

Бухгалтерский учет

Учет затрат на производство и методы калькулирования себестоимости продукции

Цели изучения темы: ознакомиться с учетом затрат на производство и методами калькулирования себестоимости продукции.

Задачи изучения темы:

- рассмотреть понятие производственных затрат и их классификация;
- дать представление о затратах на производство по местам их возникновения, назначению, элементам, статьям калькуляции, видам деятельности;
- рассмотреть учет прямых затрат и косвенных расходов на производство продукции;
- изучить общепроизводственные и общехозяйственные расходы, порядок их учета и методы распределения.

В результате изучения данной темы Вы будете

знать:

- классификацию затрат на производство по местам их возникновения, назначению, элементам, статьям калькуляции, видам деятельности;
- калькуляцию полной фактической себестоимости изготовленной продукции.

Уметь:

- рассчитывать величину расходов общехозяйственного назначения на единицу товара;
- распределять общехозяйственные расходы пропорционально основному заработку сотрудников.

Владеть: техникой учета расходов предприятия.

Учебные вопросы темы:

1. Понятие производственных затрат и их классификация.
2. Систематизация затрат на производство по местам их возникновения,

назначению, элементам, статьям калькуляции, видам деятельности.

3. Учет прямых затрат на производство продукции. Учет косвенных расходов.

4. Общепроизводственные расходы, порядок их учета и методы распределения.

5. Общехозяйственные расходы, их состав, порядок учета и методы распределения.

Введение

Процесс производства – основополагающий в хозяйственной деятельности организации. По его характеру обычно определяются виды основной деятельности, содержание товарного знака и знаков обслуживания, название организации. Кроме того, уставный капитал формируется под условия, дающие возможность осуществлять процесс производства. Под влиянием этого процесса постоянно находится финансовый результат от хозяйственной деятельности организации – прибыль или убытки. Поэтому любой предприниматель старается умело управлять процессом производства, т.е. затратами, объемом выпуска продукции, ее конкурентоспособностью, качеством и т.п.

Большая роль при этом отводится бухгалтерскому учету, который сплошь, непрерывно, взаимосвязанно отражает любые хозяйственные операции, подтвержденные документами, обеспечивая достоверность, своевременность и суммарную точность информации.

Вопрос 1. Понятие производственных затрат и их классификация

Производственные затраты – это материализованные затраты, они включаются в себестоимость продукции.

В их состав входят: прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, общепроизводственные затраты.

В процессе своей деятельности любая коммерческая организация несет определенные издержки производства.

Издержки производства – это затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу. Понятие издержки в основном используется в экономической теории, в практике для характеристики всех издержек производства за определенный период используется термин «затраты».

Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Отличительной особенностью затрат являются следующие:

- затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения их соизмерения;
- понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами.

Затраты формируют себестоимость. Себестоимость продукции (работ, услуг) – совокупность всех затрат, непосредственно связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг). Для управления себестоимостью необходимо заниматься планированием и нормированием затрат, выполнять анализ состава элементов затрат и контролировать изменение величины каждого элемента.

От понятия «затраты» следует отличать понятие «расходы», которое раскрыто в ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Расходами организации согласно ПБУ 10/99 признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества. Расходами считаются только те затраты, которые участвуют в формировании прибыли определенного периода, а оставшаяся часть затрат капитализируется в активах организации в виде готовой продукции и незавершенного производства.

Следовательно, расходы – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию.

С понятием затрат связаны понятия:

- объект учета затрат – производственный процесс (функция), организационное подразделение, заказ или другая рабочая единица, для которой требуется организовать учет затрат;
- места возникновения затрат – структурные единицы организации, являющиеся причиной возникновения затрат и для которых необходимо собрать информацию по затратам.
- Места возникновения затрат можно выделять по следующим принципам:
 - организационному (цех, участок, бригада, отдел); региональному;
 - функциональному (снабжение, производство, сбыт, НИОКР);
 - технологическому.

Носителем затрат может являться либо показатель деятельности, являющийся причинным фактором отнесения затрат на объект такой как именно человеко-часы, машино-часы, использованное компьютерное время, часы полетов, километры пробега, контракты, либо товар, продукт, услуга, в котором могут возникать или поглощаться затраты. Носители затрат классифицируют по признакам: материальной сущности (продукция, работы, услуги); типу производства (основное, вспомогательное); степени готовности продукта; наличия связи с покупателем (№ заказа).

Для организации учета затрат на производство применяется их **классификация** по ряду признаков.

В зависимости от способа включения в себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты непосредственно связаны с производством и изготовлением определенного вида продукции, поэтому по мере их осуществления на основании первичных документов они могут быть прямо включены в себестоимость этой производимой продукции. К прямым затратам относятся сырье и материалы на производство продукции, семена, корма, топливо и энергия на технологические цели, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование от заработной платы производственных рабочих.

Косвенные затраты связаны с производством нескольких видов продукции. К косвенным затратам относятся затраты на обслуживание и ремонт оборудования, затраты на освещение и отопление, заработная плата управленческого персонала, отчисления на социальное страхование от заработной платы управленческого персонала и др.

По отношению к технологическому процессу затраты подразделяются на основные и накладные.

Основные – это затраты, которые непосредственно связаны с технологическим процессом. К ним относятся сырье и материалы на изготовление продукции, топливо и энергия на технологические цели, затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, амортизация производственного оборудования и др.

Накладные – это затраты, связанные с управлением производством и организацией в целом. К ним относятся заработная плата управленческого персонала производственных подразделений и организации, затраты на освещение и отопление производственных и управленческих подразделений, амортизация зданий, сооружений, хозяйственного инвентаря и др.

По отношению к объему производства продукции затраты подразделяются на переменные (условно-переменные) и постоянные (условно-постоянные).

Переменные затраты на единицу продукции нормируются, их величина прямо пропорциональна объему производства. К ним относятся затраты на основные материалы и сырье, семена, корма, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование от заработной платы производственных рабочих и т.п.

Постоянные затраты не зависят от объема производства, их величина, как правило, лимитируется по производственным подразделениям и по организации в целом. К ним относятся затраты на отопление и освещение производственных подразделений и организации, заработная плата управленческого персонала, амортизация основных средств управленческого назначения, арендная плата и др.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты группируются по статьям калькуляции. Под калькуляцией понимается способ группировки затрат и определения себестоимости продукции.

Группировка затрат по статьям калькуляции позволяет формировать производственную и полную себестоимость производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг. Перечень статей калькуляции и их состав определяются организациями самостоятельно с учетом отраслевых методических рекомендаций по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости, особенностей выпускаемой продукции, характера и структуры производства.

По экономическому содержанию затраты подразделяются на экономические элементы и статьи калькуляции.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» устанавливает единый для всех коммерческих организаций состав экономических элементов:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие расходы.

Особенность данной группировки состоит в том, что все вышеперечисленные затраты включаются в себестоимость в том отчетном периоде, к которому относятся. Данная группировка затрат применяется для отражения их величины в финансовой отчетности организации.

Существует типовая группировка затрат по статьям калькуляции для производственных организаций:

Статья 1. Сырье и материалы.

Статья 2. Возвратные отходы (вычитаются).

Статья 3. Покупные изделия и полуфабрикаты, услуги со стороны.

Статья 4. Топливо и энергия на технологические цели.

Статья 5. Заработная плата производственных рабочих.

Статья 6. Отчисления на социальные нужды.

Статья 7. Расходы на подготовку и освоение производства.

Статья 8. Общепроизводственные расходы.

Статья 9. Общехозяйственные расходы.

Статья 10. Потери от брака.

Статья 11. Прочие производственные расходы.

Статья 12. Коммерческие расходы на реализацию.

Производственную себестоимость продукции формируют статьи 1–11, а полная себестоимость реализованной продукции формируется по статьям 1–12.

В соответствии с планом счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий можно определить не только полную себестоимость, но и рассчитать неполную (сокращенную) себестоимость по прямым (переменным) затратам.

В соответствии с традиционным вариантом учета путем калькуляции в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы») с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые (дебет счетов 20, 23) и косвенные (дебет счетов 25, 26).

В конце отчетного периода затраты, собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию в дебет счетов 20 или 23 по принадлежности с их одновременным распределением между объектами калькуляции (носителями затрат). На основе полученных данных формируется (калькулируется) полная фактическая себестоимость изготовленной продукции.

Таблица 1. Общая схема учета по полной стоимости

/п	Хозяйственные операции	Дебет	Кредит
.	Прямые затраты (материалы, оплата труда, амортизация и др.	20	10,70,02 и др.
.	Затраты по обслуживанию и управлению (косвенные)	20	25,26
.	Вариант 1. списание затрат на готовую продукцию по фактической себестоимости	43	20
.	Вариант 2. списание затрат на готовую продукцию по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
.	Одновременно списывается фактическая себестоимость выпущенной продукции	40	20
.	Списываются отклонения от нормативной (плановой себестоимости) (перерасход – положительной, экономия сторнировочной записью)	90	40

Если предприятие определяет неполную (сокращенную) себестоимость, то общая схема учета будет иметь следующий вид:

Таблица 2. Общая схема учета по сокращенной себестоимости

/п	Хозяйственные операции	Дебет	Кредит
1.	Прямые переменные затраты (материалы, оплата труда, амортизация и др.)	20	10,70,02 и др.

2.	Косвенные переменные затраты (производственные накладные затраты)	20	25
3.	Условно-постоянные затраты в части общих управленческих и хозяйственных затрат	26	02,10, 68,69,70 и др.
4.	Сбытовые затраты	44	02,10, 68,69,70 и др.
5.	Вариант 1. Списываются затраты на готовую продукцию по фактической (сокращенной) себестоимости	43	20
6.	Списываются периодические условно-постоянные затраты (затраты за отчетный календарный период)	90	26,44
7.	Вариант 2. Списываются затраты на готовую продукцию по нормативной «сокращенной» себестоимости	43	40
8.	Одновременно отражается фактическая «сокращенная» себестоимость	40	20
9.	Списываются отклонения от нормативной (плановой себестоимости) (перерасход – положительной, экономия – сторнировочной записью)	90	40

Группировка затрат по элементам и статьям калькуляции осуществляется на основании первичных документов.

Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве ведется по единым с другими отраслями народного хозяйства принципам, однако имеет свои специфические особенности: сезонный характер, зависимость от природных факторов, специализация и т.д. Если производство специализировано на одном виде продукции, то учет затрат целесообразно вести в целом для хозяйства. В случае нескольких направлений деятельности, где есть отдельные виды товарной продукции, следует вести детализированный учет по центрам затрат по каждому объекту учета и отдельному виду продукции.

Вопрос 2. Систематизация затрат на производство по местам их возникновения, назначению, элементам, статьям калькуляции, видам деятельности

В соответствии с задачами и в целях выполнения управленческих и контрольных функций учет затрат на производство осуществляется в нескольких разрезах.

1. По месту возникновения затрат:
 - по центрам ответственности (производствам, цехам, участкам и т.д.);
 - по характеру производства (основное, вспомогательное).

Для контроля за составом затрат и местом их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели (где, куда, на что) эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению к технологическому процессу. В разрезе такого признака затраты группируются по видам производств.

Основное производство – то, в котором осуществляется непосредственно процесс производства продукции, выполняются работы, оказываются услуги, предназначенные для реализации.

Под вспомогательными производствами понимают производства, которые не связаны непосредственно с производством основной продукции, а обслуживают его своей продукцией, работами и услугами. Например, компрессорная, парокотельная обеспечивают все службы различными видами энергии, паром, водой, другие вспомогательные производства – инструментами, запасными частями для ремонта оборудования или производят ремонт, или оказывают транспортные услуги и др.

2. По экономическим элементам (элементам, статьям затрат):

– элементные – содержат в своем составе один вид расхода (заработная плата всех работающих, стоимость израсходованных материальных ценностей, начисленная амортизация по объектам основных средств, нематериальным активам). Такая детализация дает возможность планировать процесс заготовления ценностей,

анализировать штатное расписание, корректировать тарифные ставки и оклады и т.д. Их объем в денежном выражении находит отражение в финансовой отчетности

– комплексные – состоят из группы элементных расходов (общепроизводственные, общехозяйственные, расходы будущих периодов и др.). Контроль и анализ за их объемом и содержанием возможен благодаря сметам и нормативам, разрабатываемым в бизнес-плане.

3. По способу включения в себестоимость продукции, работ, услуг:

Прямые затраты – те, что на основе первичных документов можно отнести на затраты определенного вида продукции, работ, услуг (материалы, заработная плата рабочих и др.).

Косвенные затраты одновременно относятся ко всем видам работ, услуг, продукции (освещение, отопление, работа машин и оборудования и пр.). Их включают в затраты отдельных видов продукции, работ, услуг после определения общей суммы по окончании месяца путем распределения пропорционально условиям, предусмотренным учетной политикой.

Такой учет затрат позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по видам продукции. В составе себестоимости продукции прямые затраты, как правило, подразделяются по элементам, а косвенные образуют комплексные статьи затрат.

4. По отношению к технологическому процессу:

– основные;

– накладные (обслуживание производства, управление организацией).

В их составе отдельно, по типовым статьям, учитывают расходы на управление цехами (общепроизводственные расходы) и на управление организацией в целом (общехозяйственные расходы).

5. По связи с технико-экономическими факторами, и главным образом с объемом производства:

– условно-переменные затраты нормируются на единицу продукции: их размер увеличивается или уменьшается в относительно пропорциональном соответствии с изменением объема выпуска продукции, например, затраты на основные материалы, заработная плата производственных рабочих и др.

– к условно-постоянным относятся затраты, абсолютная величина которых лимитируется по подразделению или организации в целом и не находится в прямой зависимости от объема выполнения производственной программы, в частности, расходы на освещение и отопление помещений или заработная плата управленческого персонала.

б. Для планирования и учета расходы, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг, группируют по статьям калькуляции. Это позволяет формировать производственную и полную себестоимость производимой продукции и рассчитать продажную цену продукции.

Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, так как учитывают характер и структуру производства, создавая базу для определения цены изготавливаемой продукции и экономического анализа процесса производства и реализации.

Следует отметить, что для правильного ежемесячного исчисления себестоимости большое значение имеет разделение затрат на текущие (относящиеся к данному месяцу) и единовременные (относящиеся к ряду последующих месяцев). Например, начисление оплаты за неисключительное право пользования программным продуктом, полученное на срок полгода вперед, будет являться единовременным расходом, который ежемесячно списывается на затраты текущего периода равными частями в размере $1/6$ начисленной суммы. В то же время ежемесячное начисление роялти (лицензионных платежей) за текущий месяц будет являться текущими затратами, относящимися к данному отчетному периоду.

Для обеспечения учета всех затрат в рамках представленной классификации, распределения их между хозяйственными процессами, производствами, видами продукции создана система счетов бухгалтерского учета. Каждая организация, исходя из специфики своей хозяйственной деятельности, должна выбрать ту или иную совокупность счетов для учета затрат.

Затем, исходя из приведенной выше классификации затрат, в рабочем плане счетов бухгалтерского учета необходимо закрепить основные элементы учета затрат в учетной политике организации, т.е. определить основные счета, используемые для определения себестоимости продукции, виды производств, виды деятельности, виды калькуляций, которые формируются по данным определенных бухгалтерских счетов.

Вопрос 3. Учет прямых затрат на производство продукции. Учет косвенных расходов

В зависимости от способа включения в себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты непосредственно связаны с производством и изготовлением определенного вида продукции, поэтому по мере их осуществления на основании первичных документов они могут быть прямо включены в себестоимость этой производимой продукции. К прямым затратам относятся сырье и материалы на производство продукции, семена, корма, топливо и энергия на технологические цели, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование от заработной платы производственных рабочих.

Прямые затраты на производство отражаются преимущественно на счете 20 «Основное производство» (Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н). По дебету этого счета собираются прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ или оказанием услуг с кредита следующих счетов:

02 «Амортизация основных средств»;

- 10 «Материалы»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Аналитический учет на счете 20 ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции, что позволяет на данном счете исчислять себестоимость каждого конкретного вида изделия.

Прямые расходы на производство продукции могут также учитываться на счете 23 «Вспомогательные производства» и потом относиться в дебет счета 20.

Косвенные затраты связаны с производством нескольких видов продукции. К косвенным затратам относятся затраты на обслуживание и ремонт оборудования, затраты на освещение и отопление, заработная плата управленческого персонала, отчисления на социальное страхование от заработной платы управленческого персонала и др.

Косвенные расходы, которые связаны с управлением и обслуживанием производства, учитываются на следующих счетах:

- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы».

Бухгалтерские записи по дебету указанных счетов могут производиться с кредита тех же счетов учета, что применялись при учете затрат основного производства. Однако, учитывая сущность косвенных расходов, непосредственно отнести их величину на себестоимость того или иного изделия не предполагается возможным. Такие расходы нужно распределять с учетом той или иной обоснованной базы распределения. Ее выбор зависит от специфики каждой конкретной организации, ее отраслевой принадлежности, вида производства и прочих факторов. Выбор этот должен быть закреплен в Учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

Вопрос 4. Общепроизводственные расходы, порядок их учета и методы распределения.

Общепроизводственные расходы – это расходы по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации.

Учет общепроизводственных расходов ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» (Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н).

Общепроизводственные затраты собираются по дебету счета 25 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Наиболее типичный пример общепроизводственных затрат – расходы цеха, в котором производится несколько видов продукции.

Приведем по общепроизводственным расходам наиболее типичные проводки:

Операция	Дебет счета	Кредит счета
Начислена амортизация общепроизводственного оборудования	25	02 «Амортизация основных средств»
Списаны материалы на общепроизводственные цели	25	10 «Материалы»

Начислена заработная плата работникам общепроизводственного характера	25	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Начислены страховые взносы на заработную плату работников общепроизводственного характера.	25	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Отражены расходы по страхованию общепроизводственного имущества	25	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Предъявлены сторонние услуги общепроизводственного характера	25	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Общепроизводственные расходы включают в себя такие затраты, которые нельзя отнести на себестоимость конкретной продукции. Например, к общепроизводственным расходам относят:

- зарплату и отчисления с нее сотрудников, обслуживающих производства: мастеров и начальников цехов, рабочих-ремонтников технологического оборудования, др.;
- амортизацию основных средств и нематериальных активов, используемых в производстве;
- платежи за арендуемые для производства продукции помещения, машины, оборудование;
- охрану и уборку производственных помещений;
- затраты, необходимые для эксплуатации оборудования, задействованного в производстве: газ, топливо, электроэнергия и т. д.

Вопрос 5. Общехозяйственные расходы, их состав, порядок учета и методы распределения

Общехозяйственные расходы (ОХР) – затраты, не связанные непосредственно с производством продукции или другой основной деятельностью. Однако они необходимы для нормального функционирования любой организации. Это косвенные расходы, которые могут распределяться между производствами, видами продукции и списываются с учетом выбранного организацией способа.

Общехозяйственные расходы включают в себя затраты по следующим пунктам:

- служебные командировки и разъезды персонала компании;
- расходы на типографию, почту и телеграфию;
- социальные отчисления и заработная плата для сотрудников компании, которые занимаются администрированием и управлением;
- ремонт основных общехозяйственных средств, амортизационные отчисления; техника безопасности и охрана труда на предприятии;
- выплаты сотрудникам, покидающим предприятие из-за его сокращения или реорганизации;
- оплата отпуска перед началом трудовой деятельности молодым специалистам, которые окончили высшие и средние специальные учебные заведения;
- налоги и сборы;
- услуги информационного, консультационного и аудиторского характера; непроизводительные расходы.

Типовая номенклатура общехозяйственных расходов включает в себя:

- расходы на заработную плату;
- нужды социального характера; финансовые расходы;
- амортизацию основных средств; услуги производств вспомогательного типа;
- сборы, налоги (различные типы платежей); затраты непроизводительного назначения;
- иные расходы.

Предприятие может учитывать отдельные виды управленческих расходов по местам их возникновения. В составе данных расходов может быть себестоимость объекта калькулирования прямым методом. Здесь речь идет о затратах на оплату труда управленцев цехов, затратах на вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства, амортизацию ключевых средств.

По технико-экономическим факторам общехозяйственные расходы бывают условно-постоянными и условно-переменными.

По своей сути общехозяйственные расходы являются условно-постоянными. Общехозяйственные расходы по календарным периодам бывают единовременными и постоянными.

Учет ведут на активном счете 26 «Общехозяйственные расходы» 3 раздела плана бухгалтерских счетов, утвержденном в соответствии с приказом Минфина РФ.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для того, чтобы собирать и систематизировать информацию по затратам, не связанным напрямую с производственным процессом.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» не имеет сальдо, он не отражен в балансе фирмы. Общее количество расходов, сумму, собранную на счете «Общехозяйственные расходы», переносят в дебет счета 20 «Основное производство». При выполнении определенных работ и оказании услуг не для реализации, сумма общехозяйственных расходов по 26 счету поступает в дебет счета 23 «Вспомогательные производства».

Организации, не занимающиеся производством (исключение составляют торговые компании), имеют право фиксировать общехозяйственные расходы (бухгалтерский учет ведется в этих целях) в соответствии со своим основным видом деятельности на счете 26. Когда оканчивается период, затраты, принятые к учету на счете 26 «Общехозяйственные расходы», переносят на счет № 90.

Учет общехозяйственных расходов на предприятии ведется по двум направлениям:

1. Аналитический

Необходимо учитывать общехозяйственные расходы, чтобы рассчитывать адекватную себестоимость выпущенной продукции, проделанной работы или услуг, которые были оказаны. Существует система аналитического учета, в которой предприятия учитывают статьи общехозяйственных расходов.

Метод ведения аналитического учета утверждают, как и общехозяйственные расходы, в учетной политике предприятия. Бухгалтерские программы подразумевают ведение аналитики по счету 26 «Общехозяйственные расходы» в разрезе подразделений и статей затрат. В соответствии со статьями к счету 26 могут быть открыты соответствующие субсчета.

Подразделения затрат – это объект, по отношению к которому были осуществлены данные затраты. Статьи расходов являются расшифровкой разделов расходов.

Аналитический учет могут вести по таким разделам, как:

Управленческие общехозяйственные расходы – статьи затрат следующего типа:

- затраты на поездки сотрудников в командировку;

- финансовые средства для выплаты заработной платы управленцам;
- отчисление страховых взносов; представительские расходы.

Хозяйственные затраты, которые содержат следующие статьи

- выплата зарплаты общехозяйственному персоналу;
- амортизация; отчисление страховых взносов;
- расходы на охрану труда;
- кадровые расходы (на подготовку и переподготовку сотрудников

предприятия).

Другие статьи общехозяйственных расходов, а именно:

- канцелярские принадлежности;
- расходы на отправку почты;
- канализация, электро- и водоснабжение.

Для каждого предприятия расходы индивидуальны и формируются с учетом его направления и особенностей.

2. Синтетический

Синтетический учет – учет, который ведут на счетах первого порядка. Синтетический учет содержит в себе сведения о хозяйственных средствах компании, источниках их появления в финансовом эквиваленте. Ведут синтетический учет расходов общехозяйственного назначения с помощью собирательно-распределительного счета 26.

Существует для каждой категории «общехозяйственные расходы» проводка определенного типа.

Хозяйственные операции по счету 26 «Общехозяйственные расходы» отражены в: дебете счета 26 Кредита счетов 02, 05, где начисляют сумму износа, исчисленную для объектов основных средств/нематериальных активов.

Данные объекты используют в общехозяйственных нуждах в соответствии с ведомостью начисления амортизации; дебете счета 26 Кредита счета 69 – взносы страхования на зарплату непроизводственным сотрудникам начисляют по расчетной ведомости; дебете счета 26 Кредита счета 70 – зарплата управленческому персоналу начисляется по расчетной ведомости; дебете счета 26 Кредита счета 71 – командировочные затраты списывают, опираясь на авансовые расчеты; дебете 26 счета Кредита счетов 20, 23, 29 – производственные затраты распределяют общехозяйственные расходы по счетам их учета. Благодаря последовательному аналитическому и синтетическому учету вы правильно распределите расходы, которые необходимы для изготовления каждой номенклатурной категории продукции предприятия.

Распределение общехозяйственных расходов

Этап 1. Косвенные затраты распределяют между центрами ответственности: обслуживающими и производственными отделами предприятия.

Этап 2. Косвенные затраты обслуживающих отделов компании перераспределяются на производственные.

Этап 3. Цеховые ставки распределения косвенных затрат рассчитываются для каждого отдела производства в компании.

Базу распределения косвенных расходов выбирает непосредственно предприятие на свое усмотрение. При этом учитываются индивидуальные и специфические особенности работы компании.

База распределения общехозяйственных расходов прописывается в учетной политике фирмы. На протяжении всего финансового года ее не меняют.

Самые распространенные способы распределения общехозяйственных расходов (косвенных затрат) основаны на учете: основной заработной платы; нормо-часов, которые отработали основные производственные рабочие; количества времени, в течение которого работали станки.

Если деятельность МВЗ (места возникновения затрат) трудоемкая (в ней присутствует достаточный процент ручного труда), то распределение общехозяйственных расходов этого МВЗ ведется по видам продукции компании.

В качестве основы в данном случае выступают показатели, связанные с потреблением ресурсов труда.

Распределение не прямых производственных расходов может вестись в соответствии с фактическими трудовыми расходами; плановыми, или нормативными, трудовыми расходами; количеством работников, участвующих в каких-либо технологических процессах.

Деятельность МВЗ бывает капиталоемкой. В этом случае на производстве существуют автоматизированные линии. Тогда общехозяйственные расходы этого МВЗ распределяются в соответствии с видами продукции, которую производит компания.

Основой здесь являются показатели, связанные с использованием ключевых средств.

Распределяться производственные расходы могут по:

- количеству времени, в течение которого работает оборудование (по плану);
- количеству времени, в течение которого работает оборудование (по факту);
- амортизационным отчислениям по линейкам продукции;
- остаточной стоимости основных средств, участвующих в каком-либо из технологических процессов;
- объему произведенных компанией товаров (применимо, по большей части, к компаниям, имеющим простой производственный тип);
- стандартным прямо добавленным затратам (оплате труда операторов, рабочего персонала, который обслуживает оборудование, энергии и другим показателям);
- стандартной общей сумме переменных расходов (к предыдущей базе добавляют стоимость использованных переменных материалов).

Деятельность МВЗ также может быть материалоемкой. То есть затраты, добавленные к стоимости продукции в этом месте их возникновения, по большей части связаны с покупкой материалов и сырья. Распределять расходы могут в соответствии с: фактическими показателями прямых расходов на материалы и сырье; плановыми (нормативными) показателями прямых расходов на покупку материала и сырья.

Бывает, что сложно точно определить направленность компании предприятия и оценить, какой она является:

материалоемкой, капиталоемкой или трудоемкой.

В подобных ситуациях базы распределения расходов могут быть комбинированными.

Рассчитываются они по двум и более видам ресурсов:

- полные прямые финансовые расходы (текущие расходы вместе с амортизацией), если используемые материалы, сырье и основные средства имеют большой удельный вес;
- добавленная стоимость (амортизация вместе с прямыми затратами труда), если трудовые ресурсы и капитал (основные средства) имеют большой удельный вес;
- затраты труда вместе с текущими материальными затратами, если материалы, сырье и ручной труд имеют большой удельный вес;
- полные прямые затраты, если в приоритете нет никакого ресурса.

Этап 4. Распределение накладных расходов на изделие (заказ)

После того, как определены цеховые ставки не прямых расходов с учетом времени, которое тратят на производственный процесс для выпуска единицы товара, начинают рассчитывать величину не прямых расходов, приходящихся на единицу продукции.

Существует три способа расчета общехозяйственных расходов:

Способ 1. Расчет пропорционально основной заработной плате.

На практике чаще всего пользуются способом распределения затрат условно-постоянного типа пропорционально основной оплате труда рабочих, занятых на производстве (обычно данный способ применяют трудоемкие и наукоемкие промышленные отрасли).

Основная заработная плата состоит из:

- оплаты за часы, отработанные на предприятии, то есть проведенную работу по факту (за основу берут сдельные расценки, тарифные ставки и должностные оклады);
- надбавок и доплат за высокий уровень мастерства, хорошие показатели работы, труд в ночные и сверхурочные часы, деятельность по совмещению, а также деятельность на вредном производстве, в плохих условиях и т.п.;
- премий сотрудникам за показатели в работе (речь также идет о премиях за экономный расход определенных энергетических ресурсов и материалов); за основу берут системы премирования в соответствии с коллективным договором.

Распределяя общехозяйственные расходы пропорционально основному заработку сотрудников, занятых на производстве, ответственные лица суммируют условно-постоянные затраты (общехозяйственные расходы) компании за конкретный промежуток времени (прошлый год, полгода, квартальный период), вычисляют их коэффициент к фонду оплаты труда персонала за тот же временной промежуток.

Если в планируемом отрезке времени возможно внесение видимых изменений в состав общехозяйственных расходов, требуется корректировать расчет и учесть, как влияют действующие факторы.

Формула расчета:

$$K = \text{ОХР}_{\text{период}} / \text{ФОТ}_{\text{р.период}},$$

К здесь является коэффициентом отнесения условно-постоянных затрат на себестоимость единицы товара;

ОХР_{период} – сумма общехозяйственных расходов компании за отдельно взятый промежуток времени;

ФОТ_{р.период} – фонд оплаты труда рабочих за тот же промежуток времени.

Далее производится расчет величины расходов общехозяйственного назначения на единицу товара.

Для этого полученный коэффициент умножают на размер основного заработка сотрудников, занятых на производстве, в себестоимости единицы товара.

ОХР_{ед} = Зосн.ед x К, ОХР_{ед} – это размер общехозяйственных расходов, которые включают в себестоимость единицы товара;

Зосн.ед является суммой основного заработка сотрудников, занятых на производстве, в себестоимости единицы товара.

Способ 2. Расчет пропорционально стоимости материальных ресурсов. В компаниях, где уровень материальных затрат достаточно высок и занимает большое место в себестоимости выпущенных товаров, пользуются способом

отнесения условно-постоянных расходов на единицу товара пропорционально цене на материальные ресурсы.

Формула для расчета:

$$K = \text{ОХР}_{\text{период}} / \text{МЗ}_{\text{период}}, \text{ ОХР}_{\text{ед}} = \text{МЗ}_{\text{ед}} \times K,$$

МЗ период является объемом расходов на материальные ресурсы в затратах компании на выпуск товаров за отдельно взятый промежуток времени (прошедший год, полгода, квартал);

МЗед является суммой материальных затрат на единицу товара.

Способ 3. Расчет пропорционально выручке от реализации продукции (работ, услуг).

Многие компании пользуются выручкой от продажи продукции (это могут быть услуги или работы) как базой распределения общехозяйственных расходов.

Если вы распределяете общехозяйственные расходы пропорционально выручке, требуется, прежде всего, определение средней величины общехозяйственных затрат в компании за отдельно взятый промежуток времени (прошедший год, полгода, квартал).

С этой целью суммируют общехозяйственные расходы по компании в обозначенный период, а затем полученную сумму делят на количество месяцев в анализируемом временном промежутке.

Если планируемый период должен ознаменоваться значительными изменениями, которые будут внесены в состав общехозяйственных расходов, полученную среднюю величину корректируют.

После этого, учитывая планируемый выпуск товаров, услуг, работ и прогнозную динамику тарифов, рассчитывают плановую выручку по каждой компании в разрезе видов деятельности и определяют удельный коэффициент (вес) выручки по каждому из видов деятельности в общей сумме.

Плановую величину общехозяйственных расходов по каждому из видов деятельности компании определяют, умножая полученный коэффициент на средний размер общехозяйственных затрат.

Полученные величины делят на плановое производство товаров по каждому из видов деятельности, и благодаря этому определяют размер общехозяйственных расходов, которые приходятся на единицу продукции.

Вопросы для самопроверки:

1. Имеет ли право организация сама решать, какие статьи включаются в состав производственных расходов?
2. Как группируются в бухгалтерском учете производственные расходы?
3. Какие расходы относятся к прямым производственным затратам?
4. Как отражается оприходование излишков материальных ценностей в бухгалтерском учете?
5. Какая информация на счетах бухгалтерского учета обобщается о производственных затратах (исключая расходы на продажу)?
6. Имеет ли право организация сама решать, какие статьи включаются в состав производственных расходов?
7. Какие расходы относятся к составу косвенных расходов?
8. Как группируются в бухгалтерском учете производственные расходы?

9. Как отражается оприходование излишков материальных ценностей в бухгалтерском учете?
10. Как распределяются общехозяйственные расходы?
11. Какие расходы относятся к общепроизводственным?