

## Глава 41

# Калькуляция себестоимости

Себестоимость продукции (работ, услуг) является одним из главных показателей, характеризующих основную деятельность организации. Данные о себестоимости широко используются в управлении производством, для контроля соответствия фактических затрат принятым нормативам, для выявления резервов дальнейшего снижения производственных затрат. Величина себестоимости продукции (работ, услуг) свидетельствует об эффективности производственного процесса, относительно низкая себестоимость повышает конкурентоспособность продукции (работ, услуг). Величина себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) определяет величину финансового результата от реализации и влияет на сумму требуемого к уплате налога на прибыль.

### Себестоимость как экономическая категория

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

Состав затрат на производство, составляющих себестоимость продукции (работ, услуг), установлен законодательно 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».

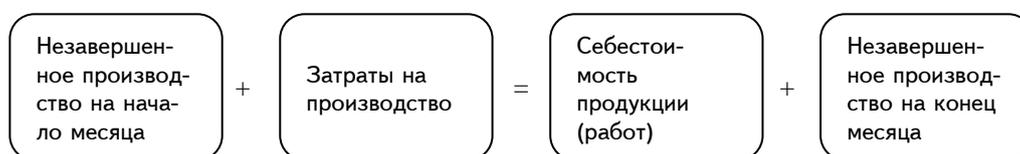
Калькуляция фактической производственной себестоимости товарного выпуска производится в конце отчетного месяца по данным учета затрат.

### Связь затрат на производство и себестоимости продукции

Сумма затрат на производство, совершенных организацией в отчетном месяце, и себестоимость произведенной продукции являются очень близкими, но не одинаковыми понятиями. Совершенные в отчетном месяце затраты на производство включаются либо в себестоимость товарного выпуска продукции, либо в стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

Определим более подробно, чем отличаются между собой величины затрат на производство, совершенных в отчетном месяце, и себестоимости товарного выпуска:

- 1) В составе затрат на производство учитываются все затраты, произведенные организацией за отчетный период, а в составе себестоимости продукции – только затраты, относящиеся к выпущенной из производства готовой продукции (товарному выпуску). Поэтому в объем производственных затрат в отчетном месяце включается стоимость незавершенного производства на отчетную дату, но не включается – стоимость незавершенного производства на начало отчетного месяца. В себестоимость товарного выпуска, наоборот, включается стоимость незавершенного производства на начало отчетного месяца, и не включается стоимость незавершенного производства на конец отчетного месяца.



- 2) Согласно допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности, затраты на производство и реализацию продукции относятся в бухгалтерском учете тому отчетному периоду, в котором они должны иметь место, независимо от фактического времени выбытия активов (перечисления средств с расчетного счета и др.). Таким образом, по некоторым затратам на производство фактическое выбытие активов произошло в одном отчетном периоде, но включение данных затрат в себестоимость производится в другом отчетном периоде: в том, к которому относятся данные затраты. К такому типу относятся расходы будущих периодов (авансовые арендные платежи, оплата подписки на специальные издания и пр.) и резервы предстоящих расходов и платежей (на предстоящую оплату отпусков, на предстоящие затраты по ремонту основных средств и пр.).
- 3) Некоторые виды затрат, имеющих отношение к производству, в установленном порядке не включаются в себестоимость и финансируются за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации. Перечень данных затрат приведен ниже (п. «Затраты, связанные с производством, и не включаемые в себестоимость»).
- 4) Некоторые виды затрат включаются в себестоимость в пределах установленных лимитов, норм и нормативов, а в части, превышающей норму, не относятся на себестоимость и финансируются из других источников. К таким затратам, например, относятся платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду, которые включаются в себестоимость при величине выбросов не выше предельно допустимых. Платежи за превышение предельно допустимых величин относятся на счет прибыли, остающейся в распоряжении природопользователей.

**Затраты, связанные с производством, и не включаемые в себестоимость**

В Положении о составе затрат перечислены затраты, связанные с производством, но не включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг). К подобным затратам относятся:

- затраты по созданию новых и совершенствованию применяемых технологий, а также по повышению качества продукции; связанные с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, созданием новых видов сырья и материалов, переоснащением производства;
- затраты, связанные с ревизией или аудиторской проверкой финансово-хозяйственной деятельности организации, проводимой по инициативе одного из учредителей (участников) этой организации;
- расходы, связанные с содержанием учебных учреждений и оказанием им бесплатных услуг;
- расходы по сооружению вахтового поселка;
- затраты на выполнение самой организацией или оплату ею работ (услуг), не связанных с производством продукции (работы по благоустройству городов, поселков, оказанию помощи сельскому хозяйству, другие виды работ);
- затраты на проведение модернизации оборудования, а также на реконструкцию объектов основных средств;
- затраты по созданию и совершенствованию систем и средств управления капитального (инвестиционного) характера;
- затраты на проведение мероприятий по охране здоровья и организации отдыха, не связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе;
- затраты на выполнение работ по строительству, оборудованию и содержанию (включая амортизационные отчисления и затраты на все виды ремонтов) культурно-бытовых и других объектов, находящихся на балансе организаций, а также работ, выполняемых в порядке оказания помощи и участия в деятельности других организаций;
- затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно в пределах сумм, определенных исходя из действующих тарифов на соответствующие виды транспорта. Данные затраты возмещаются работниками организаций (в форме оплаты получаемых проездных документов) или относятся на прибыль, остающуюся в распоряжении организации;
- платежи за превышение предельно допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в природную сферу.

Не относятся к затратам на *освоение новых организаций*, цехов и агрегатов (пусковым расходам) и не включаются в себестоимость продукции:

- затраты на индивидуальное опробование отдельных видов машин и механизмов и на комплексное опробование (вхолостую) всех видов оборудования с целью проверки качества их монтажа, затраты по устранению недоделок в проектах и строительномонтажных работах;
- затраты на шефмонтаж, осуществляемый организациями-поставщиками оборудования и по их поручению специализированными организациями;

- затраты на содержание дирекции строящейся организации, а при ее отсутствии – группы технического надзора, а также затраты, связанные с приемкой новых организаций и объектов в эксплуатацию;
- затраты по подготовке кадров для работы на вновь вводимой в действие организации;
- затраты по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, исправлению дефектов оборудования по вине организаций-изготовителей, а также повреждений и деформаций, полученных при транспортировке до приобъектного склада, затраты по ревизии (разборке) оборудования, вызванные дефектами антикоррозийной защиты, и другие аналогичные затраты производятся за счет организаций, нарушивших условия поставок и выполнения работ.

#### **Выплаты работникам организации, не включаемые в себестоимость**

В себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются следующие выплаты работникам организации в денежной и натуральной формах, а также затраты, связанные с содержанием работников:

- премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;
- материальная помощь (в том числе безвозмездная материальная помощь работникам для первоначального взноса на кооперативное жилищное строительство, на частичное погашение кредита, предоставленного на кооперативное и индивидуальное жилищное строительство), беспроцентная ссуда на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности;
- оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работников, в том числе женщинам, воспитывающим детей, оплата проезда членов семьи работника к месту использования отпуска и обратно (в соответствии с действующим законодательством для организаций, расположенных в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и в отдаленных районах Дальнего Востока);
- надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, доходы (дивиденды, проценты), выплачиваемые по акциям и вкладам трудового коллектива организации, компенсационные выплаты в связи с повышением цен, производимые сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ, компенсация удорожания стоимости питания в столовых, буфетах и профилакториях либо предоставление его по льготным ценам или бесплатно (кроме специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных законодательством);
- оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом (за исключением сумм, подлежащих отнесению на себестоимость продукции (работ, услуг));

- ценовые разницы по продукции (работам, услугам), предоставляемой работникам организации или отпускаемой подсобными хозяйствами для общественного питания организации;
- оплата путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках, клубах, посещений культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки и товаров для личного потребления работников и другие аналогичные выплаты и затраты, производимые за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- другие виды выплат, не связанные непосредственно с оплатой труда.

## Понятие о калькуляции себестоимости

*Калькуляция себестоимости* – исчисление себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) по данным учета производственных затрат. Калькуляция себестоимости производится по окончании отчетного месяца после принятия к учету всех фактически совершенных затрат.

В бухгалтерском управленческом учете ежемесячно калькулируется себестоимость общего товарного выпуска и более детализированные показатели себестоимости, например, *себестоимость товарных выпусков отдельных видов продукции, себестоимость единицы изделия*.

При калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) организации всех форм собственности руководствуются Положением о составе затрат, типовыми методическими рекомендациями и отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькуляции себестоимости в части, не противоречащей данному Положению. Используемые при калькуляции себестоимости методы оценки материально-производственных запасов, отпущенных в производство, способы распределения косвенных расходов и другие элементы учетной политики организации должны применяться без изменения в течение отчетного года.

### Нормативные, плановые, сметные и фактические калькуляции

Себестоимость продукции калькулируется на основе данных о производственных затратах, при этом величины производственных затрат могут оцениваться по нормативным, плановым либо фактическим значениям. В зависимости от используемых величин затрат производятся нормативные, плановые, сметные и отчетные (фактические) калькуляции себестоимости.

*Нормативные* калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе ее работы.

*Плановые* калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал).

*Сметные* калькуляции являются разновидностью плановой, они составляются для определенного изделия или работы. На основе сметных калькуляций оценивается продажная цена изделия, необходимая для расчетов с заказчиками или иных целей.

*Отчетные (фактические)* калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции (выполненных работ). В фактическую себестоимость продукции включаются понесенные непроизводительные затраты.

Нормативные и плановые калькуляции себестоимости производятся для целей управления производством и расчета авансовых платежей налогов. При расчетах с заказчиками производятся сметные калькуляции себестоимости. По результатам отчетных (фактических) калькуляций производится оценка готовой продукции, в которой она представлена в бухгалтерской отчетности.

### Формула калькуляции себестоимости

Различие условий производства продукции (работ, услуг) в разных отраслях вызывает использование различных методов калькуляции себестоимости. При этом для всех производств и всех организаций является единой общая формула калькуляции себестоимости, связывающая величины себестоимости и производственных затрат.

*Себестоимость товарного выпуска продукции отчетного месяца* равна фактическим затратам на производство в отчетном месяце, увеличенным на стоимость незавершенного производства на начало месяца, за вычетом стоимости незавершенного производства на конец месяца, а также возвратных отходов.

$$\begin{aligned} \text{Себестоимость товарного выпуска} &= \text{Затраты на производство в отчетном месяце} && + \\ &+ \text{Незавершенное производство на начало месяца} && - \\ &- \text{Незавершенное производство на конец месяца} && - \\ &- \text{Возвратные отходы производства} && \end{aligned}$$

В некоторых производствах остатки незавершенного производства отсутствуют или их размеры незначительны, либо организация признает их стабильными. В этом случае для калькуляции себестоимости не требуется оценка незавершенного производства.

Себестоимость продукции исчисляется по объектам калькуляции на основе данных учета производственных затрат. *Объектами калькуляции* выступают:

- продукция вспомогательных производств и отдельных подразделений;
- отдельные виды продукции;
- полуфабрикаты, части, узлы, детали и другие компоненты сложной продукции — если организация производит несколько видов продукции, или производство продукции представляет собой ступенчатый процесс;
- технологические фазы, переходы, переделы и т.д. — если производство продукции характеризуется разной степенью готовности.

### **Методы учета затрат на производство и калькуляции себестоимости**

*Методом учета затрат на производство и калькуляции себестоимости* продукции называется совокупность используемых приемов учета производственных затрат и калькуляции себестоимости, которые обеспечивают контроль затрат и точность калькуляции себестоимости.

В разнообразных производствах наиболее распространены и являются основными следующие методы учета затрат и калькуляции себестоимости:

- нормативный,
- позаказный,
- поперечный.

Применение конкретного метода определяет выбор объектов учета затрат и объектов калькуляции, способы контроля затрат и т.д.

#### **Нормативный метод учета затрат**

Нормативный метод учета затрат подразумевает нормирование всех совершаемых затрат на производство.

*Нормирование затрат* – это определение организацией технически обоснованных, оптимальных величин затрат всех уровней, необходимых для производства определенного объема товарного выпуска продукции (работ, услуг). Нормы и нормативы затрат устанавливаются на основе технологической документации с учетом особенностей производственного процесса и отраслевых инструкций. Нормативные величины затрат зависят от технического и организационного уровня конкретной организации. Наиболее важными являются нормы расхода материальных ресурсов и затрат труда, а также нормы общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

*Планирование затрат* – расчет величины затрат на некоторый промежуток времени с учетом организационного и технического уровня производства.

*Нормативный метод учета затрат* подразумевает систематическое сопоставление фактических производственных затрат с установленными нормами. В результате данного сопоставления выявляются отклонения фактических затрат от нормативных значений. Например, при использовании норм расхода материалов отклонениями от норм являются их экономия или перерасход.

Отклонения от установленных норм затрат влекут за собой отклонения от расчетной (нормативной) себестоимости продукции. Важным элементом нормативного метода является установление причин отклонений от норм и их анализ. Сводные данные о затратах производства для каждого вида продукции по текущим нормам и изменениям норм приводятся в *Ведомости сводного учета затрат на производство*.

Применение нормативного метода учета затрат позволяет контролировать фактические затраты и управлять себестоимостью продукции (работ, услуг).

### Нормативный метод калькуляции себестоимости

При использовании нормативного метода калькуляции себестоимости исчисляется нормативная и фактическая производственная себестоимость.

*Нормативная себестоимость* продукции (работ, услуг) есть расчетная величина себестоимости при нормативных величинах затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

*Фактическая себестоимость* исчисляется по истечении отчетного периода на основе объективных данных бухгалтерского управленческого учета о фактических затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Фактическая производственная себестоимость также может исчисляться по данным учета отклонений от нормативных затрат.

Нормативный метод калькуляции себестоимости предусматривает соблюдение следующих принципов:

- 1) Предварительно калькулируется нормативная себестоимость единицы каждого вида продукции на основе действующих норм, нормативов и смет. В соответствии с технически обоснованными расчетными величинами затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции (работ и услуг) нормативные калькуляции составляются по объектам калькуляции, например, сначала на детали, затем на узлы, затем на изделие в целом.
- 2) Действующие нормы затрат при необходимости изменяются в связи с внедрением прогрессивной технологии, повышением качества продукции, совершенствованием системы организации производства. Изменение норм вводится, как правило, с начала нового отчетного периода. В случае изменения норм производится корректировка нормативной себестоимости соответствующих объектов калькуляции и видов продукции. Динамика себестоимости показывает эффективность мероприятий, послуживших причиной изменения норм.
- 3) В течение отчетного месяца фактические затраты принимаются к учету с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм. Устанавливаются и анализируются причины отклонений от норм. Сумма учтенных отклонений от норм должна быть распределена между товарным выпуском и объемом незавершенного производства на конец месяца.
- 4) В конце отчетного месяца оцениваются остатки незавершенного производства по действующим нормам затрат. Если в данном отчетном периоде нормы затрат были изменены, производится корректировка оценки остатков незавершенного производства на начало месяца (в соответствии с действующими нормами затрат).
- 5) В конце отчетного месяца определяется нормативная себестоимость товарного выпуска путем умножения нормативной себестоимости единицы вида продукции на объем выпуска отчетного месяца.
- 6) В конце отчетного месяца исчисляется фактическая себестоимость товарного выпуска как сумма трех величин: нормативной себестоимости товарного выпуска, корректировки нормативной себестоимости вследствие изменений норм, а также отклонений фактических затрат от норм затрат.

Ниже приведена формула расчета фактической себестоимости продукции (работ, услуг) ( $\Phi_c$ ) при использовании нормативного метода:

$$\Phi_c = H_c + I_n + O_n,$$

где

$H_c$  – нормативная себестоимость;

$I_n$  – корректировка нормативной себестоимости вследствие изменения норм (положительная либо отрицательная величина);

$O_n$  – отклонения от норм, относящиеся к товарному выпуску (отрицательные – экономия, положительные – перерасход).

### **Показанный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости**

*Показанный* метод оценки затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции применяют в индивидуальных и мелкосерийных производствах (изготовление сложных механизмов, станков, турбин и др. по индивидуальному заказу). При этом технологический процесс отличается тесной взаимосвязью между цехами, готовую продукцию, как правило, выпускает только один, последний в технологической цепочке цех. Показанный метод учета затрат и калькуляции себестоимости используется при выполнении ремонтных, монтажных и экспериментальных работ.

На основании договора с заказчиком открывается *заказ*, который является основным объектом калькуляции. Существуют также внутризаводские заказы, когда одно подразделение организации (цех, отдел) выполняет работы для другого подразделения. Каждому заказу присваивается номер. Производственные затраты учитываются по подразделениям, участвующим в выполнении заказа (объектам учета затрат), в разрезе каждого заказа.

Открывается заказ заполнением специальных *бланков заказа*, выписываемых каждому подразделению, участвующему в выполнении заказа. Номер, присвоенный заказу, проставляется во всех документах, отражающих прямые производственные затраты по данному заказу (на лимитно-заборных картах, в требованиях, маршрутных листах и др.). В документах по учету совершенных производственных затрат (расхода материалов, сумм оплаты труда и др.) прямые затраты группируются в разрезе заказов. Косвенные затраты включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Закрытие заказа производится после его выполнения в документе (накладной, акте) на сдачу выполненных готовых изделий или работ.

Фактическая себестоимость заказа определяется после его выполнения как сумма всех соответствующих затрат производства с момента открытия до закрытия заказа. В случае выполнения заказа в течение нескольких отчетных периодов (месяцев) себестоимость частично выполненного заказа определяют условно, на основании плановой себестоимости или фактической калькуляции по аналогичному изделию, изготовленному ранее. До выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

**Таблица 41.3** Пример формы отчетной калькуляции себестоимости заказа

За \_\_\_\_\_ 200\_\_ г. Заказ № \_\_\_\_\_ (тыс. руб.)

Статьи калькуляции	Затраты на выпуск заказа по отчету	Затраты на выпуск заказа по смете	Отклонения (экономия)	Отклонения (перерасход)
Основные материалы				
Вспомогательные материалы				
Заработная плата производственных рабочих				
Общепроизводственные расходы				
Общехозяйственные расходы				
Потери от брака				
Прочие расходы				
Итого себестоимость				

**Попередельный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости**

Попередельный метод оценки затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции применяется в отраслях промышленности, в которых исходное обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных, самостоятельных фаз (стадий) – *переделов*. Каждый передел представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой организация получает полуфабрикат собственного производства. Полуфабрикаты собственного производства используются не только в следующих переделах своего производства, но и могут быть предназначены для реализации сторонним организациям в качестве комплектующих изделий и полуфабрикатов.

Попередельный метод применяют в металлургии, деревообрабатывающей, нефтеперерабатывающей, химической и других отраслях промышленности. Примером такого производства в металлургии является производство проката, в этом случае переделами являются выплавка чугуна и выплавка стали. В попередельном методе учет первичных затрат организуется в разрезе каждого передела либо стадии производства.

Возможны бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода. При *бесполуфабрикатном* варианте учитываются затраты по каждому переделу, но себестоимость продукции каждого передела не калькулируется. Себестоимость готового продукта исчисляется суммированием затрат по всем переделам. Движение продукции каждого передела на счетах бухгалтерского учета не учитывается, а производится только оперативный учет. При *полуфабрикатном* варианте в качестве объектов калькуляции себестоимости принимается продукция каждого передела (полуфабрикаты собственного производства). Движение продукции каждого передела (полуфабрикатов) отражается на счетах бухгалтерского учета.

**Пример.** Попередельный метод учета затрат на производство

Организация имеет два передела. Нормативные затраты по первому переделу (подразделение «А») составляют: расходы сырья и материалов – 15000 руб., затраты на обработку – 4000 руб. Нормативные затраты по второму переделу (подразделение «Б») составляют: расходы сырья и материалов – отсутствуют, затраты на обработку – 5000 руб.

Покажем, каким образом документируются данные затраты при полуфабрикатном и бесполуфабрикатном варианте попередельного метода учета затрат.

#### **Бесполуфабрикатный способ**

Передел	Сырье и материалы		Затраты на обработку	
	Норма	Факт	Норма	Факт
Первый передел	15000		4000	
Второй передел			5000	

#### **Полуфабрикатный способ**

Передел	Сырье и материалы		Затраты на обработку		Итого затраты по переделу	
	Норма	Факт	Норма	Факт	Норма	Факт
Первый передел	15000		4000	-	19000	
Второй передел	19000		5000		24000	

При попередельном методе используются важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм и учет изменений этих норм. Если в одном переделе можно получить разные виды продукции, то затраты на производство учитываются также в разрезе данных видов продукции либо подлежат распределению.

#### **Попроцессный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости**

Попроцессный метод применяется в отраслях с ограниченной номенклатурой простой однородной продукции, где незавершенное производство отсутствует или незначительно. При данном методе учет затрат организуется по производству в целом либо по отдельным процессам производства. Себестоимость товарного выпуска принимается равной затратам на производство отчетного месяца. Попроцессный метод может применяться для учета затрат и калькуляции себестоимости вспомогательных производств, вырабатывающих один или несколько видов продукции, работ, услуг (энергетические хозяйства, жестянобаночное производство).

#### **Последовательность калькуляции себестоимости**

Калькуляция фактической производственной себестоимости продукции производится в следующей последовательности:

- 1) в течение отчетного месяца учитываются все затраты на производство, по итогам месяца или по завершению производства продукции (выполнению работ) определяются фактические затраты на производство;
- 2) исчисляется себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, использованных основным производством;

- 3) исчисляется себестоимость полуфабрикатов (деталей, узлов, частей изделия, переделов), произведенных подразделениями основного производства, используемых при последующих стадиях производства и частично реализуемых на сторону (при полуфабрикатном методе);
- 4) исчисляется себестоимость незавершенного основного производства;
- 5) исчисляется фактическая себестоимость товарного выпуска продукции (работ, услуг) в данном месяце;
- 6) исчисляется фактическая себестоимость отдельных видов продукции (заказов). Фактическая себестоимость определенного вида продукции калькулируется как сумма прямых затрат на производство данного вида и соответствующей части косвенных затрат;
- 7) исчисляется себестоимость единицы продукции по каждому ее виду.

### **Калькуляция себестоимости единицы продукции**

Калькуляция фактической себестоимости единицы продукции является завершающей стадией процесса калькуляции себестоимости. Калькуляция себестоимости единицы продукции необходима для обоснования уровня продажных цен, для определения эффективности мероприятий по совершенствованию производства. В зависимости от особенностей производственного процесса применяются следующие способы исчисления себестоимости единицы продукции:

- способ прямого расчета;
- способ пропорционального распределения затрат;
- нормативный способ калькуляции;
- способ суммирования затрат.

На практике возможно сочетание нескольких способов.

*Способ прямого расчета* наиболее прост и применяется в производствах, где выпускаются изделия одного или нескольких видов, причем учет затрат технически возможно вести по каждому виду продукции в отдельности. Фактические затраты, приходящиеся на каждый вид продукции, делятся на объем выпущенной продукции в натуральном измерении.

*Способ пропорционального распределения затрат* применяется для калькуляции себестоимости в условиях одновременного производства нескольких видов продукции или же при учете затрат по группам однородных изделий в случаях, когда прямое отнесение затрат на конкретное изделие невозможно. Затраты распределяют по отдельным видам изделий пропорционально выбранной базе (нормативной себестоимости либо массе и объему выработанной продукции, сметным ставкам и пр.).

*Нормативный способ* используется при нормативном методе учета затрат и калькуляции себестоимости. Предварительно калькулируется нормативная себестоимость единицы выпускаемой продукции, фактическая себестоимость единицы продукции исчисляется на основе учета отклонений затрат от действующих нормативных значений.

*Способ суммирования затрат* заключается в том, что себестоимость объекта калькуляции или единицы продукции определяется путем суммирования затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления.

### **Оценка остатков незавершенного производства**

Объем незавершенного производства на отчетную дату определяется согласно инвентаризационным описям (если на эту дату проводилась инвентаризация), или по данным оперативного учета о себестоимости отдельных стадий и изготовленных частей, не завершенных производством, о количестве изделий (деталей), не законченных обработкой, об их местонахождении и степени готовности. Порядок оценки остатков незавершенного производства описан в главе 14 «Отгруженные ценности, другие запасы и затраты».

### **Планирование себестоимости**

При разработке годовых (текущих) планов производственно-хозяйственной деятельности организации осуществляют планирование себестоимости продукции (работ, услуг). Порядок и методы планирования себестоимости организации устанавливают самостоятельно исходя из условий своей деятельности. При планировании себестоимости может рассчитываться как себестоимость продукции (работ, услуг) по организации в целом, так и себестоимость отдельных видов продукции, себестоимость единицы продукции.

Для расчета плановой себестоимости составляются плановые калькуляции на планируемый объем выпуска продукции (работ). Производится технико-экономический расчет затрат на производство по статьям расходов на основе данных, характеризующих рациональное использование основных средств, материальных и трудовых ресурсов, при обеспечении нормальных условий труда. Должно быть учтено снижение затрат за счет мероприятий по повышению технического и организационного уровня производства, а также влияние изменения цен на материальные ресурсы и основные средства.

### **Особенности исчисления себестоимости в налоговом учете**

Себестоимость продукции (работ, услуг), исчисляемая для целей бухгалтерского учета, и себестоимость продукции (работ, услуг), исчисляемая для целей налогообложения, представляют собой разные величины. Исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения производится с соблюдением правил налогового законодательства и имеет целью определение налоговых обязательств перед бюджетом (по налогу на прибыль и др.). Исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения имеет перечисленные ниже особенности.

**Затраты, на которые установлены лимиты для целей налогообложения**

Для целей налогообложения на некоторые затраты установлены лимиты, нормы и нормативы. К подобным затратам относятся затраты на содержание служебного автотранспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, представительские расходы, расходы на рекламу, затраты на командировки, расходы, связанные с обучением и повышением квалификации (переподготовкой) сотрудников и пр. Данные затраты включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в полной мере, а в целях налогообложения включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах норм, утвержденных в установленном порядке. На сумму превышения фактическими затратами установленных лимитов и норм увеличивается налогооблагаемая прибыль.

Для целей налогообложения затраты *на оплату процентов* по просроченным к возврату кредитам не включаются в себестоимость. Затраты по оплате процентов за кредиты банков включаются в себестоимость в пределах учетной ставки ЦБ РФ, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в рублях), либо ставки ЛИБОР, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в иностранной валюте). Для целей налогообложения затраты на оплату процентов по бюджетным ссудам включаются в себестоимость в пределах ставок, установленных законодательством РФ.

**Расчет амортизации для целей налогообложения**

В себестоимость продукции (работ, услуг) включается сумма амортизационных отчислений по имуществу, подлежащему амортизации. Организация самостоятельно определяет срок полезного использования подлежащих амортизации объектов и методы расчета амортизации, и данный выбор влияет на величину себестоимости продукции (работ, услуг).

Для целей налогообложения установлен единый порядок расчета амортизации:

- в состав имущества, подлежащего амортизации для целей налогообложения, включается имущество, стоимость которого превышает 11-кратный размер минимального размера месячной оплаты труда установленного законодательно, последний срок использования которого более одного года. Земельные участки, участки недр и лесов, а также финансовые активы не относятся к имуществу, подлежащему амортизации;
- имущество, подлежащее амортизации, объединяется в четыре категории. Состав каждой категории раскрыт в представленной ниже таблице;
- для каждой категории устанавливаются годовые нормы амортизации. В отношении четвертой категории («нематериальные активы») амортизационные отчисления осуществляются равными долями в течение срока полезного использования соответствующих нематериальных активов. В случае если срок использования нематериального актива определить невозможно, срок амортизации устанавливается в десять лет;

**Таблица 41.1** Нормы амортизационных отчислений для целей налогообложения (в процентах к балансовой стоимости)

Категории имущества	Имущество	Годовые нормы амортизации*
1	Здания, сооружения и их структурные компоненты	5,0
2	Легковой автотранспорт, легкий грузовой автотранспорт, конторское оборудование и мебель, компьютерная техника, информационные системы и системы обработки данных	25,0
3	Технологическое, энергетическое, транспортное и иное оборудование и прочие материальные активы	15,0
4	Нематериальные активы	10,0

\* Для субъектов малого предпринимательства и предпринимателей установлены увеличенные нормы годовой амортизации: для первой категории – 6%, для второй категории – 30%, для третьей – 18%.

- расчет амортизационных отчислений в целях налогообложения производится путем умножения суммарной стоимости имущества, отнесенного к соответствующей амортизационной категории, на указанную выше норму амортизации, за исключением имущества, отнесенного к первой и четвертой категории, в отношении которого расчет амортизационных отчислений производится для каждой единицы имущества в отдельности.

### Вопросы

1. Дайте определение себестоимости продукции (работ, услуг).
2. Каким образом связаны между собой величины затрат на производство и себестоимости?
3. Приведите примеры затрат, связанных с производством, но не включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).
4. Какая формула используется для расчета себестоимости?
5. Опишите нормативный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости.
6. Опишите позаказный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости.
7. Опишите попередельный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости.
8. Какие способы применяются для исчисления себестоимости единицы продукции?