляется плановая калькуляция изделий на основании плановых норм и нормативная калькуляция – на основании норм, действующих на начало отчетного периода. При этом используется одинаковая номенклатура статей расходов. Нормативная калькуляция на изделие составляется на базе калькуляций на детали и узлы, входящие в данное изделие, с добавлением затрат на сборку. По этим же нормам рассчитывают нормативную себестоимость остатков незавершенного производства на начало месяца.

В течение месяца учет всех затрат на производство ведут с выделением сумм отклонений от норм. Отклонения могут быть отрицательными, что свидетельствует о перерасходе по данной статье затрат, и положительными, что говорит об экономии ресурсов. По характеру оформления отклонения бывают документированными и недокументированными. К документированным относятся те, которые выявляются по данным первичной учетной документации в ходе производственного процесса. Например, требования на сверхлимитный отпуск материала или листок на доплату говорят о перерасходе материалов или заработной платы. Незафиксированные в документах отклонения являются недокументированными. Бухгалтерия ведет тщательный учет всех отклонений от норм по причинам и виновникам.

2. Учет изменений норм и отклонений от них

Нормативная база должна своевременно обновляться. Причинами изменений норм может быть внедрение новой техники и технологии, из-

менение структуры производства и многие другие факторы. Изменение действующих норм оформляется специальными первичными документами – извещениями об изменении норм, в которых указывается новая норма и точная дата ее введения. При этом пересчет нормативных калькуляций производят на начало следующего месяца, а в течение отчетного изменения норм учитывают обособленно. Изменение норм вызывает необходимость пересчета стоимости остатков незавершенного производства. Пересчет производят или по каждой детали прямым счетом, или укрупненно по калькуляционным статьям.

Для подетального пересчета используют данные инвентаризации об остатках незавершенного производства и коэффициент изменения нормы по каждой статье. Расчет влияния изменения норм на стоимость незавершенного производства проводят по каждому виду деталей (таблица 7).

Таблица 7 – Ведомость пересчета остатков незавершенного производства в связи с изменениями норм по изделию РТ-8

| Наименование статьи | Остаток НЗП на 1.09 | Текущие нормы | | Коэффициент изменения норм (гр.4/гр.3) | Остаток НЗП после пересчета (гр.2*гр.5) | Влияние изменения норм (гр.6-гр.2) |
|----------------------------|---------------------|---------------|---------|--|---|------------------------------------|
| | | На 1.09 | На 1.10 | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Основные материалы и т. д. | 3500,2 | 9,7 | 9,55 | 0,98 | 3430,2 | -70 |

3. Калькулирование фактической себестоимости

Фактическая себестоимость выпущенной продукции при нормативном методе определяется расчетным путем в ведомости сводного учета

Таблица 8 - Ведомость evolution учета затрат на производство за _____ месяц.

| Наименование статей расходов | Остаток начального месяца (НЗП) на начало месяца | взавр- прррр- (НЗП) на четный месяц | Затраты за от- четный месяц | Наименование изделия | | Брак | Недоп- твич | Затраты на выпуск товарной продукции | Итого руб. | | Остаток на конец месяца | | |
|--|--|-------------------------------------|-----------------------------|-------------------------|-------------------------|------|-------------|--------------------------------------|-------------------------------|------------------|-------------------------|-------|------|
| | | | | по те- ку- щим нор- мам | по те- ку- щим нор- мам | | | | факт. се- бе- стоим. на конец | Остаток на конец | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | |
| 1. Сироп и ма- териалы | 8300 | 200 | 50400 | 400 | 100 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| 2. Покупные полуфабрика- ты | 250 | | 870 | | | | | | | | | | |
| 3. Основная заработная плата | 2100 | | 12300 | -200 | 50 | | | | | | | | |
| 4. Расходом на содержание оборудования | 1050 | | 6150 | 100 | | | | | | | | | |
| Итого | 12800 | 200 | 78150 | 300 | 150 | | | 68000 | 300 | 200 | | 68300 | 1000 |

затрат на производство за месяц (таблица 8). Данные по прямым статьям в графу 2 ведомости переносятся из ведомости за прошлый месяц (гр. 13). Если произошли изменения норм, то влияние изменений по каждой статье показывается в графе 3. Затраты за месяц (гр. 4, 5) по прямым расходам вносятся в ведомость из соответствующих первичных документов. Списание затрат по браку и результатов инвентаризации (гр. 6, 7) отражается по текущим нормам. Нормативная себестоимость продукции по всем статьям (гр. 8) определяется на основе нормативных калькуляций по изделиям. Остаток незавершенного производства на конец месяца (гр. 13) определяется по данным инвентаризации или оперативного учета.

После заполнения ведомости по статьям прямых затрат производят балансировку данных по нормам:
 гр. 2 + гр. 4 = гр. 6 + гр. 7 + гр. 8 + гр. 13
 Разность оформляют как неучтенные отклонения (гр. 11).
 По статьям косвенных расходов затраты за месяц по нормам определяются расчетным путем:
 гр. 4 = гр. 6 + гр. 8 + гр. 11 + гр. 13 - гр. 2
 При этом нормативные затраты на товарный выпуск продукции (гр. 8) определяют по соответствующим сметам, при необходимости корректируя на изменение объема выпуска.
 Затем из фактической суммы затрат за месяц вычитается нормативная величина и разность записывается в графу 5 как отклонение от нормы. Завершается расчет списанием отклонений от норм и изменений норм. Допустимо полностью эти суммы списать на товарный выпуск, то есть из граф 5 и 3 перенести в графы 9 и 10.
 Фактическая себестоимость готовой продукции рассчитывается:
 гр. 12 = гр. 8 ± гр. 9 ± гр. 10 ± гр. 11

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

РАЗДЕЛ 2 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

Тема 1 Учет готовой продукции
Лекция 1 Учет готовой продукции

1. Готовая продукция, ее номенклатура и оценка
2. Оформление и учет выпуска продукции
3. Учет готовой продукции на складах и в бухгалтерии

1. Готовая продукция, ее номенклатура и оценка

Итогом производственной деятельности промышленного предприятия является готовая продукция. Предприятия изготавливают продукцию в соответствии с заключенными договорами. Процесс реализации готовой продукции завершает кругооборот хозяйственных средств предприятия, что позволяет ему выполнять обязательства перед государственным бюджетом, банками по кредитам, работниками, поставщиками и возмещать понесенные затраты. Поэтому учет готовой продукции, ее отгрузки и реализации занимает важное место в организации бухгалтерского учета на предприятии и выполняет следующие задачи:

- систематический контроль за выпуском продукции и ее сохранностью на складах;
- своевременное и правильное документальное оформление отгруженной и отпущенной продукции, четкая организация расчетов с покупателями;
- контроль за выполнением договоров-поставок по объему и ассортименту реализованной продукции;
- своевременный и точный расчет финансовых результатов от реализации продукции.

К готовой продукции относят изделия, выпущенные основными цехами предприятия и предназначенные для реализации сторонним покупателям, а также своим непромышленным хозяйствам и капитальному строительству. Готовыми считаются такие изделия, которые прошли все стадии технологического процесса, укомплектованы всеми полагающимися запасными частями и принадлежностями, проверены и приняты отделом технического контроля (а в установленных случаях – и представителем заказчика), снабжены сертификатом или иным документом, удостоверяющим их соответствие стандарту. Как правило, изделия,

удовлетворяющие данным требованиям, включают в состав готовой продукции при условии, что они сданы на склад отдела сбыта с оформлением накладной или другого сдаточного документа. Но существуют и исключения, например, сдавать на склад целесообразно некоторые химические продукты. Некоторые изделия, даже переданные на склад, не считаются готовыми до их расфасовки, упаковки. Для включения готовых изделий в состав готовой продукции отчетного месяца имеет значение также время их сдачи из цеха на склад. В состав данного показателя будут включены лишь те изделия, которые сданы на склад до 24 часов последнего дня месяца, а при трехменном режиме работы – до 8 часов утра следующего дня.

Готовой продукцией считаются также полуфабрикаты своей выработки и продукция вспомогательных и подсобных производств, отпущенные сторонним покупателям, собственному капитальному строительству и непромышленным хозяйствам. Они включаются в состав готовой продукции в момент отпуска независимо от времени их производства.

В состав показателя готовой продукции включают также работы (услуги) промышленного характера, выполненные по заказам со стороны или для непромышленных хозяйств своего предприятия. К числу таких работ относятся, в частности, модернизация оборудования и транспортных средств, монтаж, пуск и наладка оборудования, отдельные операции по частичной обработке материалов и деталей, по доведению до полной готовности изделий, изготовленных другими предприятиями (резка бумаги, стекла, досок на стандартные размеры, шлифовка, оцинковка, раскрой тканей и кож, вышивка изделий, крашение пряжи и т.п.).

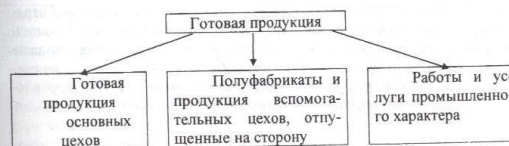


Рисунок 1 – Состав показателя готовая продукция

Для правильной организации учета готовой продукции большое значение имеет разработка ее номенклатуры.

Под номенклатурой понимается систематизированный перечень наименований вырабатываемых на предприятии изделий. Знание номенклатуры необходимо для организации текущего учета, оперативного контроля и оценки выполнения плана по выпуску продукции в натуральном выражении. Особенно важно иметь правильно построенную номенклатуру продукции на тех предприятиях, где производится разнообразная продукция в большом количестве. Чаще всего номенклатура совмещается с классификацией продукции по группам по определенным признакам: вид изделия, размер, класс точности, модель, фасон и т.д....

При разработке номенклатуры каждому виду изделий, группе, марке, типу, сорту, размеру присваивается код, который проставляется во всех документах, оформляющих движение готовой продукции.

Если в номенклатуре проставляются цены на продукцию, то она называется номенклатурой-ценником.

Готовая продукция входит в состав оборотных активов предприятия и должна отражаться в балансе по фактической производственной себестоимости.

Фактическую себестоимость готовой продукции, как правило, можно рассчитать только по окончании месяца. Движение же продукции происходит ежедневно (выпуск, отпуск, реализация), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции, то есть учетные цены. В качестве учетных цен могут применяться плановая или нормативная производственная себестоимость, договорные цены предприятия, отпускные розничные цены.

При учете готовой продукции в течение месяца отдельно выделяются отклонения фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Отклонения чаще всего отражаются в регистрах учета по однородным группам готовой продукции. В конце месяца себестоимость продукции по учетным ценам должна быть доведена до фактической. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция и записываются: экономия – сторнировочной записью, а перерасход – дополнительной проводкой.

2. Оформление и учет выпуска продукции

Для оперативного контроля и регулирования хода выполнения производственной программы управленческим службам и руководителям цехов и предприятия необходимо ежедневно получать сведения о выпуске продукции. Первичными источниками такой информации служат прямо-сдаточные накладные или иные документы, которыми оформлена передача продукции цехами – изготовителями на склад готовых изделий.

Форма сдаточной накладной зависит от отраслевых особенностей производства, но обычно она содержит следующую информацию: номер цеха, сдающего продукцию; номер склада, принимающего продукцию; номенклатурный номер и наименование продукции; единица измерения; количество; учетная цена.

Вместо сдаточных накладных могут быть использованы маршрутные листы, план - карты. Оказанные услуги и выполненные работы оформляются прямо-сдаточными актами.

Данные первичных документов обобщаются в сводках и ведомостях выпуска продукции. Они так же, как и сами эти документы, не имеют унифицированной формы. Их построение зависит от отраслевых и индивидуальных особенностей производства.

На каждом из уровней управления информация о выпуске продукции представляется в разном виде. Так, руководителя цеха интересует выпуск готовых изделий за каждый истекший день по видам в натуральном выражении, процент выполнения планового задания и абсолютные отклонения от него по видам продукции, бригадам, сменам и в целом по цеху. Производственно-диспетчерскому отделу нужны натуральные показатели выпуска продукции по видам и цехам накопительными итогами с начала месяца и данные об отклонениях от графика. Пример такой ежедневной сводки приведен в таблице 1.

Руководству предприятия необходимо иметь сведения о выпуске готовой продукции в ассортименте в натуральном выражении по каждому цеху, а также процент выполнения плана каждым цехом в стоимостном выражении и величине абсолютного отклонения от планового задания.

Ежедневно документы по выпуску готовой продукции поступают в бухгалтерию, которая ведет количественный учет выпуска по видам изделий, а также по учетным ценам.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

Таблица 1 – Выпуск продукции в натуральном выражении

Цех № 3 " 5 " сентября 2003 г.

| Код изделия | Единица измерения | Бригада, смена | Выпуск за день | | | С начала месяца | | |
|-------------|-------------------|----------------|----------------|--------------|------------|-----------------|--------------|------------|
| | | | выпущено | % выполнения | отклонение | выпущено | % выполнения | отклонение |
| 211 | шт | 1 | 120 | 100 | - | 560 | 93 | 40 |

Синтетический учет выпуска готовой продукции может быть организован двумя способами: с использованием счета 40 "Выпуск продукции" или без него.

1. Без использования счета 40 выпущенная из цеха на склад готовая продукция по учетным ценам отражается по дебету счета 43 "Готовая продукция" и кредиту счета 20 "Основное производство". В конце месяца определяется фактическая себестоимость выпуска, рассчитываются суммы отклонений от учетных цен, которые списываются такой же бухгалтерской проводкой дополнительной или сторнировочной записью. Таким образом, в дебете счета 43 "Готовая продукция" будет отражена фактическая себестоимость выпущенной в отчетном месяце продукции.

Стоимость выполненных работ и услуг на сторону на счете 43 "Готовая продукция" не отражается, фактические затраты по ним списываются с кредита счета 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные производства" непосредственно в дебет счета 90 "Продажи". При учете готовой продукции на счете 43 по фактической себестоимости, как правило, её стоимость по учетным ценам и отклонения фактической себестоимости от учетных цен, отражаются на отдельных аналитических счетах.

При учете готовой продукции на счете 43 по фактической себестоимости, как правило, её стоимость по учетным ценам и отклонения фактической себестоимости от учетных цен, отражаются на отдельных аналитических счетах.

Схема счета 43 "Готовая продукция":

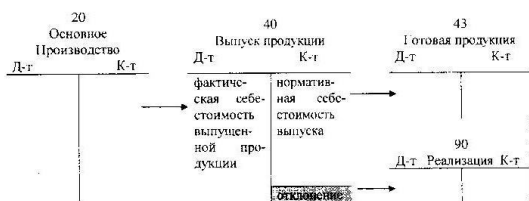
| Д-т | Счет 43 "Готовая продукция" | К-т |
|---|--------------------------------|---|
| С-до – фактическая себестоимость остатка готовой продукции на складе на начало месяца | | Фактическая себестоимость отгруженной и реализованной продукции (по учетным ценам ± отклонение) |
| - выпуск продукции по учетным ценам | | |
| - отклонение от учетных цен | | |
| Итого: фактическая себестоимость выпущенной продукции | | |

2. Счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" используется на предприятиях при необходимости, обычно в условиях нормативного метода учета затрат. На данном счете не только обобщается информация о выпущенной за отчетный период продукции, но и выявляется отклонение фактической себестоимости этой продукции от нормативной или плановой величины. Выпуск продукции при этом варианте учета в течение месяца отражается на основании первичных документов по нормативной себестоимости с отражением по дебету счета 43 "Готовая продукция" и кредиту счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

После определения в конце месяца фактической производственной себестоимости выпущенной продукции она списывается в дебет счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" с кредита счета 20 "Основное производство".

Таким образом, на счете 40 происходит сопоставление фактической себестоимости выпущенной продукции (по дебету счета) и нормативной (по кредиту счета) и определяется сумма отклонения на первое число каждого месяца. Отклонение списывается в дебет счета 90 "Реализация" с кредита счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". При этом экономия (превышение нормативной себестоимости над фактической) сторнируется, а перерасход списывается дополнительной записью. Счет 40 сальдо не имеет и закрывается ежемесячно.

Схема использования счета 40 "Выпуск продукции":



Особенностью данного варианта учета является то, что на счете 43 "Готовая продукция" и по соответствующей балансовой статье запасы готовой продукции оцениваются по нормативной (плановой) себестоимости.

3. Учет готовой продукции на складах и в бухгалтерии

Поступившая из производства на склад готовая продукция учитывается в карточках складского учета в натуральном выражении или в книгах количественно – сортового учета, аналогично учету материалов. Карточки открывает бухгалтерия на каждый номенклатурный номер готовой продукции и передает на склад. Материально ответственные лица склада заносят в карточки данные каждого приходного и расходного документа и выводят остаток готовой продукции на складе после каждой операции. Первичные документы регулярно сдаются в бухгалтерию при реестре или под расписку бухгалтера в соответствующей карточке.

Аналитический учет готовой продукции может быть организован количественно-сортовым или сальдовым методом. В первом случае по окончании месяца работники склада на основании карточек складского учета составляют отчет о движении готовой продукции на складе и передают его в бухгалтерию. Бухгалтерия таксирует полученные данные и составляет сортовую оборотную ведомость.

При сальдовом методе учета готовой продукции в бухгалтерии ведется книга остатков продукции (сальдовая книга). Она является связующим звеном между количественно-сортовым учетом на складе и синтетическим (в денежном выражении) в бухгалтерии. Сальдовая книга открывается на год в разрезе материально ответственных лиц.

В конце месяца она передается на склад, и туда переносятся остатки готовой продукции в количественном выражении из карточек складского учета. Затем в бухгалтерии эти остатки таксируются и выводятся итоги по отдельным группам готовой продукции, в целом по складу и по синтетическому счету. Остаток продукции по учетным ценам сверяется с тем ее остатком, который отражен в I разделе ведомости № 16 "Движение готовой продукции в стоимостном выражении". Данный раздел ведомости является регистром аналитического учета к счету 43 "Готовая продукция", в нем продукция отражается в двух оценках – по фактической себестоимости и по учетным ценам. Это необходимо для определения отношения фактической себестоимости продукции, оставшейся на начало месяца и поступившей за месяц из производства, к себестоимости по учетным ценам.

Данный коэффициент рассчитывается по однородным группам изделий и используется для расчета фактической себестоимости отгруженной за месяц продукции и остатка продукции на складе на конец месяца (см. таблицу 2).

Тема 2 Учет отгрузки и реализации продукции

Лекция 1 Учет отгрузки продукции

1. Отгрузка продукции и ее реализация. Понятие отгруженной и реализованной продукции.
2. Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции.
3. Учет и распределение коммерческих расходов.

1. Отгрузка продукции и ее реализация. Понятие отгруженной и реализованной продукции

Сбыт готовой продукции на предприятии осуществляется на основе договоров между предприятием-изготовителем и покупателем. Различают отгрузку и отпуск продукции. *Отпуск* означает непосредственное получение продукции со склада поставщика представителями покупателя по доверенности. *Отгрузка* – это сдача продукции транспортной организацией для доставки ее покупателю.

Отгрузка продукции оформляется товарно-транспортной накладной (ф. № ТТН-1) или товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей

(ф. №ТН-2), где указывается номер и дата договора поставки, наименование и адрес покупателя, срок отправки, номенклатурный номер и наименование продукции, единица измерения, фактически отпущенное количество, цена, сумма НДС и другие данные.

Выполненные работы и оказанные услуги на сторону оформляются приемно-сдаточными актами.

На основании накладной кладовщик отпускает продукцию покупателю, в карточках складского учета в графе "расход" проставляется количество отпущенной продукции, и накладная сдается в бухгалтерию предприятия для выписки расчетных документов на имя покупателя.

Такими документами являются счета-фактуры и платежные требования. В счете-фактуре указывается количество отгруженной продукции и сумма причитающегося платежа, расходы по отгрузке (тара и упаковка, железнодорожный тариф), реэквизиты поставщика и покупателя. С помощью этого документа до сведения покупателя доводится факт отгрузки продукции.

Платежное требование выписывается поставщиком в трех или четырех экземплярах. В нем поставщик указывает наименование товара, сумму к оплате, в том числе НДС, реквизиты плательщика и получателя денег, местонахождение их банков. Документ подписывается руководителем предприятия и главным бухгалтером предприятия-поставщика и передается покупателю или в банк. Покупатель после проверки подписывает платежное требование и сдает в свой банк для перечисления денег поставщику. К платежному требованию прилагаются счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и т.п.

Отгруженная или отпущенная покупателем продукция, расчетные документы за которую предъявлены покупателем, списывается с кредита счета 43 "Готовая продукция". При этом она может считаться либо отгруженной, либо реализованной в зависимости от принятого на предприятии варианта отражения момента реализации, в учете, определяемого его учетной политикой.

Предприятие может использовать один из двух вариантов отражения в учете момента реализации.

При первом из них продукция считается реализованной с момента ее отгрузки и предъявления расчетных документов покупателю. Тогда она в момент отгрузки списывается в дебет счета 90 "Реализация" по фактической себестоимости, а показатель "Отгруженная продукция" и счет 45 "Товары отгруженные" на предприятии не используется. В этом случае вся отгруженная продукция включается в объем реализации.

При другом варианте реализованной считается лишь та отгруженная продукция, которая полностью оплачена покупателями. В таком случае с момента отгрузки до момента поступления денег на расчетный счет предприятия-поставщика продукция учитывается по дебету счета 45 "Товары отгруженные".

На этом же счете учитывают продукцию, переданную другим предприятиям для реализации на комиссионных и консигнационных началах, а также стоимость тары, оплачиваемой покупателями сверх стоимости продукции, и железнодорожный тариф, возмещаемый покупателями сверх цены. Необходимо отметить, что отпускная цена продукции устанавливается с учетом всех расходов предприятия-поставщика по доставке своего товара до франко-места. Условия поставки, то есть определенное франко-место, до которого все расходы по доставке продукции несет поставщик, необходимо закрепить в договоре. Возможны следующие их виды:

- франко-склад поставщика – поставщик не несет никаких дополнительных расходов по отгрузке товара, а покупатель осуществляет погрузочно-разгрузочные работы на складе и на железнодорожной станции, оплачивает стоимость перевозки за свой счет;

- франко-станция отправления – поставщик обязуется доставить продукцию до станции отправления, то есть в цену продукции уже включены эти затраты;

- франко-вагон станция отправления – в цену продукции включена доставка ее до станции отправления и погрузка в вагоны;

- франко-станция назначения – все расходы по доставке до станции назначения, включая железнодорожный тариф, несет поставщик (и включает в цену продукции);

- франко-склад покупателя – все расходы по доставке продукции до покупателя осуществляются за счет поставщика.

При одногородних поставках отпускные цены рекомендуются формировать на условиях "Франко-склад поставщика", а при иногородних – "Франко-станция отправления" или "Франко-станция назначения". Все расходы по транспортировке после франко-места осуществляются за счет покупателя, отражаются в расчетных документах отдельно и учитываются на счете 45 "Товары отгруженные".

Отгруженная продукция учитывается на счете 45 "Товары отгруженные" по фактической производственной или нормативной себестоимости, то есть в той оценке, которая использовалась для учета продукции на счете 43 "Готовая продукция".

При поступлении выручки от реализации продукции на расчетный счет предприятия, либо при поступлении извещения комиссионера о реализации переданных ему изделий, либо при наступлении другого условия перехода права владения на отгруженную продукцию от поставщика к покупателю производится списание учетной стоимости отгруженной продукции с кредита счета 45 "Товары отгруженные" в дебет счета 90 "Реализация".

2. Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции

Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции производится по окончании месяца в ведомости № 16 "Движение готовых изделий, их отгрузка и реализация" в разделе 1 "Учет движения продукции в стоимостном выражении". Одновременно определяют фактическую себестоимость остатка готовой продукции на складе на конец месяца. При этом рассчитывают коэффициент отношения фактической себестоимости продукции к ее стоимости по учетным ценам.

При большой номенклатуре выпускаемых изделий расчет коэффициента производят по однородным группам продукции, а при огра-

ниченной номенклатуре – по каждому виду продукции. Пример расчета приведен в таблице 2.

Таблица 2 – Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции и остатков готовой продукции на конец месяца.

| ПОКАЗАТЕЛИ | Оценка продукции, тыс. рублей | |
|---|-------------------------------|------------------------------|
| | По учетным ценам | По фактической себестоимости |
| 1. Остаток готовой продукции на складе на начало месяца | 1 600 | 1 060 |
| 2. Поступило из производства (выпуск) | 12 400 | 10 940 |
| 3. Итого: | 14 000 | 12 000 |
| 4. Отношение фактической себестоимости к стоимости по учетным ценам (k) | | k=0,857 |
| 5. Отгружено и отпущено в порядке реализации за месяц | 10 000 | 10000*0,857=8 570 |
| 6. Остаток готовой продукции на складе на конец месяца (3 стр.-5стр.) | 4 000 | 3 430 |

Данные первой строки берутся из аналогичного расчета за прошлый месяц. Стоимость поступившей из производства продукции по учетным ценам – из ведомости выпуска готовой продукции, по фактической себестоимости – из журнала-ордера №10/1 (по дебету счета 43 "Готовая продукция", кредиту счета 20 "Основное производство"). Стоимость отгруженной за месяц продукции по учетным ценам – из ведомости отгрузки продукции за месяц, по фактической себестоимости – рассчитывается с использованием полученного коэффициента отношения фактической себестоимости к стоимости по учетным ценам (12000:14000). Стоимость остатка готовой продукции на конец месяца определяется расчетным путем (14000-10000;18000-8570=3430) и све-

ряется с данными сальдовой ведомости или ведомости количественно-суммового учета движения готовой продукции.

Необходимость в подобном расчете отпадает, если на предприятии калькулируется нормативная себестоимость продукции, а для учета ее выпуска используется счет 40 "Выпуск продукции". В таком случае готовая продукция оценивается по нормативной себестоимости, а отклонение списывается на счет 90 "Реализация".

Аналитический учет отгруженной и отпущенной продукции ведется в ведомости 16 "Движение готовых изделий, их отгрузка и реализация" в разделе 2 "Отгрузка, отпуск и реализация продукции (работ, услуг)". В этом разделе регистрируется каждая товарно-транспортная или товарная накладная (счет фактура) с указанием покупателей, количества и стоимости изделий, тары, транспортных расходов, скидок. При этом аналитический учет по видам продукции ведется в натуральном выражении и в двух оценках – по отпускным ценам и по фактической себестоимости. Чаще всего ведомость 16 открывается ежемесячно. При открытии в нее переносятся остатки на начало месяца по неоплаченным накладным из ведомости за прошлый месяц. В течение месяца производят записи об отгрузке на основании товарно-транспортных накладных. По мере поступления выписок банка в соответствующих строках ведомости делают отметки об оплате (с указанием даты, суммы). Сумма оплаченного покупателями железнодорожного тарифа указывается в ведомости отдельно, так как она в объем реализации не включается.

Таким образом, из второго раздела ведомости можно получить данные о количестве изделий, отпущенных со склада и отгруженных за месяц как по ассортименту, так и в стоимостном выражении; сумму транспортных расходов; сведения о суммах, поступивших в отчетном месяце за продукцию и в возмещение транспортных расходов и другие.

Раздел 3 ведомости "Сводные документы по оплаченным, списанным, неоплаченным и несписанным суммам" заполняется по окончании месяца общими суммами по предъявленным платежным требованиям и состоит из трех частей: А – оплата и списание, Б – списано в связи с возвратом продукции, В – не оплачено, не списано. Этот раздел служит для контроля полноты отражения в журнале-ордере № 11 оборотов по кредиту счетов 45 и 90 и правильности расчета остатков по счету 45 "Товары отгруженные" на следующий месяц.

3. Учет и распределение коммерческих расходов

К *коммерческим расходам* относятся расходы по пролаже продукции. Вместе с производственной себестоимостью они формируют полную себестоимость продукции.

Номенклатура статей коммерческих расходов включает в себя:

А. Расходы по организации сбыта (маркетинговые операции):

1. Оплата услуг сторонних организаций (изучение рынков сбыта, конкурентоспособности выпускаемой продукции, комиссионные сборы и вознаграждения сбытовым организациям);
2. Расходы на рекламу (на разработку и издание рекламных изданий, изготовление этикеток, стендов, наружную рекламу, оформление витрин, участие в выставках);

Б. Транспортно-экспедиционные расходы:

3. Расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции.
4. Расходы на погрузку и транспортировку продукции.
5. Прочие расходы по сбыту.

Затраты по маркетингу учитываются в составе коммерческих расходов, если они производятся с целью поиска рынков сбыта для выпускаемой продукции. Если данные расходы составляют значительные объемы и осуществляются с целью исследования рынков сбыта на перспективу, они относятся к нематериальным активам и включаются в себестоимость продукции частям в виде износа нематериальных активов в составе общехозяйственных расходов.

Расходы на тару и упаковку включаются в состав коммерческих расходов в тех случаях, когда затаривание и упаковка готовой продукции производятся после ее сдачи на склад. Если в соответствии с технологическим процессом затаривание продукции производится в цехах до ее сдачи на склад, то затраты на тару включаются в производственную себестоимость, то есть учитываются по дебету счета 20 "Основное производство". К расходам на тару и упаковку относится стоимость услуг своих вспомогательных цехов по изготовлению тары, стоимость тары, приобретенной на стороне, а также оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями. Не включаются в состав коммерческих расходов затраты на тару, возмещаемые покупателями сверх отпу-

ской цены. Такие затраты учитываются на счете 45 "Товары отгруженные".

К расходам на транспортировку продукции относятся расходы по доставке продукции на станцию или пристань отправления собственным транспортом или сторонними транспортными организациями, погрузке ее в вагоны и суда за счет поставщика. Если эти расходы возмещает покупатель сверх отпускной цены, то их не включают в коммерческие расходы, а отражают на счете 45 "Товары отгруженные".

Коммерческие расходы учитывают на активном счете 44 "Расходы на реализацию". По дебету счета отражаются затраты отчетного месяца, связанные со сбытом продукции в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

- 10 "Материалы" – на стоимость тары, упаковки;
- 23 "Вспомогательные производства" – на стоимость услуг по заправлению и изготовлению тары вспомогательным цехом, транспортировки продукции собственным транспортом;
- 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – на стоимость услуг сторонних организаций по упаковке, транспортировке продукции и т.п.

По кредиту счета 44 "Расходы на реализацию" отражаются суммы, списанные в отчетном месяце на реализованную продукцию в корреспонденции с дебетом счета 90 "Реализация".

Сальдо счета 44 "Расходы на реализацию" обозначает сумму расходов, оставшуюся не списанной в отчетном месяце. При составлении баланса ее показывают в 3 разделе актива по статье "Товары отгруженные" вместе с остатком по счету 45 "Товары отгруженные".

Аналитический учет коммерческих расходов в разрезе статей ведется в ведомости № 15 оборотами по дебету и кредиту за отчетный месяц и с начала года. Регистром синтетического учета является журнал-ордер № 11.

Коммерческие расходы ежемесячно в доле, относящейся к реализованной продукции, списываются в дебет счета 90 "Реализация". При этом расходы на транспортировку и упаковку включаются в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем на основе данных первичных документов. В таком случае соответствующие суммы коммерческих расходов списываются со счета 44 "Расходы на реализацию" по мере реализации данного вида продукции. В остальных случаях ком-

мерческие расходы распределяют между отдельными изделиями пропорционально их производственной себестоимости.

На предприятиях, где учет реализации продукции ведется по моменту ее отгрузки покупателю, вся сумма коммерческих расходов может быть ежемесячно списана на счет 90 "Реализация".

Если учет реализации ведется по мере поступления выручки на счета в банках, то общая сумма коммерческих расходов отчетного месяца подлежит распределению между отгруженной и реализованной продукцией (например, пропорционально фактической или нормативной производственной себестоимости). В этом случае со счета 44 "Расходы на реализацию" списывается лишь сумма расходов, относящаяся к реализованной продукции.

Пример: Себестоимость отгруженной за месяц продукции – 400 000 тыс. руб., реализованной – 340 000 тыс. руб. (на конец месяца часть продукции осталась неоплаченной). Сумма коммерческих расходов за отчетный месяц 24 000 тыс. руб.

Определим отношение суммы коммерческих расходов к себестоимости отгруженной продукции:

$$24000 : 400000 * 100\% = 6\%$$

Сумма коммерческих расходов, подлежащая списанию в отчетном месяце на реализованную продукцию, равна 6% от 340 000 тыс. руб., то есть 20 400 тыс. руб. На эту сумму составляется проводка по дебету счета 90 "Реализация" и кредиту счета 44 "Расходы на реализацию".

Оставшаяся часть коммерческих расходов (2400-2040=360 тыс. руб.) относится к остатку отгруженной, но не оплаченной на конец месяца продукции, и представляет собой дебетовое сальдо счета 44 "Расходы на реализацию".

Лекция 2. Учет реализации продукции

1. Учет реализации продукции.
2. Расчет фактической себестоимости реализованной продукции.
3. Выявление финансовых результатов от реализации продукции

1. Учет реализации продукции

Совокупность хозяйственных операций, связанных с продажей продукции, называется процессом реализации. Его планируют на основе заключенных с покупателями договоров поставок, в которых указаны ассортимент, срок отгрузки, количество и качество продукции, цена, форма расчетов.

Поскольку процесс продажи включает в себя множество хозяйственных операций, которые могут быть растянуты по времени, необходимо четко определить, при каких условиях мы будем считать процесс реализации совершившимся, то есть сможем отразить его в бухгалтерском учете. Планом счетов предусмотрено два варианта отражения продажи в учете в зависимости от того, что выбрано в качестве момента признания выручки. Предприятие самостоятельно выбирает вариант отражения продажи и указывает его в приказе об учетной политике.

1 вариант. Выручка в бухгалтерском учете признается в момент перехода права собственности на продукцию от поставщика к покупателю. Согласно Гражданскому кодексу РФ право собственности по договору купли-продажи переходит в момент отгрузки товара. Чтобы отразить выручку в бухгалтерском учете, ее сумма должна быть определена в соответствующих документах. Поэтому моментом реализации здесь считается дата отгрузки продукции и предъявления на нее покупателем расчетных документов. Соответственно, **продукция считается реализованной, если она отгружена и на нее предъявлены покупателем расчетные документы.**

В этом случае на бухгалтерских счетах операция продажи будет отражена следующим образом. Цена реализации согласно расчетным документам, предъявленными покупателем, отражается по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 90 "Реализация" (субсчет 90-1 "Выручка"). Тем самым фиксируется возникновение дебиторской задолженности покупателя, то есть признание выручки. Одновременно с кредита счета 43 "Готовая продукция" списывается фактическая себестоимость реализованной продукции в дебет счета 90 "Реализация" (субсчет 90-2 "Себестоимость реализации"), что отражает факт ее отгрузки. С этого момента продукция перестает числиться в составе имущества организации и не отражается в активе его баланса.

2 вариант. Выручка в бухгалтерском учете признается только после получения денег от покупателя за отгруженную продукцию (так называемый кассовый метод). Моментом реализации при таком подходе считается дата зачисления выручки на расчетный счет. Тогда **продукция считается реализованной, если она отгружена и полностью оплачена.**

Бухгалтерские записи по реализации в этом случае будут следующими. В момент отгрузки продукции ее фактическая себестоимость списывается с кредита счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 45 "Товары отгруженные". Продукция остается на балансе организации в составе ее оборотных средств. При поступлении на расчетный счет выручки производится запись по дебету счета 51 "Расчетный счет" и кредиту счета 90 "Реализация" (субсчет 90-1 "Выручка") на сумму поступившего платежа. Факт поступления платежа означает наступление момента реализации, так как продукция теперь является не только отгруженной, но и оплаченной. Следовательно, ее себестоимость необходимо списать с кредита счета 45 "Товары отгруженные" в дебет счета 90 "Реализация", субсчет 90-2 "Себестоимость реализации".

При использовании в учете выпуска продукции счета 40 "Выпуск продукции" указанная проводка отражает сумму нормативной (плановой) себестоимости продукции, а отклонение списывается с кредита счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" дополнительной или сторнировочной записью в дебет счета 90 "Реализация" (субсчет 90-2 "Себестоимость реализации").

При реализации работ и услуг их себестоимость списывается в дебет счета 90 "Реализация" с кредита счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", минус счет 43 "Готовая продукция".

2. Расчет фактической себестоимости реализованной продукции

Если моментом реализации считается дата зачисления на расчетный счет выручки за отгруженную покупателем продукцию, то себестоимость реализованной в отчетном месяце продукции может отличаться от себестоимости отгруженной за месяц продукции, так как на начало и конец месяца существуют остатки отгруженной продукции (выручка за которую к концу месяца не поступила). Кроме того, в отчетном месяце может поступить выручка за продукцию, отгруженную в предыдущие периоды. Отгруженная продукция данного месяца может

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМ.

быть также оплачена частично. Все эти факторы вызывают необходимость расчета фактической себестоимости реализованной продукции при варианте реализации по моменту оплаты.

Расчет строится на данных журнала-ордера №11, в котором отражены обороты по кредиту счетов 40, 43, 45, 90, 62, а также приводятся аналитические данные к счетам 45 и 90- по фактической себестоимости, по учетным ценам, и суммах по предъявленным счетам, причем не только за отчетный месяц, но и нарастающим итогом с начала года для определения прибыли от реализации и соответствующих налогов. Обороты с начала года об объеме отгруженной продукции в оценке по себестоимости используются для расчета процентного отношения фактической себестоимости к сумме выручки (табл. 3.). Оно всегда меньше 100%, так как показывает долю себестоимости в выручке. В приведенном примере $k=78,17\%$.

Таблица 3 – Расчет фактической себестоимости реализованной продукции

| Показатели | По фактической себестоимости | По отпускным ценам |
|---|------------------------------|--------------------|
| Отгружено с начала года до отчетного месяца | 100 150 | 127 220 |
| Отгружено в отчетном месяце | 23 390 | 30 820 |
| Итого (стр.1+стр.2) | 123 540 | 158 040 |
| Отношение фактической себестоимости отгруженной продукции к ее цене (к) | 78,17 % | |
| Остаток отгруженной продукции начало месяца | 2 730 | 3 500 |
| Остаток отгруженной продукции на конец месяца | 1 832 | 2 344 |
| Реализовано продукции за месяц (стр.2+стр.5-стр.6) | 24 288 | 31 976 |

Найденный процент используется для расчета фактической себестоимости остатка не оплаченной на конец месяца отгруженной продукции (строка 6). Для этого суммы по всем, не оплаченным на конец месяца товарно-транспортным накладным (по цене реализации) умно-

жаются на данный процент ($2344 \cdot 78,17 : 100 = 1832$). Только после этого определяется фактическая себестоимость реализованной продукции (то есть отгруженной и полностью оплаченной) как сумма остатка отгруженной продукции на начало месяца и отгрузки за месяц за вычетом остатка отгруженной продукции на конец месяца: $2730 + 23390 - 1832 = 24288$.

На некоторых предприятиях для расчета процентного отношения используются данные об отгрузке продукции не с начала года, а лишь за отчетный месяц.

3. Выявление финансовых результатов от реализации продукции

В любом случае реализация продукции учитывается на синтетическом счете 90 "Реализация".

К счету 90 "Реализация" Планом счетов предусмотрены следующие субсчета:

- 90-1 "Выручка от реализации"
- 90-2 "Себестоимость реализации"
- 90-3 "Налог на добавленную стоимость"
- 90-4 "Акцизы"
- 90-5 "Прочие налоги и сборы из выручки"
- 90-6 "Экспортные пошлины"
- 90-9 "Прибыль/убыток от продаж"

На субсчете 90-1 "Выручка от реализации" отражаются или суммы выручки, полученные на расчетный счет поставщика, или величина дебиторской задолженности покупателей за реализованную им продукцию в зависимости от принятого в организации варианта учета реализации. Здесь не отражают суммы оплаченного железнодорожного тарифа или тары, возмещаемые покупателями сверх отпускной цены.

Субсчет 90-2 "Себестоимость реализации" служит для накопления информации о затратах предприятия на производство и сбыт продукции. Здесь отражается фактическая себестоимость реализованной продукции (или нормативная себестоимость и отклонение со счета 40 "Выпуск продукции") и сумма коммерческих расходов, списанная на реализацию.

Субсчета 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" и другие используются для накопления информации о суммах косвенных налогов и сборов, связанных с процессом реализации: налога на до-

бавленную стоимость, акцизов, отчислений в целевые бюджетные фонды (в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам").

Указанные косвенные налоги и сборы включаются в отпускную цену продукции сверх себестоимости. При их расчете необходимо соблюдать установленную последовательность включения налогов, сборов и отчислений в отпускную цену. Согласно Закону РБ "О бюджете Республики Беларусь" цена продукции формируется следующим образом:

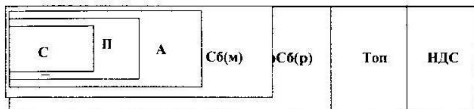


Рисунок 2 – Схема формирования отпускной цены (последовательность включения налогов)

где:

- С – себестоимость реализованной продукции;
- П – прибыль;
- А – сумма акциза (по подакцизным товарам);
- Сб(м) – Сбор на формирование местных целевых бюджетных жилищно-инвестиционных фондов и сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда;
- Сб(р) – Сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и налога с пользователей автомобильных дорог;
- Топ – налог с продаж автомобильного топлива;
- НДС – сумма налога на добавленную стоимость.

При расчете налогов суммой выручки считается кредитовый оборот по счету 90 "Реализация", а не фактически поступившие суммы денежных средств на расчетный счет.

Таким образом, по дебету счета 90 "Реализация" отражаются все расходы организации, связанные с основным видом деятельности – производством и продажей продукции.

Счет 90 "Реализация" является результатно-сопоставительным, на нем по дебету и кредиту отражаются одинаковые объемы реализованной продукции с разных позиций; по дебету – в сумме фактических рас-

ходов (полная себестоимость продукции и суммы налогов, связанных с реализацией), а по кредиту – в сумме полученного результата в виде выручки от реализации, зачисленной на расчетный счет или ожидаемой к получению по предъявленным покупателям документам. Это позволяет использовать счет 90 "Реализация" для определения финансового результата от реализации продукции как разницы между его оборотами. Превышение оборота по дебету означает убыток (расходы больше доходов), а превышение оборота по кредиту – прибыль (доходы больше расходов).

Счет 90 "Реализация" сальдо не имеет, он ежемесячно закрывается в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

Поступление денежных средств при отражении в учете реализации по отгрузке продукции отражается по дебету счета 51 "Расчетный счет" и кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

От выбранного варианта учета реализации зависит величина финансового результата за каждый месяц, а также суммы начисленных налогов и сборов.

Схема формирования финансовых результатов на счете 90 "Реализация" представлена на рисунке 4.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

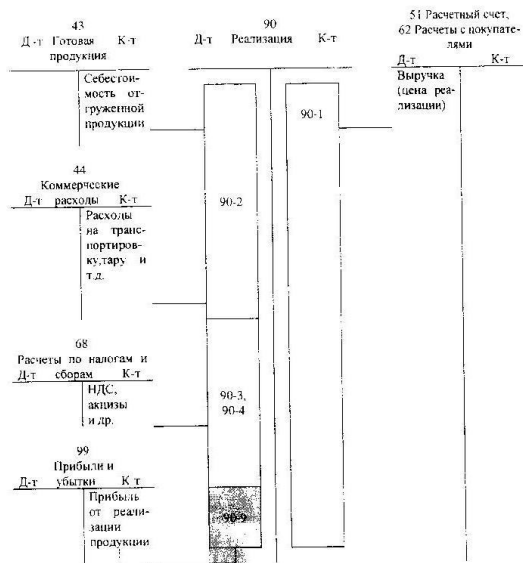


Рисунок 3 – Схема формирования финансовых результатов от реализации продукции

ЛИТЕРАТУРА

О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь // НЭГ.- 2001. - № 53-С.5-10.

Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89.

Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): Постановление Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, архитектуры и строительства 23.11.2001. № 2293/12.

Бухгалтерский учет: Учеб. пособие/Под ред. И.Е.Тишкова - Мн.: Выш. шк., 2001.

Бухгалтерский учет: Учеб. пособие/В.Ф.Бабына, Т.И. Панова, З.И. Одуло и др.: Под общ. Ред. В.Ф.Бабыны. - Мн.: Выш.шк., 2002.

Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учеб. пособие - М.: ИНФРА - М, 1997.

Бухгалтерский учет в организациях / Е.П.Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. - М.: Финансы и статистика, 2002.

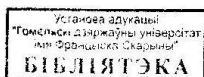
Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. Комментарий. Рекомендации к применению/В.Е. Ванкевич, Е.Н.Шибeko, А.Л. Бавдей и др. -Мн.: Интерпресервис; Книжный дом, 2002.

Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учеб. пособие. - 2-е изд. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|---|----|
| ВВЕДЕНИЕ..... | 3 |
| РАЗДЕЛ 1. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО (ИЗДЕРЖЕК) И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ..... | 4 |
| Тема 1. Себестоимость продукции и учет затрат на ее производство..... | 4 |
| Лекция 1. Понятие себестоимости и ее связь с учетом затрат..... | 4 |
| Лекция 2. Общая схема учета затрат на производство..... | 11 |
| Тема 2. Учет затрат основного производства..... | 17 |
| Лекция 1. Учет основных затрат..... | 17 |
| Лекция 2. Учет накладных расходов..... | 28 |
| Лекция 3. Учет и распределение косвенных расходов..... | 36 |
| Тема 3. Учет затрат вспомогательных производств..... | 45 |
| Лекция 1. Учет затрат вспомогательных производств..... | 45 |
| Тема 4. Обобщение затрат на производство..... | 51 |
| Лекция 1. Учет и оценка незавершенного производства..... | 51 |
| Лекция 2. Сводный учет затрат на производство..... | 55 |
| Тема 5. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости..... | 58 |
| Лекция 1. Методы учета затрат..... | 58 |
| Лекция 2. Нормативный метод учета затрат..... | 63 |
| РАЗДЕЛ 2. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ..... | 68 |
| Тема 1. Учет готовой продукции..... | 68 |
| Лекция 1. Учет готовой продукции..... | 68 |
| Тема 2. Учет отгрузки и реализации продукции..... | 75 |
| Лекция 1. Учет отгрузки продукции..... | 75 |
| Лекция 2. Учет реализации продукции..... | 83 |
| ЛИТЕРАТУРА..... | 91 |



ПАНОВА Татьяна Игоревна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Тексты лекций

В четырех частях

Часть 1

Редактор Е.Ф. Зайцева
Компьютерный набор Т.И. Панова
Компьютерная верстка Т.П. Калюк

ЛП №02330/0135208 от 30.04.04
Подписано в печать 07.10.04
Формат 60x84 1/16 Бумага писчая №1.
Шрифт Times New Roman. Печать на ризографе. Усл.л. 5, 35
Уч.-изд. л. 5,1. Тираж 50 экз. Заказ № 214

Учреждение образования
"Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины"
246019, г. Гомель, ул. Советская, 104

Отпечатано с оригинала-макета Учреждения образования
"Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины"
ЛП 02330/0056611 от 16.02.04
246019, г. Гомель, ул. Советская, 104

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ