



Тема 4. УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ (ЗАГОТОВЛЕНИЕ, ПРОИЗВОДСТВО, ПРОДАЖА)

П Л А Н

1. Учет процесса заготовления (снабжения)
 2. Учет процесса производства
 3. Учет процесса продажи
- Счета хозяйственных процессов предназначены для учета и наблюдения за движением фактов хозяйственной жизни. Сами хозяйственные процессы на счетах бухгалтерского учета не отражаются, а отражаются затраты средств на осуществление этих процессов и финансовые результаты процессов.

I. Учет процесса заготовления (снабжения)

- **Процесс заготовления (снабжения)** представляет собой совокупность операций, отражающих поступление в организацию предметов труда, необходимых для осуществления производственно – хозяйственной деятельности предприятия.
- **Основные задачи** учета операций по заготовлению:
 - контроль за необходимым объемом поставок материально-производственных запасов;
 - документальное отражение поступления материально-производственных запасов;
 - обеспечение достоверной оценки материально-производственных запасов;
 - обеспечение сохранности ценностей на местах их хранения и др.
- Организация приобретает у поставщиков материалы (например, основные материалы, сырье, топливо, запчасти и другие предметы) по оптовым и ли договорным ценам, которые являются *покупной стоимостью*.
- Кроме того, организация несет расходы, связанные с доставкой этих ценностей в организацию, т.е. расходы на оплату провоза ценностей, на погрузку, на разгрузку и др. Эти расходы называются *транспортно – заготовительными расходами*.

- *К транспортно – заготовительным расходам, связанным с приобретением материалов относятся:*
 - расходы на транспортировку и погрузку материалов в транспортные средства;
 - расходы на хранение материалов;
 - расходы на содержание заготовительно-складского аппарата;
 - вознаграждения, уплаченные посредническим организациям, через которые приобретались материалы;
 - расходы по таре;
 - таможенные пошлины и др. платежи, связанные с импортом материалов и т.д.
- Покупная стоимость и транспортно-заготовительные расходы составляют фактическую стоимость приобретенных предметов труда.
- Все поступающие в организацию ценности оформляются соответствующими первичными документами и отражаются на синтетических и аналитических счетах.
- В системе счетов бухгалтерского учета для отражения хозяйственных операций процесса заготовления используются следующие счета: 10 «Материалы». 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

- Учет поступления материальных ценностей зависит от *учетной политики* организации и *выбора учетной цены*.
- В качестве *учетных цен* используют: *средние покупные цены (фактическая себестоимость); договорные, плановая себестоимость приобретения (заготовления), т.е. планово-учетные цены*.
- **Учет материалов по фактической себестоимости** чаще применяют организации у которых небольшая номенклатура используемых материалов, небольшое количество поставок материалов, а все данные для формирования фактической себестоимости материалов поступают в бухгалтерию своевременно.
- Если в качестве **учетной цены** применяются *средние покупные цены*, то все затраты, связанные с *поступлением материалов*, отражаются на счете **10 «Материалы»**.
- Например, приобретен у поставщика бензин Аи-92:
Дебет субсчета **10/3 «Топливо» Кредит 60** – на стоимость топлива;
Дебет счета **19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» Кредит счета 60** – на сумму НДС.

□ *Списание материалов в производство будет отражено:*

Дебет счета **20** «Основное производство» **Кредит** **10** «Материалы» – на сумму израсходованных материалов.

□ **Способ учета материалов по учетным ценам** применяют те организации, где большая номенклатура используемых материалов и где документы, необходимые для формирования фактической себестоимости материалов, могут попасть в бухгалтерию не одновременно, а с разрывом во времени.

□ Если **в качестве учетной цены** принимается **плановая стоимость приобретения**, то поступление материальных запасов может отражаться *в бухгалтерском учете двумя способами:*

- 1) *с использованием счетов **15** и **16**;*
- 2) *без использования счетов **15** и **16**.*

- Для учета заготовления и приобретения производственных запасов (материалов и др.) на счете 15 отражают покупную стоимость материальных ценностей и транспортно-заготовительные расходы:
- 1) акцептован (принят к оплате) счет поставщика за строительные материалы: **Д 15 К 60** – на покупную стоимость; **Д 19 К 60** – на сумму НДС по материалам;
 - 2) акцептован счет автотранспортной организации за доставку материалов: **Д 15 К 60** – на сумму услуг; **Д 19 К 60** – на сумму НДС по услугам;
 - 3) оприходованы строительные материалы на склад по учетной стоимости: **Д 10 К 15**;
 - 4) оплачено поставщикам за приобретенные материалы и оказанные услуги: **Д 60 К 51**;
 - 5) произведен налоговый вычет на сумму НДС: **Д 68 К 19**.

- Отпуск материалов в производство осуществляется по учетным ценам:
Дебет 20 «Основное производство», **23** «Вспомогательное производство», **26** «Общехозяйственные расходы» и др. **Кредит 10** «Материалы».
- В конце месяца *определяют разницу между фактической стоимостью приобретенных материально-производственных запасов и их стоимостью по учетным ценам. Эту сумму отклонений списывают:*
Дебет 16 Кредит 15.
- **Отклонения фактической стоимости** приобретенных производственных запасов от стоимости их **по учетным ценам** распределяют между израсходованными и оставшимися на складе запасами пропорционально стоимости производственных запасов по учетным ценам.
- С этой целью определяется *процентное отношение отклонений фактической стоимости запасов от учетной цены по формуле:*

Сальдо начальное счета 16 + оборот по дебету 10

$$\% \text{ откл.} = \frac{\quad}{\quad} \times 100\%$$

Сальдо начальное счета 10 + оборот по дебету 10

Сумма отклонений по израсходованным производственным материалам определяется по формуле:

$$\text{откл.} = (\% \text{ откл.} \times \text{кредитовый оборот счета 10}) : 100\%$$

Сумма отклонений списывается на счета затрат, на которые были списаны материально-производственные запасы по учетным ценам: **Д 20, 23, 26 и др. К 16.**

Таким образом, после списания суммы отклонений израсходованные производственные запасы будут учтены по фактической стоимости приобретения.

▣ **Пример:** на начало месяца имелось материалов на сумму **2500** руб., сумма отклонений на начало месяца составила **120** руб. За месяц поступило и оприходовано материалов по учетным ценам на сумму **1500** руб., транспортно-заготовительные расходы составили **280** руб. Процент отклонений составит:

$$120 + 280$$

$$\% \text{ откл. } \frac{\quad}{2500 + 1500} \times 100 = 10 \%$$

$$2500 + 1500$$

Списаны в производство материалы на сумму **2000** руб.

$$\text{Сумма отклонений} = 2000 \times 10 : 100\% = \mathbf{200 \text{ руб.}}$$

Таким образом, фактическая стоимость списанных в производство материалов = $2000 + 200 = \mathbf{2200 \text{ руб.}}$

Учет процесса производства

- **Процесс производства** представляет собой процесс, который складывается из совокупности фактов хозяйственной жизни по изготовлению продукции.
- В процессе производства принимают участие следующие факторы: *средства труда* (например, основные средства), *предметы труда (материалы)* и *рабочая сила (сам труд)*.
- В процессе производства *рабочая сила* с помощью средств труда воздействует на предметы труда и создает продукт, новый товар, выполняет работу, оказывает услугу.
- В процессе производства *предметы труда* полностью потребляются в одном цикле производства и переносят свою стоимость на вновь созданный продукт труда, что приводит к необходимости отразить в учете уменьшение соответствующих материальных запасов (приобретенных товаров) и увеличение на эту же сумму затрат на производство (издержек обращения).
- *Средства труда (основные средства)*, в отличие от предметов труда, участвуя в процессе производства, сохраняют свою натуральную форму и переносят стоимость на вновь изготовленный продукт постепенно, по частям.

- Основные средства изнашиваются, изношенная их часть включается в стоимость продукта, произведенного в данном цикле.
- Износ основных средств отражается на отдельном счете учета амортизации основных средств.
- Процесс постепенного изнашивания основных средств и перенесения части их стоимости на произведенный продукт называется амортизацией.
- Живой труд в процессе производства переносит стоимость средств труда и предметов труда на стоимость готового продукта. Вознаграждение за труд увеличивает затраты производства на сумму заработной платы.

- *Основными задачами учета процесса производства являются:*
 - учет объема производства продукции;
 - учет фактических затрат на производство продукции (работ, услуг);
 - выявление резервов снижения себестоимости продукции (работ, услуг) и др.
- Различают основное (счет 20) и вспомогательное производство (счет 23).
- *Основным производством* считается вид основной деятельности организации, соответствующий ее уставу.
- *К вспомогательным производствам* относятся производства, созданные для обслуживания основных производств: ремонтные подразделения, автотранспортное хозяйство, водоснабжение, машино - тракторный парк, электроснабжение и др.

- В крупных организациях действуют *обслуживающие производства и хозяйства (счет 29)*, которые обеспечивают бытовые и социально-культурные нужды работников организации. К ним относятся прачечные, столовые, детские учреждения, поликлиники, клубы, дома культуры и др.
- В системе бухгалтерских счетов используются следующие счета затрат: **20, 21** «Полуфабрикаты собственного производства», **23, 25** «Общепроизводственные расходы» (цеховые расходы), **26, 28** «Брак в производстве», **29**.
- Основные виды классификации затрат представлены в таблице I:

Таблица I

Основная классификация затрат на производство

Признаки классификации	Подразделение затрат	Характеристика затрат
По экономическому содержанию	а) затраты живого труда - б) затраты овеществленного труда -	представляют собой заработную плату работников на различных участках хозяйственной деятельности; включают затраты на предметы труда, а также затраты на средства труда (в виде амортизации)
По отношению к технологическому процессу	а) основные – б) накладные -	затраты, связанные с технологическим процессом изготовления продукции (работ, услуг) – стоимость израсходованных материалов, работы и услуги со стороны, затраты на оплату труда производственных рабочих и др. образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им (оплата труда управленческого персонала, ремонт ОС общепроизводственного и общехозяйственного назначения, отопление, освещение и др.)

По отношению к объему произ- водства	а) переменные – б) постоянные -	затраты, величина которых изменяется пропорционально изменению объема производства (расход сырья и материалов, топлива и энергии на технические цели, заработная плата производственных рабочих и т.п.); затраты, величина которых постоянна при изменении объема производства (общехозяйственные и общепроизводственные расходы, связанные с организацией производства и управлением организацией)
По способу отне- сения на себес- тоимость отдель- ных видов про- дукции и др.	а) прямые – б) косвенные -	затраты, которые можно непосредственно отнести на соответствующий вид производимой продукции (работ, услуг) – расходы на сырье, материалы, топливо, энергию на технологические цели, оплату труда производственных рабочих и др.; затраты, связанные с одновременным производством нескольких видов продукции, и распределяют эти затраты между ними только на основе специальных расчетов (общехозяйственные и общепроизводственные расходы)

- *Учет процесса производства включает также производство готовой продукции (работ, услуг).*
- *Для отражения производственного процесса в основном производстве используется счет **20** «Основное производство».*
- ***По дебету** счета отражаются фактические затраты на производство продукции, **по кредиту** – выход готовой продукции в плановой (нормативной) оценке, а также разница между плановой и фактической себестоимостью продукции.*
- *В учете выделяют следующие основные статьи затрат:*
 - *затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды (взносы в государственные внебюджетные фонды):*

Дебет 20 Кредит 70 или 69;
 - *на сырье и материалы: **Дебет 20 Кредит 10;***

- *затраты по содержанию основных средств:*

а) *амортизация основных средств*): **Дебет 20 Кредит 02;**

б) *ремонт основных средств*: **Дебет 20 Кредит 23, 60;**

- *затраты по организации производства и управлению:*

а) **общепроизводственные расходы**, отражающие производственные расходы в цехах, бригадах и др. подразделениях предприятия (затраты на оплату труда и отчисления на соцнужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления, затраты на содержание и ремонт основных средств общепроизводственного назначения, затраты на охрану труда и технику безопасности и др.): **Дебет 20 Кредит 25;**

б) *общехозяйственные расходы*, охватывающие затраты, связанные с управлением производством в целом по организации (расходы на оплату труда и отчисления на соцнужды административно-управленческого персонала, расходы на командировки, канцелярские, типографские и почтово-телефонные расходы, затраты на ремонт и амортизацию основных средств общепроизводственного назначения, на охрану труда и др.):
Дебет 20 Кредит 26.;

- *прочие затраты* отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, но не относящиеся ни к одной из названных статей (налоги, расходы будущих периодов и др.):
Дебет 20 Кредит 68, 69, 71, 76 и др.

□ Таким образом, **фактические затраты** в течение производственного цикла будут отражены по **Дебету 20 счета**. Это и будет **фактическая себестоимость произведенной продукции**.

- *Учет выхода готовой продукции из основного производства по плановой себестоимости отражается: **Дебет 43 Кредит 20.***
- При оприходовании готовой продукции по плановой себестоимости возникает необходимость в определении разницы между фактическими и плановыми затратами.
- Эта разница отражается на счете **20** двумя способами:
 - I) если фактические затраты оказались больше плановой себестоимости произведенной продукции, то разница покажет сумму перерасхода и будет отражена обычной дополнительной записью:

Счет 20 «Основное производство»

Дебет

Кредит

Фактические затраты на
производство – 2000000

Выход готовой продукции
в плановой (нормативной)
оценке – 1500000

разница – 500000

Оборот – 2000000

Оборот - 2000000

- 2) если фактические затраты окажутся меньше плановой себестоимости произведенной продукции, то эта разница покажет сумму экономии и будет отражена методом «красное сторно»:

Счет 20

Дебет

Кредит

Фактические затраты на
производство – 120000

Выход готовой продукции
в плановой (нормативной)

оценке – 150000

разница – **30000**

Оборот – 120000

Оборот - 120000

Равенство оборотов приводит к закрытию счета.

- Возникшая разница списывается по направлениям движения продукции:
 - по проданной продукции разница списывается на счет «Продажи»: **Дебет 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кредит 20** – дополнительной записью или проводкой или **Дебет 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кредит 20** – методом «красное сторно»;
 - по продукции, оставшейся в организации: **Дебет 43 «Готовая продукция» Кредит 20** – дополнительной проводкой или **Дебет 43 Кредит 20** – методом «красное сторно».
- После отражения разницы счет **20 закрывается**.
- На счете *20 может оставаться сальдо на конец отчетного периода, которое означает незавершенное производство.*

- В конце месяца по счету 20 можно исчислить фактическую себестоимость готовой (выпущенной) продукции по формуле:
незавершенное производство на начало периода (С нач. по дебету счета 20) + затраты за месяц (дебетовый оборот по счету 20) – незавершенное производство на конец периода (С кон. по дебету 20 счета) – стоимость возвратных отходов – окончательный брак.

Например: начальный остаток по счету **20** – 12100 руб., оборот по Дебету счета 20 – 34391 руб., остаток на конец периода по счету 20 – 1190, отсюда фактическая себестоимость выпущенной продукции = $12200 + 34391 - 1190 = 45401$ руб.

Проводка: Д 43 К 20 – 45401 руб.

Учет процесса продажи

- ▣ **Процесс продажи произведенной продукции** – это совокупность операций, в результате которых продукция, произведенная организацией, передается потребителям (покупателям), а покупатель возмещает стоимость купленной продукции.
- ▣ **Задачи учета процесса продажи** заключаются в следующем:
 - организовать первичный учет продажи продукции (работ, услуг);
 - экономически обоснованно формировать цену на проданную продукцию (работы, услуги);
 - осуществлять контроль за своевременностью расчетов с покупателями;
 - контролировать поступление выручки от продажи продукции (работ, услуг);
 - правильно определять результаты от продажи продукции (работ, услуг).

- В Плана счетов для отражения процесса продажи предназначены : **44** «Расходы на продажу», **45** «Товары отгруженные» и **90** «Продажи».
- На счете **44** формируется информация о расходах организации, связанных с продажей продукции (работ, услуг): расходы на погрузку, разгрузку, транспортировку, рекламу, расходы по содержанию торговых точек, включая заработную плату продавцов, услуги посредников по продаже и т.п.
- Формирование расходов на продажу отражается в учете:
Дебет 44 Кредит 70, 69, 23, 10, 71 и др.
- Накопленные на счете 44 расходы на продажу списываются на счет 90 «Продажи»: **Д 90 К 44**.

- **Счет 45 «Товары отгруженные»** предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции).
- **На счете 45** по дебету счета отражают отгруженные покупателям продукцию, товары по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов на продажу.
- Стоимость товаров отгруженных списывается в дебет счета 90 «Продажи» одновременно с признанием выручки от продажи продукции (товаров): **Д 90 К 45**.

- **Счет 90 «Продажи»** служит для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансовых результатов по ним.
- К счету **90 «Продажи»** открываются **субсчета**:
 - **90/1 «Выручка»;**
 - **90/2 «Себестоимость продаж»;**
 - **90/3 «НДС»;**
 - **90/4 «Акцизы» и т.д. до 90/8;**
 - **90/9 «Прибыль (убыток) от продаж».**

- На счете **90, субсчет 1 «Выручка» по кредиту** отражается выручка от продажи продукции (работ, услуг).
- На субсчете **2 к счету 90 по дебету** отражается полная себестоимость проданной продукции, т.е. плановая себестоимость проданной продукции, разница по доведению плановой себестоимости проданной продукции до фактической и затраты на продажу продукции.
- **На 90/3 и 90/4 по дебету** отражают сумму НДС и акцизов.
- В конце отчетного периода данные субсчетов закрываются на субсчет **90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»**.
- В процессе продажи могут иметь место следующие хозяйственные операции:

- 1) Отражение задолженности покупателей за проданную продукцию (работы, услуги): **Д 62 К 90/1**;
в том числе НДС: **Д 90/3 К 68 ндс**;
- 2) Списание в продажу плановой себестоимости:
- а) продукции: **Д 90/2 К 43**;
 - б) работ, услуг: **Д 90/2 К 20, 23** и др.;
- 3) Списание разницы по доведению плановой себестоимости до фактической:
- а) по продукции основного производства: **Д 90/2 К 20** – дополнительной проводкой; или **Д 90/2 К 20** – методом «красное сторно»;
 - б) по работам, услугам: **Д 90/2 К 20, 23** и др. – дополнительной проводкой;
 - б) **Д 90/2 К 20** – методом «красное сторно»;

4) Списание расходов на продажу:

Дебет 90/2 Кредит 44;

5) Поступление выручки за проданную продукцию:

Д 51 К 62;

6) Перечисление НДС в бюджет: **Д 68ндс К 51.**

- Счет **90 «Продажи»** – сопоставляющий. Он позволяет по каждому виду продукции (работ, услуг), отрасли и по организации в целом выявлять финансовые результаты (прибыль или убыток).
- Финансовый результат определяется в конце периода (месяца) сопоставлением выручки от продажи продукции (работ, услуг) (оборот кредитовый по субсчету **90/1 «Выручка»**) и полной себестоимости проданной продукции (совокупного оборота дебетового по субсчетам **90/2, 90/3, 90/4** и др.).

- Прибыль или убыток от продаж, выявленные на счете 90 «Продажи», списываются **на счет 99 «Прибыли и убытки».**

- *При этом могут возникнуть два варианта:*

1) если оборот кредитовый по счету 90 за отчетный период больше оборота по дебету за этот же период, то организация получает прибыль: **Д 90/9 К 99;**

2) Если оборот кредитовый по счету 90 за отчетный период меньше оборота дебетового за этот же период, то организация получает убыток: **Д 99 К 90/9.**

В конце года субсчета закрываются следующими внутренними записями:

Д 90/1 К 90/9;

Д 90/9 К 90/2;

Д 90/9 К 90/2;

Д 90/9 К 90/4 и т.д.

- Таким образом, **счет 90 «Продажи»** на конец отчетного года остатка не имеет.
- Неиспользованная прибыль (убыток) заключительными оборотами за декабрь списывается следующим образом:
- **Д 99 К 84 (прибыль);**
- **Д 84 К 99 (убыток).**