

## ***Тема 11. Учет затрат и выпуска готовой продукции***

1. Понятие и виды затрат на производство, принципы их учета.
2. Порядок исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).
3. Учет выпуска готовой продукции.

### **Вопрос 1.**

Учёт производственных затрат предприятие осуществляет на основе ПБУ 10/99 “Доходы организации”. В себестоимость продукции предприятия включаются затраты, связанные с использованием в процессе производства природных ресурсов, сырья и материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и других затрат на её производство и реализацию. В частности:

- 1) затраты на подготовку и освоение производства;
- 2) затраты, связанные с процессом производства продукции, обусловленные технологией и организацией производства;
- 3) затраты, связанные с изобретательством и рационализацией, изготовлением и испытанием моделей и образцов, организаций выставок, конкурсов, выплатой авторских вознаграждений и других;
- 4) расходы, связанные с обслуживанием производственного процесса;
- 5) затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
- 6) расходы, связанные с управлением производства;
- 7) выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за проработанное время; оплата очередных и дополнительных отпусков, оплата рабочего времени за выполнение государственных обязанностей и т.д.;
- 8) отчисления на социальные нужды от расходов на оплату труда, включаемых в себестоимость продукции;
- 9) платежи по обязательному страхованию имущества предприятия;
- 10) затраты на воспроизводство основных производственных фондов, включаемые в себестоимость продукции в форме амортизационных отчислений на полное восстановление от стоимости основных фондов;
- 11) амортизация по нематериальным активам и т.д.

В себестоимость производства продукции включается:

- потери от брака;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

- недостачи материально-производственных запасов в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли и сверх норм, если виновник не установлен.

В себестоимость производства продукции не включаются затраты и потери, относимые за счет прибылей и убытков:

- затраты по аннулированным производственным заказам и на содержание законсервированных производственных мощностей;

- судебные издержки и арбитражные сборы, штрафы, пени, неустойки, убытки от списания безнадежных долгов и др.

Часть расходов, связанных с производственной деятельностью, погашается за счет прибыли организации:

- затраты, связанные с ревизией или аудиторской проверкой финансово-хозяйственной деятельности организации, проводимой по инициативе одного из учредителей (участников) этой организации, в то время как расходы по обязательному аудиту включаются в себестоимость продукции;

- платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду осуществляются за счёт себестоимости продукции, а платежи за превышение их – за счёт прибыли, остающейся в распоряжении природопользователей.

Включаются в себестоимость продукции затраты на командировки, представительские расходы, на подготовку кадров, на рекламу, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, причём суммы сверх установленных норм присоединяют к прибыли для налогообложения.

Для учёта затрат на производство планом счетов предусмотрены следующие счета:

20 “Основное производство”;

21 “Полуфабрикаты собственного производства”;

23 “Вспомогательное производство”;

25 “Общепроизводственные расходы”;

26 “Общехозяйственные расходы”;

28 “Брак в производстве”;

29 “Обслуживающие производства и хозяйства”;

43 “Готовая продукция”.

96 “Резервы предстоящих расходов”;

## 97 “Расходы будущих периодов”;

Для ведения сводного учёта затрат на производство применяют ведомость сводного учёта затрат на производство. Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье переносят в ведомость отчетного месяца из ведомости предыдущего. Затраты за отчетный месяц, себестоимость окончательного брака и недостач незавершенного производства, оценку незавершенного производства на конец месяца определяют в соответствующих машинограммах или в разработочных таблицах.

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

На первом этапе все фактические произведенные затраты в течение отчетного периода (месяца) на основании первичных документов по расходу материала, начисленную и распределенную оплату труда, начисленную амортизацию основных средств и нематериальных активов, по денежным расходам отражаются на производственных счетах:

- Дт сч. 20 и Кт сч. 02,05,10,51,60,69,70,96 и т.д. – прямые затраты по изготовлению продукции (выполнению работ, оказанию услуг) основного производства;

- Дт сч. 23 и Кт сч. 02,05,10,51,60,69,70,96 и т.д. – прямые затраты вспомогательного производства. Если производство является простым, то все затраты вспомогательного производства рассматриваются как прямые и учитываются по дебету счета 23;

- Дт сч. 25 и Кт сч. 02,05,10,60,69,70,96 и т.д. – расходы на обслуживание, организацию структурного подразделения предприятия (цеха, производства, мастерской и т.п.);

- Дт сч. 26 и Кт сч. 02,05,10,51,60,69,70, 96 и т.д. – расходы на общее обслуживание и организацию производства и управления предприятием в целом;

- Дт сч. 28 и Кт сч. 10,60,69,70 и т.д. – расходы по исправлению брака;

- Дт сч. 97 и Кт сч. 51,60,76 и т.д. – расходы, произведённые в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам (оплаченные вперёд арендная плата, подписка на периодическую печать и другие);

- Дт сч. 96 и Кт сч. 10,23,60, 69,70 и т.д. – расходы, произведённые за счёт созданных резервов (на ремонт основных средств, оплату отпусков работникам и т.д.).

На втором этапе производится распределение затрат по назначению после окончания отчетного периода. Прежде всего распределяются затраты вспомогательных производств. Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отраженные по дебету счета 23, списывается с кредита счета 23 в дебет счетов 20,25,26,29,44.

Распределение затрат вспомогательных производств между потребителями осуществляется в специальной ведомости пропорционально количеству отпущенной продукции (объему работ, услуг) на основании данных электросчетчиков, водомеров и других измерителей.

Расходы будущих периодов списываются с кредита счета 97 в дебет счетов 25,26 в доле, относящейся к отчетному периоду.

На третьем этапе распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Ученные предварительно на счетах 25 и 26 расходы сначала распределяют между выпущенной продукцией и остатками незавершенного производства пропорционально нормативной их величине. При небольшом удельном весе и стабильности остатков незавершенного производства общепроизводственные и общехозяйственные расходы относятся на остатки незавершенного производства в плановом (сметно-нормативном) размере. В таком же размере они включаются в себестоимость забракованных изделий. Далее общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции, работ и услуг. Базой для распределения этих расходов может служить: заработная плата производственных рабочих без доплат по прогрессивно-премиальным системам; машино-часы; трудо-часы и др.

Расходы, учтенные на счетах 25 и 26, списываются по окончании отчетного периода в дебет счета 20 с кредита счетов 25 и 26.

В соответствии с приказом Минфина РФ от 27.03.1996 г. №31 начиная с 01 января 1996 г. предприятия могут принять в учетной политике порядок списания общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90 "Продажи" с кредита счета 26.

На четвертом этапе при наличии производственного брака на счете 28 выявляются окончательные потери от брака путём сопоставления себестоимости забракованной продукции и затрат по исправлению брака

суммами стоимости его по цене возможного использования и удержанными с виновников брака возмещений. Окончательные потери от брака списываются с кредита счета 28 в дебет счета 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 производственная себестоимость выпущенной продукции.

## **Вопрос 2.**

Для расчета фактической себестоимости выпущенной продукции определяется незавершенное производство на конец периода, т.е. затраты на продукцию не прошедшую все стадии обработки, испытаний, приёмки, неукомплектованную. Для определения незавершенного производства необходимо знать количество изделий, деталей, заготовок, оставшихся в цехах на конец периода незаконченными обработкой, и порядок оценки этих изделий, деталей, заготовок. Количество незавершенной продукции выявляется путём инвентаризации незавершенного производства. Стоимость незавершенного производства оценивается по статьям затрат в зависимости от типа производства. В массовом и серийном производстве незавершенное производство оценивается по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям затрат, или по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов. В индивидуальном производстве незавершенное производство оценивается по фактически произведенным затратам.

Для определения окончательной суммы затрат на производство из общей их суммы исключается: стоимость полученных отходов по ценам реализации или возможного их использования; себестоимость забракованной продукции; стоимость возвращённых на склад материалов, а также себестоимость материалов, отпущенных в производство, но не подвергшихся до конца месяца обработке. Перечисленные статьи списываются с кредита счета 20 на дебет счетов 10 и “Материалы”, 28 “Брак в производстве” и др. Чтобы не исказить обороты по соответствующим счетам, материалы, оставшиеся до конца месяца неиспользованными, целесообразно списывать (как и возврат материалов) методом “красное сторно”.

Фактическая себестоимость готовой продукции (работ, услуг) (С<sub>гп</sub>) рас

$$C_{гп} = C_{ин}^н + Зф - Ов - Обр - C_{ин}^к, где$$

считывается следующим образом:

Снп – стоимость незавершенного производства соответственно на начало и конец отчетного периода, руб.;

Зф – фактические затраты на производство продукции за отчетный период, руб.;

Ов – возвратные отходы, руб.;

Обр – фактическая себестоимость окончательного брака, руб. (по внутреннему окончательному браку – цеховая, а по внешнему – производственная себестоимость).

Себестоимость единицы продукции (Сед) исчисляется следующим образом:

$$Ced = \frac{C_{zn}}{K_{zn}}, \text{ где}$$

Кгп - количество выпущенной готовой продукции.

Аналитический учёт затрат по счёту 20 “Основное производство” ведут по статьям калькуляции, по объектам учёта затрат (отдельные виды продукции, однородные группы продукции, заказы и др.) и подразделениям предприятия (цех, участок, бригада) в карточках, свободных листах или книгах различных форм. При использовании ЭВМ вся информация о затратах на производство продукции группируется по корреспондирующим счётам и составляется ведомость оборотов по счёту 20 “Основное производство”.

Учёт затрат на производство ведётся по следующим статьям:

1. Сырье и материалы;
2. Возвратные отходы (вычитаются);
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий;
4. Топливо и энергия на технологические цели;
5. Заработная плата производственных рабочих;
6. Отчисления на социальные нужды;
7. Расходы на подготовку и освоение производства;
8. Общепроизводственные расходы.

По этим статьям затрат исчисляется фактическая цеховая себестоимость продукции.

9. Общехозяйственные расходы;
10. Потери от брака;
11. Прочие производственные расходы.

Затем исчисляется фактическая производственная себестоимость продукции организации.

12. Коммерческие расходы.

Окончательно исчисляется полная фактическая себестоимость продукции, которая включает производственную себестоимость и коммерческие расходы.

### **Вопрос 3.**

*Готовой продукцией* называется продукция, которая полностью закончена обработкой, принята техническим контролем, сдана на склад, или принята заказчиком, согласно акту приемки. Изделия, не прошедшие всех стадий обработки и не принятые техническим контролем, учитываются в составе незавершенного производства.

Готовая продукция оценивается в учете по фактической производственной себестоимости или по учетной цене, в зависимости от установленного учетной политикой варианта учета.

Жизненный цикл готовой продукции на предприятии составляют этапы: выпуск из производства – отпуск (отгрузка) покупателям. В соответствии с этим в учете выделяются следующие группы учетных операций: учет выпуска, учет отгрузки (отпуска) и расходов, связанных со сбытом.

Активный счет 43 "Готовая продукция" предназначен для учета (наличия) готовой продукции, ее движения (поступление, отгрузка). Этот счет используется организациями, осуществляющими промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность. Дебетовое сальдо по счету 43 «Готовая продукция» показывает стоимость готовой продукции на складах предприятия. По дебету счета отражается фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции, а по кредиту ее списание при отгрузке по фактической себестоимости.

При учете готовой продукции на синтетическом счете 43 "Готовая продукция" по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и

т.п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

При списании готовой продукции со счета 43 «Готовая продукция» относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 "Готовая продукция" и дебету соответствующих счетов дополнительной или сторнировочной записью, в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию.

Аналитический учет по счету 43 "Готовая продукция" ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Выпуск готовой продукции и сдача ее на склад оформляются приемо-сдаточными накладными, а выполненные работы или оказанные услуги – приемо-сдаточными актами. На основании накладных составляются ведомости выпуска продукции за отчетный месяц.

Сданная на склад готовая продукция учитывается аналогично учету материальных ценностей в карточках или в книге количественно-сортового учета. Карточки складского учета открываются на каждое наименование изделий. Записи в карточках производятся по каждому приходному и расходному документу с выведением остатка после каждой записи.

Учет выпуска готовой продукции организуется по одному из двух вариантов: с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или без него. Избранный вариант учета указывается в учетной политике предприятия.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» используется тогда, когда учет готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» ведется по



нормативной (плановой) себестоимости. На счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» обобщается информация о выпущенной продукции (работах, услугах) и выявляются отклонения от нормативной (плановой) себестоимости. Выявленные отклонения ежемесячно списываются на счет 90 «Продажи», поэтому счет 40«Выпуск продукции (работ, услуг)» сальдо не имеет.

Учет выпуска готовой продукции без применения счета 40«Выпуск продукции (работ, услуг)» является наиболее распространенным в отечественной практике. Продукция, изготовленная для реализации, приходится на склад с отображением по Д 43 К 20,23

Поступающая систематически на склад из производства и отгружаемая готовая продукция в течение месяца учитывается по учетным ценам. По окончании месяца определяется фактическая производственная себестоимость, и на величину отклонений делаются корректировочные записи: Д 43 К 20,23 (обычная или сторнировочная).

Отгрузка и отпуск готовой продукции осуществляется складом на основании приказов-накладных. При отгрузке железнодорожная станция выписывает транспортную накладную, которая сопровождает груз в пути, а отправителю выдается квитанция железнодорожной накладной. Данные железнодорожной накладной записываются в счет-фактуру и платежные документы, которые сдаются в банк или передаются покупателю.

Отгрузка (отпуск) продукции производится в соответствии с заключенными договорами или непосредственно в процессе свободной продажи.

Отгруженная или сданная на месте покупателям готовая продукция, расчетные документы за которую представлены этим покупателям, списывается со счета 43«Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи» в порядке ее реализации, в той оценке, в которой она учитывалась на счете 43«Готовая продукция».

Процесс реализации представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции. Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями (заказчиками). Целью отражения хозяйственных операций по реализации на счетах бухгалтерского учета является выявление финансового результата от реализации продукции (работ, услуг) Расчет финансового

производится ежемесячно на основании документов, подтверждающих реализацию продукции (работ, услуг).

Для учета реализации используется счет 90 «Продажи». На счете 90 «Продажи» как по дебету, так и по кредиту отражается один и тот же объем реализации продукции (работ, услуг), но в разных оценках – по кредиту - по ценам реализации (свободным, договорным и т.п.), а по дебету - по полной себестоимости с налогом на добавленную стоимость, акцизом и аналогичными обязательными платежами. Сопоставляя выручку от реализации продукции с суммой, отраженной по дебету счета 90 «Продажи», выявляют результат от реализации продукции (работ, услуг) - прибыль или убыток, который относят на счет 99 «Прибыли и убытки».