

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО  
ОБРАЗОВАНИЯ  
КАЗАНСКИЙ (ПРИВОЛЖСКИЙ) ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИНСТИТУТ УПРАВЛЕНИЯ, ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ**

**Кафедра управленческого учета и контроллинга**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

**по дисциплине  
«Учет затрат и калькулирование себестоимости»  
на 2017-2018 учебный год**

**направление 38.03.01 «Экономика»  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

Заведующий(ая) кафедрой: Р.Г.Каспина  
Протокол заседания кафедры № 10 от 14.06.2017 г.

Учебно-методическая комиссия Института управления, экономики и финансов (центр бакалавриата: экономика):  
Протокол заседания УМК № \_\_\_\_ от " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Утверждено Ученым советом ИУЭФ:

Протокол № \_\_\_\_ от " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ г

Казань, 2017

*Тема 1. Понятие и сущность калькулирования себестоимости в системе управления экономическим субъектом.*

*1. Понятие о носителях затрат.*

Объект учета затрат - это признак, согласно которому производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью.

Выделяют две группы объектов учета затрат:

- 1) центры ответственности (или места возникновения затрат);
- 2) единицы продукции (работ или услуг).

Место возникновения затрат - предприятие, производство, вид деятельности, цехи, участки, бригады, агрегаты, стадии, переделы, процессы и т.п.

Центры ответственности - подразделения, по которым можно контролировать выполнение менеджерами установленных для них администрацией обязанностей.

Центры ответственности, где это, возможно, совмещают или включают в свою структуру места возникновения затрат.

*2. Понятие об объектах калькулирования, сущность калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).*

Объекты калькуляции - конкретные виды или группы однородной продукции (работ, услуг), по которым исчисляется себестоимость их производства...; во вспомогательных производствах - работы и услуги; в промышленных производствах - виды изготовленной продукции и изделий)...

Объект калькулирования может совпадать с объектом учета затрат, однако во многих отраслях этого не происходит.

В добывающих отраслях промышленности при отсутствии незавершённого производства (энергетика, газовая, нефтяная) объект учёта затрат совпадает с объектом калькулирования. Также на предприятиях с индивидуальным характером производства (тяжёлое машиностроение) или работающих по системе заказов (бытовое обслуживание, ремонтные мастерские).

В тех производствах, где технологический процесс делится на ряд стадий, такого соответствия не наблюдается. Например, в текстильной отрасли объектами затрат являются отдельные переделы (прядение, ткачество, отделка), а объектом калькулирования – готовая продукция (ткань).

Калькулирование себестоимости – совокупность методов учета затрат на производство, приемов и способов исчисления себестоимости готовой продукции (работ, услуг). Это элемент метода бухгалтерского учета.

Калькуляция (от лат. *calculatio* - счет, вычисление) – результат калькулирования, то есть расчетные процедуры по определению затрат организации, приходящихся на единицу произведенной продукции (работ, услуг). Источник: Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях».

Себестоимость (полная) – это денежное выражение текущих затрат организации на производство (и продажу) продукции.

Этапы калькулирования себестоимости:

- 1) выбор объекта калькулирования;
- 2) определение полноты калькулирования себестоимости - на этом этапе нужно решить, будет калькулироваться частичная (сокращенная) или полная себестоимость продукции (услуг);
- 3) формирование системы учета, обеспечивающего калькулирование себестоимости. Чтобы осуществить процесс калькулирования себестоимости, нужно построить управленческий учет затрат в разрезе объектов калькулирования. Объектами учета затрат в системе управленческого учета являются статьи и экономические элементы затрат, структурные подразделения (места возникновения затрат; центры затрат - наиболее важные для управления группировки затрат; носители затрат - виды выпускаемой продукции, работ и услуг);
- 4) распределение затрат по производству и реализации продукции на прямые и косвенные. На этом этапе нужно определить, какие затраты являются прямыми, а какие - косвенными. Так, в организациях с одним объектом калькулирования все расходы могут считаться прямыми. Прямые расходы, как правило, подразделяются по элементам, а косвенные образуют комплексные статьи (статья состоит из затрат, включающих несколько элементов), различающиеся по их функциональной роли в производственном процессе;

5) отнесение прямых затрат на конкретные виды продукции (услуг). В процессе этого этапа общая сумма прямых затрат предприятия полностью распределяется по видам производимой продукции (оказываемых услуг);

6) распределение косвенных затрат по конкретным видам продукции (услуг). Если предприятие формирует сокращенную себестоимость, то есть использует метод директ-костинга, косвенные затраты списываются на себестоимость проданной продукции (оказанных услуг);

7) определение величины полной себестоимости.

*3. Виды калькуляций. Использование разных видов калькуляций для получения информации для различных целей.*

Виды калькуляций выделяются по различным признакам:

1) по времени составления:

А) предварительная: - плановая;

- сметная;

- нормативная;

- проектная;

Б) последующая: - фактическая (отчетная);

- ежемесячная;

- ежеквартальная;

- годовая;

2) в зависимости от состава затрат, формирующих себестоимость:

- сокращенная;

- цеховая;

- производственная;

- полная (коммерческая);

3) в зависимости от круга охватываемых предприятий:

- индивидуальная;

- отраслевая.

*Тема 2. Учет и распределение затрат на производство.*

*1. Понятие затрат на производство, их классификация и задачи учета.*

Понятия издержки, затраты и расходы в литературе часто используются как синонимы, но это не совсем так. Термин издержки используется, в основном, в экономической теории. Понятие расходов дано в ПБУ 10/99 «Расходы организации». Затраты же остаются таковыми до признания их расходами, то есть до признания соответствующих им доходов. За рубежом под отечественным термином затраты понимают входящие затраты – это средства, ресурсы, которые были приобретены, есть в наличии и, как ожидается, принесут доход в будущем. В балансе они отражаются как активы. Если эти средства (ресурсы) были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они считаются истекшими затратами – в России понятие расходы.

Затраты организации разнообразны и подлежат классификации (делению на группы по какому-либо признаку). В зависимости от цели классификации одни и те же затраты могут делиться на разные группы:

Цель классификации	Возможные методы классификации
1. Определение себестоимости готовой продукции и ее стоимости запасов	<ul style="list-style-type: none"> <li>- затраты отчетного периода и себестоимость продукции</li> <li>- по элементам затрат: <ul style="list-style-type: none"> <li>- материальные затраты,</li> <li>- затраты на оплату труда,</li> <li>- отчисления с оплаты труда,</li> <li>- амортизация ОС,</li> <li>- прочие</li> </ul> </li> <li>- по способу включения в себестоимость отдельных продуктов: <ul style="list-style-type: none"> <li>- прямые,</li> <li>- косвенные</li> </ul> </li> <li>- по статьям калькуляции: материальные затраты, затраты на оплату труда основных производственных рабочих, отчисления с ОТ, амортизация ОС, РСЭМО, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расх. и т.д.</li> </ul>
2. Принятие управленческих решений	<ul style="list-style-type: none"> <li>- по отношению к объему производства: переменные, постоянные, полупеременные (условно-переменные), полупостоянные (условно-постоянные)</li> <li>- по отношению к принимаемому решению: принимаемые в расчет затраты (релевантные) и не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные или иррелевантные)</li> <li>- по возможности устранения затрат принимаемым управленческим решением: устранимые и неустраиваемые</li> <li>- реальные затраты и вмененные затраты в результате принятого альтернативного курса <ul style="list-style-type: none"> <li>- приростные (инкрементные) и предельные (маржинальные) затраты</li> <li>- безвозвратные затраты, или затраты истекшего периода, и возвратные</li> </ul> </li> </ul>
3. Осуществление контроля и регулирования	<ul style="list-style-type: none"> <li>- по степени регулируемости: регулируемые, слабо регулируемые и нерегулируемые затраты</li> <li>- также важна динамика затрат</li> </ul>

## 2. Учетное понятие процесса производства. Классификация производственных счетов по структуре и назначению.

Цель процесса производства – произвести готовую продукцию. Цель учета процесса производства – рассчитать фактическую себестоимость выпущенной продукции.

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- своевременное и правильное отражение фактических затрат производства по соответствующим статьям;

- предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами и сметами;

- выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;

- определение результатов деятельности каждого структурного подразделения организации и др.

Для осуществления этих задач на предприятиях учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

- согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;

- включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;

- группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;

- согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;

- обеспечение отдельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;

- расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;

- максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т.д.

Составной частью производственного учета организации является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Для учета затрат на производство используются счета с 20 по 29. Выделение субсчетов к ним и ведение аналитических счетов определяется информационными потребностями предприятия, их выделение закрепляется в рабочем плане счетов.

Схема записи на счетах по учету затрат на производство зависит от метода учета и способа калькулирования, утвержденных в учетной политике организации. Схема организации производственного учета на предприятиях в основном зависит от технологии и организации производства, характера выпускаемой продукции, структуры управления и других факторов, которые определяют процессы документального оформления хозяйственных операций, их систематизацию,

обобщение и отражение, ведение синтетического и аналитического учета, разграничение и распределение затрат между незавершенным производством и готовой продукцией и т. д.

### *3. Общая схема учета процесса производства.*

Общая схема затрат на производство представляет собой определенную последовательность выполнения учетных работ и включает следующие этапы.

На первом этапе все фактически произведенные затраты в течение отчетного периода (месяца) на основании первичных документов отражаются на производственных счетах:

- Д 20 К 10,51,60,70 и т.п. – прямые затраты по изготовлению продукции (выполнению работ, оказанию услуг) основного производства;
- Д 23 К 10,51,60,70 и т.п. – прямые затраты вспомогательного производства;
- Д 25 К 10,51,60,70 и т.п. – расходы на обслуживание, организацию структурного подразделения предприятия (цеха, мастерской и т.п.);
- Д 26 К 10,51,60,70 и т.п. – расходы на общее обслуживание и организацию производства и управления предприятием в целом;
- Д 28 К 10,51,60,70 и т.п. – расходы по исправлению брака.

На втором этапе производится распределение затрат по назначению после окончания отчетного периода. Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, накопленная по дебету счета 23 списывается в Д 25, 26. (Д 25,26 К 23). Это происходит, если вспомогательные производства не оказывают услуги на сторону.

На третьем этапе распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Ученные предварительно на счетах 25,26 расходы сначала распределяются между выпущенной продукцией и остатками незавершенного производства пропорционально нормативной их величине.

Расходы, учтенные на счетах 25 и 26, списываются по окончании отчетного периода в Д 20 счета с К 25,26.

На четвертом этапе при наличии производственного брака на счете 28 выявляются окончательные потери от брака и списываются с К 28 в Д 20. По завершении данного этапа на счете 20 собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период.

На пятом этапе определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции. Для расчета фактической себестоимости определяется незавершенное производство на конец периода, т.е. затраты на продукцию, не прошедшую всех стадий обработки, испытаний, приемки, неукomплектованную.

Стоимость незавершенного производства остается как сальдо на счете 20 «Основное производство» в разрезе каждого изделия. Остальная сумма затрат списывается на выпущенную продукцию (Д 43 К 20).

Аналитический учет по 20 счету организуется по видам изделий или услуг.

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

Для отражения косвенных расходов в организациях используются счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Общепроизводственные расходы. По дебету счета 25 накапливаются такие косвенные расходы, как:

- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, а также за машины и оборудование, используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства.

В бухгалтерском учете это отражается так:

Д 25 К 02,04,05,10,60,70,69 - начислены расходы по обслуживанию основных и вспомогательных производств.

В конце месяца при распределении общепроизводственные расходы списываются:

- в дебет счета 20 - в части затрат, включаемых в себестоимость продукции основного производства;
- в дебет счета 23 - в части затрат, относящихся на себестоимость продукции вспомогательных производств.

Базой для распределения таких расходов (закрепленной в учетной политике) могут быть: зарплата производственных рабочих, выпускающих продукцию



конкретного вида; стоимость сырья, отпущенного для производства продукции этого вида; сумма прямых расходов, относящаяся к продукции данного вида.

Общехозяйственные расходы. На счете 26 собираются следующие косвенные расходы:

- административно-управленческие расходы;
  - расходы на содержание общехозяйственного персонала;
  - амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
  - арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных услуг.

В бухгалтерском учете это отражается следующим образом:

Д 26 К 02,04,05,10,60,68,70,69,76 - начислены общехозяйственные расходы.

Порядок списания общехозяйственных расходов организация также устанавливает самостоятельно и закрепляет в учетной политике. В течение месяца косвенные расходы собираются на счетах 25, 26, а в конце месяца эти счета должны быть закрыты и собранные на них затраты отнесены на счёт 20, таким образом, счёта 25, 26 на последнее число месяца никогда не имеют сальдо. Существует два способа списания таких расходов.

В первом случае они списываются на основное производство. То есть они распределяются по видам выпускаемой продукции (работ, услуг) и включаются в их себестоимость, как и общепроизводственные расходы. В результате по дебету счета 20 отражается полная производственная себестоимость продукции (работ, услуг).

Во втором случае организация может отнести всю сумму общехозяйственных расходов, произведенных за отчетный период, на реализованную продукцию (на счет 90). Об этом говорится в пункте 9 ПБУ 10/99. Тогда на счете 20 отражается сокращенная себестоимость произведенной продукции.

Полная производственная себестоимость состоит из неполной производственной себестоимости и общехозяйственных расходов.

Способ списания общехозяйственных расходов влияет на финансовый результат деятельности организации. Если общехозяйственные расходы распределяются между реализованной и нереализованной продукцией, то списываются не все произведенные общехозяйственные расходы, а только те, которые учтены в себестоимости

реализованной продукции. При использовании второго способа общехозяйственные расходы списываются полностью на реализованную продукцию.

Косвенные расходы могут распределяться двумя следующими способами, а именно:

1) Standart costing. Этот метод широко применяется зарубежом, в России на его основе был разработан и удачно используется метод нормативного учета затрат на производство. Незаменим в отраслях, где цены на ресурсы относительно стабильны, а сами изделия не изменяются в течение длительного времени - на предприятиях обрабатывающих отраслей, швейного, обувного, мебельного производства и ряда других.

Сущность Стандарт-костинг (standart costing) - система учета затрат и калькуляции себестоимости с использованием нормативных затрат. «Стандарт» - количество необходимых для производства единицы продукции затрат; «костинг» - денежное выражение этих затрат.

В основу системы Стандарт-костинг положены следующие принципы:

- 1) предварительное нормирование затрат по элементам и статьям затрат;
- 2) составление нормативных калькуляций на изделие и его составные части;
- 3) отдельный учет нормативных затрат и отклонений;
- 4) анализ отклонений;
- 5) уточнение калькуляций при изменении норм.

Нормирование затрат осуществляется предварительно (до начала отчетного периода) по статьям расходов: основные материалы; оплата труда производственных рабочих; общепроизводственные расходы (амортизация оборудования, арендные платежи, зарплата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы и другие); коммерческие расходы (расходы по реализации продукции).

Нормативные затраты базируются на ожидаемых затратах ресурсов, необходимых для производства продукции. Нормы расхода ресурсов устанавливаются в расчете на одно изделие. По общепроизводственным расходам, которые состоят из нескольких разнородных статей, нормы разрабатываются на определенный период в денежной оценке и в расчете на запланированный объем производства.

В течение отчетного периода ведется учет отклонений фактических расходов от нормированных затрат. Суммы отклонений фиксируются на специальных счетах. В

конце отчетного периода отклонения списываются на финансовые результаты. Производится анализ отклонений. Далее принимается решение относительно корректировки установленных норм и нормативов. Метод предполагает распределение косвенных расходов через коэффициент 25 или 26 счёта. В качестве базы распределения могут быть выбраны: сумма начисленной заработной платы основных производственных рабочих, количество отработанных машино-часов, объем выпущенной продукции и т.д.

2) Direct-costing. Широко распространен во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии метод получил наименование «учет частичных затрат» или «учет суммы покрытия», в Великобритании его называют «учетом маржинальных затрат», во Франции - «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учет».

Российские бухгалтерские стандарты не разрешают в полном объеме использовать систему «Директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов, данный метод в настоящее время находит все более широкое применение во внутреннем учете для проведения анализа и обоснования управленческих решений в области безубыточности производства, ценообразования и т.д. В основе метода лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода. Современная система директ-костинг предлагает два варианта учета:

1) простой директ-костинг, при котором в составе себестоимости учитываются только прямые переменные затраты;

2) развитой директ-костинг, при котором в себестоимость включаются и прямые переменные, и косвенные переменные общехозяйственные расходы.

Учет себестоимости ведется в разрезе переменных затрат, постоянные затраты учитываются в целом по предприятию и их относят на уменьшение операционной прибыли. В процессе применения этого метода определяется маржинальный доход и чистая прибыль.

Взаимосвязь показателей при маргинальном подходе:

- Выручка от продажи продукции (В)
- Переменные затраты (ПеЗ)
- Маржинальный доход (МД = В-ПеЗ)
- Постоянные затраты (ПоЗ)

- Прибыль ( $\Pi = M - \text{ПоЗ}$ )

Изменение величины маржинального дохода характеризует влияние продажных цен и переменных издержек на себестоимость единицы продукции. Величина прибыли зависит от суммы постоянных затрат. Взаимосвязь показателей позволяет влиять на величину прибыли, корректируя цены и объем производства.

Директ-костинг позволяет определить критический объем производства, при котором за счет выручки будут покрыты все издержки производства без получения прибыли. Direct-costing позволяет внешним пользователям увидеть сумму расходов связанную с управлением производством и предприятием.

*5. Особенности распределения накладных расходов по методике АВ-костинг на основе соотношения затрат и времени работы.*

ABC метод (activity based costing) представляет собой функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия, он предназначен для определения себестоимости изделий на основе группировки расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей, управлении предприятием.

Следует отметить принципиальную особенность данного метода: прямые затраты (в частности, материалы) относят непосредственно на себестоимость калькулируемого объекта, а косвенные распределяют согласно драйверам затрат видов деятельности.

Драйвер затрат (cost driver - "кост драйвер") - это показатель измерения активности вида деятельности, отражающий сущность данного вида деятельности и взаимосвязанный с калькулируемым объектом. В отечественной литературе используются разные определения этого понятия: "вектор активности", "носитель затрат", "потребитель затрат", "коэффициент распределения затрат", "единица деятельности", "единица активности". Целесообразнее использовать понятие "драйвер затрат" по причине того, что данный термин используется в большинстве работ. Кроме того, наиболее распространенный перевод "носитель затрат" уже применяется в отечественной теории учета в несколько ином значении.

Для каждого вида деятельности устанавливается определенный вид драйвера затрат. Например, для такой деятельности, как обработка документации, в качестве драйвера затрат целесообразно выбрать количество обработанных заказов. Это так

называемые операционные драйверы затрат. В качестве драйвера затрат может выступать время: время наладки оборудования, время проверки качества продукции. Правильному выбору драйвера затрат по использованию ABC-метода уделяется особенное внимание, поскольку от этого зависит точность исчисления себестоимости продукции. Схема калькулирования по данному методу в сравнении с традиционной показана на рис.1.

Калькулирование по традиционной системе:



Калькулирование по ABC-методу:



Рис. Сравнение традиционного подхода к калькулированию и ABC-метода

Как видно из рисунка, принципы калькулирования полной стоимости (себестоимости) по двум вариантам идентичны, различие состоит только в выборе основы распределения: при традиционном способе базой распределения выступают показатели относительно разных мест формирования затрат (стоимость материалов, отработанное время) или в целях упрощения - единые универсальные показатели (например, заработная плата производственных рабочих), а при ABC-методе - драйверы затрат видов деятельности.

Существует следующая последовательность разработки и внедрения ABC метода:

- формирование и утверждение перечня выполняемых функций;
- выбор и утверждение драйверов (носителей затрат) для каждого действия;
- формирование и утверждение требований к первичным документам;

- оформление первичных документов в соответствии с требованиями метода ABC;
- сбор и группировка информации о затратах по каждому процессу;
- расчет ставок драйверов в разрезе выполняемых функций;
- отнесение затрат по процессам на объекты;
- калькулирование затрат на объекты.

*б. Первичная документация и учетные регистры по учету затрат на производство продукции (работ, услуг).*

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, оформляются оправдательными документами. Такие документы являются первичными учетными документами, на основании которых ведется в том числе учет затрат на производство. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Также разрешается закрепление шаблона первичного документа, содержащего необходимые реквизиты в учетной политике организации.

Регистры по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости зависят от формы бухгалтерского учета.

### *Тема 3. Сводный учет затрат на производство.*

#### *1. Учет затрат и калькулирование продукции вспомогательных производств.*

Вспомогательным называется производство, которое обслуживает основное производство, обеспечивая необходимые условия для его нормальной работы (электросиловое и паросиловое хозяйства; водоснабжение; компрессорные установки; тарные, ремонтные, инструментальные цехи и др.).

Для учета затрат вспомогательных производств используют активный калькуляционный счет 23 "Вспомогательные производства". Порядок учета затрат в целом совпадает с порядком учета в основном производстве. По дебету этого счета в течение месяца отражаются как прямые, так и косвенные затраты.

Списание фактической себестоимости продукции, выполненных работ и оказанных услуг вспомогательных производств осуществляют с кредита счета 23 "Вспомогательные производства" в дебет счетов:

20 "Основное производство" - при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности;

90 "Продажи" - при выполнении работ и услуг для сторонних предприятий и др.

Аналитический учет затрат на производство осуществляется по видам вспомогательных производств (котельная, тарный цех, ремонтно-механический, транспортный цех и др.) по видам продукции (работ, услуг) и статьям калькуляции. Номенклатура калькуляционных статей расходов отличается от общепринятой в зависимости от вида и технологических особенностей того или иного вспомогательного производства.

В простых вспомогательных производствах, вырабатывающих однородную продукцию (заводские электростанции, водопроводные, парокотельные, компрессорные станции, транспортные цехи и др.), учет затрат осуществляется только в разрезе статей без подразделения по видам продукции или услуг, поскольку вырабатывается только один вид продукции. В таких производствах себестоимость единицы продукции определяется путем деления всех затрат на количество выработанной продукции.

В сложных вспомогательных производствах, вырабатывающих разнородную продукцию (инструментальный цех, ремонтно-механический цех, модельный цех и др.), учет затрат осуществляется в разрезе отдельных заказов, видов продукции, выполняемых работ и статей расходов.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения: при производстве электроэнергии — кВт ч; пара — т; сжатого воздуха — 1000 м<sup>3</sup>, воды — м<sup>3</sup>, холода — 1000 кал, для транспорта — тонна-километр и др.

Продукция вспомогательных производств калькулируется по фактической цеховой себестоимости.

Стоимость изготовленных изделий для собственного потребления и внутризаводских работ и услуг, выполняемых одними цехами для других цехов, определяется, как правило, исходя из фактической суммы основных (прямых) затрат и общепроизводственных расходов (Д 23 К 25).

При оказании услуг одним вспомогательным производством другому используют два метода распределения услуг:

- прямой метод, когда услуги, оказанные вспомогательными производствами, распределяются только по конечным потребителям;
- последовательный (пошаговый) метод, когда услуги, оказанные одним вспомогательным производством другому, распределяются последовательно.

Взаимные услуги цехов вспомогательных производств оцениваются, как правило, по плановой себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца. По мере определения фактической себестоимости продукции, работ и услуг образовавшаяся разница относится на соответствующие счета пропорционально количеству отпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Также используется математический метод: путем составления и решения системы линейных уравнений валовых затрат каждого вспомогательного производства.

В себестоимость выпускаемой на сторону продукции вспомогательных производств включается соответствующая доля общехозяйственных расходов (Д 23 К 26).

## *2. Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств*

Под обслуживающим производством понимается часть деятельности производственного предприятия, которая не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации. В отличие от вспомогательного производства обслуживающие хозяйства не выполняют работу по удовлетворению потребностей основного производства, им отведена роль непромышленных подразделений.

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся:

- организации жилищно-коммунального хозяйства (жилые дома, общежития, прачечные, бани и т.п.);
- столовые и буфеты предприятий;
- детские дошкольные учреждения (сады, ясли);
- медицинские и травматологические пункты предприятий;
- дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительского назначения.



Если структурное подразделение состоит на едином балансе организации, то вся информация о затратах, связанных с деятельностью объекта обслуживающих производств и хозяйств отражается на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Если структурное подразделение выделено на отдельный баланс, то вся информация обо всех видах расчетов с таким подразделением осуществляется с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражают прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также услуги вспомогательных производств. Прямые расходы списываются на счет 29 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др. Услуги вспомогательных производств списываются на счет 29 с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

По кредиту счета 29 отражают суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списывают со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счетов:

- учета материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;
- учета затрат подразделений - потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами;
- 90 «Продажи» (при продаже сторонним организациям работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами);
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (суммы, причитающиеся с квартиросъемщиков или с арендаторов за оказанные ими услуги);
- учета источников покрытия затрат на содержание детских дошкольных учреждений.

Учет затрат объектов обслуживающих производств на предприятии может быть организован:

- по местам возникновения (отдельно по каждому объекту);
- по статьям затрат;

- по получателям (заказчикам). В качестве получателей продукции (работ, услуг) объектов обслуживающих производств могут выступать основное и вспомогательные производства, а также сторонние организации;

- по объектам учета (в зависимости от вида изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг);

- по видам оказываемых услуг. Как правило, такой учет необходим для подразделений жилищно-коммунального хозяйства. Так, например, затраты подразделений жилищно-коммунального хозяйства могут учитываться отдельно по отоплению, водоснабжению, канализации и так далее.

### *3. Учет полуфабрикатов собственного производства.*

Определение полуфабрикатов может быть дано в зависимости от отрасли, в которой работает предприятие. Полуфабрикатом собственного производства является не прошедшее полную обработку изделие, которое будет доведено до готовности в следующих цехах предприятия или будет укомплектовано в составе готовой продукции. По экономическому содержанию такие полуфабрикаты являются незавершенным производством (п. 63 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н), но их особенностью является наличие определенной степени готовности и возможность передавать в другие структурные подразделения предприятия.

Использование полуфабрикатов собственного производства свойственно для металлургических, пищевых, химических предприятий. Примерами таких полуфабрикатов могут послужить фруктовые пюре, из концентратов которых в дальнейшем делают соки; пряжа, которая идет на изготовление материала; заготовки для производства труб, арматуры, которые будут обрабатываться в других цехах и т. д.

Планом счетов для отражения полуфабрикатов предусмотрен отдельный счет 21. Если в учетной политике предприятия не закреплен отдельный учет полуфабрикатов, то они отражаются в составе незавершенки на счете 20.

Приходятся полуфабрикаты на склад проводкой Дт 21 Кт 20 на основании требования-накладной (можно использовать форму М-11 либо разработать ее самостоятельно). Передача полуфабрикатов со склада в дальнейшее производство оформляется проводкой Дт 20 Кт 21 также на основании требования-накладной.

Если полуфабрикаты собственного производства продаются на сторону, они выступают в виде готовой продукции, поэтому операция продажи оформляется проводками:

- Дт 62 Кт 90.1 на сумму выручки;
- Дт 90.3 Кт 68 на сумму НДС с выручки;
- Дт 90.2 Кт 21 на сумму себестоимости полуфабрикатов.

Поскольку полуфабрикаты являются частью незавершенной продукции, то и способы их оценки одинаковы:

- по стоимости сырья и материалов;
- по прямым статьям затрат;
- по фактической себестоимости;
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

#### *4. Учет и оценка незавершенного производства.*

Незавершенное производство (НЗП) включает различные виды продукции предприятия, которые не успели пройти все стадии обработки в текущем отчетном периоде (частично готовые), но уже участвуют в производственном процессе. Грамотное определение размеров незаконченного производства дает возможность рассчитать фактическую себестоимость выпускаемых товаров и учесть объемы производственных работ, затрат на выплаты работникам.

К незавершенному производству относят остатки, обнаруженные на конец периода:

- завершенной продукции, которая на данный момент не укомплектована, не подготовлена к реализации, не протестирована на качество, не взятая отделом тех. контроля или лицом со стороны заказчика;
- материалов, сырья, полуфабрикатов, отпущенных в производство или хранящихся в кладовых цеха (успевших пройти какую-либо обработку);
- незавершенных, но уже начатых, работ и услуг (например, монтажные, строительные, отделочные работы).

Бракованные изделия и отмененные заказы клиентов, а также купленные на стороне комплектующие и полуфабрикаты, не прошедшие никакой обработки, не должны включаться в незавершенное производство.

Методы оценки НЗП:

- по фактической себестоимости (способ применяется в отношении готовых изделий) - в индивидуальных (единичных) производствах;
- по нормативной стоимости (плановой) - в массовом и серийном производствах;
- по величине прямых расходов. В таких ситуациях допускается переносить прямые затраты исключительно на цену материалов, сырья, полуфабрикатов - в массовом и серийном производствах;
- по себестоимости материалов, полуфабрикатов и сырья, израсходованных на выпуск продукции - для предприятий с кратким технологическим циклом.

По окончании каждого отчетного периода все цеха оформляют оборотную ведомость движения деталей на всех стадиях незаконченного производства на основании сведений оперативного учета и инвентаризации.

Для проведения инвентаризации собирается специальная комиссия, в которой участвуют сотрудники отделов, цеха, бухгалтерии. В их обязанности входит оформление описи, куда записываются натуральные остатки и стадия готовности полуфабрикатов. По окончании инвентаризационных работ также составляется сличительная ведомость, содержащая сведения об итогах инвентаризации.

Учет незавершенного производства, проводимый с целью фиксирования изменений количества НЗП, подразделяется на:

- поддетально-операционный учет (имеет место в серийном производстве; для фиксирования данных выработки и движения полуфабрикатов по стадиям процесса используются маршрутные листы).
- оперативный учет (осуществляется сотрудниками планово-диспетчерской службы при работе непосредственно в цехе или отделах),
- поддетальный учет (применяется в массовом производстве; из документации здесь используются комплектовочные ведомости, лимитно-заборные карты, накладные - в них вносятся записи о передаче деталей на обработку).

##### *5. Учет потерь производства.*

Наряду с производительными затратами в процессе производства могут возникать и непроизводительные расходы, увеличивающие себестоимость продукции, работ и услуг. В первую очередь к ним относятся потери от брака продукции. По месту обнаружения различают брак внутренний и внешний. Первый выявляется в организации до отправки продукции покупателям, второй - выявляется покупателем. В

зависимости от вида брака его подразделяют на исправимый и окончательный (неисправимый).

Исправимый брак требует дополнительных затрат для доведения продукции до заданного качества. Неисправимый брак вместе с затратами на него изымают из производства. В обоих случаях организация частично возмещает затраты на брак через удержания с виновников брака (рабочих, поставщиков) и стоимость оприходованных материальных ценностей (отходов). Разница между затратами на брак и возмещенными суммами называется «потери от брака».

Оформляется брак извещениями или актами, документами о выработке, в которых отмечают количество сданных годных деталей, изделий и забракованных.

Учет затрат на брак, возмещенных сумм и потерь организуется на счете 28 «Брак в производстве»; он не имеет сальдо и ежемесячно закрывается суммой потерь, относимой на себестоимость годной продукции (дебет счета 20, кредит счета 28) с записью в карточках аналитического учета производства и ведомости № 12.

Потери от внутреннего неисправимого брака. Для этого вида 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 (детали), и списать ее со счета 20 «Основное производство» по статьям затрат (материалы, заработная плата, общепроизводственные расходы) на счет 28 «Брак в производстве».

Потери от внешнего неисправимого брака. Внешний брак, обнаруженный покупателем, обычно отражают в документах не за тот месяц, в котором были изготовлены забракованные изделия, а позднее. Стоимость изделия уже списана со счета 20 «Основное производство», поэтому внешний неисправимый брак оценивают по производственной себестоимости, т.е. включая и общехозяйственные расходы. Кроме того, к потерям от брака относят транспортные расходы, которые были включены в счет покупателю, и транспортные расходы по возврату забракованного изделия. Данные отдельных расчетов и документов о браке группируют в ведомости потерь в производстве.

К непроизводительным расходам, увеличивающим себестоимость продукции, работ и услуг, относятся потери от простоев. Они также подразделяются на два вида

по месту возникновения: внутренним и внешним причинам. Любые из них могут быть связаны с неподачей энергии, плохой наладкой оборудования, отсутствием материалов, но за этот период рабочим начисляется заработная плата и отчисления на нее, которые составят сумму потерь от простоев. Факты простоя оформляются актами с указанием времени простоя и причин.

*6. Полуфабрикатный и бесполуфабрикатный методы сводного учета затрат на производство.*

Сводный учет затрат на производство можно рассматривать в двух аспектах:

- как сводный учет затрат на производство конечной продукции, то есть последовательность исчисления себестоимости готовых изделий, накопления фактических затрат на их изготовление;

- как систему суммирования затрат, обобщения издержек производства в целом по организации, формирования внешней и внутренней отчетности о фактических затратах и себестоимости продукции.

Главной задачей сводного учета затрат на производство является обобщение затрат по калькуляционным статьям, внутрипроизводственным подразделениям, формирование фактической себестоимости продукции.

Группировка затрат по видам продукции и калькуляционным статьям производится с учетом особенностей производства. Поэтому калькуляции бывают позаказные, попередельные, нормативные с учетом норм расходов и отклонений от норм.

В промышленности применяется два варианта сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции - бесполуфабрикатный и полуфабрикатный. Применение первого или второго варианта сводного учета затрат на производство зависит от необходимости определения себестоимости некоторых полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства. Это может быть вызвано реализацией части полуфабрикатов на сторону. Тогда бухгалтерии необходимо произвести свод затрат на производство полуфабриката и определить его себестоимость.

При попередельном учете затрат предприятия используют бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты.

На предприятиях с серийным и массовым характером производства применяется нормативный метод учета затрат и затраты группируются по однородным группам изделий. На предприятиях с индивидуальным и мелкосерийным производством затраты группируются по заказам. В текстильных, литейных, стекольных отраслях затраты производства учитываются по переделам.

При нормативном методе учета затрат на производство сводный учет затрат составляется по видам продукции в разрезе калькуляционных статей расходов с подразделением затрат по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм. Нормативный метод является наиболее прогрессивным методом учета затрат на промышленных предприятиях, позволяющим своевременно выявлять отклонения от норм, причины и виновников, и способствует выявлению резервов снижения себестоимости и оперативного руководства производством.

Ведомость свода затрат на производство содержит данные об остатках незавершенного производства, затраты за отчетный месяц, списание себестоимости окончательного брака, остаток незавершенного производства на конец месяца, который вычитается, себестоимость продукции, работ, услуг.

В крупносерийных и массовых производствах изменения норм и отклонения от норм учитываются по группам изделий и отклонения от норм распределяются по видам продукции косвенным путем пропорционально нормативной себестоимости. Затем нормативная себестоимость конкретного изделия умножается на индекс изменения норм и отклонений от норм, исчисленные в сводной ведомости затрат в разрезе статей затрат.

Таким образом, наряду с методами учета затрат на систему калькулирования оказывают влияние варианты сводного учета производственных расходов. При этом в сводном учете на стадии обобщения издержек производства решаются две задачи: использование данных сводного учета для определения фактической себестоимости всей продукции организации и для калькулирования себестоимости единицы каждого вида продукта. На предприятиях с цеховой структурой управления сводный учет должен обеспечивать выделение в себестоимость продукции затрат отдельных цехов. На предприятиях с бесцеховой структурой управления сводный учет затрат на производство может вестись по видам продукции в целом по предприятию.

На предприятиях с цеховой структурой управления сводный учет обеспечивает обобщение затрат по предприятию в целом и выделение в себестоимости продукции затрат отдельных цехов. На предприятиях с бесцеховой структурой управления сводный учет затрат на производство ведется по видам продукции в целом по предприятию.

Данные сводного учета используются при составлении калькуляции фактической производственной себестоимости продукции.

Попередельный метод учета применяется на предприятиях металлургической, нефтеперерабатывающей, химической, хлопчатобумажной, текстильной и др. отраслей промышленности, т. е. там, где в производстве повторяются однородная масса исходного сырья, материала, продукцию изготавливают в условиях непрерывного, краткого технологического процесса или ряда последовательных производств, каждый из которых составляет отдельные самостоятельные переделы.

Особенностями попередельного метода учета затрат являются:

- организация аналитического учета по каждому переделу;
- калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;
- списание затрат за отчетный период.

Сводный учет затрат на производство продукции при попередельном методе учета может осуществляться полуфабрикатным или бесполуфабрикатным способом.

Учет затрат на производство при бесполуфабрикатном варианте ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного структурного подразделения в другое. Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов.

Добавленные затраты отражаются по каждому цеху в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.



Этот метод проще и менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов.

Однако, в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки, основной из которых заключается в том, что бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой. А это необходимо в тех случаях, когда полуфабрикаты собственного производства реализуются предприятием на сторону.

При полуфабрикатном варианте учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха, передела, подразделения. При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукции отдельных цехов, передаваемой другим цехам для обработки или для сборки.

Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону, и предполагает использование бухгалтерского счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Калькуляция должна содержать комплексную статью такого же названия, которая в последующем расшифровывается и детализируется. Это повышает трудоемкость полуфабрикатного метода.

Затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства учитываются в каждом цехе комплексной статьей «Полуфабрикаты собственного производства». Передача полуфабрикатов собственного производства из одного цеха в другой может отражаться на синтетических счетах по фактической себестоимости, а в текущем учете - по нормативной (плановой) себестоимости с последующим доведением ее до фактической себестоимости.

По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов.

По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов:

- переданных на дальнейшую переработку в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»;

- реализованных другим предприятиям в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж».

В системе синтетического учета по счету 20 «Основное производство» присутствует повторный счет в виде внутривозвратного оборота, который в дальнейшем должен исключаться из расчетов.

Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела, которая необходима для формирования цены при реализации полуфабриката на сторону. Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства.

При позаказном методе учета затраты отчетного периода группируются по отдельным заказам в ведомостях учета затрат. Составленные ведомости учета затрат на производство по отдельным заказам обобщаются в сводной ведомости учета затрат на производство в целом по цеху или предприятию.

При позаказном методе учета затрат для организации сводного учета затрат на производство большое значение имеет правильное установление групп изделий или заказов, по которым ведется сводный учет. В группу можно объединять только однородные по конструкции и технологии производства изделия, которые изготавливаются в основном из одинаковых материалов, имеющих одну единицу измерения и одинаковое производственное назначение и отличаются между собой только размерами, мощностью двигателя, грузоподъемностью, видом исполнения и т. д. Характерным признаком объединения продукции в группы является то, что все изделия, входящие в данную группу, конструктивно основаны на некоторой базовой модели. Не допускается объединение в одну группу разнородных изделий, имеющих различное производственное назначение или большие конструкционные отличия.

Для ведения сводного учета применяется ведомость сводного учета затрат на производство. Ведомость открывается ежемесячно на каждую группу изделий (заказ). Порядок заполнения и составления ведомости может быть различным и зависит от

принятого варианта сводного учета затрат, от уровня организации производства, состояния нормативного хозяйства и т. п.

*7. Особенности сводного учета затрат при нормативном методе учета затрат на производство.*

В практике нормативного учета применяются два способа бухгалтерского обобщения затрат в регистрах сводного учета.

При использовании первого из них для расчета фактической себестоимости товарной продукции за отчетный месяц из общей суммы затрат на производство, отраженных на счете 20 «Основное производство» с учетом входящего остатка НЗП, исключают нормативную себестоимость брака, недостач НЗП и остатков НЗП на конец месяца. В виде формулы это можно представить так:

$$Cф = Hн + З - Б \pm П - Hк$$

где  $Cф$  - фактическая себестоимость товарной продукции за отчетный месяц;

$Hн$  - НЗП на начало месяца по нормативной оценке;

$З$  - затраты на производство за отчетный месяц, учтенные на счете 20 «Основное производство»;

$Б$  - себестоимость окончательного брака по нормативной оценке;

$П$  - нормативная себестоимость недостач (-) или излишков (+) НЗП;

$Hк$  - НЗП на конец месяца по нормативной оценке.

Главная особенность данного способа сводного учета заключается в том, что остатки НЗП на конец месяца оцениваются методом прямого счета на основе проверенных бухгалтерией данных оперативного количественного учета деталей (полуфабрикатов) или ежемесячных инвентаризаций. Фактическую себестоимость товарной продукции при этом находят, присоединив к ее нормативной себестоимости сумму изменений норм и отклонений от норм, выявленных в сводном учете.

На предприятиях машиностроения и металлообработки, выпускающих большую номенклатуру сложной продукции, целесообразно рассчитать себестоимость НЗП на конец месяца по формуле:

$$Hк = Hн + З - Cф - Б \pm П$$

При таком способе сводного учета затрат на производство фактическая себестоимость товарной продукции по каждому виду продукции складывается из

нормативной себестоимости выпущенных изделий по статьям затрат, суммы изменений норм и учтенных отклонений от норм.

Себестоимость остатков НЗП определяют как производную величину, исключив из производственных затрат отчетного месяца с учетом входящего остатка НЗП фактическую себестоимость товарного выпуска данного месяца, нормативную себестоимость окончательного брака и недостач НЗП.

При применении нормативного метода учета затрат сводный учет должен вестись по видам продукции или однородным группам изделий в разрезе калькуляционных статей затрат с выделением расходов по нормам, изменений норм и отклонений от норм.

#### *Тема 4. Методы калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.*

*1. Основные методы калькулирования: метод деления и накопления затрат (передельная и позаказная калькуляция).*

Выбор того или иного метода зависит главным образом от характеристики производимой продукции и характеристик производственного процесса.

Позаказный метод предусматривает аккумуляцию затрат по отдельным работам (подрядам заказа). Объектом калькулирования выступает производственный заказ, открываемый на индивидуально или мелкосерийно изготавливаемое изделие, работу, услугу. На каждый заказ выписывается карточка или ведомость калькуляции затрат. Затраты, возникающие в производстве, отслеживаются следующим образом: прямые – основные затраты (на материалы, на оплату труда производственных рабочих) включают непосредственно в ведомость по заказу. Остальные затраты учитывают по месту их возникновения и по назначению. Себестоимость каждого заказа определяется после завершения работ по его выполнению. До этого момента все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

Позаказная калькуляция широко применяется в судостроении, полиграфии, строительстве, авиационной промышленности и в сфере услуг. Попередельный метод учета затрат и калькулирования используется при производстве массовой продукции, однородной по исходному материалу и характеру обработки, получаемой путем последовательной переработки сырья в полуфабрикаты и из них – в готовый продукт. Объектом учета затрат являются переделы

Передел — часть технологического процесса (совокупность производственных операций), завершающуюся получением законченного полуфабриката, который может быть реализован на сторону или направлен в дальнейшую обработку или на следующий передел.

Процесс калькулирования заключается в следующем: прямые затраты отражают не по видам продукции, а по переделам, либо стадиям производства. Отдельно учитываются косвенные затраты и распределяются по переделам. Суммарные затраты по переделу определяют себестоимость выпуска передела и единицы полуфабриката (или готовой продукции, если это последний передел).

Попроцессный метод калькулирования и учета затрат заключается в том, что прямые и косвенные затраты учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. В связи с этим среднюю себестоимость единицы продукции определяют путем деления суммы всех произведенных за месяц затрат (в целом по итогу и по каждой статье) на объем готовой продукции за тот же период. Этот метод применяется на предприятиях, где производство носит массовый характер, выпускается однотипная продукция, ограниченная номенклатурой, которая перемещается от одного технологического участка к другому непрерывным потоком, при этом незавершенное производство отсутствует или незначительно (например, электро- и теплостанции, предприятия добывающих отраслей промышленности и некоторые предприятия химической промышленности и т.д.). Разновидностью этого метода является метод учета затрат не по производству в целом, а по стадиям технологического процесса.

## *2. Учетные записи в передельном калькулировании.*

Сущность метода – учет затрат ведется по переделам, а внутри них – по агрегатам (цехам, станкам), статьям калькуляции и видам продукции. Передел – это комплекс технологических операций, завершаемый выходом полуфабриката и готовой продукции. Прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные – по цеху, производству, предприятию в целом с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов согласно принятым учетным базам.

Производство, где учет затрат по видам продукции затруднителен, ведется по переделу в целом, а себестоимость изделий и полуфабрикатов исчисляется коэффициентным способом или способом исключения затрат. При этом способе из

общей суммы затрат предварительно исключаются затраты на побочную продукцию, а затем исчисляется себестоимость.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат. Движение от одного передела к другому при бесполуфабрикатном методе бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении. При данном варианте себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют себестоимость готового продукта. А при втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями, а себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела.

При попередельном методе используются важнейшие элементы нормативного метода, т.е. систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (планов себестоимости) и учет их изменений.

В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии необходимо сопоставлять с нормативами. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль над затратами на производство, выявлять причины отклонения от норм, устанавливать резервы снижения себестоимости продукции.

Попередельный метод учета затрат применяют в производствах, в комплексном использовании сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырьё и материалы проходят последовательно несколько стадий производства. В этом и заключается сфера применения данного метода.

Полуфабрикатный учет производственных затрат может быть организован с использованием активного счёта 21 «Полуфабрикаты собственного производства» или без его применения.

В первом варианте полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, в каждом цехе сдают на склад. Эту операцию бухгалтерия оформляет записью Д сч. 21-К сч. 20. Прямые затраты на полуфабрикаты, или косвенные общепроизводственные, или общехозяйственные затраты формируют цены, по которым полуфабрикаты могут продаваться на сторону.

При втором варианте продукты переделов не сдаются на склад, а в соответствии с технологической документацией передаются в смежный цех. В этом случае бухгалтерия производит записи в аналитическом учете к синтетическому счету 20, т. е. запись будет выглядеть: Д сч. 20 (цех 1) – К сч. 20 (цех 2).

### *3. Учетные записи в позаказном методе калькулирования.*

Сущность данного метода учета в том, что учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляется по заказам как на изготовление одного изделия, так и на небольшие партии одинаковых изделий.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях применяют на ремонтных работах и некоторых других производствах. При данном методе объектом учета и калькулирования служит отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие, а на часть изделия, например, узел.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов, в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяются между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам. При этом методе учета все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа.

Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления периодической бухгалтерской отчетности. При частичном выполнении заказов и сдаче их заказчиком частичный выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства, т. е. допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

Недостаток метода – отсутствие оперативного контроля над уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства.

### *4. Специальные методы калькулирования себестоимости.*

Метод исключения затрат на побочную продукцию, метод распределения и метод эквивалентных коэффициентов.

При методе исключения затрат на побочную продукцию один из продуктов считается основным, а другие продукты являются побочными. Калькулируется только основная продукция. Для этого необходимо:

- 1) задать общую сумму затрат комплексного производства;
- 2) задать стоимость побочных продуктов. Для оценки используется фактическая выручка, полученная от реализации, или рыночная стоимость;
- 3) определяются затраты на основной продукт. Для этого из величины общих затрат вычитается стоимость побочных продуктов;
- 4) себестоимость единицы основного продукта определяется путем деления стоимости основного продукта на его количество.

Недостатки метода: на практике не вся побочная продукция приходится, следовательно, искусственно завышается себестоимость основной продукции. На предприятиях возможны разные подходы к оценке побочной продукции.

При методе распределения продукты не делятся на основные и побочные. Все получаемые продукты признаются сопутствующими или совместимыми.

Калькулируется себестоимость всех получаемых продуктов. Затраты комплексного производства распределяются между продуктами на основе натуральных показателей (используется вес или объем получаемых продуктов); стоимостных показателей (затраты комплексного производства распределяются между продуктами пропорционально доле каждого продукта в общей стоимости всех полученных продуктов).

Себестоимость каждого вида продукта рассчитывается следующим образом:

- 1) задается размер затрат комплексного производства;
- 2) задается совокупность выпускаемых продуктов и их рыночная стоимость;
- 3) определяется стоимость выпускаемых продуктов;
- 4) определяется доля стоимости каждого вида продукта в общей сумме стоимости продуктов;
- 5) определяется себестоимость единицы продукции каждого вида.



Метод эквивалентных коэффициентов используется на предприятиях, производящих продукцию, схожую по конструктивным и технологическим свойствам. Особенности метода:

- используется в тех случаях, когда объектом затрат являются несколько групп однородных изделий, т.е. объект учета затрат не совпадает с объектом калькуляции;
- затраты учитываются нормативным методом. Используются данные о нормативной себестоимости. В сводном учете затрат на производство по каждой группе однородных изделий расходы представляются суммами затрат по нормам;
- определяются отклонения от текущих норм по каждой группе однородных изделий и изменениям норм в группировке по статьям калькуляции;
- рассчитываются индексы отклонений от норм, изменения норм. По каждой группе однородных изделий (статье калькуляции) определяется индекс отклонений как отношение общей суммы отклонений к их нормативной себестоимости;
- принцип формирования объектов учета затрат однородных групп не нарушается;
- полученная продукция с помощью коэффициентов переводится в условную, сначала исчисляется себестоимость условной, а затем — натуральной продукции.

Алгоритм расчета себестоимости по методу эквивалентных коэффициентов.

Затраты, учтенные по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами продукции с учетом того, что их себестоимость находится в определенном, достаточно устойчивом соотношении. Один из продуктов выбирается в качестве стандартного, себестоимость других видов продукции определяется умножением себестоимости стандартного продукта на соответствующий коэффициент. На практике этот алгоритм реализуется так:

- указывается группа видов продуктов;
- указываются совокупные затраты на выполнение производственной программы;
- задаются значения коэффициентов эквивалентности по каждому виду продуктов;
- указывается количество выпуска продукта каждого вида;
- рассчитывается количество стандартного продукта по каждому виду путем умножения количества производства на соответствующий коэффициент эквивалентности;

- определяется себестоимость одной единицы стандартного продукта путем деления общих затрат на суммарный объем стандартного продукта;
- определяется себестоимость единицы реального продукта путем умножения себестоимости единицы стандартного продукта на коэффициент эквивалентности.

*Тема 5. Учет затрат и калькулирование себестоимости как элемент учетной политики организации.*

1. Выбор и закрепление метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости в учетной политике организации.

2. Способ списания косвенных расходов и база их распределения как предмет учетной политики.

3. *Закрепление в учетной политике способов оценки незавершенного производства.*

Стоимость НЗП оценивается в соответствии с порядком, закрепленным в учетной политике организации и в бухгалтерском и налоговом учете. То есть если в учетной политике этот порядок не закреплен, то корректно, без искажений определить финансовый результат организации (соответственно и показатели бухгалтерской отчетности и налоговую базу по налогу на прибыль) не представляется возможным. При этом запрета на формирование НЗП в учете в такой ситуации нет, однако какой бы вариант не использовала организация, его можно признать неправильным, так как он не указан в учетной политике.

За искажение показателей бухгалтерской отчетности организация может быть привлечена к административной ответственности и по ст. 120 НК РФ. Что касается налоговых рисков, то в данном случае у налоговых органов появляется возможность доначислить налог на прибыль, а так же пени и штраф по статье 122 НК РФ (ИФНС при проверке может исключить из состава расходов себестоимость продукции, либо пересчитают НЗП).

Незавершенным производством признается:

- продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом;
- не укомплектованные изделия или изделия, не прошедшие испытания и техническую приемку.

Об этом сказано в пункте 63 Положения по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности. Не относятся к незавершенному производству:

- переданные в цеха (на участки), но не подвергавшиеся обработке сырье, материалы, покупные готовые изделия;

- не подлежащие исправлению забракованные полуфабрикаты.

Такой порядок следует из пунктов 56, 97 и 98 Методических указаний, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2011 г. № 119н.

Незавершенное производство может иметь место в основном и вспомогательном производстве, а также в деятельности обслуживающих производств и хозяйств.

В течение отчетного периода себестоимость готовой продукции (выполненных работ) формируется проводками:

Дебет 20 (23, 29) Кредит 10 (02, 05, 23, 25, 26, 70, 69...)

- списаны затраты на производство продукции (выполнение работ).

По мере выпуска готовой продукции (выполнения работ) затраты, накопленные на счете 20, списываются:

- в дебет счета 43 (счета 90), если организация ведет учет фактических затрат;

- в дебет счета 43 (счета 90 или 40), если организация ведет учет затрат по нормам:

Дебет 43 (40, 90) Кредит 20 – списана себестоимость готовой продукции (выполненных работ) основного производства, сданной на склад.

По мере выпуска готовой продукции (выполнения работ) вспомогательными или обслуживающими производствами(хозяйствами) их стоимость спишите с кредита счета 23 или 29. В зависимости от того, кто является их потребителем, отнесите их в дебет счетов учета производственных затрат или финансовых результатов (Инструкция к плану счетов (счета 23 и 29)).

Стоимость остатков сырья и материалов, не списанных на себестоимость готовой продукции (выполненных работ) (дебетовое сальдо по счетам 20, 23 и 29 на конец отчетного периода), признается затратами незавершенного производства.

Незавершенное производство можно оценивать:

- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;

- по прямым статьям затрат;

- по фактической или нормативной себестоимости.

Выбранный способ оценки незавершенного производства нужно закрепить в учетной политике для целей бухучета (п. 7 ПБУ 1/2008). Такой порядок предусмотрен пунктом 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности..

Стоимость незавершенного производства рассчитывают только организации, занимающиеся производством продукции или выполнением работ. Организации, оказывающие услуги, вправе относить все расходы текущего месяца в уменьшение выручки от реализации. Однако такое условие нужно прописать в учетной политике.

4. Создание необходимых первичных документов неунифицированной формы и учетных регистров для целей управления организацией, закрепление шаблонов этих форм в учетной политике.

5. Утверждение рабочего плана счетов организации: выделение субсчетов и аналитических счетов для целей применения различных методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости.

*Тема 6. Новые информационные технологии и автоматизация процесса калькулирования себестоимости.*

*1. Автоматизация учета прямых затрат, косвенных общепроизводственных и общехозяйственных затрат.*

Без автоматизации учета затрат на производство практически невозможна исправная работа бухгалтерии производства по следующим причинам:

- сегодня фактически все внешние пользователи могут требовать учет в электронном виде, для чего необходима автоматизация;

- при создании учета затрат присутствует множество вычислений и формул, что занимает множество времени на расчеты, но автоматически рассчитывается в автоматизированном виде;

- база учета предприятия доступна всем уполномоченным лицам, благодаря чему документация может быть просмотрена в любой момент.

Автоматизация учета на производстве не менее важна, нежели автоматизация остальных систем. Качественное ведение учета позволяет лучше видеть общую картину предприятия, правильно распределять расходы и определять будущее компании. Благодаря общей базе данных, каждый уполномоченный сотрудник может получить доступ к бухгалтерскому учету, что упростит процедуру проверки

отчетности. Автоматизированный учет имеет множество других достоинств, которые повысят эффективность работы предприятия и улучшат его финансовое положение, поэтому его установка является одним из приоритетных направлений производства.

*2. Автоматизация учета потерь от брака в производстве. Автоматизация учета полуфабрикатов собственного производства и незавершенного производства.*

В современных условиях использование автоматизации в процессе бухгалтерского учета является необходимой составной частью системы информационного обеспечения всей деятельности предприятия. Автоматизация учета позволяет сэкономить время и силы бухгалтера за счет минимизации типовых операций; помогает найти арифметические ошибки в учете и отчетности и оценить текущее финансовое положение предприятия. В возможности бухгалтерских программ также входит подготовка и распечатка первичных и сводных документов учета и отчетности, ведение налогового учета.

Информационная автоматизированная система должна поддерживать следующие операции по учёту брака:

1) при обнаружении исправимого брака в производстве оформляется «Акт об исправимом браке»;

2) при обнаружении неисправимого брака в производстве оформляется «Акт о неисправимом браке»;

3) в случае возврата исправимых бракованных товаров от покупателя оформляется «Акт о внешнем исправимом браке»;

4) в случае возврата неисправимых бракованных товаров от покупателя оформляется «Акт о внешнем неисправимом браке»;

5) в случае обнаружения исправимого брака на складе оформляется документ «Инвентаризация исправимого брака на складе»;

6) в случае обнаружения неисправимого брака на складе оформляется документ «Инвентаризация неисправимого брака на складе».

В справочнике «Номенклатуры» будет храниться информация о наименовании продукции/материала, его цене и типе номенклатуры (продукция производства/материал). В справочнике «МОЛ» будет содержаться информация о сотрудниках ответственных за конкретные участки на производстве, а также на складах. Справочник «Контрагенты» будет содержать информацию о покупателях

продукции предприятия. Справочник «Подразделения» будет содержать наименование участка производства. В справочнике «Склады» будут храниться наименования складов организации.

В регистрах накопления остатков вида обороты «Внутренний Исправимый Брак», «Внутренний Неисправимый Брак», «Внешний Исправимый Брак», «Внешний Неисправимый Брак» будет содержаться сумма и количество обнаруженного исправимого и неисправимого брака в производстве, на складе и у покупателя соответственно.

Таким образом, информационная система должна содержать все основные особенности ведения и учёта бракованной продукции на промышленном предприятии.

В конце отчетного периода обязательно производится оценка незавершенного производства при помощи различных методов (инвентаризация, использования данных оперативного учета). После этого исчисляется фактическая производственная себестоимость готовой продукции. Компьютерный учет незавершенного производства и себестоимости готовой продукции предполагает формирование:

- документа Предварительная калькуляция с предварительным заполнением справочника Состав продукции;
- документа Незавершенное производство;
- документа Окончательная калькуляция.

Справочник Состав продукции подчинен справочнику Номенклатура (ТМЦ). Для каждого ТМЦ с установленным видом «Продукция» справочник «Состав продукции» содержит список материалов и других затрат, которые обычно идут на производство указанного ТМЦ (готовой продукции). Помимо стандартного меню, справочник может быть открыт с помощью кнопки «Состав продукции» при редактировании ТМЦ вида «Продукция». Этот справочник используется для начального заполнения документа «Калькуляция». Для каждой конкретной калькуляции он может быть изменен.

Для внесения в информационную базу данных о незавершенном производстве в типовой конфигурации предназначен документ «Незавершенное производство». Этот документ следует формировать ежедневно до создания «Окончательных калькуляций». Данные о суммах незавершенного производства вносятся в табличную часть документа. Для каждого вида затрат указывается сумма, которая должна быть

отнесена на себестоимость продукции в следующих периодах. При нажатии кнопки ОК документ записывается, но не проводится, для него не предусмотрено формирование бухгалтерских проводок. Данные из него используются при определении окончательной суммы затрат.

Документ «Окончательная калькуляция» формируется в Полном журнале на основании документа Предварительной калькуляции. Обработку следует выполнять в конце месяца, когда все производственные затраты по бухгалтерскому учету списаны на счет 23 и в информационную базу внесены данные о незавершенном производстве.

При формировании Окончательных калькуляций для каждой статьи затрат определяется реальная сумма расходов по ней. Данная сумма состоит из сальдо по выбранной затрате на счету 23, к которому прибавляется сумма НЗП по этой статье за прошлый месяц и вычитается сумма незавершенного производства за текущий месяц. Определенную таким образом сумму необходимо распределить между всеми незакрытыми калькуляциями, в которых присутствовала выбранная затрата.

3. Автоматизация сводного аналитического учета и составления отчетности о затратах на производство.

4. Автоматизация составления калькуляций и отчетности о фактической себестоимости продукции.

5. Автоматизация составления нормативных калькуляций, учета изменений норм и отклонений от норм.