

Глава 39

Затраты на производство: группировка и документирование

Группировка затрат по статьям расходов

Основной группировкой затрат на производство продукции (работ, услуг) для целей планирования и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является группировка по статьям расходов. *Статьей расходов (калькуляционной статьей)* называется определенный вид затрат, прямо или косвенно включаемый в себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом. Именно в разрезе статей расходов затраты на производство фиксируются в бухгалтерском управленческом учете. Принадлежность к определенной статье расходов определяет, прямо или косвенно данные затраты будут включены в себестоимость соответствующего объекта калькуляции и товарного выпуска в целом. Косвенные затраты должны распределяться установленным образом по видам производства (основное и вспомогательное), объектам учета затрат (цехам) и объектам калькуляции (полуфабрикатам, видам продукции, стадиям производства, переделам, заказам).

Перечень статей расходов, их состав и методы распределения по объектам калькуляции, а также порядок оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства. При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, вида деятельности) группировка затрат по статьям расходов должна обеспечить выделение прямых затрат, то есть затрат, фактические суммы которых могут в полном объеме включаться в себестоимость отдельных видов изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Номенклатура статей расходов для промышленных организаций

Типовая номенклатура статей расходов для промышленных организаций включает в себя:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);

- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- 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;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) коммерческие расходы.

При производстве одного вида продукции затраты по всем перечисленным статьям относятся к прямым расходам. В многономенклатурных производствах затраты по первым шести статьям относятся к основным расходам, а остальные к накладным расходам. Затраты по первым одиннадцати статьям в сумме составляют производственную себестоимость выпущенной продукции. Затраты по всем статьям в сумме составляют полную себестоимость продукции.

Номенклатура статей расходов для строительных организаций

Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ установлена следующая типовая номенклатура статей расходов строительных организаций по выполнению строительных работ:

- 1) материалы;
- 2) расходы на оплату труда рабочих;
- 3) расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин, механизмов;
- 4) накладные расходы.

В статью «Накладные расходы» в строительных организациях включают: административно-хозяйственные расходы, расходы на обслуживание работников строительства, расходы на организацию работ на строительных площадках, прочие накладные расходы, а также затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы. Данной номенклатурой статей расходов могут пользоваться организации, осуществляющие строительные работы хозяйственным способом.

Номенклатура статей расходов для сельскохозяйственных организаций

Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве утверждена следующая номенклатура статей расходов для сельскохозяйственных организаций:

- 1) оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- 2) семена и посадочный материал;
- 3) удобрения минеральные и органические;
- 4) средства защиты растений и животных;
- 5) корма;

- 6) сырье для переработки;
- 7) содержание основных средств;
- 8) работы и услуги;
- 9) организация производства и управления;
- 10) платежи по кредитам;
- 11) потери от падежа животных (учет);
- 12) прочие затраты.

Статья расходов «Сырье и материалы»

Рассмотрим более подробно группировку затрат по статьям расходов для промышленных организаций. На статью «сырье и материалы» относятся:

- стоимость сырья, основных и вспомогательных материалов, материальных ресурсов собственной заготовки, израсходованных на технологические цели;
- производственные 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).

Расход сырья и материалов может являться как прямыми затратами производства, так и косвенными. Прямые затраты возникают при использовании материалов для производства одного вида изделий. Косвенные затраты возникают при изготовлении из одного и того же материала нескольких видов изделий. Косвенные затраты распределяются по объектам калькуляции (заказам и видам изделий) согласно сметным ставкам на единицу продукции, а также другими способами, рекомендованными в отраслевых инструкциях и рекомендациях по планированию, учету и калькуляции себестоимости продукции.

Необходимо учитывать, что отпуск материалов со складов подразделений в цеха еще не означает их фактического использования в производстве, поэтому он рассматривается только как внутреннее перемещение ценностей. Включение отпущенных в производство материалов в производственные затраты осуществляется на основе документа о расходе или на основе данных инвентаризации неизрасходованных к концу месяца материалов.

Статья расходов «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера»

На данную статью относятся затраты на поставляемые другими организациями изделия или полуфабрикаты, которые используются для комплектования продукции или подвергаются дополнительной обработке для производства готовой продукции. Также на данную статью относятся работы или услуги производственного характера, не выполняемые в данной организации, и вследствие этого полученные от сторонних организаций. Стоимость покупных изделий и услуг производственного характера прямым образом включаются в себестоимость тех видов изделий, для производства которых они предназначены. Если удельный вес приобретаемых полуфабрикатов и других покупных изделий невелик, то они могут учитываться в составе статьи «Сырье и материалы».

Статья расходов «Топливо и энергия на технологические цели»

На данную статью относят затраты на топливо и энергию для технологических и производственных целей (приведение в движение оборудования и механизмов). На данную статью относят как затраты на приобретение топлива и энергии (газ, уголь, электроэнергию), так и себестоимость энергии собственного производства (пар, сжатый воздух). Топливо и энергию распределяют по местам потребления и назначению согласно утвержденным нормам расхода. Фактический расход различных видов энергии по отдельным цехам и другим участкам определяют по счетчикам и приборам. Затраты на топливо и энергию для хозяйственных потребностей (освещение, отопление) включаются в статью «Общехозяйственные расходы».

Статья расходов «Расходы на подготовку и освоение производства»

На статью «Расходы на подготовку и освоение производства» относятся затраты:

- по подготовительным работам в добывающих отраслях: доразведка месторождений, очистка территории в зоне открытых горных работ, площадок для хранения плодородного слоя почвы, используемого при последующей рекультивации земель, устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемого сырья, другие виды работ;
- на освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы): проверка готовности новых организаций, производств, цехов и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов (пробная эксплуатация) с пробным выпуском предусмотренной проектом продукции, наладкой оборудования;
- на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства.

В гл. 41 «Калькуляция себестоимости» указаны затраты, связанные с подготовкой производства, не включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг).

Расходы на подготовку и освоение новых производств предшествуют по времени выпуску новой продукции. В связи с этим возможно применять два способа учета этих затрат: путем включения их в состав расходов будущих периодов с последующим отнесением на себестоимость осваиваемых видов продукции, или путем прямого отнесения этих расходов на себестоимость осваиваемых видов продукции. Выбор способа учета зависит от относительной величины расходов на подготовку и освоение производства, их продолжительности и возможности возмещения затрат посредством повышения цены на новые виды продукции или товары.

Статья расходов «Заработная плата производственных рабочих»

На данную статью расходов относится заработная плата производственных рабочих, которая прямым образом включается в себестоимость производимых

видов продукции. Заработная плата других категорий работников организации включается в себестоимость отнесением на другие статьи расходов:

- затраты на оплату труда рабочих, обслуживающих основное производство – на общепроизводственные расходы в части расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- заработная плата работников управленческого и обслуживающего аппарата отдельных производств (цехов) – на общепроизводственные расходы;
- заработная плата работников управленческого и обслуживающего аппарата организации в целом – на общехозяйственные расходы.

Статья расходов «Отчисления на социальные нужды»

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные отчисления в Фонд социального страхования РФ, Пенсионный фонд РФ, Государственный фонд занятости населения РФ и фонды обязательного медицинского страхования по установленным законодательно тарифам страховых взносов. Отчисления на социальные нужды от сумм оплаты труда рабочих, занятых на производстве определенных видов продукции, включаются в себестоимость данных видов продукции (работ, услуг).

Статья расходов «Общепроизводственные расходы»

На статью «Общепроизводственные расходы» относятся общепроизводственные (общецеховые) расходы по управлению и обслуживанию производства. Затраты в составе данной статьи относятся ко всем экономическим элементам затрат. При выпуске нескольких видов продукции общепроизводственные расходы являются косвенными и подлежат распределению.

Общепроизводственные расходы включают в себя *расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования*. Данные расходы относятся к основным затратам и имеют следующую номенклатуру:

- оплата труда работников, обслуживающих или занятых управлением оборудованием, машинами, механизмами и транспортными средствами;
- амортизация производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств;
- износ малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений;
- затраты на все виды ремонтов машин и оборудования;
- затраты на внутризаводское перемещение грузов и материалов;
- арендная плата за арендуемые производственные основные средства;
- прочие расходы.

К расходам по статье «Общепроизводственные расходы» также относятся *расходы по обслуживанию, организации и управлению структурным подразделением (цехом)*. Данные расходы учитываются по каждому подразделению (цеху) основного и вспомогательного производства и включают:

- расходы на содержание аппарата управления цеха;

- расходы на содержание прочего цехового персонала;
- амортизацию зданий, сооружений и инвентаря;
- расходы на содержание зданий, сооружений и инвентаря;
- расходы на текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря;
- расходы на охрану труда;
- износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря;
- потери от простоев;
- потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах;
- недостачу материальных ценностей и незавершенного производства (за вычетом излишков);
- другие расходы.

Расходы на обслуживание, организацию и управление структурным подразделением (цехом) могут быть отнесены к накладным расходам.

В малых и средних организациях не разделяется учет расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и учет расходов по обслуживанию, организации и управлению структурными подразделениями. В этом случае используется единая номенклатура статей общепроизводственных расходов. Если в средних и малых организациях принята бесцеховая структура управления, то общепроизводственные расходы не выделяются в отдельную статью расходов, а учитываются в составе общехозяйственных расходов.

Статья расходов «Общехозяйственные расходы»

На статью «Общехозяйственные расходы» относятся общехозяйственные расходы на общее обслуживание и организацию производства и на управление организацией в целом. Общехозяйственные расходы несут все организации независимо от их размера, формы собственности, организационно-правовой формы и вида деятельности. Общехозяйственные расходы относятся к накладным расходам, при выпуске нескольких видов изделий они являются косвенными и подлежат распределению. Затраты в составе данной статьи относятся ко всем экономическим элементам.

Согласно типовой номенклатуре, выделяются следующие разделы и статьи общехозяйственных расходов промышленных предприятий:

Расходы на управление производством:

- заработная плата аппарата управления организацией;
- оплата информационных, аудиторских и консультационных услуг;
- командировки и перемещения;
- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- прочие расходы.

Общехозяйственные расходы:

- содержание прочего общезаводского персонала;
- амортизация основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;

- содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
- производство испытаний, опытов исследований, содержание общезаводских лабораторий, расходы на изобретательство и технические усовершенствования;
- подготовка кадров;
- организованный набор рабочей силы;
- охрана труда; и прочие расходы.

Налоги, сборы и отчисления:

- налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы.

Общезаводские непроизводительные расходы:

- потери от простоев;
- потери от порчи материалов и продукции при хранении на заводских складах;
- недостача материалов и продукции при хранении на заводских складах (за вычетом излишков);
- прочие непроизводительные расходы.

Статья расходов «Брак в производстве»

В ряде производств могут быть выявлены продукция или полуфабрикаты, качество которых не соответствует стандартам или техническим условиям.

Брак в производстве — продукция, полуфабрикаты, узлы, детали и конструкции, виды работ, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению, или применяются лишь после дополнительных затрат на устранение данных дефектов. Брак является непроизводительным расходом материальных и трудовых ресурсов.

По характеру выявленных дефектов брак подразделяется на исправимый и не-исправимый (окончательный).

Исправимый брак — изделия, работы, которые могут удовлетворять требованиям стандартов или технических условий после исправления дефектов, если такое исправление технически возможно и экономически целесообразно.

Неисправимый (окончательный) брак — продукция, изделия, работы, дефекты которых исправить технически невозможно, или расходы по исправлению которых будут превышать потери от брака.

На статью расходов «Брак в производстве» относят потери от брака:

- себестоимость окончательно забракованной продукции (работ);
- расходы по исправлению дефектов исправимого брака, повреждений ранее выполненных работ;
- стоимость материалов и полуфабрикатов, испорченных сверх установленных норм при наладке оборудования;
- расходы на гарантийный ремонт, превышающие установленные нормы.

Потери от брака по статье «Брак в производстве» *уменьшаются* на стоимость возвратных отходов по цене их возможного использования, суммы удержаний из оплаты труда конкретных виновников, а также на суммы, подлежащие взысканию с поставщиков по претензиям за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов.

Статья расходов «Прочие расходы»

По статье «Прочие расходы» отражаются затраты, включаемые в себестоимость продукции и не вошедшие в состав предыдущих статей. Состав прочих расходов определяется спецификой производства. Порядок включения прочих производственных расходов в себестоимость определяется отраслевыми инструкциями. В составе прочих расходов учитываются:

- затраты на стандартизацию продукции;
- расходы на техническую информацию;
- представительские расходы и другие затраты.

Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью — это затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций и учреждений (включая иностранные), прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседание совета (правления) и ревизионной комиссии. К представительским расходам относятся следующие затраты:

- проведение официального приема (завтрака, обеда или другого аналогичного мероприятия) представителей (участников);
- обеспечение участников транспортом;
- посещение участниками культурно-зрелищных мероприятий;
- буфетное обслуживание во время переговоров и мероприятий культурной программы;
- оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

В организации должны быть разработаны и утверждены советом (правлением) сметы представительских расходов на отчетный год с учетом установленных нормативов. Представительские расходы включаются в себестоимость в пределах утвержденных смет и только при наличии первичных оправдательных документов, составленных по установленной форме.

Статья расходов «Коммерческие расходы»

Коммерческие расходы — расходы, связанные с отгрузкой и реализацией произведенной продукции. В состав коммерческих расходов включаются следующие расходы:

- затраты на упаковку, хранение, транспортировку продукции до пункта, обусловленного договором, погрузку в транспортные средства (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены на продукцию);
- расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации и оплате труда продавцов в сельскохозяйственных организациях;

- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- оплата услуг банков по осуществлению в соответствии с заключенными договорами торгово-комиссионных (факторинговых) и других аналогичных операций;
- рекламные расходы;
- стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям бесплатно и не подлежащих возврату;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Расходы на рекламу – расходы организации по целенаправленному информационному воздействию на потребителя с целью продвижения продукции (работ, услуг) на рынках сбыта. В состав расходов на рекламу включаются следующие затраты:

- на разработку и издание рекламной продукции (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем и пр.);
- на разработку и изготовление эскизов этикеток, образцов оригинальной фирменной упаковки;
- на приобретение и изготовление рекламных сувениров (значков, ручек, блокнотов и пр.);
- на проведение рекламных мероприятий в средствах массовой информации (объявления в печати, передачи по радио и телевидению);
- на копирование, дублирование и демонстрацию рекламных кино-, видеофильмов и т.п.;
- на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей;
- на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов;
- на световую и иную наружную рекламу;
- на проведение иных рекламных мероприятий, связанных с предпринимательской деятельностью.

Коммерческие расходы не связаны с процессом производства продукции, поэтому, хотя и включаются в полную себестоимость продукции, в составе производственной себестоимости не калькулируются.

Распределение затрат в простом и сложном производстве

Совершенные затраты учитываются по отдельным объектам учета затрат в разрезе статей расходов и группируются по объектам калькуляции. Прямые затраты непосредственно относятся к определенному объекту калькуляции. Косвенные затраты (например, затраты на топливо для технологических целей) распределяются между видами производства (основное и вспомогательное), объектами учета затрат (цехами) и, в результате, между объектами калькуляции (полуфабрикатами, видами продукции, стадиями производства, заказами). Рассмотрим, как условия простого и сложного производства влияют на количество косвенных затрат, требующих распределения.

Самым простым видом производства является изготовление или добыча *одного вида продукции с отсутствием последовательных стадий производства*, когда не требуется изготовление отдельных частей с последующим их соединением в готовое изделие, а также отсутствует незавершенное производство или его удельный вес низок. В этом случае объект калькуляции себестоимости один (данный вид продукции), все затраты на производство являются прямыми, в том числе и накладные (общепроизводственные и общехозяйственные) расходы. Таким образом, распределение совершенных затрат на производство по объектам калькуляции не производится.

Если организация производит *продукцию одного вида, требующую последовательных стадий производства* или предварительного изготовления отдельных частей и узлов, то объектами калькуляции себестоимости будут выступать стадии производства, части, детали и узлы. Для более точного расчета себестоимости учет основных (связанных с производством) затрат организуется не только по продукции в целом, но и по отдельным стадиям, частям и деталям, по цехам. В данном случае основные затраты будут являться прямыми. Накладные затраты являются косвенными и должны быть распределены между отдельными объектами калькуляции (стадиями, частями и пр.).

В многономенклатурном производстве, в дополнение к перечисленному, номенклатура объектов калькуляции себестоимости расширяется включением различных видов продукции. Поэтому учет основных затрат (например, расхода материалов) организуется по каждому виду продукции обособленно. Для этого в первичных документах указывается, на какие изделия израсходованы материалы, начислена заработная плата рабочих и т.д. На основе расходных документов и других данных определяются прямые основные расходы по всем видам продукции, полуфабрикатам собственного производства и пр. Косвенными расходами будут являться не только накладные расходы по управлению производством, но и часть основных расходов, например, общецеховые расходы на ремонт основных средств, износ МБП и пр. Таким образом, усложняются задачи сбора первичных затрат и распределения косвенных затрат.

Если организация имеет *вспомогательное производство*, то затраты вспомогательных производств распределяются по объектам учета затрат (цехам основного производства, службам) и объектам калькуляции.

Способы распределения косвенных затрат

Принятые к учету косвенные затраты должны быть распределены между теми видами продукции (объектами калькуляции), к которым они относятся. Косвенные затраты распределяются в соответствии с выбранной базой. Возможны несколько вариантов выбора базы для распределения:

- основная заработная плата производственных рабочих (оплата, начисленная по тарифным ставкам и окладам за отработанное время, а также по сдельным расценкам – за выполненную работу);
- сметные (нормативные) ставки по машино-часам работы оборудования;

- затраты на обработку (основные затраты без стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов);
- количество фактических машино-часов работы оборудования;
- количество отработанных рабочими человеко-часов;
- масса и объем выработанной продукции.

Достоверность калькуляции себестоимости отдельных видов продукции в значительной мере зависит от способа распределения косвенных расходов. Выбор способа распределения косвенных расходов должен обеспечить максимальное приближение полученных значений к фактическим расходам на данный вид продукции (работ, услуг). Выбранный способ должен соотноситься с производственным процессом и принятыми принципами учета, а также быть нетрудоемким в исполнении.

Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Общехозяйственные расходы должны распределяться между основным и вспомогательным производством. Общехозяйственные расходы, относящиеся к основному производству, распределяются между незавершенным производством и товарным выпуском. Затраты, относящиеся к товарному выпуску, распределяются между отдельными видами выпускаемой продукции (объектами калькуляции). Если организация помимо основной деятельности осуществляет и другие виды деятельности (посреднические операции, финансовую деятельность и пр.), то общехозяйственные расходы распределяются также *между видами деятельности* пропорционально размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности в общей сумме выручки.

Распределение общепроизводственных расходов *между товарным выпуском и незавершенным производством* в большинстве промышленных организаций производится пропорционально нормативной величине данных расходов. Если удельный вес незавершенного производства (по отношению к товарному выпуску) относительно невелик и стабилен, то общепроизводственные расходы включаются в стоимость незавершенного производства в размерах согласно смете. Сумма отклонений от норм включается в себестоимость товарного выпуска продукции. Таким же образом общепроизводственные расходы включаются в себестоимость забракованных изделий и деталей, потерь от простоев и внутризаводских услуг.

Распределение общепроизводственных расходов *между отдельными видами продукции*, как правило, производится пропорционально основной заработной плате производственных рабочих. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования распределяют по объектам калькуляции пропорционально отработанному машинному времени с применением сметных (нормативных) ставок, и распределение данных расходов не зависит от величины заработной платы производственных рабочих. Общепроизводственные расходы могут распределяться также пропорционально суммам затрат на обработку (основных затрат без стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов).

Последовательность учета затрат на производство и калькуляции себестоимости

Сводным учетом затрат на производство называется полный комплекс работ по учету, группировке и распределению затрат:

- учет первичных затрат по объектам учета и местам возникновения затрат;
- группировка совершенных затрат в разрезе установленных статей расходов;
- распределение учтенных затрат между основным и вспомогательным производством, между незавершенным производством и товарным выпуском; между отдельными объектами калькуляции (фазами, видами продукции, заказами).

Сводный учет затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции производится в следующей последовательности:

- 1) первичные затраты на производство собираются по цехам в разрезе статей расходов, видов продукции и документируются. Составляются первичные документы по расходу материалов, начислению и распределению оплаты труда, по расходу денежных средств, по расчету амортизационных отчислений. Полученные данные о затратах отражаются в учетных регистрах;
- 2) включается в производственные затраты часть расходов будущих периодов, относящаяся к отчетному месяцу;
- 3) начисляются резервы предстоящих расходов и платежей производственного характера;
- 4) распределяются общепроизводственные расходы вспомогательных производств, включая расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, между продукцией (работами, услугами) вспомогательных производств;
- 5) распределяются совершенные общехозяйственные расходы между основным и вспомогательным производством;
- 6) калькулируется фактическая производственная себестоимость продукции и услуг вспомогательных производств;
- 7) распределяется стоимость продукции и услуг вспомогательных производств между цехами основного производства и службами организации;
- 8) суммируются общепроизводственные расходы цехов основного производства и распределяются между видами продукции (работ, услуг) основного производства, незавершенным производством, окончательным браком, расходами по исправлению брака, потерями от простоев и др.;
- 9) суммируются общехозяйственные расходы, относящиеся к основному производству, и распределяются между видами продукции (работ, услуг) основного производства;
- 10) определяются потери от брака и списываются на выпущенную продукцию (выполненные работы);
- 11) исчисляется фактическая себестоимость незавершенного основного производства на конец отчетного месяца;
- 12) исчисляется фактическая производственная себестоимость товарного выпуска продукции как сумма совершенных затрат, сгруппированных по видам продукции в разрезе статей расходов, за вычетом стоимости незавершенного производства.

Документирование затрат на производство

Учет затрат осуществляется на основе первичных документов, оформленных в установленном порядке. Учет затрат должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации о затратах трудовых, материальных и природных ресурсов для производства и реализации продукции (работ, услуг) по организации в целом и по отдельным подразделениям (бригадам, цехам), а также о количестве произведенной продукции (работ, услуг).

Виды документов для учета затрат на производство

Совершенные *первичные* затраты производства оформляются следующими первичными документами:

- по денежным расходам – счета, листки-расшифровки;
- по расходу материалов – лимитно-заборные карты, чеки-накладные;
- по объему перевозок транспортного цеха – путевые листы;
- по неисправимому браку – акты (ведомости) о браке;
- по простоям – простойные листки;
- по распределению расходов будущих периодов – справки-расчеты;
- по сдаче на склад изготовленной продукции – накладные;
- по сдаче выполненных ремонтных работ – акты приема-передачи отремонтированных объектов;
- по выполненным объемам работ – акты о выполненных объемах работ.

При применении организацией журнально-ордерной формы бухгалтерского учета затраты на производство группируются с применением типовых ведомостей и разработочных таблиц. Промышленными организациями используются следующие *типовые разработочные ведомости*:

- № 11 Ведомость учета материалов в цехах;
- № 12 Ведомость учета затрат цехов;
- № 13 Ведомость учета затрат обслуживающих производств и хозяйств;
- № 14 Ведомость учета потерь в производстве;
- № 15 Ведомость учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов;
- № 17 Ведомость учета нематериальных активов и их износа.

Промышленными организациями используются также следующие *типовые разработочные таблицы*:

- РТ-1 Распределение заработной платы и расхода материалов;
- РТ-3 Сводка данных по расчетам за месяц с рабочими и служащими;
- РТ-4 Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников;
- РТ-6 Расчет износа (амортизации) основных средств;
- РТ-8 Расчет износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
- РТ-9 Распределение услуг вспомогательных (обслуживающих) производств и хозяйств.

Регистр сводного учета затрат на производство

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета сводный учет затрат на производство осуществляется в журнале-ордере № 10 на основе перечисленных выше документов. Журнал-ордер № 10 заполняется по данным кредита счетов 02, 05, 10, 12, 13, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 31, 65, 69, 70, 84. При применении нормативной системы учета в данном регистре могут предусматриваться графы (строки) для учета затрат на производство по нормам и отклонениям от норм.

Журнал-ордер № 10 состоит из следующих форм:

- Справка. Расход на производство сырья и материалов, учитываемых на счете 10 «Материалы» по учетным группам, и расчет отклонений фактической себестоимости этих материальных ценностей от их стоимости по учетным ценам;
- Раздел 1. Издержки производства;
- Раздел 2. Расчет затрат на производство по экономическим элементам;
- Раздел 3. Расчет себестоимости товарной продукции.

В разделе 1 «Издержки производства» отражаются затраты материальных ценностей, средств в расчетах, производственные затраты, которые списываются на счета учета затрат на производство:

- обороты по кредиту счетов по учету материальных ценностей и расчетов, списываемые в дебет счетов учета затрат на производство;
- внутренние обороты по счетам затрат на производство (распределение и списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов и пр.).

Для учета затрат материальных ценностей, средств в расчетах, производственных затрат, списываемых на непроизводственные счета (в том числе на счета 40 «Готовая продукция», 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 43 «Коммерческие расходы» и пр.), применяется журнал-ордер № 10/1. Итоговые данные журнала-ордера № 10 также переносятся в журнал-ордер № 10/1.

Журнал-ордер № 10/1 заполняется по данным кредита счетов 02, 05, 10, 12, 13, 15, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 31, 37, 65, 69, 70, 84.

Данные журнала-ордера № 10/1 используются при заполнении разделов 2, 3 журнала-ордера № 10. В разделе 3 «Расчет себестоимости товарной продукции» приводится расчет фактической себестоимости всей товарной продукции организации (в том числе продукции основного производства и вспомогательных производств) и приводятся данные об остатке незавершенного основного производства на начало и конец месяца.

Аналитический учет затрат производства по объектам учета затрат (цехам, производствам) и местам возникновения затрат (участкам, бригадам), в разрезе статей расходов и объектов калькуляции (полуфабрикатов, видов продукции, заказов) ведется на карточках, свободных листах и книгах различных форм.

Ведомость сводного учета затрат на производство

Данные карточек учета производства, ведомостей, разработочных таблиц и пр. сводятся в ведомости сводного учета затрат на производство. Данные об остатках незавершенного производства переносятся из ведомости предыдущего месяца. На основании сведенных воедино данных калькулируется себестоимость выпущенной продукции и заполняется соответствующая строка ведомости сводного учета.

Таблица 39.1 Ведомость сводного учета затрат на производство (упрощенная форма)

За май X1 г.

Наименование статьи расходов	Остаток незавершенного производства на начало месяца	Затраты за отчетный месяц	Итого затрат с остатком	Списана за месяц себестоимость			Остаток незавершенного производства на конец месяца
				Окончательного брака	Недостаточного производства	Выпущенной продукции	
Сырье и материалы							
Всего							

Сводный учет затрат на производство ведется в порядке аналитического учета к счету 20 «Основное производство». Остаток незавершенного производства на конец месяца по ведомости сводного учета затрат на производство должен соответствовать салдо синтетического счета 20 «Основное производство». Сумма себестоимости товарного выпуска по ведомости сводного учета затрат на производство должна соответствовать обороту по кредиту синтетического счета 20 «Основное производство».

Затраты на природоохранную деятельность

Современное производство требует определенных расходов на обеспечение безопасности производства, устранение производственных выбросов и вредных отходов, на природоохранные мероприятия. Затраты на природоохранные мероприятия подразделяются на капитальные и текущие (эксплуатационные).

Капитальные вложения в природоохранные мероприятия

Капитальные вложения в природоохранные мероприятия представляют собой затраты на строительство специальных сооружений, на приобретение оборудования для выполнения функций по экологической безопасности.

В настоящее время любой проект на строительство организации сферы материального производства содержит определенные технологические решения, направленные на экологическую безопасность производства и продукции, охрану окружающей среды. В самом проекте и при строительстве можно выделить отдельные объекты, полностью используемые в тех или иных природоохранных мероприятиях, например, сооружения по очистке производственных стоков, вентиляторы и фильтры по очистке воздуха, аппараты по контролю концентрации вредных веществ и т.п.

Инвестиции в такие объекты должны учитываться обособленно на счетах 08 «Капитальные вложения» и 01 «Основные средства» с тем, чтобы иметь возможность получать информацию о сумме вложенного в природоохранные мероприятия капитала и сумме амортизации объектов.

Определенная часть затрат на капитальные вложения в природоохранные мероприятия не может быть выделена из общих затрат на объект строительства или приобретения. Это расходы на комплексные мероприятия, обеспечивающие в том числе и определенный экологический эффект. Такие инвестиции оцениваются в виде процентной доли от общего объема капитальных вложений и после завершения проекта уточняются на основании экспертных оценок. В аналитическом учете к счету 01 «Основные средства» эти суммы учитываются обособленно для последующего вычисления объема инвестиций в природоохранные мероприятия.

К капитальным вложениям в природоохранную деятельность необходимо также отнести расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки конкретных природоохранных мероприятий, на исследования состояния экологической среды, степени ее загрязнения в результате конкретной хозяйственной деятельности. В объеме НИОКР можно выделить непосредственные расходы на определенные природоохранные мероприятия или долю таких расходов в комплексных мероприятиях.

Текущие расходы на природоохранную деятельность

Текущие (эксплуатационные) расходы включаются в себестоимость выпускаемой продукции (в состав общехозяйственных расходов) и представляют собой:

- расходы на содержание и эксплуатацию фондов природоохранного значения (очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов);
- расходы по захоронению экологически опасных отходов;
- оплата услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов;
- расходы на очистку сточных вод;
- другие виды текущих природоохранных затрат.

В бухгалтерском учете природоохранные расходы следует группировать по их видам: удаление и нейтрализация твердых отходов, охрана от загрязнения воды и водоемов и их рациональное использование; очистка воздуха и охрана

воздушного бассейна; снижение уровня шума; охрана от загрязнения земельных участков и леса и их рациональное использование. В аналитических целях необходимо подразделять информацию о затратах на экологические мероприятия по направлениям: на экологическую безопасность продукции, на экологическую безопасность производства, на охрану окружающей среды.

Расходы на экологическую безопасность выпускаемой продукции направлены: на снижение вредного воздействия продукции на потребителя, устранение ее негативного влияния на окружающую среду в процессе эксплуатации, упрощение утилизации, минимизацию и полное устранение вредных отходов. Расходы на экологическую безопасность производства должны обеспечить безопасность на рабочих местах, рационализацию в использовании материальных, энергетических, иных природных ресурсов, минимизацию отходов, профилактику и предотвращение производственных аварий, влекущих необходимость ликвидации их последствий (разливы, взрывы, случайные выбросы (сбросы) загрязняющих веществ, пожары и пр.).

Вопросы

1. Укажите типовую номенклатуру статей расходов для промышленных организаций.
2. Какие затраты включаются в статьи расходов промышленных организаций?
3. Каким образом распределяются косвенные затраты между различными объектами калькуляции?
4. Каким образом распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы?
5. Что такое сводный учет затрат на производство? В какой последовательности он производится?
6. Какие документы оформляются в учете затрат на производство?
7. Каким образом учитываются затраты на природоохранную деятельность?