

# Глава 38

## Общие положения управленческого учета

### Понятие об управленческом учете

Учет производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции обособлены в составе бухгалтерского *управленческого* (производственного) учета. Данные управленческого учета обеспечивают администрацию информацией, необходимой для управления организацией, планирования и контроля производственной деятельности.

*Основными задачами* управленческого учета являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и реализацию продукции;
- исчисление показателей себестоимости продукции (плановых, нормативных, фактических);
- контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- получение оценочных данных по различным моделям хозяйствования;
- определение финансовых результатов деятельности структурных подразделений.

На основе данных управленческого учета принимаются управленческие решения о внедрении современной техники и технологии, применении новых форм организации труда, выявлении резервов экономии материальных и трудовых ресурсов с целью снижения себестоимости и увеличения рентабельности.

### Направления управленческого учета

В зависимости от выполняемых задач можно выделить три основных направления управленческого учета:

- 1) *Учет затрат на производство и калькуляция себестоимости* продукции (работ, услуг). В рамках данного направления производится системный сбор информации о совершенных затратах на производство, накопленные затраты группируются и распределяются по видам производимой продукции (работ, услуг), после чего калькулируется себестоимость продукции (работ, услуг).
- 2) *Учет финансовых результатов по центрам ответственности*. В рамках данного направления осуществляется управленческий контроль над структур-

ными подразделениями организации, производящими некоторую продукцию (работы, услуги) и несущими затраты.

- 3) *Дифференцированный учет*. В рамках данного направления производится оценка конкретных моделей хозяйствования, прогнозируются показатели будущих периодов для ответа на вопрос, какая из моделей хозяйствования будет лучшей.

### **Внутренний характер управленческого учета**

Данные управленческого учета предназначены для внутренних пользователей: руководителей организации, бухгалтерии, а также плановых, производственных и прочих служб организации. Управленческий учет и финансовый учет взаимно дополняют друг друга: данные управленческого учета о производственных затратах и себестоимости продукции используются в финансовом учете при оценке незавершенного производства, готовой продукции и себестоимости реализации. Порядок учета производственных затрат и калькуляции себестоимости регламентируются отраслевыми инструкциями, но в целом содержание управленческого учета зависит от внутренних решений руководства. Основой для принятия решений является сравнение стоимости получения и информации о фактических затратах материальных, трудовых и финансовых ресурсов с ценностью данной информации для управления.

### **Отличительные особенности управленческого учета**

Управленческий учет характеризуется:

- 1) *отсутствием стандартизации* – способы и формы ведения управленческого учета не ограничены нормативным регулированием; формы представления отчетных данных могут быть любыми; применяемые термины могут использоваться в различных смыслах, удобных для внутренних целей;
- 2) *конфиденциальностью* – информация управленческого учета предназначена исключительно для внутреннего потребления;
- 3) *плановым характером* – управленческий учет призван давать прогнозы по различным аспектам деятельности организации (объему реализации, эксплуатационным расходам, расходам на персонал и пр.);
- 4) *измерением показателей* как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении, например, измерение количества производственных запасов в штуках, погонных метрах, тоннах и т.д. Подобное измерение применяется и в аналитическом учете;
- 5) *актуальностью* предоставленной информации (за счет использования приблизительных оценок, неполного набора данных). Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени – сутки, пятидневку, декаду и пр. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами производства и реализации продукции;
- 6) *гибко определяемой, индивидуальной периодичностью* отчетов;
- 7) *расширенным составом объектов учета* – в качестве объектов учета могут выступать отдельные изделия, виды деятельности, центры ответственности.

## Понятие о затратах на производство

Учет затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг) являются важнейшим направлением управленческого учета. Это связано с тем, что выпуск и реализация продукции, выполнение работ составляют основу функционирования, главный источник дохода организации.

### Экономическая сущность затрат

В бухгалтерском учете под затратами понимается стоимость выбывших денежных и других активов. Например, в процессе производства организация расходует сырье и материалы, оплачивает труд работников, потребляемые природные ресурсы, энергию и пр. Стоимость выбывших активов организации (сырья и материалов, денежных средств на расчетном счете и пр.) равна величине совершенных затрат. Согласно принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности, затратами признается и сумма начисленной задолженности (возникших обязательств). Например, сумма начисленной в отчетном периоде задолженности по оплате труда включается в состав затрат отчетного периода, независимо от момента фактической выплаты денежных средств работникам.

### Затраты на производство как объект управленческого учета

Объектом управленческого учета являются затраты на производство.

*Затраты на производство* в некотором отчетном периоде – совокупные затраты трудовых, природных и материальных ресурсов, связанные с производством всех видов продукции (работ, услуг) организации и их реализацией потребителю. Затраты на производство продукции, на выполнение работ и оказание услуг выражаются в денежном измерении. Согласно данному определению, затраты организации на производство показывают суммарный объем произведенных затрат безотносительно к тому, завершено ли производство отдельных видов продукции (работ), и без учета направления затрат.

Затраты на производство *определенного вида продукции* – затраты трудовых, природных и материальных ресурсов, связанные с производством и реализацией данного вида продукции. При определении затрат на производство конкретного вида продукции (работ) учитывается целевое назначение затрат, а также распределяются некоторые затраты, относящиеся к производству нескольких видов продукции (работ).

### Товарный выпуск, незавершенное производство

Конечным результатом производственного процесса является готовая продукция, которая должна быть закончена обработкой (комплектацией), при этом ее технические и качественные характеристики должны соответствовать условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных

законодательством. В отличие от финансового учета, где отражается наличие и движение всех запасов готовой продукции, в том числе остатка на начало месяца, возврата продукции покупателями и прочих поступлений на склад, объектом бухгалтерского управленческого учета является продукция, выпущенная из производства в отчетном месяце, или «товарный выпуск» продукции, а также незавершенное производство.

*Товарный выпуск* продукции – выпущенная из производства в данном отчетном периоде готовая продукция, произведенная для других потребителей и обслуживающих производств самой организации. В товарный выпуск не включаются произведенные в данном отчетном периоде полуфабрикаты и другие изделия собственного производства, вошедшие в состав незавершенного производства. Товарный выпуск увеличивает запасы готовой продукции организации.

*Незавершенное производство* – это продукция, не прошедшая полного технологического процесса, не укомплектованные изделия, а также изделия, не прошедшие испытания и технической приемки. Стоимость незавершенного производства отражается в бухгалтерском балансе обособленно.

### **Оценка товарного выпуска продукции**

Товарный выпуск продукции оценивается в учете по фактической производственной себестоимости.

*Себестоимость продукции* (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства данной продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и других затрат на производство и реализацию.

*Производственная себестоимость* отличается от полной себестоимости тем, что в ней суммируются только затраты, относящиеся к стадии производства, и не включаются затраты, связанные с реализацией продукции. Калькуляция производственной себестоимости наиболее трудоемка, так как связана с учетом, группировкой и распределением большого количества разнообразных затрат.

*Фактическая производственная себестоимость* продукции определяется по истечении отчетного месяца и представляет достоверную информацию о фактически совершенных затратах на производство данной продукции (работ, услуг) в отчетном периоде.

### **Отнесение производственных затрат на себестоимость**

Совершение затрат на производство (выбытие активов или начисление задолженности) сопровождается выпуском продукции, то есть увеличением актива «готовая продукция», а также движением актива «незавершенное производство». В бухгалтерском учете сумма совершаемых в течение отчетного месяца затрат на производство отражается по кредиту счетов учета выбывших активов или расчетов в дебет специальных счетов учета затрат на производство. В конце отчетного месяца оборот по дебету счетов учета затрат на производство по-

казывает сумму совершенных в отчетном месяце производственных затрат. Начальное сальдо счетов учета затрат на производство показывает стоимость незавершенного производства на начало отчетного месяца.

Калькуляция фактической производственной себестоимости товарного выпуска производится в конце отчетного месяца по данным учета затрат. При этом совершенные организацией затраты на производство относятся либо на себестоимость товарного выпуска продукции, либо на стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода. Эта операция отражается в бухгалтерском учете списанием затрат, включенных в себестоимость товарного выпуска продукции (работ, услуг), с кредита счетов учета затрат на производство в дебет счета 40 «Готовая продукция» и на другие счета. Затраты, включенные в стоимость незавершенного производства на конец отчетного месяца, не списываются со счетов учета затрат на производство и составляют конечное сальдо данных счетов.

### **Возмещение производственных затрат на этапе реализации**

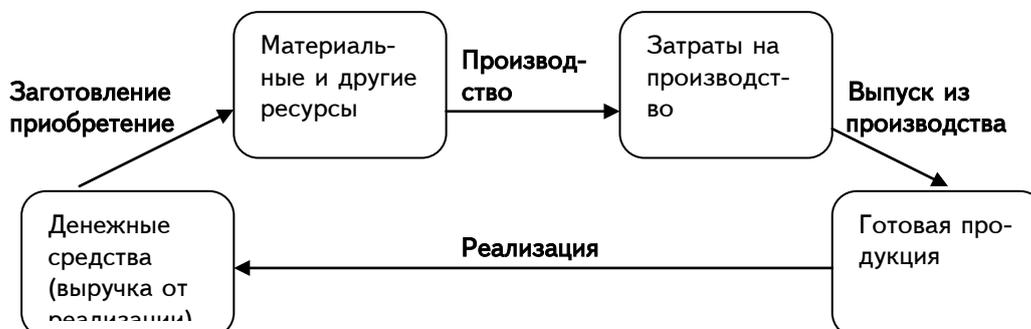
Совершение затрат на производство в общем случае не изменяет величины собственного капитала организации, поэтому процесс производства сам по себе не связан с получением каких-либо финансовых результатов. Финансовые результаты от основной деятельности выявляются на этапе реализации продукции (работ, услуг).

Рассмотрим движение активов организации при операциях реализации продукции. В результате реализации уменьшаются запасы готовой продукции, увеличиваются денежные средства на расчетном счете либо дебиторская задолженность. Таким образом, затраты на производство, отнесенные на себестоимость готовой продукции, возмещаются (покрываются) полученной выручкой от реализации.

Важно отметить, что возмещение производственных затрат, включенных в себестоимость, осуществляется за один цикл реализации продукции. Для сопоставления напомним, что возмещение затрат на капитальные вложения производится посредством амортизации в течение срока полезного использования объектов завершенных вложений. Если продукция была реализована по цене, большей, чем себестоимость, то в результате реализации организация получает прибыль, происходит приращение собственного капитала (чистых активов).

Часть выручки от реализации направляется на финансирование затрат нового производственного цикла: приобретение сырья и материалов, оплату труда персонала и пр. Произведенная в новом производственном цикле продукция реализуется потребителю, и организация в составе выручки снова компенсирует совершенные производственные затраты и получает прибыль и т.д. Так происходит кругооборот средств в производственном цикле, и организация последовательно наращивает прибыль и собственный капитал. Если выручка от реализации обеспечивает достаточную прибыль, данный кругооборот может быть бесконечен.

**Пример.** Кругооборот активов организации в хозяйственном цикле



## Непроизводственные затраты

Охарактеризуем, какие виды затрат несет организация помимо затрат на производство (и реализацию) продукции. Затраты организации, не относящиеся к затратам на производство, можно подразделить на две группы:

- непроизводственные затраты, не уменьшающие собственный капитал;
- непроизводственные затраты, уменьшающие собственный капитал.

### Непроизводственные затраты, не уменьшающие собственный капитал

К непроизводственным затратам организации, не приводящим к уменьшению собственного капитала, относится выбытие денежных и других активов либо начисление задолженности:

- 1) в порядке совершения инвестиций в основные средства, нематериальные и другие внеоборотные активы (земельные участки, участки недр и лесов);
- 2) в порядке совершения финансовых вложений;
- 3) при совершении затрат на приобретение материально-производственных ценностей и других ценностей, в том числе уплата авансов и предоплаты;
- 4) в порядке погашения основной суммы кредитов, займов;
- 5) в порядке использования средств целевого финансирования и поступлений.

Совершение указанных затрат (выбытие активов либо начисление задолженности) сопровождается увеличением активов, но не готовой продукции (п. 1, 2, 3, 5) либо уменьшением обязательств (п. 4, 5) на эквивалентную величину. Поэтому совершение данных затрат отражается в учете по кредиту счетов учета выбывших активов либо расчетов *в корреспонденции с дебетом счетов:*

- учета поступивших активов – 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 10 «Материалы», 12 «МБП», 41 «Товары» и пр. В случае совершения затрат инвестиционного характера их предварительно накапливают на дебете счета 08 «Капитальные вложения», а затем списывают в дебет счетов учета поступивших активов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»;

Произведены затраты денежных средств на приобретение материалов			
		Д-т	К-т
04.04	«Материалы» «Расчетный счет»	2300	2300

- учета авансов выданных и предоплаты – 61 «Расчеты по авансам выданным», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- учета средств целевого финансирования и поступлений – 96 «Целевые финансирование и поступления»;
- учета обязательств – 90 «Краткосрочные кредиты банков», 92 «Долгосрочные кредиты банков», 94 «Краткосрочные займы», 95 «Долгосрочные займы».

Произведены затраты денежных средств на погашение долгосрочного займа			
		Д-т	К-т
11.02	«Долгосрочные займы» «Расчетный счет»	15000	15000

#### Непроизводственные затраты, уменьшающие собственный капитал

К непроизводственным затратам организации, приводящим к уменьшению собственного капитала, относится выбытие денежных и других активов, а также начисление задолженности:

- 1) в уплату налога на прибыль и штрафных санкций в бюджеты разных уровней;
- 2) на выплаты дивидендов акционерам и участникам хозяйственных обществ и товариществ в порядке распределения прибыли;
- 3) на осуществление выплат социального характера работникам организации;
- 4) при наличии убытков от реализации и прочего выбытия основных средств и других активов (в том числе затраты, связанные с выбытием основных средств и прочих активов);
- 5) в порядке совершения внереализационных расходов;
- 6) в порядке совершения других затрат, относящихся на уменьшение добавочного капитала, резервного капитала, на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении организации после налогообложения (нераспределенной прибыли).

При совершении указанных затрат выбытие денежных и других активов (начисление задолженности) сопровождается эквивалентным уменьшением собственного капитала организации. Поэтому сумма совершенных затрат отражается в бухгалтерском учете по кредиту счетов учета выбывших активов или расчетов *в корреспонденции с дебетом счетов*:

- учета финансовых результатов 80 «Прибыли и убытки» (п. 4, 5);
- 81 «Использование прибыли» (п. 1);
- собственных источников средств – 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Резервный капитал», 87 «Добавочный капитал» и пр. (п. 2, 3, 6, п. 4 – в случае безвозмездной передачи активов).

Совершены затраты денежных средств на оплату присужденных штрафов			
		Д-т	К-т
23.04	«Прибыли и убытки» «Расчетный счет»	350	350

## **Состав затрат на производство, включаемых в себестоимость**

На разных уровнях производства и управления организация несет большое количество разнообразных затрат, причем некоторые затраты связаны с производственной деятельностью опосредованным образом. Вопрос отнесения тех или иных затрат к затратам на производство, включаемым в себестоимость продукции (работ, услуг), представляет большую важность и решается в законодательном порядке.

Общие принципы формирования состава производственных затрат, включаемых в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг), устанавливаются в «Положении о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли».

### **Виды затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)**

В состав себестоимости продукции включаются:

- затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая материальные затраты и расходы на оплату труда работников, занятых производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции, сопровождению и гарантийному надзору продукции и устранению недостатков, выявленных в процессе ее эксплуатации;
- затраты, связанные с использованием природного сырья, в части затрат на рекультивацию земель, платы за древесину, отпускаемую на корню, а также платы за пользование водными объектами;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции;
- затраты, связанные с изобретательством и рационализаторством;
- затраты на обслуживание производственного процесса;
- затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
- текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного значения;
- затраты, связанные с управлением производством;
- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
- предусмотренные законодательством затраты, связанные с набором рабочей силы;
- затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно сверх сумм, определенных исходя из действующих тарифов на соответствующие виды транспорта;

- дополнительные затраты, связанные с осуществлением работ вахтовым методом;
- выплаты, предусмотренные законодательством за не проработанное на производстве (неявочное) время;
- отчисления (страховые взносы) в Пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования и фонд занятости населения;
- платежи (страховые взносы) по добровольному страхованию в пределах 1% от объема реализуемой продукции;
- затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков;
- затраты на оплату процентов по бюджетным ссудам, кроме ссуд, выданных на инвестиции и конверсионные мероприятия;
- затраты, связанные со сбытом продукции (коммерческие расходы);
- затраты, связанные с содержанием помещений, предоставляемых бесплатно организациям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы;
- амортизация нематериальных активов, используемых в процессе осуществления уставной деятельности;
- плата за аренду отдельных объектов производственных основных средств (или их частей), а также лизинговые платежи по операциям финансового лизинга;
- начисления на заработную плату и гонорар творческих работников, перечисляемые творческим союзом в их фонды в соответствии с установленным законодательством порядком;
- платежи (страховые взносы) по обязательным видам страхования, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;
- налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;
- затраты на проведение сертификации продукции и услуг в области пожарной безопасности;
- плата за провоз тяжеловесных грузов при проезде по автомобильным дорогам общего пользования;
- другие виды затрат, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с установленным законодательством порядком.

В фактической себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также:

- потери от брака;
- затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- недостачи материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц;
- затраты по возмещению вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с исполнением ими трудовых обязанностей, при осуществлении выплат по возмещению указанного вреда в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- выплата работникам, высвобождаемым из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов.

### **Экономические элементы затрат на производство**

Любые затраты организации на производство по своему экономическому содержанию можно представить как первичные и комплексные.

*Первичные затраты* невозможно разделить на составные части затрат живого и овеществленного труда.

*Комплексные затраты* состоят из нескольких первичных элементов затрат. Например, затраты в сумме стоимости покупной электроэнергии нельзя разделять на составные части затрат живого и овеществленного труда. Однако сумма затрат на трансформацию и передачу покупной энергии до мест ее потребления складывается из стоимости оборудования, оплаты труда, амортизации оборудования и других расходов.

Первичный, однородный вид затрат на производство, который на уровне организации невозможно разделить на составные части, называется *экономическим элементом затрат*. Элементы затрат отражают экономическое содержание затрат.

Для организаций всех форм собственности и организационно-правовых форм установлена единая номенклатура экономических элементов затрат на производство. Данная номенклатура включает:

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

Любой вид затрат на производство можно представить в виде суммы затрат по установленным элементам. Например, затраты на ремонт основных средств складываются из материальных затрат, затрат на оплату труда ремонтных рабочих, отчислений на социальные нужды от сумм оплаты труда ремонтных рабочих. Таким образом, все фактически произведенные организацией затраты на производство можно сгруппировать как сумму затрат по основным экономическим элементам. Такое подразделение затрат в бухгалтерском учете по отношению к организации в целом позволяет планировать и контролировать объемы закупок материальных ресурсов, размеры фонда оплаты труда и т.д.

### **Экономический элемент «Материальные затраты»**

Материальные затраты имеют наибольший удельный вес по сравнению с другими элементами затрат на производство.

По элементу «Материальные затраты» отражается стоимость:

- приобретаемых со стороны *сырья и материалов*, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым элементом при изготовлении продукции (проведении работ, оказании услуг);

- покупных *материалов*, используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и для упаковки продукции или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, ремонт и эксплуатация оборудования, зданий, сооружений, других основных средств и прочее), а также запасных частей для ремонта оборудования; *износа* инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и других средств труда, не относимых к основным средствам, износа спецодежды и других малоценных предметов;
- покупных *комплектующих изделий и полуфабрикатов*, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке на данном предприятии;
- *работ и услуг* производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, не относящимися к основному виду деятельности. К работам и услугам производственного характера относятся: выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, проведение испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, контроля соблюдения установленных технологических процессов, ремонта основных производственных фондов и прочее. Транспортные услуги сторонних организаций по перевозкам грузов внутри организации (перемещение сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения)) и доставка готовой продукции на склады хранения, до станции (порта, пристани) отправления также относятся к услугам производственного характера;
- *природного сырья* (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными организациями, плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за воду, забираемую организациями из водохозяйственных систем);
- приобретаемого со стороны *топлива* всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), на отопление зданий, на транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;
- покупной *энергии* всех видов (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды организации. Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемой самой организацией, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до мест ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат;
- *потерь от недостачи* поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на

добавленную стоимость), включая наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимость услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенные пошлины, плату за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемую сторонними организациями.

Затраты, связанные с *доставкой* (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом организации, подлежат включению в соответствующие элементы затрат на производство (затраты на оплату труда, амортизация основных средств, материальные затраты и другие).

В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты организаций на приобретение *тары и упаковки*, полученных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо сверх цены на эти ресурсы. В тех случаях, когда стоимость тары, принятой от поставщика с материальным ресурсом, включена в его цену, из общей суммы затрат по его приобретению исключается стоимость тары по цене ее возможного использования или реализации (с учетом затрат на ее ремонт в части материалов). Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

#### ***Возвратные отходы***

В некоторых производствах образуются *отходы*: остатки исходных материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, утратившие полностью или частично потребительские качества (химические или физические свойства) исходного ресурса, и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению. Отходы материалов подразделяются на две группы: безвозвратные и возвратные.

*Безвозвратные отходы* не имеют производственного применения. К безвозвратным отходам относятся: угары, неиспользуемые продукты обогащения руды и др. Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

*Возвратные отходы* могут быть использованы организацией или реализованы на сторону. К возвратным отходам относятся обрезки, сливы, стружка, опилки и пр. Использование возвратных отходов позволяет снизить затраты основного производства. Не относятся к возвратным отходам остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции (работ, услуг). Не относится к возвратным отходам также попутная (сопряженная) продукция, перечень которой устанавливается в отраслевых методических рекомендациях (инструкциях) по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции) для нужд основного или вспомогательного производства, или реализованы на сторону;
- по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

#### **Экономический элемент «Затраты на оплату труда»**

В элементе «Затраты на оплату труда» отражаются затраты на оплату труда *основного производственного персонала* организации, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, в том числе компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах норм, предусмотренных законодательством, компенсации, выплачиваемые в установленных законодательством размерах женщинам, находящимся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком до достижения им определенного законодательством возраста, а также затраты на оплату труда *не состоящих в штате организации работников*, занятых в основной деятельности.

В состав затрат на оплату труда включаются:

- выплаты заработной платы *за фактически выполненную работу*, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на организации формами и системами оплаты труда;
- стоимость продукции, выдаваемой в порядке *натуральной оплаты* работникам;
- выплаты *стимулирующего характера*: премии (включая стоимость натуральных премий) за производственные результаты, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.;
- выплаты *компенсирующего характера*, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и т.д., осуществляемые в соответствии с законодательством;
- стоимость *бесплатно предоставляемых* работником отдельных отраслей в соответствии с действующим законодательством коммунальных услуг, питания и продуктов, затраты на оплату предоставляемого работникам организаций в соответствии с установленным законодательством порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных услуги прочее);
- стоимость *выдаваемых бесплатно* в соответствии с действующим законодательством предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);

- выплаты, предусмотренные законодательством о труде, *за не проработанное на производстве (неявочное) время*: оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск, оплата проезда к месту проведения отпуска и обратно, включая оплату провоза багажа, работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, оплата льготных часов подростков, оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей;
- выплаты работникам, *высвобождаемым* из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов;
- единовременные вознаграждения *за выслугу лет* (надбавки за стаж работы по специальности в данном хозяйстве) в соответствии с действующим законодательством;
- выплаты, обусловленные *районным регулированием* оплаты труда, в том числе: выплаты по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных местностях, производимые в соответствии с действующим законодательством, надбавки к заработной плате, предусмотренные законодательством за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах Европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;
- оплата *отпуска перед началом работы* выпускникам профессионально-технических училищ и молодым специалистам, окончившим высшее или среднее специальное учебное заведение;
- оплата в соответствии с действующим законодательством *учебных отпусков*, предоставляемых успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, в заочной аспирантуре, в вечерних (сменных) профессионально-технических учебных заведениях, в вечерних (сменных) и заочных общеобразовательных школах, а также поступающим в аспирантуру;
- оплата за время *вынужденного прогула* или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством;
- доплаты в случае *временной утраты трудоспособности* до фактического заработка, установленные законодательством;
- *разница в окладах*, выплачиваемая работникам, трудоустроенным с других организаций с сохранением в течение определенного срока (в соответствии с законодательством) размеров должностного оклада по предыдущему месту, а также при временном замещении;
- суммы, выплачиваемые (при выполнении работ вахтовым методом) в размере тарифной ставки, оклада *за дни в пути* от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и вине транспортных организаций;
- суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в организации согласно *специальным договорам* с государственными организациями (на предоставление рабочей силы), как выданные непо-

- средственно этим лицам, так и перечисленные государственными организациями;
- заработная плата по основному месту работы рабочим, руководителям и специалистам организаций во время их *обучения с отрывом от работы* в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;
  - плата работникам – *донорам* за дни обследования, сдачи крови и отдыха;
  - оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, проходящих *производственную практику* в организациях, а также оплата труда учащихся общеобразовательных школ в период профессиональной ориентации;
  - оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, работающих в составе *студенческих отрядов*;
  - оплата труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по заключенным *договорам гражданско-правового характера* (включая договор подряда), если расчеты с работниками за выполненную работу производятся непосредственно самой организацией. При этом размер средств на оплату труда работников за выполнение работ (услуг) по договору подряда определяется исходя из сметы на выполнение этих работ (услуг) и платежных документов;
  - другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в *фонд оплаты труда* (за исключением расходов по оплате труда, финансируемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении организаций, и других целевых поступлений).

Выплаты работникам организации, не включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), перечислены в главе 41 «Калькуляция себестоимости»

**Экономические элементы: «Отчисления на социальные нужды»,  
«Амортизация основных фондов»**

В элементе затрат «*Отчисления на социальные нужды*» отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, государственного фонда занятости и медицинского страхования от затрат на оплату труда работников включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

В элементе затрат «*Амортизация основных фондов*» отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных средств (фондов), включая ускоренную амортизацию их активной части, производимую в соответствии с законодательством. Организации, осуществляющие свою деятельность на условиях аренды, по элементу «Амортизация основных фондов» отражают амортизационные отчисления на полное восстановление как по собственным, так и по арендованным основным средствам.

В этом элементе затрат отражаются также амортизационные отчисления от стоимости основных средств (помещений), предоставляемых бесплатно организациям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых организациями медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на территории организаций.

Организации, производящие в установленном законодательством порядке индексацию начисленных амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, отражают по элементу затрат «Амортизация основных средств (фондов)» также сумму прироста амортизационных отчислений в результате их индексации.

#### **Экономический элемент «Прочие затраты»**

К элементу «Прочие затраты» в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся:

- налоги, сборы, платежи (включая по обязательным видам страхования), отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;
- платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ;
- вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения;
- затраты на оплату процентов по полученным кредитам;
- оплата работ по сертификации продукции;
- затраты на командировки;
- подъемные;
- плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану; за подготовку и переподготовку кадров;
- затраты на организованный набор работников;
- затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;
- оплата услуг связи, вычислительных центров, банков;
- плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных средств (или их отдельных частей);
- амортизация по нематериальным активам;
- другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Организации, образующие ремонтный фонд для обеспечения в течение ряда лет равномерного включения затрат на проведение особо сложных видов ремонта основных производственных средств в себестоимость продукции (работ, услуг), в составе элемента «Прочие затраты» отражают также отчисления в ремонтный фонд, определяемые исходя из балансовой стоимости основных производственных фондов и нормативов отчислений, утверждаемых в установленном порядке самими организациями.

В остальных случаях затраты на проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) основных производственных средств включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим элементам затрат (материальным затратам, затратам на оплату труда и другим). Затраты на платежи по страхованию имущества организаций, а также жизни и здоровья отдельных категорий работников и затраты, связанные со сбытом (реализацией) продукции (работ, услуг), могут выделяться из состава элемента «Прочие затраты» в отдельные элементы.

## Классификация производственных затрат по различным признакам

### Классификация первичных производственных затрат по различным признакам

Наиболее ответственный этап, предопределяющий достоверность учета себестоимости продукции – определение первичных затрат. Для того чтобы полнее выявлять и учитывать первичные затраты, объективно включать их в себестоимость продукции, необходимо принять во внимание особенности возникновения различных затрат. Затраты на производство можно разделить на следующие виды:

- 1) по характеру участия в производственном процессе – основные и накладные затраты;
- 2) по отношению к себестоимости – прямые и косвенные затраты;
- 3) по отношению к объему производства – переменные и постоянные затраты;
- 4) по периодичности возникновения – текущие и единовременные затраты;
- 5) по участию в производственном процессе – на производственные затраты и коммерческие расходы;
- 6) по эффективности – на производительные и непроизводительные.

1) *Основные затраты* непосредственно связаны с производственным (технологическим) процессом изготовления продукции (выполнения работ или оказания услуг). В любом производстве они составляют важнейшую часть затрат, достигая в отдельных отраслях 90% всей себестоимости.

*Накладные затраты* связаны с обслуживанием подразделений (бригад, цехов, арендных коллективов) или организацией в целом и управлением ими.

2) *Прямые затраты* непосредственно относятся к конкретному виду продукции, работ и услуг, и полностью включаются в его себестоимость. К прямым затратам чаще всего относятся расходы на сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты, затраты на оплату труда производственных рабочих. *Косвенные затраты* связаны с производством нескольких или всех видов продукции. К косвенным затратам относятся затраты вспомогательных производств, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Для отнесения косвенных затрат на себестоимость их общая сумма распределяется по отдельным видам продукции.

3) *Условно-переменные затраты* – затраты, величина которых изменяется пропорционально изменению объема производства. Объем данных затрат постоянен по отношению к единице продукции. К условно-переменным относятся затраты на основные материалы, сдельная заработная плата производственных рабочих и пр.

*Условно-постоянные затраты* – затраты, величина которых не находится в прямой зависимости от объема производства. К условно-постоянным относятся расходы на освещение и отопление помещений, заработная плата управленческого персонала и пр.

4) *Текущие затраты* – затраты отчетного периода, связанные с производством и реализацией продукции. Это обычно основная часть затрат на производство.

*Единовременные затраты* – однократные затраты или производимые не чаще одного раза в месяц, связанные с подготовкой производства (освоением новой продукции), резервированием средств на оплату отпусков и различными выплатами персоналу. К единовременным затратам относятся: абонементная плата за радио и телефон, арендная плата и пр.

5) *Производственные затраты* – все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции (работ, услуг) организации и образующие ее производственную себестоимость.

*Коммерческие расходы* – расходы, связанные с реализацией (сбытом) продукции или сдачей работ потребителям. В данные расходы включаются транспортные расходы, не возмещаемые покупателями. Производственные затраты и коммерческие расходы в сумме образуют полную себестоимость продукции.

6) *Производительные затраты* – затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства. Производительные затраты планируются, поэтому называются планируемыми.

*Непроизводительные затраты* осуществляются вследствие недостатков в технологии и организации производства. К ним относятся потери от брака, от простоев, оплата сверхурочных работ и пр. Непроизводительные затраты, как правило, не планируются, поэтому их считают непланируемыми.

### **Группировка первичных затрат для целей учета**

Учет первичных производственных затрат организации организован следующим образом:

- в зависимости от структурных подразделений и мест, где совершаются затраты, первичные затраты собираются по *объектам учета затрат*;
- в зависимости от видов производства, где совершаются затраты, затраты подразделяются на затраты *основного и вспомогательных производств* (при наличии вспомогательных производств).

Для целей калькулирования себестоимости первичные затраты группируются:

- в зависимости от видов продукции, работ, услуг, для производства которых совершаются затраты – по *объектам калькуляции*;
- в зависимости от характера затрат – по *статьям расходов*.

**Основное, вспомогательные и обслуживающие производства**

Организация может иметь различные производства, и затраты данных производств могут включаться или не включаться в себестоимость продукции. *Основное производство* предназначено для производства продукции (работ, услуг) согласно уставной деятельности организации.

Для разных видов организаций в качестве основного производства выступает:

- промышленные и сельскохозяйственные организации – выпуск продукции;
- подрядные, геологические и проектно-изыскательские организации – выполнение строительно-монтажных, геологоразведочных и проектно-изыскательских работ;
- организации транспорта и связи – оказание услуг транспорта и связи;
- научно-исследовательские организации – выполнение конструкторских и научно-исследовательских работ;
- организации общественного питания – выпуск собственной продукции;
- дорожные хозяйства – содержание и ремонт автомобильных дорог.

Затраты, относящиеся к основному производству, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

*Вспомогательные производства* являются вспомогательными для основного производства. В частности, это производства, обеспечивающие:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей, конструкций;
- добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- лесозаготовки, лесопиление;
- засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов (в основном для торговых организаций) и т.д.

Затраты, относящиеся к вспомогательному производству, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в установленном порядке.

*Обслуживающие производства и хозяйства* – производства и хозяйства, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации. В частности, такими производствами и хозяйствами являются: конструкторские и научно-исследовательские подразделения; жилищно-коммунальные хозяйства; мастерские бытового обслуживания; столовые и буфеты; детские дошкольные учреждения (сады, ясли); дома отдыха, санатории, другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительного назначения. Затраты обслуживающих производств и хозяйств не относятся к затратам на производство продукции (работ, услуг) и не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства.

Группировка затрат по видам производств позволяет сразу разграничить совершенные затраты между производствами, к которым они относятся. Данная группировка производится на основе группировки по объектам учета затрат (структурным подразделениям, местам возникновения затрат), поскольку каждый объект учета относится либо к основному, либо к вспомогательному производству.

### **Объекты учета затрат и объекты калькуляции**

*Объект учета затрат* – отдельные структурные подразделения (цехи, производства, участки и др.) или другие места, где происходят затраты и где осуществляется их учет. В настоящее время наибольшее распространение получил учет затрат по цехам. Группировка по объектам учета затрат позволяет выявлять эффективность работы отдельных структурных подразделений и включать больше затрат в себестоимость прямым образом.

*Объекты калькуляции* – отдельные виды выпускаемой продукции (работ, услуг) или их однородные группы, по которым производится калькуляция себестоимости. Если процесс производства связан с изготовлением деталей и узлов и последующим соединением их в изделия, то обычно выделяют следующие объекты калькуляции: детали, части изделия, изделия, группы однородных изделий, заказы. Если процесс производства связан с последовательной переработкой исходного сырья, то в качестве объектов калькуляции применяются фазы, стадии, переделы, процессы производства и заказы.

Группировка затрат по объектам калькуляции используется тогда, когда организация производит несколько видов продукции, или производство некоторого вида продукции представляет собой ступенчатый процесс. Выделение отдельных объектов калькуляции позволяет уменьшить количество косвенных затрат при исчислении себестоимости отдельных видов продукции. Выбор объектов калькуляции увязывается с выбором объектов учета затрат. Группировка затрат по объектам учета затрат и учет по объектам калькуляции увеличивает количество прямых затрат. Это позволяет точнее исчислять себестоимость отдельных видов продукции, в то же время группировка и учет затрат по объектам калькуляции и объектам учета затрат являются наиболее трудоемкими учетными работами.

### **Вопросы**

1. Укажите основные задачи и направления управленческого учета.
2. Что такое затраты на производство? Как возмещаются данные затраты?
3. Перечислите основные виды затрат, включаемых в себестоимость.
4. Каким образом группируются непроизводственные затраты?
5. Что такое прямые и косвенные затраты, основные и накладные затраты, переменные и постоянные затраты, текущие и единовременные затраты?
6. Перечислите и охарактеризуйте элементы затрат.