

Глава 15

Порядок учета расходов по обычным видам деятельности для организаций сферы производства

Состав расходов по обычным видам деятельности для организаций сферы производства

Обобщенная группировка расходов по обычным видам деятельности для организаций сферы производства

Предметом деятельности организаций сферы материального производства является производство материальных ценностей в виде готовой продукции или в виде выполненных работ. Для подобных организаций расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции и расходы, осуществление которых связано с выполнением работ.

Организации сферы производства группируют совершаемые расходы по обычным видам деятельности различным образом, и характер этой группировки зависит от сложности и специфики процесса производства, а также от разнообразия видов выпускаемой продукции и работ.

Обобщенная группировка расходов по обычным видам деятельности организаций сферы материального производства может быть представлена следующим образом:

- 1) расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, топлива и иных материально-производственных запасов. Состав данных расходов указан главе 8 «Порядок оценки различных видов активов»;
- 2) расходы, возникающие в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции (работ). Данные расходы включают в себя расходы, непосредственно связанные с производством отдельных видов продукции (работ), а также общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Более подробный состав данных расходов будет рассмотрен ниже;
- 3) расходы, связанные с продажей готовой продукции (работ), или коммерческие расходы. К подобным расходам относятся расходы на упаковку, погрузку, транспортировку готовой продукции, расходы на рекламу и иные аналогичные расходы.

В последующем изложении, рассматривая процесс производства, мы будем говорить только о производстве продукции, подразумевая при этом, что все сказанное относится и к производству работ.

Таблица 15.1 Состав расходов по обычным видам деятельности для организаций сферы материального производства

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

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

Расходы, связанные с производством отдельных видов продукции (работ)

Рассмотрим более подробно состав расходов организации сферы материального производства, непосредственно *связанных с производством отдельных видов продукции (работ)*. В состав данных расходов включаются:

- расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии. В данную группу расходов включаются суммы амортизации и стоимость расходов на ремонт данных активов;
- расходы на оплату труда работников организации;
- расходы на уплату единого социального налога (взноса), зачисляемого в государственные внебюджетные социальные фонды (Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования);

- другие расходы, возникающие в процессе производства (на уплату налогов, сборов и других обязательных платежей, производимых в соответствии с налоговым законодательством, расходы на подготовку и освоение новых производств, потери от брака, расходы на охрану труда, расходы на командировки, на гарантийный ремонт и обслуживание и т.п.).

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы

С целью точной и достоверной регистрации всех совершаемых расходов необходимо организовать их учет в зависимости от структурных подразделений и мест их совершения, а также в зависимости от характера и особенностей возникновения расходов. С этой целью в номенклатуре расходов, возникающих в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов, выделяются *общепроизводственные и общехозяйственные расходы*. Данные расходы связаны с производством нескольких или всех видов продукции.

К общепроизводственным расходам относятся расходы на управление и обслуживание производственных подразделений организации (цехов). К общехозяйственным расходам относятся расходы на общее обслуживание и организацию производства и на управление организацией в целом. В частности, в состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов входят:

- заработная плата обслуживающего и управленческого персонала;
- стоимость материальных ценностей, израсходованных на общепроизводственные и общехозяйственные нужды;
- расходы по оплате стоимости электроэнергии, воды, топлива, израсходованных на общепроизводственные и общехозяйственные нужды;
- суммы амортизации и расходы на ремонт зданий и других основных средств общепроизводственного и общехозяйственного назначения;
- другие аналогичные расходы.

Установление даты признания расходов по обычным видам деятельности

Полная информация о совершенных расходах заключается в знании их суммы, содержания, даты совершения и даты признания. Для прочих расходов дата совершения и дата признания, как правило, совпадают. Для расходов по обычным видам деятельности *дата совершения* соответствует дате соответствующего выбытия активов и начисления обязательств. *Дата признания* есть дата, на которую на сумму расхода регистрируется уменьшение капитала (в части финансовых результатов). Для расходов по обычным видам деятельности дата признания устанавливается в процессе учетной работы.

Объем расходов, подлежащих признанию в отчетном периоде, определяется требованием о соответствии доходов и расходов. Согласно данному требованию, *в отчетном периоде должны быть признаны расходы, связанные с производством и продажей тех объемов продукции и работ, которые были проданы в данном периоде*. Соответственно, признанию не подлежат те расходы, которые связаны с производством продукции и работ, не проданных в отчетном перио-

де. Поэтому учет расходов по обычным видам деятельности должен быть организован таким образом, чтобы увязать совершаемые расходы с объемами продукции, изготовленной и проданной.

Правильное установление даты признания расходов по обычным видам деятельности имеет особое значение, поскольку результаты данной процедуры влияют на величину финансового результата деятельности в отчетном периоде. Напомним, что при исчислении финансового результата принимается в расчет объем расходов по обычным видам деятельности, признанных в периоде.

Общий порядок регистрации и признания расходов по обычным видам деятельности

Кратко изложим общий порядок регистрации и признания расходов по обычным видам деятельности, принятый в учетной практике. Сбор информации о совершенных расходах организуется таким образом, чтобы осуществлялась их первичная группировка по видам, или по статьям расходов (стоимость сырья и материалов, использованных в производстве, зарплата производственных рабочих, общехозяйственные расходы и пр.). При регистрации расходов фиксируется как их сумма, так и содержание.

Совершенные в отчетном периоде расходы подлежат распределению между отдельными видами и единицами продукции. По каждой статье расходов из первичной группировки устанавливается, для целей производства (продажи) каких именно видов и объемов продукции данные расходы были совершены. Если некоторые расходы связаны с производством нескольких видов продукции, то их сумма распределяется между данными видами. Для каждого вида продукции, произведенной в отчетном периоде, производится калькуляция себестоимости, в ходе которой исчисляются величины расходов, потребовавшихся для производства и продажи продукции данного вида и объема.

Признание расходов по обычным видам деятельности отчетного периода производится в соответствии с информацией о видах и объемах продукции, проданной в отчетном периоде. Признанию подлежат расходы, связанные с производством и продажей продукции, проданной в течение отчетного периода. Объем признанных расходов соответствует полной себестоимости продукции, проданной в течение отчетного периода, или так называемой «себестоимости продаж». Совершенные расходы на производство продукции, которая не была продана и осталась в запасе на складе, подлежат признанию в последующих периодах (в которых данная продукция будет продана).

Затраты на производство в составе расходов по обычным видам деятельности

Мы только что сказали, что учет расходов по обычным видам деятельности должен быть организован так, чтобы увязать сами расходы с объемами продукции, изготовленной и проданной в отчетном периоде. С этой целью производственные организации выделяют среди расходов по обычным видам деятельности особую группу расходов, называемую затратами 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 продажей их потребителю. Учет состава и объема затрат на производство ведется в рамках определенного отчетного периода с подразделением на затраты, связанные с производством отдельных видов продукции.

Согласно определению, в составе затрат на производство объединяются затраты, связанные и с производством продукции, и с ее продажей. Тем не менее, операции по продаже продукции не связаны с операциями по ее производству ни технологическим циклом, ни участием одних и тех же структурных подразделений. Поэтому затраты, связанные с продажей продукции (коммерческие расходы), выделяются из общего состава затрат на производство и учитываются обособленно. В дальнейшем изложении, говоря о затратах на производство, мы будем подразумевать только затраты, относящиеся к производству продукции. Затраты, связанные с продажей продукции, мы будем объединять в составе коммерческих расходов.

В состав затрат на производство отчетного периода включаются:

- стоимость материально-производственных запасов, израсходованных на цели производства в отчетном периоде. Затраты на приобретение материально-производственных запасов, которые не были использованы в производстве, в состав затрат на производство не включаются;
- расходы, имеющие место в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства в отчетном периоде;
- некоторые других расходы (в частности, расходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов и платежей, о которых будет рассказано ниже).

Номенклатура затрат на производство очень разнообразна и зависит от отраслевой принадлежности организации. Своевременная, полная и точная фиксация всех совершаемых производственных затрат является важнейшей задачей организации, и выполнение этой задачи осуществляется посредством ведения *бухгалтерского управленческого учета*.

Сравнение понятий «затраты» и «расходы»

Отметим, что в бухгалтерском учете под *затратами* принято понимать, во-первых, стоимость выбывших активов организации. Затраты имеют место при совершении операций, сопровождающихся выбытием активов (сырья и материалов, денежных средств на расчетном счете и пр.), и величина совершенных затрат приравнивается к стоимости выбывших активов. Согласно принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности, затратами также признается и сумма возникших обязательств (начисленной задолженности). Например, сумма начисленной в отчетном периоде задолженности по оплате труда включается в затраты отчетного периода, независимо от момента фактической выплаты денежных средств работникам.

Мы видим, что «расходы» и «затраты» являются очень близкими понятиями, выражающими стоимость. Понятие «затраты» шире, так как оно применяется безотносительно к тому, имеет или не имеет место уменьшение экономических выгод. Например, организация может совершать затраты на приобретение основных средств, но расходами данные затраты не считаются. Расходы имеют место только тогда, когда есть уменьшение экономических выгод, связанное с уменьшением капитала.

Учет расходов по обычным видам деятельности имеет ту особенность, что между датой совершения расходов (по факту выбытия активов или начисления обязательств) и датой их признания существует временной промежуток. В этот промежуток совершенные расходы обычно называются затратами, что более точно, так как уменьшение капитала еще не регистрируется. На дату признания, когда регистрируется уменьшение капитала (в части финансовых результатов), совершенные расходы становятся расходами в строгом смысле и перестают именоваться затратами.

Капитализация расходов и формирование производственной себестоимости готовой продукции (работ, услуг)

Капитализация расходов по обычным видам деятельности

Согласно общему порядку учета расходов по обычным видам деятельности для производственных организаций, данные расходы не признаются на дату своего совершения, а сначала подлежат накоплению и распределению. Накопление совершенных расходов производится посредством *капитализации*, то есть включения в стоимость некоторых активов. Применение данного подхода правомерно, так как расходы по обычным видам деятельности совершаются для целей производства продукции (работ, услуг) и в расчете на получение прибыли от продажи данной продукции (работ, услуг). Таким образом, при совершении данных расходов возникают будущие экономические выгоды, также выполняются и другие условия для признания активов.

В последующем изложении мы покажем, какие активы используются для капитализации различных расходов по обычным видам деятельности. Дата списания используемых активов и признания расходов устанавливается в соответствии с экономической сущностью происходящих хозяйственных явлений.

Формирование стоимости актива «материалы»

Рассмотрим расходы на приобретение сырья и материалов для целей производства. Среди всех видов расходов по обычным видам деятельности данные расходы совершаются первыми. Если организация приобретает сырье и мате-

риалы на условиях последующей оплаты, то на дату поступления приобретенных ценностей в организацию у нее возникают обязательства по оплате. По факту возникновения обязательств у организации имеют место расходы на приобретение сырья и материалов, сумма расходов равна сумме возникших обязательств.

Хотя расходы на приобретение и имеют место, они не признаются, то есть не регистрируется уменьшение капитала на соответствующую сумму. Вместо признания данные расходы капитализируются (накапливаются) посредством включения в учетную оценку актива «материалы». Таким образом, на дату поступления материалов в организацию в учете отражается:

- возникновение обязательств по оплате приобретенных материалов;
- принятие к учету актива «материалы» с учетной оценкой, равной сумме расходов (затрат) на их приобретение.

Приобретена партия материалов стоимостью 6300 руб. (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
02.03	Активы	Увеличен актив «материалы»	+6300
	Обязательства	Начислены обязательства по оплате материалов	+6300
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Напомним, что активы, приобретенные за плату, оцениваются по сумме всех фактических затрат на их приобретение. Поэтому объем совершенных расходов на приобретение сырья и материалов полностью формирует учетную оценку, присваиваемую данным активам при их принятии к учету.

Формирование актива «затраты на производство»

Капитализация расходов по обычным видам деятельности, включаемых в состав затрат на производство, осуществляется с использованием актива «затраты на производство». Данный актив, также как и другие активы вида «затраты», предназначен исключительно для накопления информации о совершаемых затратах и имеет вспомогательное значение.

В стоимости актива «затраты на производство» накапливаются суммы:

- стоимости сырья и материалов, отпущенных в производство. На дату отпуска сырья и материалов в производство прекращается признание актива «материалы» в соответствующей сумме. При этом на сумму стоимости отпущенных материалов не признаются расходы (не уменьшается капитал), а увеличивается объем затрат на производство;

Отпущены в производство материалы стоимостью 1000 руб. (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
15.02	Активы	Уменьшен актив «материалы»	–1000
		Увеличен актив «затраты на производство»	+1000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
Фин. результаты	–	–	

- расходов, непосредственно связанных с производством. Подобные расходы возникают при осуществлении хозяйственных операций, имеющих непосредственное отношение к процессу производства. К подобным операциям относятся: начисление задолженности за услуги производственного характера, предоставленные сторонними организациями, начисление к выплате сумм оплаты труда производственных рабочих, начисление амортизации по основным средствам, используемым в основном производстве. На дату совершения расходов, которая соответствует дате произошедшего выбытия активов (денежных средств) или начисления обязательств, суммы этих расходов включаются в стоимость актива «затраты на производство»;

Начислены к выплате суммы оплаты труда производственных рабочих 42600 руб.

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
02.03	Активы	Увеличен актив «затраты на производство»	+42600
	Обязательства	Начислены обязательства по оплате труда	+42600
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

- общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В течение отчетного месяца суммы подобных расходов, как правило, накапливаются обособленно, путем формирования стоимости одноименных активов. В конце месяца производится бухгалтерская операция списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов на затраты производства. При этом признание сформированных активов «общепроизводственные расходы» и «общехозяйственные расходы» прекращается, одновременно на суммы списываемых расходов увеличивается актив «затраты на производство».

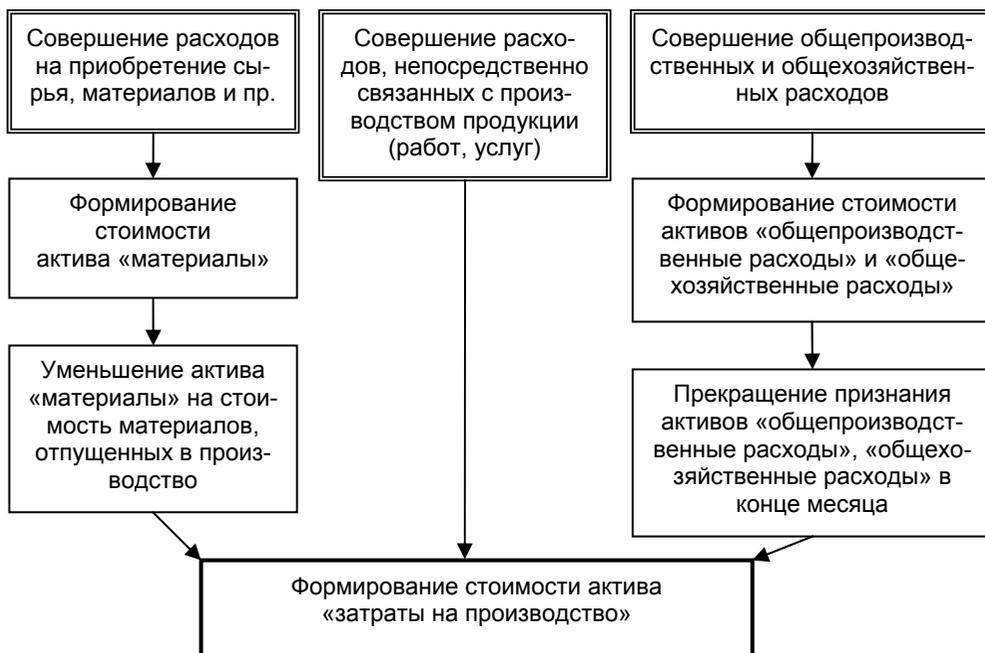
Увеличен актив «общехозяйственные расходы» на суммы полученных к оплате счетов за услуги общехозяйственного значения (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
02.03	Активы	Увеличен актив «общехозяйственные расходы»	+800
	Обязательства	Начислены обязательства по оплате услуг общехозяйственного значения	+800
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Списаны накопленные общехозяйственные расходы на затраты производства (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
31.03	Активы	Списан актив «общехозяйственные расходы»	–81000
		Увеличен актив «затраты на производство»	+81000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Накопление в стоимости актива «затраты на производство» различных расходов по обычным видам деятельности происходит в течение всего отчетного месяца.

Таблица 15.2 Капитализация расходов в активе «затраты на производство»**Распределение расходов, накопленных в активе «затраты на производство»**

Величина актива «затраты на производство» формируется в течение отчетного месяца безотносительно к тому, к какому виду продукции относятся совершенные затраты, а также к тому, завершено ли производство отдельных видов продукции (работ услуг). Для того чтобы увязать объем совершенных затрат с объемами продукции, произведенной в течение месяца, производится процедура *калькуляции себестоимости* по данным учета затрат.

Калькуляция себестоимости необходима и для достоверной оценки продукции, выпущенной из производства. Согласно установленным принципам оценки, имущество, произведенное в самой организации, оценивается по сумме фактических затрат, связанных с его производством. В частности, в производственную себестоимость произведенной продукции включается стоимость использованных для целей производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, а также иные расходы.

По результатам калькуляции себестоимости накопленный объем затрат на производство подлежит распределению между товарным выпуском продукции и незавершенным производством. Часть общего объема затрат формирует стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода. Другая часть общего объема затрат, относящаяся к произведенной продукции, формирует себестоимость товарного выпуска продукции. Затраты, включенные в себестоимость товарного выпуска продукции, в свою очередь подлежат распределению между отдельными видами и единицами продукции.

Списание актива «затраты на производство» и формирование стоимости актива «готовая продукция»

По итогам распределения затрат на производство расходы, накопленные в активе «затраты на производство» и относящиеся к выпущенной из производства продукции, включаются в учетную оценку актива «готовая продукция». Одновременно в соответствующей сумме прекращается признание актива «затраты на производство».

Выпущена из производства готовая продукция с оценкой 5600 руб. (руб.)

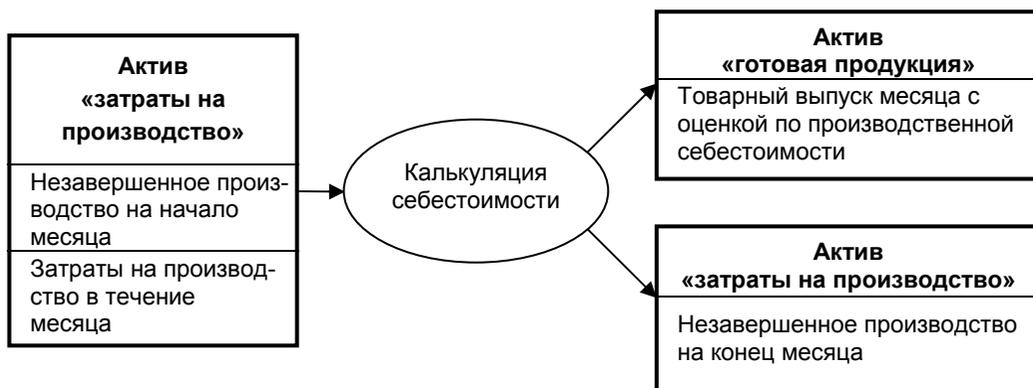
Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
31.03	Активы	Уменьшен актив «затраты на производство»	-5600
		Увеличен актив «готовая продукция»	+5600
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян)	–	–
	Фин. результаты	–	–

В результате данной процедуры расходы, относящиеся к произведенной продукции, оказываются капитализированными в учетной оценке актива «готовая продукция». Оценка актива «затраты на производство» по состоянию на конец отчетного месяца соответствует стоимости незавершенного производства на конец месяца.

На начало каждого последующего отчетного месяца оценка актива «затраты на производство» будет соответствовать стоимости незавершенного производства на начало данного месяца. Итак, мы можем уточнить, что оценка актива «затраты на производство» формируется в течение месяца как сумма двух величин:

- стоимости незавершенного производства на начало месяца;
- объема затрат на производство, совершенных в течение отчетного месяца.

Таблица 15.3 Формирование стоимости актива «готовая продукция»



В главе 8 «Порядок оценки различных видов активов» мы рассмотрели нормативный метод учета затрат на производство и калькуляции продукции. При применении данного метода актив «затраты на производство» уменьшается на суммы нормативной себестоимости выпущенной продукции по мере выпуска продукции из производства. Уменьшение актива «затраты на производство» на суммы отклонений от норм затрат производится по окончании отчетного месяца, после калькуляции фактической себестоимости.

Формирование себестоимости проданной продукции (работ, услуг) и признание расходов периода

Капитализация коммерческих расходов

В состав *коммерческих расходов* включаются расходы организации, связанные с продажей продукции, а именно:

- расходы на эксплуатацию машин и механизмов, непосредственно используемых для производства погрузочных работ;
- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы на доставку продукции на станцию (пристань) отправления и на погрузку в транспортные средства;
- комиссионные, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- рекламные расходы и другие аналогичные по назначению расходы.

Учет коммерческих расходов осуществляется обособленно. Для капитализации совершаемых коммерческих расходов создается актив «коммерческие расходы». Совершение коммерческих расходов имеет место на дату выбытия активов и начисления обязательств по операциям, связанным со сбытом продукции. При регистрации подобных операций расходы не признаются, то есть не отражается уменьшение капитала. Вместо этого на соответствующие суммы увеличивается оценка актива «коммерческие расходы».

Израсходованы упаковочные материалы стоимостью 500 руб. (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
11.10	Активы	Уменьшен актив «материалы»	-500
		Увеличен актив «коммерческие расходы»	+500
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Актив «коммерческие расходы» формируется в течение всего отчетного месяца (периода), и по окончанию месяца в стоимости данного актива накапливается общая сумма всех коммерческих расходов, совершенных в периоде.

Распределение коммерческих расходов

По окончании месяца, с целью исчисления полной себестоимости отдельных видов продукции, общая сумма накопленных коммерческих расходов распределяется между отдельными видами продукции. При этом расходы на упаковку и транспортировку прямым путем включаются в себестоимость тех видов продукции, к которым они относятся. При невозможности такого отнесения они могут ежемесячно распределяться между отдельными видами проданной продукции, исходя из показателей веса, объема, плановой себестоимости и других показателей, предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькуляции себестоимости.

Распределение коммерческих расходов может производиться не только по видам проданной продукции. Учетной политикой организации может быть установлено включение *расходов на упаковку и транспортировку*, входящих в состав коммерческих расходов, как в себестоимость проданной продукции, так и в себестоимость остатка готовой продукции на складе. Необходимость распределения расходов на упаковку и транспортировку на полный объем соответствующих видов продукции обусловлена тем, что величина данных расходов непостоянна в различные месяцы, и данная процедура позволяет формировать показатель себестоимости проданной продукции более равномерно.

Пример 15.1 Распределение коммерческих расходов по видам продукции

Бумажный комбинат «А» отгрузил организации «Б» 3 т газетной бумаги и 1 т офсетной бумаги. Затраты на упаковку газетной бумаги составили 200 руб., затраты на упаковку офсетной бумаги составили 85 руб. Данный груз был доставлен автомобилем (одним рейсом), затраты на доставку составили 1600 руб. Распределим указанные коммерческие расходы между видами продукции.

Затраты на упаковку могут быть прямо отнесены на себестоимость газетной бумаги (+200 руб.) и на себестоимость офсетной бумаги (+85 руб.). Затраты на транспортировку требуют распределения, так как доставка двух видов продукции была произведена одним рейсом. Базой для распределения является вес бумаги.

Всего было перевезено 4 т бумаги, стоимость перевозки одной тонны:

$$1600 : 4 = 400 \text{ (руб.)}$$

Стоимость транспортировки 3 т газетной бумаги: $400 * 3 = 1200 \text{ (руб.)}$

Стоимость транспортировки офсетной бумаги: $1600 - 1200 = 400 \text{ (руб.)}$

Сумма расходов на упаковку и транспортировку газетной бумаги:

$$200 + 1200 = 1400 \text{ (руб.)}$$

Сумма расходов на упаковку и транспортировку офсетной бумаги:

$$85 + 400 = 485 \text{ (руб.)}$$

Следующим шагом учетных работ будет являться распределение совершенных расходов на упаковку и транспортировку на полный объем газетной бумаги и на полный объем офсетной бумаги.

Списание коммерческих расходов

В конце отчетного месяца накопленные коммерческие расходы включаются в объем расходов по обычным видам деятельности периода (в себестоимость продаж). При этом используются результаты распределения коммерческих расходов:

- списание накопленных коммерческих расходов производится либо в полной сумме, либо частично, не включая сумм расходов на упаковку и транспортировку, относящихся к остатку готовой продукции на складе;
- суммы коммерческих расходов, относящиеся к отдельным видам проданной продукции, включаются в себестоимость данных видов продукции.

Списаны накопленные коммерческие расходы месяца в сумме 7300 руб. (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
31.01	Активы	Уменьшен актив «коммерческие расходы»	-7300
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Признаны расходы по обычным видам деятельности	-7300

Признание коммерческих расходов в конце отчетного месяца сокращает учетные работы по распределению данных расходов.

Признание расходов по обычным видам деятельности периода в сумме себестоимости продаж

В начале данной главы мы говорили, что сумма расходов по обычным видам деятельности, признаваемых в отчетном периоде, должна равняться полной себестоимости продукции, проданной за период. Раскроем, каким образом в течение отчетного периода формируется объем себестоимости продаж.

При совершении операций продажи организация утрачивает право собственности на проданную продукцию, поэтому она должна прекратить признание проданных активов. Уменьшение актива «готовая продукция» на сумму учетной оценки проданной продукции (по производственной себестоимости) производится на дату перехода права собственности к покупателю. Одновременно признаются расходы по обычным видам деятельности, сумма которых также равняется производственной себестоимости проданной продукции.

Продана продукция с учетной оценкой 3400 руб. (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
17.01	Активы	Уменьшен актив «готовая продукция»	-3400
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Признаны расходы по обычным видам деятельности	-3400

Отметим, что признание расходов в сумме производственной себестоимости проданной продукции, производимое на дату перехода права собственности, позволяет в целом выполнить требование о соответствии доходов и расходов, так как на эту дату обычно выполняются и условия для признания выручки.

По окончании отчетного месяца списанием (признанием) коммерческих расходов завершается формирование величины расходов по обычным видам деятельности периода. Вместе с суммой коммерческих расходов, относящихся к проданной продукции, величина данных расходов соответствует полной себестоимости проданной продукции, или себестоимости продаж.

Таблица 15.4 Признание расходов по обычным видам деятельности периода



Состав расходов по обычным видам деятельности, не признанных в периоде

Итак, в отчетном периоде признанию подлежат не все совершенные расходы по обычным видам деятельности, а только те, которые включаются в полную себестоимость продукции, проданной в данном периоде. Перечислим сейчас те расходы по обычным видам деятельности, которые были совершены, но не были признаны в отчетном периоде:

- расходы на приобретение сырья и материалов, не использованных в производстве. Данные расходы остались капитализированными в стоимости актива «материалы» и будут включены в стоимость актива «затраты на производство» на дату отпуска сырья и материалов в производство;
- расходы, сформировавшие стоимость незавершенного производства на конец месяца. Данные расходы остались капитализированными в стоимости актива «затраты на производство» и будут включены в стоимость актива «готовая продукция» при завершении процесса производства продукции;

- расходы, сформировавшие производственную себестоимость готовой продукции, изготовленной, но не проданной в отчетном периоде. Данные расходы остались капитализированными в стоимости актива «готовая продукция» и будут признаны на дату продажи продукции;
- коммерческие расходы на упаковку и транспортировку, относящиеся к остатку продукции на складе. Данные расходы будут признаны в последующем периоде.

Сокращенная себестоимость

Организации, осуществляющие промышленную и иную производственную деятельность, могут установить различный порядок учета управленческих расходов. Организация может посчитать *управленческие расходы условно-постоянными*, то есть не находящимися в прямой зависимости от объема производства. На этом основании калькуляция производственной себестоимости продукции (работ, услуг) производится без учета управленческих расходов. Полученная величина себестоимости имеет название *сокращенной себестоимости*. Управленческие расходы, совершенные в отчетном периоде, в полной сумме подлежат непосредственному признанию в составе расходов по обычным видам деятельности периода. Поскольку расходы по обычным видам деятельности периода объединяют в себе расходы, относящиеся к проданной продукции (работам), то при данном подходе управленческие расходы периода в полной сумме включаются в себестоимость продаж.

Таблица 15.5 Состав расходов по обычным видам деятельности в случае калькуляции сокращенной себестоимости



Согласно *стандартному подходу*, управленческие расходы включаются в затраты на производство и в производственную себестоимость продукции (работ, услуг). В этом случае сумма управленческих расходов, совершенных в отчетном периоде, будет распределена в составе себестоимости между объемом проданной продукции (работ, услуг) и остатком продукции на складе (незавершенными работами, услугами) на конец месяца.

Поскольку расходы по обычным видам деятельности признаются в отчетном периоде в части, соответствующей проданной продукции (работам, услугам), то при стандартном подходе управленческие расходы, совершенные в отчетном периоде, признаются в сумме, включенной в себестоимость проданной продукции (работ).

Расходы будущих периодов и резервы предстоящих расходов

Расходы будущих периодов

Согласно требованию о соответствии доходов и расходов, расходы должны признаваться в том периоде, в котором будут иметь место экономические выгоды, полученные в результате совершения данных расходов. Среди разнообразной номенклатуры затрат на производство существуют такие расходы, выбытие активов или возникновение обязательств по которым имеет место в текущем отчетном периоде, но экономические выгоды от совершения данных расходов будут иметь место в последующих отчетных периодах.

Например, если организация-арендатор перечислила арендодателю суммы арендной платы за пользование производственным помещением за три месяца вперед, то будет неверным включать всю сумму произведенного авансового платежа в затраты на производство отчетного месяца. Причина в том, что осуществление авансового платежа не даст арендатору в отчетном месяце экономических выгод в виде права пользования производственным помещением.

Эти выгоды будут иметь место в будущем, в трех последующих отчетных периодах. Поэтому и расходы на арендную плату в сумме перечисленного платежа необходимо включать в затраты производства частями в течение трех последующих месяцев. Подобные расходы организации называются расходами будущих периодов.

Расходы будущих периодов — это расходы, фактически совершенные организацией в отчетном периоде, но не включаемые в затраты производства и не признаваемые в качестве расходов по обычным видам деятельности отчетного периода, поскольку экономические выгоды от совершения данных расходов будут иметь место в последующих периодах.

К расходам будущих периодов, в частности, относятся:

- расходы, связанные с горноподготовительными работами;
- расходы, связанные с подготовительными к производству работами в сезонных отраслях;
- расходы, связанные с освоением новых организаций, производств, цехов и агрегатов. Примером подобных расходов являются расходы на наладку оборудования новых цехов, затраты на пробный выпуск проектной продукции;
- расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств (по организациям, не образующим в установленном порядке резерва на ремонт основных средств);
- расходы на рекламу, подготовку кадров и т.п.

Порядок учета расходов будущих периодов

Поскольку при совершении расходов будущих периодов имеют место будущие экономические выгоды, данные расходы накапливаются посредством капитализации в стоимости одноименного актива «расходы будущих периодов». При составлении бухгалтерского баланса расходы будущих периодов наряду с другими активами показываются в активе баланса.

Произведен авансовый платеж арендной платы в сумме 9000 руб. (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
21.05	Активы	Уменьшен актив «средства на расчетном счете»	-9000
		Увеличен актив «расходы будущих периодов»	+9000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

При наступлении периодов, к которым относятся учтенные расходы будущих периодов, они включаются в состав расходов по обычным видам деятельности периода. Списание расходов будущих периодов производится расчетными частями, каждая из которых соответствует одному периоду (месяцу), при этом в учете отражается:

- уменьшение актива «расходы будущих периодов»;
- увеличение затрат на производство продукции (работ, услуг) либо увеличение издержек обращения.

Списана на затраты производства расчетная часть расходов будущих периодов

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
30.07	Активы	Уменьшен актив «расходы будущих периодов»	-3000
		Увеличен актив «затраты на производство»	+3000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Пример 15.2 Учет расходов будущих периодов

Организация «Ремонтник» 23.03.X1 заключила договор с организацией «Грузоперевозчик», согласно которому она обязуется осуществлять техническое обслуживание и мелкий ремонт автомобильного парка, принадлежащего организации «Грузоперевозчик». Согласно договору, ежемесячная плата за обслуживание составляет 50 тыс. руб. в месяц и должна выплачиваться ежеквартально: в начале каждого квартала организация «Грузоперевозчик» должна перечислять организации «Ремонтник» 150 тыс. руб. в оплату обслуживания за текущий квартал. Во исполнение договора организация «Грузоперевозчик» 02.04.X1 перечислила на расчетный счет организации «Ремонтник» 150 тыс. руб. Покажем, каким образом данная операция должна быть отражена в бухгалтерском учете организации «Грузоперевозчик».

Общая сумма средств, перечисленных 02.04.X1, составляет 150 тыс. руб., при этом сумма оплаты ремонтных услуг за данный месяц составляет 50 тыс. руб. Поэтому расходы в сумме 50 тыс. руб. должны быть отнесены на увеличение затрат на производство текущего месяца (апреля), а остальные 100 тыс. руб. должны быть включены в состав расходов будущих периодов. В нижележащей таблице показаны изменения в активах, происходящие в результате данной операции. Мы видим, что операция произвела три изменения в активах, при этом общая сумма активов осталась неизменной.

Произведен платеж в сумме 150 тыс. руб. за ремонтные услуги в апреле – июне (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
01.04	Активы	Уменьшен актив «средства на расчетном счете»	-150000
		Увеличен актив «затраты на производство»	+50000
		Увеличен актив «расходы будущих периодов»	+100000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

В последующие два месяца (в мае, июне) организация «Грузоперевозчик» должна будет списывать по 50 тыс. руб. с актива «расходы будущих периодов» с одновременным увеличением актива «затраты на производство» на ту же сумму.

Резервы предстоящих расходов

Существуют некоторые виды расходов, которые организация несет в определенные периоды, и которые могут существенно увеличить в данные периоды сумму расходов по обычным видам деятельности. Например, согласно трудовому законодательству, организация должна оплачивать отпуска своим работникам. Расходы по оплате отпусков в основном имеют место в летний период, и по этой причине могут вызвать рост себестоимости продукции (работ, услуг) в летние месяцы. Для того чтобы расходы, подобные расходам на оплату отпусков, включались в затраты производства и издержки обращения более равномерно, организациям разрешается создавать резервы предстоящих расходов.

Резервы предстоящих расходов формируются (пополняются) посредством ежемесячного увеличения затрат на производство или издержек обращения на расчетную величину, при этом фактическое выбытие активов либо начисление обязательств не имеет места. При фактическом совершении расходов (выбытии активов либо начислении обязательств), под которые были созданы резервы, данные резервы уменьшаются.

В частности, организациям разрешается создавать резервы:

- на предстоящую оплату отпуска работникам;
- на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- на ремонт основных средств;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- на прочие установленные цели.

Создание резервов позволяет не допустить колебаний себестоимости продукции, вызванных неравномерными затратами в различных отчетных периодах по перечисленным выше статьям. Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и при необходимости корректируется.

Экономическая сущность резервов и их отражение в бухгалтерском балансе

Резервы предстоящих расходов по своей экономической сущности обратны расходам будущих периодов. Расходы будущих периодов – это затраты, относящиеся к будущим отчетным периодам, фактическая уплата денежных средств по которым произведена в данном отчетном периоде. Резервы предстоящих платежей – это затраты, относящиеся (начисленные) к данному отчетному периоду, фактические расходы денежных средств по которым будут произведены в будущие отчетные периоды.

Действие некоторых резервов на предстоящие затраты распространяется на календарный отчетный год, в этом случае по окончании года излишне зарезервированные суммы сторнируются (восстанавливаются). Остатки резервов, переходящие на следующий год и определенные исходя из правил, установленных нормативными актами, показываются *в пассиве* годового бухгалтерского баланса отдельной статьей.

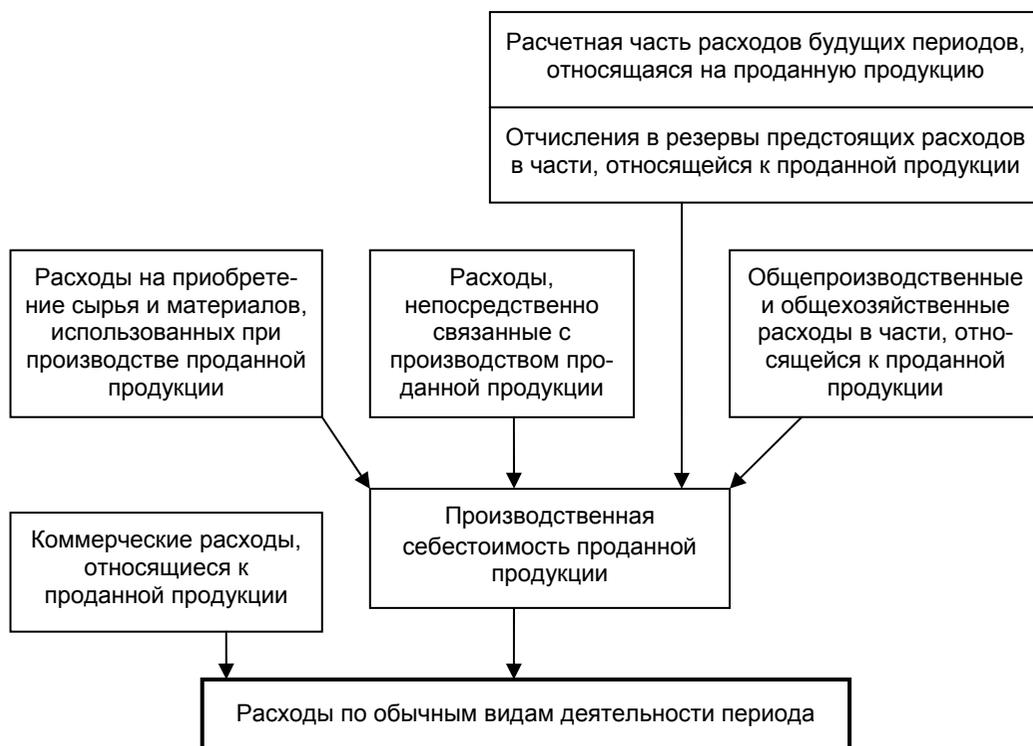
Уточненная формула расчета себестоимости продаж

Уточненная формула расчета себестоимости проданной продукции

Итак, финансовый результат от обычных видов деятельности в отчетном периоде формируется как разность доходов и расходов по обычным видам деятельности, признанных в отчетном периоде. Величина расходов по обычным видам деятельности периода соответствует себестоимости продаж, то есть себестоимости продукции, товаров, работ, услуг, проданных в отчетном периоде, включая совершенные коммерческие расходы. Показатель себестоимости продаж формируется как сумма производственной себестоимости проданной продукции и коммерческих расходов периода с учетом:

- переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды (расходов будущих периодов);
- корректировок на суммы резервов предстоящих расходов, формируемых исходя из особенностей производства.

При этом суммы коммерческих расходов (расходов на продажу) и управленческих расходов могут включаться в себестоимость продаж как в части, соответствующей проданной продукции, так и полностью в отчетном году их принятия к учету (признания).

Таблица 15.6 Расширенный состав расходов по обычным видам деятельности периода**Пример 15.3** Исчисление суммы расходов по обычным видам деятельности*Исходные данные*

Предметом деятельности организации «Вега» является производство прибора для очистки воздуха «комфорт». Данный прибор выпускается в одной модификации. В таблице 15.7 представлены данные о затратах на производство организации, имевших место в январе X1 г. Организация «Вега» применяет нормативный метод учета затрат и калькуляции себестоимости продукции (смотри главу 7 «Принципы и метод бухгалтерского учета»), поэтому значения всех показателей представлены в таблице 15.7 в подразделении на нормы и отклонения от норм.

Поскольку организация производит единственный вид готовой продукции, то все имеющие место затраты на производство относятся к одному виду продукции. Если бы организация выпускала продукцию нескольких видов (модификаций), то данные о прямых затратах (стоимости использованных материалов и пр.) собирались бы в разрезе видов продукции, а объем косвенных затрат подлежал бы распределению между отдельными видами продукции.

Таблица 15.7 Затраты на производство организации «Вега»

(тыс. руб.)

Затраты на производство (по видам) за январь X1 г.	Норма	Откл-я
Учетная оценка материалов, использованных в производстве	1000	+31,0
Расходы на оплату труда производственных рабочих, занятых в производстве продукции	200	+4,8
Отчисления на цели государственного социального страхования от сумм оплаты труда производственных рабочих	80	+1,92
Амортизационные отчисления по объектам основных средств, используемым в производстве	18	0
Оплата работ и услуг сторонних организаций, непосредственно связанных с основным производством (коммунальные услуги, арендная плата за использование объектов основных средств и пр.)	50	+0,3
Потери от брака, относящиеся на увеличение затрат на производство	5	-0,22
Расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства	230	+5,7
Ежемесячные отчисления в резервы предстоящих расходов и платежей	28	0
Списание на затраты расчетной части расходов будущих периодов	4	0
<i>Всего</i>	<i>1615</i>	<i>43,5</i>

Укрупненные производственные показатели организации «Вега» за январь X1 г. представлены в таблице 15.8. Данные о стоимости незавершенного производства на 01.01.X1 взяты из отчетности за предыдущий отчетный период и соответствуют стоимости незавершенного производства на 31.12.X0. Оценка незавершенного производства на конец текущего периода 31.01.X1 осуществлена по стоимости сырья и материалов, в соответствии с принятым в организации порядком. Оценка товарного выпуска продукции представлена в таблице 15.8 по нормативной себестоимости, из расчета 1,2 тыс. руб./шт. Напомним, что под товарным выпуском понимается объем продукции, выпущенной из производства за месяц. Величина отклонений себестоимости товарного выпуска подлежит расчету в конце месяца на основании данных учета отклонений от нормативных величин затрат на производство.

Таблица 15.8 Производственные показатели организации «Вега»

(тыс. руб.)

Укрупненные производственные показатели за январь X1 г.	Норма	Отклонения
Незавершенное производство на 01.01.X1	117	3,4
Затраты на производство – всего	1615	43,5
Товарный выпуск продукции (1355 шт. по 1,2 тыс. руб./шт.)	1626	?
Незавершенное производство на 31.01.X1	109	3,26

В таблице 15.9 представлены данные текущего бухгалтерского учета о движении готовой продукции. В течение месяца учет движения готовой продукции осуществляется по нормативной себестоимости, поэтому величина отклонений себестоимости приводится в таблице 15.9 только для показателя запасов готовой продукции на начало месяца. В организации «Вега» принят порядок расчета отклонений себестоимости для проданной продукции и для остатка проданной продукции на конец месяца по методу средней себестоимости. Расчет отклонений себестоимости производится по окончании месяца.

Таблица 15.9 Учетные данные о движении готовой продукции

(тыс. руб.)

Движение готовой продукции за месяц	Штук	Норма	Отклонения
Остаток готовой продукции на начало месяца	450	540	13,5
Принят к учету товарный выпуск готовой продукции	1355	1626	?
Продано готовой продукции	1500	1800	?
Остаток готовой продукции на конец месяца	305	366	?

В таблице 15.10 представлены данные текущего бухгалтерского учета о коммерческих расходах. Согласно принятому организацией «Вега» порядку, совершенные расходы на упаковку и транспортировку подлежат распределению между проданной продукцией и остатком продукции на конец месяца. Распределение производится с использованием среднего процента коммерческих расходов (методика распределения показана ниже).

Таблица 15.10 Учетные данные о коммерческих расходах

(тыс. руб.)

Коммерческие расходы	Сумма
Расходы на упаковку и транспортировку, относящиеся к остатку продукции на начало месяца	34,08
Коммерческие расходы, совершенные в течение месяца	216,9
из них: расходы на упаковку и транспортировку	110,8

Определим величину расходов по обычным видам деятельности организации «Вега» за январь XI г. на основании представленных показателей. Для этого нам необходимо рассчитать:

- 1) величину отклонений себестоимости товарного выпуска продукции. Величина фактической производственной себестоимости товарного выпуска определяется как сумма нормативной себестоимости и отклонений себестоимости товарного выпуска;
- 2) величину отклонений себестоимости проданной продукции. Величина фактической производственной себестоимости проданной продукции определяется как сумма нормативной себестоимости и отклонений себестоимости проданной продукции;
- 3) объем коммерческих расходов на упаковку и транспортировку, относящихся к проданной продукции.

Искомая величина расходов, соответствующая себестоимости продаж, определяется на основании результатов п. 2) и п. 3).

Исчисление отклонений себестоимости товарного выпуска

Для определения отклонений себестоимости товарного выпуска мы будем использовать формулу, представленную в таблице 15.11, которая является упрощенным вариантом формулы исчисления себестоимости, показанной в таблице 7.1.

Таблица 15.11 Формула исчисления себестоимости

Себестоимость товарного выпуска	=	Объем затрат на производство месяца	+	Незавершенное производство на начало месяца	-	Незавершенное производство на конец месяца
---------------------------------------	---	---	---	---	---	--

Рассчитаем фактическую себестоимость товарного выпуска месяца в соответствии с представленной формулой. Фактическая себестоимость товарного выпуска равна: $(1615 + 43,5) + (117 + 3,4) - (109 + 3,26) = 1666,64$ (тыс. руб.)

Определим величину отклонений себестоимости товарного выпуска как разность фактической себестоимости и отклонений себестоимости товарного выпуска. Отклонения себестоимости товарного выпуска равны:
 $1666,62 - 1626 = 40,64$ (тыс. руб.)

Исчисление отклонений себестоимости проданной продукции

Определим по методу средней себестоимости величину отклонений себестоимости продукции, проданной организацией «Вега» в январе XI года. Зная величину отклонений себестоимости товарного выпуска (40,64 тыс. руб.) и используя числовые данные таблицы 15.9, рассчитаем:

- отклонения себестоимости для полного объема готовой продукции (полный объем готовой продукции равен сумме остатка продукции на начало месяца и объема продукции, принятого к учету в течение месяца):
 $40,64 + 13,5 = 54,14$ (тыс. руб.);
- количество полного объема продукции: $450 + 1355 = 1805$ (шт.);
- среднее отклонение для единицы продукции:
 $54,14 : 1805 = 0,03$ (тыс. руб./шт.);
- отклонения себестоимости проданной продукции:
 $0,03 * 1500 = 45$ (тыс. руб.);
- отклонения себестоимости для остатка продукции на конец месяца:
 $54,14 - 45 = 9,14$ (тыс. руб.).

Распределение коммерческих расходов между проданной продукцией и остатком

Коммерческие расходы организации «Вега» в части расходов на упаковку и транспортировку подлежат распределению между проданной продукцией и остатком продукции на конец месяца. Коммерческие расходы других видов в сумме $216,9 - 110,8 = 106,1$ (тыс. руб.) полностью включаются в себестоимость проданной продукции.

Распределим расходы на упаковку и транспортировку, понесенные в отчетном месяце, между проданной продукцией и остатком продукции на конец месяца. Распределение будем производить с использованием *среднего процента* расходов, при этом объемы готовой продукции будем оценивать по нормативной себестоимости:

- суммарные расходы на упаковку и транспортировку:
 $34,07 + 110,8 = 144,87$ (тыс. руб.);

- нормативная себестоимость полного объема готовой продукции:
 $540 + 1626 = 2166$ (тыс. руб.);
- средний процент расходов на упаковку и транспортировку:
 $144,87 : 2166 = 0,066$;
- сумма расходов на упаковку и транспортировку, относящихся к проданной продукции:
 $1800 * 0,066 = 118,80$ (тыс. руб.);
- сумма расходов на упаковку и транспортировку, относящихся к остатку продукции на конец месяца:
 $144,87 - 118,8 = 26,07$ (тыс. руб.).

Определение полной себестоимости проданной продукции (суммы расходов по обычным видам деятельности периода)

Объединим в таблице 15.12 все показатели, значения которых необходимы для исчисления полной себестоимости проданной продукции. Итоговая сумма таблицы 15.12, равная 2069,9 тыс. руб., соответствует себестоимости продаж организации «Вега» за январь X1 г., или объему расходов по обычным видам деятельности периода.

Таблица 15.12 Показатели для исчисления себестоимости продаж

(тыс. руб.)

Показатели за январь X1 г.	Сумма
Нормативная себестоимость проданной продукции	1800,0
Отклонения себестоимости проданной продукции	45,0
Расходы на упаковку и транспортировку, относящиеся к проданной продукции	118,8
Другие коммерческие расходы периода	106,1
<i>Всего – себестоимость продаж</i>	<i>2069,9</i>

Вопросы

1. Какие виды расходов включаются организациями сферы производства в состав расходов по обычным видам деятельности?
2. С какой целью в составе расходов выделяются затраты на производство?
3. Перечислите затраты, относящиеся к затратам на производство.
4. Какой объем расходов по обычным видам деятельности подлежит признанию в отчетном периоде?
5. Назовите расходы по обычным видам деятельности, которые были совершены, но не подлежат признанию в отчетном периоде.
6. Перечислите активы, в стоимости которых накапливаются совершенные расходы по обычным видам деятельности.
7. Перечислите состав коммерческих расходов.
8. Раскройте порядок формирования показателя себестоимости продаж.