

**Учет затрат на производство и  
калькулирование себестоимости  
продукции**

# Нормативные акты

ПБУ 5/01 "Учет МПЗ", утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н

Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ, утв. Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н.

# Содержание

1. Понятие и классификация затрат на производство
2. Состав затрат по элементам расходов
3. Система счетов учета затрат на производство
4. Учет прямых расходов
5. Учет и распределение косвенных расходов
6. Учет и оценка незавершенного производства
7. Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов

## **Содержание**

# **1. Понятие и классификация затрат на производство**

# 1. Понятие и классификация затрат на производство

Затраты могут выражаться в форме:

- *Затраты производства* – затраты на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг;
- *Расходы на продажу* – расходы, связанные со сбытом продукции.

Выраженные в денежной форме текущие затраты организации на производство и сбыт продуктов труда образуют **себестоимость продукции** (работ, услуг).

Определение величины затрат, приходящихся на единицу продукции, называется ***калькулированием*** себестоимости, а ведомость (регистр), в котором производится расчет себестоимости – *калькуляцией*.

Целью учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является создание информационной базы:

- управления затратами организации;
- определения себестоимости готовой продукции (работ, услуг) по видам, группам и др. признакам;
- анализа выполнения плановых показателей;
- выявления финансовых результатов от обычных видов деятельности;
- определения экономической эффективности организационно-технических мероприятий по развитию и совершенствованию производства.

Расходы по обычным видам деятельности группируют по следующим признакам:

1). По месту возникновения расходы группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации.

2). По видам продукции (работ, услуг) расходы группируют для исчисления их себестоимости.

3). По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции.

В соответствии с ПБУ 10/99 (п.8) расходы организации по обычным видам деятельности группируются по следующим *элементам*:

- **материальные затраты** (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- **затраты на оплату труда**;
- **отчисления на социальные нужды**;
- **амортизация**;
- **прочие затраты** (телефонные, командировочные и др.).

На промышленных предприятиях установлена следующая типовая группировка расходов **по статьям калькуляции:**

- 1) "Сырье и материалы";
- 2) "Возвратные отходы" (вычитаются);
- 3) "Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций";
- 4) "Топливо и энергия на технологические цели";
- 5) "Заработная плата производственных рабочих";
- 6) "Отчисления на социальные нужды";
- 7) "Расходы на подготовку и освоение производства";
- 8) "Общепроизводственные расходы";
- 9) "Общехозяйственные расходы";
- 10) "Потери от брака";
- 11) "Прочие производственные расходы";
- 12) "Расходы на продажу".

**Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей - полную себестоимость проданной продукции.**

4). По экономической роли в процессе производства расходы делятся на основные и накладные.

**Основными** называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

**Накладные** расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

5). По составу (однородности) различают одноэлементные и комплексные расходы.

**Одноэлементными** называются расходы, состоящие из одного элемента, - зарплата, амортизация и др.

**Комплексными** называются расходы, состоящие из нескольких элементов, например цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входят зарплата персонала, амортизация зданий и др. одноэлементные расходы.

6). По способу включения в себестоимость продукции различают прямые и косвенные расходы.

**Прямые расходы** связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, потери от брака и некоторые другие.

**Косвенные расходы** не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные, общехозяйственные и некоторые другие.

7). В зависимости от периодичности расходы делятся на текущие и единовременные.

К **текущим** расходам относятся расходы, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов;

к **единовременным (однократным)** - расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др.

8). По участию в процессе производства различают производственные расходы и расходы на продажу (внепроизводственные).

К **производственным** относят все расходы, связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость.

**Расходы на продажу** (внепроизводственные) связаны с реализацией продукции покупателям.

Производственные и внепроизводственные расходы образуют полную себестоимость проданной продукции.

9). По отношению к объему производства расходы подразделяют на переменные, условно - переменные и условно - постоянные.

К **переменным** относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции: сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих и др.

**Условно - переменные** расходы зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная (общепроизводственные расходы).

Размер **условно - постоянных** расходов почти не зависит от изменения объема производства продукции; к ним относятся общехозяйственные расходы.

10). По эффективности различают производительные и непроизводительные расходы.

**Производительными** считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

**Непроизводительные** расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

Производительные расходы планируются, поэтому они называются планируемыми. Непроизводительные расходы, как правило, не планируются.

## **2. Состав затрат по элементам расходов**

## 2. Состав затрат по элементам расходов

Под **элементом расхода** понимают экономически однородные затраты - материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты (ПБУ 10/99).

## 2. Состав затрат по элементам расходов

### 1. Элемент «Материальные затраты»

отражает стоимость:

- сырья и материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых на производственные и хозяйственные нужды;
- топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;...
- Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость *возвратных отходов*

**2. Элемент «Затраты на оплату труда».** Включаются любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, в том числе стимулирующие выплаты и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии, и др. выплаты, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) или коллективными договорами.

### **3. Элемент «Отчисления на социальные нужды».**

Отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу "Затраты на оплату труда»

## ***4. Элемент «Амортизация».***

По данной статье отражают сумму амортизационных отчислений по основным средствам.

Состав амортизируемых активов установлен ПБУ 6/01.

## ***5. Элемент «Прочие затраты».***

По данной статье отражают налоги, сборы, платежи за выбросы (сборы) загрязняющих веществ, на командировки, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), отчисления в ремонтный фонд, суммы амортизации НМА, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

# **3. Система счетов учета затрат на производство**

### 3. Система счетов учета затрат на производство

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор синтетических и аналитических счетов.

20 "Основное производство",

23 "Вспомогательные производства",

25 "Общепроизводственные расходы",

26 "Общехозяйственные расходы",

По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту - их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно - распределительных счетах (25, 26,) затраты списывают на калькуляционные счета 20, 23.

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

Счета 25 и 26 сальдо на начало месяца не имеют.

Для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ, услуг предназначен счет 44 «Расходы на продажу».

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, которые списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» .

Аналитический учет по счету 44 «**Расходы на продажу**» ведется по видам и статьям расходов (затраты на упаковку, транспортировку, рекламу; на зарплату работников, занятых упаковкой и погрузкой готовой продукции, расходы на аренду складских помещений и т.п.).

Расходы на такие виды рекламы, как приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных для целей налогообложения признаются расходами в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации. (ст. 264 НК РФ).

## **4. Учет прямых расходов**

## 4. Учет прямых расходов

**Прямыми расходами**, как правило, являются следующие статьи калькуляции:

- сырье и материалы;
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата;
- отчисления на социальные нужды;
- Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными.

По истечении месяца составляют отчеты о расходе сырья и материалов, где указывают нормативный и фактический расходы материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом.

На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости распределения израсходованных сырья и материалов, где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов. Израсходованные сырье и материалы списывают: *Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 10*

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов. Принятые на учет возвратные отходы отражаются

*Дебет 10 Кредита 20, 23, 29* - по цене возможного использования или реализации.

По статье **"Заработная плата производственных рабочих"** планируют и учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инженерно - технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции.

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

*Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 70*

Отчисления на социальные нужды распределяются между объектами учета затрат и калькулирования пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

*Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 69  
(соответствующие субсчета)*

**Браком** считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном счете 28 "Брак в производстве".

Списывается себестоимость неисправимого брака

*Дебет 28 Кредит 20*

Отражены расходы на исправление исправимого брака

*Дебет 28 Кредит 10, 70, 69...*

## **5. Учет и распределение косвенных расходов**

## 5. Учет и распределение косвенных расходов

К косвенным расходам относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Общепроизводственные расходы учитывают на счете 25 "Общепроизводственные расходы". К этому счету целесообразно открыть два субсчета:

25-1 "Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования";

25-2 "Расходы по обслуживанию и управлению цехом".

На первом субсчете учитывают расходы на амортизацию оборудования и транспортных средств; оплату труда рабочих, обслуживающих оборудование; расходы на ремонт оборудования и др. (*Дебет 25 Кредит 02, 70, 69, 10, 60...*)

На втором субсчете отражают оплату труда аппарата управления, амортизацию здания цеха, сооружений и инвентаря, расходы на текущий ремонт зданий и сооружений и др. расходы (*Дебет 25 Кредит 70, 69, 02, 10, 60...*)

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности в ведомости учета затрат цехов.

По истечении месяца собранные расходы списывают  
*Дебет 20, 23 Кредит 25.*

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 "Общехозяйственные расходы".

Аналитический учет ведут по статьям сметы («Зарплата управленческого персонала» «Расходы на командировки», «Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны», «Амортизация ОС», «Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления», «Непроизводительные расходы» и т.д.)

*Дебет 26 Кредит 70, 69, 60, 02, 05, 68....*

По истечении месяца собранные расходы списывают двумя способами.

1). Общехозяйственные расходы включаются в затраты на производство (т.е. на счетах бухгалтерского учета формируется полная производственная себестоимость продукции (работ, услуг)

*Дебет 20, 23 Кредит 26.*

2). Общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных относят на счет 90 «Продажи»

*Дебет 90-2 «Себестоимость продаж» Кредит 26*

В этом случае на счетах учета затрат формируется сокращенная (усеченная) себестоимость продукции (работ, услуг), что соответствует применяемому в зарубежной практике методу «директ-костинг».

Распределение косвенных расходов между видами производств и видами готовой продукции осуществляется пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, прямым материальным затратам, др. основаниям.

Способ распределения закрепляется в учетной политике организации.

## **6. Учет и оценка незавершенного производства (НЗП)**

## 6. Учет, оценка и инвентаризация незавершенного производства (НЗП)

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

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

Остатки НЗП на конец отчетного периода можно оценивать в балансе:

- по **нормативной или плановой производственной себестоимости** (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов);
- по **прямым статьям расходов**;
- по **стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов**.

При единичном производстве НЗП отражают в балансе по фактическим производственным затратам.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию НЗП.

Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цеху, участку) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема.

В конце каждого месяца производится распределение накладных расходов между готовой продукцией и незавершенным производством.

При этом используются процентные отношения или коэффициенты на основании показателей прямых затрат (материальных и (или) на оплату труда) [3, с. 70].

## 7. Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов

Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в балансе как **расходы будущих периодов** и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и т.д.).

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 "Расходы будущих периодов" с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 60, 70, 69, 76 и др.).

Ежемесячно (или в другие сроки) учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и др.

**Резервы предстоящих расходов** создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации могут создавать следующие резервы:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год;
- на покрытие расходов по ремонту ОС;
- на возмещение производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным производством и др.

Для получения информации о состоянии и движении резервов предстоящих расходов используют пассивный счет 96 "Резервы предстоящих расходов".

Образование резерва

*Дебет 20, 23, 25, 26 Кредит 96*

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают

*Дебет 96 Кредит 60, 76, 70, 69, 10, 23...*

Для создания соответствующих резервов организация должна предусмотреть их создание в учетной политике на соответствующий год, составить расчет ежемесячных отчислений на текущий год и остатка резерва на начало следующего года. Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

## 8. Раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности

Сведения о расходах организации по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат приведены в разделе "Расходы по обычным видам деятельности" приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Кроме того, данные о суммах амортизации всего амортизируемого имущества и его составных частей (НМА, ОС и доходных вложений в материальные ценности) приведены в соответствующих разделах формы № 5 приложения к бухгалтерскому балансу.

Сведения о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) (форма № 5-з) составляются ежеквартально юридическими лицами всех форм собственности (кроме малых предприятий) и представляются ими органу государственной статистики.

Кроме того, в соответствии с ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организаций в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках (форма № 2) расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), коммерческие, управленческие и прочие расходы.