

Тема 6

Учет затрат и готовой продукции

Учет затрат

Организация учета затрат на производство определяется ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. №33н.

Себестоимость продукции (работ, услуг) – это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на ее производство и сбыт.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) – это исчисление величины затрат, приходящихся на единицу (выпуск) продукции. Ведомость, в которой производится расчет на единицу продукции, называется калькуляцией.

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством продукции;
- выявление непроизводительных расходов и потерь;
- контроль за рациональным использованием сырья, материалов, топлива, заработной платы и других затрат;
- проверка выполнения планов по себестоимости и выявление резервов для дальнейшего сокращения затрат;
- выявлении результатов производственной деятельности.

| Признаки классификации | Подразделения затрат на виды |
|---|--|
| 1. По отношению к себестоимости продукции | Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции |
| 2. По экономическому содержанию | По элементам затрат и статьям калькуляции |
| 3. По экономической роли в процессе производства | Основные и накладные |
| 4. По составу однородности | Одноэлементные и комплексные |
| 5. По способу включения в себестоимость продукции | Прямые и косвенные |
| 6. По периодичности возникновения | Текущие и единовременные |
| 7. По участию в процессе производства | Производственные и непроизводственные |
| 8. По эффективности | Производительные и непроизводительные |
| 9. По отражению в бизнес-плане | Планируемые и непланируемые |
| 10. По возможности нормирования | Нормируемые и ненормируемые |
| 11. По временным периодам | Затраты предшествующего периода, отчетного периода, будущих периодов |

Для определения общей суммы затрат по предприятию в целом применяется группировка затрат на производство по элементам в укрупненном виде:

- Материальные затраты.
- Расходы на оплату труда.
- Отчисления на социальные нужды.
- Амортизация основных фондов.
- Прочие расходы.

По экономической роли в изготовлении продукции производственные затраты подразделяются на основные и накладные.

Основные расходы обусловлены непосредственно процессом производства. К ним относятся затраты сырья, материалов, топлива и энергии на технологические цели, расходы, связанные с оплатой труда рабочих, их социальным страхованием, содержанием и эксплуатацией оборудования.

Накладные расходы связаны с управлением и обслуживанием производства. В их состав включают заработную плату административно-управленческого персонала, отчисления на его социальное страхование, содержание, амортизацию и текущий ремонт зданий, сооружений и хозяйственного инвентаря и т.п.

Совокупность основных и накладных расходов образует производственную себестоимость продукции.

По способу включения в себестоимость продукции производственные затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются затраты, которые на основании первичных документов могут быть непосредственно отнесены на определенный вид продукции или работ.

Косвенные расходы связаны с изготовлением всех видов продукции или всех видов работ. Поэтому их распределяют между видами продукции и работ пропорционально.

Правила определения с/с

- Себестоимость выпущенной продукции определяют прибавлением к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы затрат стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода. Следовательно, к **включаемым в себестоимость продукции** затратам относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся на выпущенную продукцию.
- **Не включаются в себестоимость выпущенной продукции** стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (например, затраты на приобретение не израсходованных в производстве материалов), и часть расходов будущих периодов.

К незавершенному производству относят затраты на не законченную производством продукцию. Например, в строительной организации затраты на возведение фундамента, стен здания и выполнение других работ вплоть до окончания строительства объекта считаются незавершенным производством.

Классификация затрат

- По отношению к объему производства затраты подразделяют на переменные, условно-переменные (полупеременные) и постоянные.
- **К переменным относят затраты, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции**, — сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды и др. Помимо прямых материальных и трудовых затрат переменными расходами являются некоторые виды косвенных материальных и трудовых затрат — вспомогательные материалы, затраты на инструменты, почасовая оплата оператора на компьютерах и т. п.
- **В расчете на единицу продукции переменные расходы составляют постоянную величину**. На практике это постоянство довольно часто нарушается. Например, при закупке сырья и материалов большими партиями поставщик предоставляет покупателю скидку с цены. Стоимость израсходованного сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другими и ряда других факторов. Все эти факторы должны приниматься во внимание менеджерами при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования. Однако для учетных целей все эти факторы во внимание не принимают.
- *Условно-переменные (или полупеременные)* затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная.
- Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К полупеременным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородних и международных телефонных разговоров (переменная часть). Из калькуляционных статей к переменным расходам относят общепроизводственные расходы, расходы на продажу и некоторые другие, в составе которых часть затрат являются переменными по отношению к объему производства, а часть — постоянными.
- По условно-переменным расходам при их планировании и оценке нужно пользоваться исчисленными коэффициентами зависимости этих расходов от объема производства.

Классификация затрат

- **Размер постоянных затрат почти не зависит от изменения объема производства продукции.** К постоянным расходам относят амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработную плату управленческого персонала, арендные платежи и др. Из калькуляционных статей в качестве постоянных расходов принимаются общехозяйственные расходы.
- **В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства. При этом возникает обратная пропорциональная зависимость.**
- *Например, если при объеме производства продукции в 100 тыс. руб. общехозяйственные расходы составляют 20 тыс. руб., то в расчете на единицу продукции (1 руб.) эти расходы составляют 20 коп.*
- *При увеличении объема производства вдвое общехозяйственные расходы не изменяются, а в расчете на единицу продукции они составляют 10 коп. (20 тыс. руб.: 200 тыс. руб.), или в два раза меньше, чем при первоначальном объеме производства.*
- Следует отметить, что в составе общехозяйственных расходов какая-то их часть может оказаться зависимой от объема производства. Например, при значительном увеличении объема производства может быть увеличена заработная плата менеджерам, как правило, улучшается их техническое оснащение (мобильными телефонами, транспортом и др.), может возрасти стоимость телефонных переговоров и т. п.
- Постоянные расходы, оставаясь независимыми от объема производства, могут изменяться под влиянием других факторов (роста цен при инфляции и т. п.).

Принимаемые и не принимаемые в расчет (релевантные и нерелевантные). *Принимаемые в расчет затраты (релевантные)* — это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению. *Не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные)* не имеют отношения к принимаемому решению.


Пример

Необходимо решить вопрос о выборе транспортных средств для поездок одного или нескольких представителей организации г. Иваново в Москву. При использовании поезда (выходит из города поздно вечером и приходит в другой город рано утром) стоимость поездки на одного работника составляет 850 руб. (500 руб. — стоимость билетов, 300 руб. — суточные, 50 руб. — оплата постельного белья).

Для исчисления расходов на поездку на служебном автомобиле нужно определить принимаемые в расчет затраты. К таким затратам отнесены:

- стоимость бензина — 700 руб.;
- заработная плата водителя — 200 руб.;
- отчисления на социальные нужды — 52 руб.;
- итого — 952 руб.

Кроме того, по а/м существуют такие затраты как затраты по страхованию автомобиля, амортизационные отчисления.

На основании осуществленных расчетов сделайте вывод о целесообразности использования транспорта в Москву. Укажите, какие затраты являются нерелевантными, а какие — релевантными. 

Принимаемые и не принимаемые в расчет (релевантные и нерелевантные). *Принимаемые в расчет затраты (релевантные)* — это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению. *Не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные)* не имеют отношения к принимаемому решению.

Пример

Необходимо решить вопрос о выборе транспортных средств для поездок одного или нескольких представителей организации г. Иваново в Москву. При использовании поезда (выходит из города поздно вечером и приходит в другой город рано утром) стоимость поездки на одного работника составляет 850 руб. (500 руб. — стоимость билетов, 300 руб. — суточные, 50 руб. — оплата постельного белья).

Для исчисления расходов на поездку на служебном автомобиле нужно определить принимаемые в расчет затраты. К таким затратам отнесены:

- стоимость бензина — 700 руб.;
- заработная плата водителя — 200 руб.;
- отчисления на социальные нужды — 52 руб.;
- итого — 952 руб.

Затраты по страхованию автомобиля, амортизационные отчисления по нему и некоторые другие в расчет не были приняты, поскольку они не зависят от принимаемого решения.

На основании осуществленных расчетов можно сделать вывод о целесообразности использования поезда для поездки одного сотрудника в Москву. **При поездке двух—четырех сотрудников выгоднее использовать**

Синтетический учет затрат

Для учета затрат на производство используются активные счета:

20 «Основное производство»;

21 «Полуфабрикаты собственного производства» (используют предприятия, которые практикуют полуфабрикатный вариант учета производственных затрат);

23 «Вспомогательные производства» - (для транспортного, строительного, ремонтного цеха, котельной, компрессорной);

25 «Общепроизводственные расходы» - (ведут предприятия с цеховой структурой управления);

26 «Общехозяйственные расходы»;

28 «Брак в производстве» -;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - (для отражения затрат по объектам непромышленной сферы: ЖКХ, столовые, дома отдыха, спортивные сооружения);

97 «Расходы будущих периодов» .

Синтетический учет затрат

- Прямые расходы учитываются на соответствующих калькуляционных счетах издержек производства и обращения (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а косвенные — на собирательно-распределительных счетах: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца косвенные расходы списываются со счетов 25 и 26 на калькуляционные счета издержек производства и определяется фактическая производственная себестоимость продукции. Затем фактическая производственная себестоимость продукции списывается со счетов 20, 23, 29 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи» и др.

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

ПОНЯТИЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

- **Готовая продукция** — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.
- **Работы и услуги** — это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т. п.) и услуг (консультационных, транспортных и т. п.), выполненных и оказанных сторонним организациям и лицам, а также работникам организации на условиях оплаты.
- Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

- **Учет выпуска продукции по фактической себестоимости.**
Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства.
- Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары».
- Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также не отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи».
- Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

- Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40.
- При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (плановой себестоимости, договорным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий, учитываемых на отдельном аналитическом счете.
- Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».
- По окончании месяца исчисляют отклонение фактической себестоимости оприходованной готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнительной бухгалтерской проводки или способом «красное сторно».

СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

- Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 43 дополнительной проводкой или способом «красное сторно» в дебет счетов 45 или 90.
- Готовую продукцию, переданную другим организациям для реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

УЧЕТ ОТГРУЖЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

- Отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».
- Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция».
- Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то для учета такой отгруженной продукции используют счет 45 «Товары отгруженные». При отгрузке указанной продукции она списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».
- После получения извещения о признании выручки от продажи продукции поставщик списывает ее с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи». Одновременно стоимость продукции по цене реализации (включая НДС и акцизы) отражается по кредиту счета 90 и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

УЧЕТ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции.

В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих производственную деятельность, включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки, стоимость тары, приобретенной на стороне, оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);
- расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и т. п., оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор);
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям, в соответствии с договорами;
- **затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;**
- прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т. п.).

Расходы на рекламу в НК РФ

Для целей налогообложения в соответствии с п. 4 ст. 264 гл. 25 НК РФ к расходам организации на рекламу относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.
- Указанные расходы на рекламу принимаются к вычету при определении налоговой базы по налогу на прибыль без ограничений при наличии документов, подтверждающих эти расходы.
- **Расходы на приобретение или изготовление призов, вручаемых победителям во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы принимаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% выручки от продажи товаров (работ, услуг).**

Синтетический учет расходов на продажу

Для учета расходов на продажу используют **активный счет 44 «Расходы на продажу»**. По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

- счета 10 «Материалы» — на стоимость израсходованной тары;
- счета 23 «Вспомогательные производства» — на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;
- счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;
- счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции.

- Списание расходов на продажу оформляют следующей бухгалтерской записью:
- Дебет счета 90 «Продажи»
- Кредит счета 44 «Расходы на продажу».

Учет товаров

Понятие и оценка товаров. *Товары* являются частью материальнопроизводственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

- Порядок оценки товаров определен ПБУ 5/01 «Учет материально производственных запасов». В соответствии с данным ПБУ товары принимаются на учет по фактической себестоимости.
- Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов; полученных по договору дарения или безвозмездно — их рыночная стоимость; полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, — стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.
- При отпуске товаров в продажу или ином выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка производится одним из следующих способов: по себестоимости единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО).

Учет товаров

- Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары».
- В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применяют для учета материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или когда стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а возмещается покупателем отдельно.
- Приобретенные товары и тара принимаются на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.
- Порядок учета продажи товаров зависит от момента признания выручки от продажи товаров.
- При признании выручки от продажи товаров проданные товары списывают в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 41 «Товары».
- Если выручка от продажи отпущенных (отгруженных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки отпущенные товары учитывают на счете 45 «Товары отгруженные» (дебетуется счет 45 и кредитуется счет 41). В момент признания выручки от продажи товаров их стоимость списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90 «Продажи».
- Готовые изделия, приобретенные для комплектации и не включаемые в себестоимость проданной продукции, при их использовании списываются с кредита счета 41, в зависимости от момента признания выручки, в дебет счета 45 или 90.
- В момент признания выручки указанные готовые изделия списывают со счета 45 на счет 90.