

С.А. ВЕРЕЩАГИН

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ
ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО
И ПРОДАЖУ ПРОДУКЦИИ
В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ

НП «Институт профессиональных бухгалтеров
Московского региона»
Москва
2021

УДК 657
ББК 65.052
В31

Рецензенты:

И.Н. Ложников — член Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России), председатель Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, государственный советник РФ I класса, заслуженный экономист России, доцент;

В.О. Колик — генеральный директор ООО «Фирма Перспектива»;

Н.В. Родителева — главный специалист — эксперт Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, референт государственной гражданской службы I класса;

С.А. Табалина — старший научный сотрудник Центра финансового менеджмента в государственном секторе Научно-исследовательского финансового института Министерства финансов Российской Федерации

Верещагин С.А.

В31 Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и продажу продукции в коммерческой организации : учебно-методическое пособие / С.А. Верещагин. — Москва : НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона», 2021. — 94 с.

ISBN 978-5-6040799-3-5

В методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и продажу продукции в коммерческой организации раскрыт порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций правил формирования производственной себестоимости продукции, расчета себестоимости проданной готовой продукции и оценки их остатков. Большое внимание в работе уделено вопросам порядка учета отдельных статей затрат в калькуляционном и элементном разрезе.

Методические рекомендации разработаны в соответствии с требованиями нормативных актов Российской Федерации по бухгалтерскому учету, действующих по состоянию на 1 января 2021 г.

Методические рекомендации не являются нормативным актом по бухгалтерскому учету. Предназначены для специалистов бухгалтерских, финансовых и экономических служб организаций (кроме кредитных организаций, государственных (муниципальных) учреждений), чьим основным видом деятельности является производство готовой продукции.

УДК 657
ББК 65.052

ISBN 978-5-6040799-3-5

© Верещагин С.А., 2021

Оглавление

I. Общие положения. Основные термины и определения	5
II. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций при изготовлении и продаже продукции.....	12
III. Характеристика затрат на производство и продажу продукции	17
Классификация затрат	17
Классификация по видам затрат	17
Классификация затрат по способу отнесения на себестоимость	20
Классификация затрат по месту возникновения	22
IV. Состав затрат на производство продукции	25
Сырье и материалы (основные и вспомогательные).....	25
Полуфабрикаты собственного производства.....	32
Топливо и энергия на технологические цели	33
Работы и услуги сторонних организаций производственного характера	34
Заработная плата и страховые взносы производственного персонала	37
Затраты на содержание вспомогательного производства	38
Затраты на подготовку и освоение производства	42
Общепроизводственные затраты (расходы)	44
Общехозяйственные расходы	47
Коммерческие расходы (расходы на продажу)	49
Учет брака	51
Учет внутреннего брака	52
V. Порядок расчета производственной себестоимости выпущенной продукции.....	56
VI. Учет незавершенного производства.....	57
Исчисление стоимости (себестоимости) незавершенного производства при проведении «специальных расчетов»	57
Исчисление стоимости (себестоимости) незавершенного производства при проведении фактической инвентаризации	59
VII. Учет себестоимости готовой продукции.....	63
Оценка стоимости остатков готовой продукции	64
Оценка стоимости остатков готовой продукции в сумме фактически произведенных затрат	64
Оценка стоимости остатков готовой продукции по прямым затратам.....	64
Оценка стоимости остатков готовой продукции с использованием балансового счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»	66
Оценка стоимости готовой продукции без использования балансового счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»	68

**VIII. Особенности формирования учетной политики организации
в отношении затрат на производство и продажу продукции 70**

**IX. Раскрытие информации по учету расходов на производство
и продажу продукции в бухгалтерской (финансовой) отчетности..... 72**

Порядок раскрытия информации о производстве готовой продукции
и расходах на ее продажу в бухгалтерской (финансовой) отчетности.....72

**Приложение 1. Условные примеры по учету затрат
на производство и продажу продукции 76**

**Приложение 2. Типовые бухгалтерские записи по учету затрат
на производство и продажу продукции 83**

I

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ.

ОСНОВНЫЕ ТЕРМИНЫ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

1. Настоящие методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и продажу продукции в коммерческой организации (далее — Методические рекомендации) являются частью серии методических рекомендаций по бухгалтерскому учету, публикуемых НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона».

2. Настоящие Методические рекомендации могут использоваться специалистами бухгалтерских, финансовых и экономических служб организаций всех форм собственности (за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, организаций государственного сектора (государственных и муниципальных учреждений)), осуществляющих производство и продажу продукции.

3. В настоящих Методических рекомендациях не рассматриваются упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, применяемые экономическими субъектами в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете).

4. Методические рекомендации содержат комплексную информацию о порядке бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций операций по учету затрат на производство и продажу продукции.

5. Методические рекомендации разработаны в соответствии с требованиями нормативных актов Российской Федерации по бухгалтерскому учету, действующих по состоянию на 1 января 2021 г., с учетом требований Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н (далее — ФСБУ 5/2019).

6. В случае когда в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета действующими нормативными актами Российской Федерации не установлен способ ведения бухгалтерского учета, соответствующий способ предлагается в настоящих Методических рекомендациях в соответствии с п. 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н (далее — ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»), исходя

из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

7. В Методических рекомендациях используются следующие термины и определения:

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
1	Активы	Хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем	Пункт 7.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом ИПБ России 29 июля 1997 г.
2	Брак	Изделия, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не отвечают по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы лишь после исправления	Для целей настоящих Методических рекомендаций
3	Деталь	Изделие, изготовленное из однородного по наименованию и марке материала, без применения сборочных операций	Пункт 2.28 Национального стандарта РФ «Наилучшие доступные технологии» ГОСТ Р 56828.15–2016, утвержденного приказом Росстандарта от 26 октября 2016 г. № 1519-ст
4	Запасы	Активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение периода не более 12 месяцев	Пункт 3 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
5	Затраты	Выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов, изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг	Пункт 10 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н
6	Изделие	Единица промышленной продукции, количество которой может исчисляться в штуках (экземплярах)	Пункт 2.48 Национального стандарта РФ «Наилучшие доступные технологии» ГОСТ Р 56828.15–2016, утвержденного приказом Росстандарта от 26 октября 2016 г. № 1519-ст
7	Качество	Степень соответствия совокупности присущих объекту характеристик установленным в документации и (или) предполагаемым требованиям	Пункт 2.59 Национального стандарта РФ «Наилучшие доступные технологии» ГОСТ Р 56828.15–2016, утвержденного приказом Росстандарта от 26 октября 2016 г. № 1519-ст
8	Отходы производства	Остатки сырья, материалов, веществ, полуфабрикатов, изделий, образовавшиеся в процессе производства продукции и утратившие частично или полностью исходные свойства для использования по назначению	Пункт 2.117 Национального стандарта РФ «Наилучшие доступные технологии» ГОСТ Р 56828.15–2016, утвержденного приказом Росстандарта от 26 октября 2016 г. № 1519-ст
9	Продукция готовая	Конечный результат производственного цикла; активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям	Подп. «в» п. 3 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
		договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации	
10	Полуфабрикат	Входное или выходное изделие, произведенное в единичном процессе и требующее дальнейшего преобразования в виде предмета труда, подлежащего дальнейшей обработке на предприятии-изготовителе конечной продукции	Пункт 2.134 Национального стандарта РФ «Наилучшие доступные технологии» ГОСТ Р 56828.15–2016, утвержденного приказом Росстандарта от 26 октября 2016 г. № 1519-ст
11	Производственная структура	Состав цехов и служб организации с указанием связей между ними	Для целей настоящих Методических рекомендаций
12	Производственный участок	Группа рабочих мест, организованных по предметному, технологическому или предметно-технологическому принципу	Для целей настоящих Методических рекомендаций
13	Производство единичное	Характеризуется малым объемом выпуска одинаковых изделий, повторное изготовление которых, как правило, не предусматривается	Для целей настоящих Методических рекомендаций
14	Производство серийное	Характеризуется изготовлением изделий периодически повторяющимися партиями. В зависимости от количества изделий в партии или серии различают мелкосерийное, среднесерийное и крупносерийное производство	Для целей настоящих Методических рекомендаций

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
15	Производство массовое	Характеризуется большим объемом выпуска изделий, непрерывно изготавливаемых продолжительное время, в течение которого на большинстве рабочих мест выполняется одна рабочая операция	Для целей настоящих Методических рекомендаций
16	Производство незавершенное	Затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неупакованные, не прошедшие испытания и техническую приемку	Подп. «е» п. 3 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н
17	Производственный цикл	Интервал времени от начала до окончания производственного процесса изготовления или ремонта продукции (изделия)	Пункт 2.155 Национального стандарта РФ «Наилучшие доступные технологии» ГОСТ Р 56828.15–2016, утвержденного приказом Росстандарта от 26 октября 2016 г. № 1519-ст
18	Потери материала	Составляющая нормы расхода, характеризующая количество безвозвратно теряемого материала в процессе изготовления изделия	Пункт 2.137 Национального стандарта РФ «Наилучшие доступные технологии» ГОСТ Р 56828.15–2016, утвержденного приказом Росстандарта от 26 октября 2016 г. № 1519-ст
19	Рабочее место	Элементарная единица структуры организации, где размещены исполнители работы, обслуживаемое технологическое оборудование, часть конвейера, на ограниченное время оснастка и предметы труда	Для целей настоящих Методических рекомендаций

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
20	Расходы	Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов либо возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)	Пункт 2 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н
21	Ресурс	Активы организации, которые используются или потребляются в ходе выполнения процесса	Пункт 2.164 Национального стандарта РФ «Наилучшие доступные технологии» ГОСТ Р 56828.15–2016, утвержденного приказом Росстандарта от 26 октября 2016 г. № 1519-ст
22	Себестоимость полная	Расходы организации, понесенные в связи с производством и продажей продукции	Для целей настоящих Методических рекомендаций
23	Себестоимость производственная	Затраты организации, связанные с производством продукции	Для целей настоящих Методических рекомендаций
24	Себестоимость цеховая	Затраты цеха, связанные с производством продукции	Для целей настоящих Методических рекомендаций
25	ФИФО	Метод оценки материалов, при котором стоимость их остатка на конец месяца определяется из стоимости последней по времени приобретения партии материалов в отчетном месяце (от английской аббревиатуры «first in – first out» – «первым поступил – первым выбыл»)	Пункт 40 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н

Окончание таблицы

№ п/п	Термин	Определение	Нормативный правовой акт
26	Цех	Совокупность производственных участков	Для целей настоящих Методических рекомендаций

II

ФОРМЫ ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ, ПРИМЕНЯЕМЫХ ДЛЯ ОФОРМЛЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ИЗГОТОВЛЕНИИ И ПРОДАЖЕ ПРОДУКЦИИ

8. Согласно ст. 9 Закона о бухгалтерском учете каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом (п. 1 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Для принятия документа к учету в нем должны содержаться как минимум следующие реквизиты (п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете):

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- подписи лиц, указанных выше, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

9. Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта (п. 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете) с их утверждением в учетной политике организации. Одновременно с утверждением форм первичных учетных документов следует разработать и утвердить регламент их формирования, утверждения и передачи в бухгалтерскую службу для принятия к учету.

10. Организация имеет право самостоятельно разработать формы первичных учетных документов, предусмотрев при этом наличие в них указанных выше обязательных реквизитов.

Организации могут использовать альбомы унифицированных форм первичной учетной документации, разработанные ранее орга-

нами государственной статистики, и формы первичных документов, разработанные вышестоящими отраслевыми министерствами и ведомствами, учитывающими особенности производства конкретного вида продукции.

Данные унифицированные формы можно применять, не внося в них никаких изменений. Допускается также вносить в них дополнительные реквизиты либо исключать излишние.

11. Кроме того, организация имеет право, закрепив это в учетной политике, применять в качестве первичных учетных документов документы, предоставленные контрагентами (партнерами) при исполнении договора.

Например. Поставщик отгрузил материалы по накладной на отпуск материалов на сторону (по форме М-15, универсальному передаточному документу (УПД), акту произвольной формы). Покупатель имеет право, не составляя дополнительно приходного ордера (по форме М-4), признать документ поставщика своим первичным учетным документом (при наличии в нем подписи своего материально ответственного лица, принявшего эти ценности).

12. Для учета движения (поступления, внутреннего перемещения и выбытия) запасов за образец можно взять следующие унифицированные документы:

Номер формы	Наименование и порядок применения	Документ, утвердивший форму
М-2 (М-2а)	Доверенность. Применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей	Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а
М-4	Приходный ордер. Применяется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки	Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а
М-8	Лимитно-заборная карта. Применяется при наличии лимитов отпуска материалов для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции	Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а

Номер формы	Наименование и порядок применения	Документ, утвердивший форму
М-11	Требование-накладная. Применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами	Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а
М-17	Карточка учета материалов. Применяется для учета движения материалов на складе	Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а
МХ-18	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения. Применяется для учета поступления продукции на склад	Постановление Госкомстата России от 9 августа 1999 г. № 66
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону. Применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям	Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а
ТОРГ-12	Товарная накладная. Применяется для оформления продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей сторонней организации	Постановление Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132
УПД	Универсальный передаточный документ. Рекомендован к применению при передаче ценностей (выполнении работ, оказании услуг) сторонней организации	Письмо ФНС России от 21 октября 2013 г. № ММВ-20-3/96@

13. Для учета расхода запасов на производство продукции и контроля за их надлежащим использованием и сохранностью рекомендуется использовать материальные и производственные отчеты (отчеты о расходовании материалов).

14. Материальный отчет является первичным учетным документом, подтверждающим как в количественном, так и в стоимостном выражении информацию о наличии, движении и расходовании материалов, находящихся в подотчете у материально ответ-

ственного лица. На основании этого отчета производится списание материалов в производство в количественном и стоимостном выражении.

В материальном отчете должны содержаться как минимум следующие сведения:

- наименование (вид, код, номенклатурный номер) полученных материалов;

- остаток на начало отчетного периода;

- поступление в отчетном периоде;

- выбытие (расход) за отчетный период;

- остаток на конец отчетного периода.

15. При поступлении материалов должны быть указаны источники их поступления.

Материалы могут быть, в частности, получены:

- со складов организации;

- от другого подразделения;

- непосредственно от поставщиков;

- выявлены как излишки при проведении инвентаризации.

16. При выбытии (отпуске материалов) следует указывать цель их использования.

Имеющиеся материалы могут быть израсходованы:

- на производство конкретного вида (кода, номенклатурного номера) продукции;

- возвращены на склад;

- переданы в другое подразделение;

- списаны на другие цели (кроме производства продукции).

Конкретный порядок составления, проверки, утверждения и использования материального отчета утверждается соответствующим организационно-распорядительным документом.

17. Производственный отчет (отчет о расходовании материалов) служит основанием для определения количества материалов, израсходованных на производство конкретного вида продукции и сопоставления фактического расхода материалов с расходом, определенным по установленным нормам.

В нем как минимум должны быть представлены следующие сведения:

- наименование (вид, код, номенклатурный номер) полученных материалов;

- наименование (вид, код, номенклатурный номер) заказа, изделия, продукции, на изготовление которых израсходованы материалы;

— количество изготовленной продукции (объем выполненных работ).

Составленный отчет после его утверждения соответствующими инженерно-техническими службами организации является основанием для определения количества материалов, израсходованных на производство данного вида продукции. Конкретный порядок составления, проверки, утверждения и использования производственного отчета утверждается соответствующим организационно-распорядительным документом.

18. Для учета затрат на оплату труда рекомендуется использовать, наряду с разрабатываемыми организациями формами первичных учетных документов, следующие унифицированные первичные документы:

Номер формы	Наименование и порядок применения	Документ, утвердивший форму
Т-12 (Т-13)	Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда. Применяется для учета времени, фактически отработанного и (или) не отработанного каждым работником организации, контроля за соблюдением работниками установленного режима рабочего времени, получения данных об отработанном времени, расчета оплаты труда, а также составления статистической отчетности по труду	Постановление Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1
Т-49	Расчетно-платежная ведомость. Применяется для расчета и выплаты заработной платы работникам организации	Постановление Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1
Т-73	Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы	Постановление Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1

III

ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ПРОДАЖУ ПРОДУКЦИИ

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ

19. Основным принципом классификации затрат, связанных с производством и продажей продукции, является их деление по экономическим элементам и статьям калькуляции (статьям затрат).

20. Наряду с данной группировкой, организации могут использовать и другие признаки их дифференциации. При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности (а также при анализе затрат) их можно классифицировать, в частности, по следующим признакам:

Признак классификации	Виды затрат
По видам затрат	По экономическим элементам
	По статьям затрат (калькуляционным статьям)
По способу отнесения затрат на себестоимость	Прямые
	Косвенные
По месту возникновения	Основных подразделений
	Вспомогательных подразделений
	Обслуживающих подразделений

Классификация по видам затрат

21. По данному признаку затраты, понесенные на производство и продажу продукции, классифицируют, согласно п. 8 ПБУ 10/99, по экономическим элементам и статьям калькуляции (статьям затрат).

Классификация затрат по экономическим элементам

22. Под экономическими элементами понимаются простейшие, однородные по составу виды затрат организации, понесенных ею при производстве и реализации продукции.

Группировка по экономическим элементам используется в том числе при разработке сметы затрат. Эта классификация может иметь значение для анализа затрат на производство и реализацию продукции.

23. Все понесенные на производство продукции затраты в соответствии с их экономическим содержанием (п. 8 ПБУ 10/99) можно разделить на:

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

Материальные затраты

24. Материальные затраты включают в себя стоимость:

- приобретенных сырья, материалов, топлива, энергии, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых непосредственно для производства продукции, обеспечения нормального технологического процесса, упаковки продукции, целей управления;
- инструментов, специальной оснастки, хозяйственного инвентаря, других средств труда, не являющихся основными средствами;
- работ и услуг производственного характера, выполненных другими лицами.

Затраты на оплату труда

25. Затраты на оплату труда включают в себя:

- сумму начисленной заработной платы по окладам, тарифным ставкам, сдельным расценкам сотрудников организации, а также физических лиц, привлеченных к выполнению работ или оказанию услуг по договорам гражданско-правового характера;
- премии, компенсационные выплаты, оплату отпусков, другие выплаты работникам, предусмотренные действующим законодательством, коллективными договорами, локальными нормативными актами организации и обусловленные выполнением работниками своих обязанностей. Так, например, к расходам на оплату труда относятся уплачиваемые работодателями взносы в негосударственные пенсионные фонды и взносы на добровольное медицинское страхование, если это предусмотрено заключенными трудовыми договорами и локальными нормативными актами.

Отчисления на социальные нужды

26. Отчисления на социальные нужды включают в себя суммы начисленных в порядке, предусмотренном действующем законодательством, взносов в государственные внебюджетные фонды. К ним относятся:

- Пенсионный фонд Российской Федерации;
- Фонд социального страхования Российской Федерации;
- Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации.

Амортизация

27. Эти затраты включают в себя сумму начисленной амортизации (амортизационных отчислений) основных средств, нематериальных активов, прочих нефинансовых активов, которые используются в процессе производства и продажи продукции и подлежат амортизации в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета.

Прочие затраты

28. Прочие затраты включают в себя все другие затраты, понесенные организацией в процессе производства и продажи продукции и не относящиеся к предыдущим элементам.

29. Группировка затрат по экономическим элементам в первую очередь показывает, какие именно ресурсы потрачены на производство продукции и каково соотношение отдельных элементов в общей сумме произведенных затрат за данный отчетный период.

Классификация затрат по статьям

30. Для расчета себестоимости конкретных видов продукции производится группировка понесенных затрат по калькуляционным статьям (статьям затрат). Статья может состоять из одного или нескольких элементов, обусловленных непосредственной связью с носителями затрат — отдельными видами продукции (объектами исчисления себестоимости).

Кроме того, такая классификация может установить влияние различных технико-экономических факторов на их уровень и на этом основании выявить и спрогнозировать пути дальнейшего снижения затрат на производство выпускаемой продукции.

Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно (п. 8 ПБУ 10/99).

31. С учетом требований действующего законодательства и нормативных правовых актов можно рекомендовать следующую типовую (наиболее общую) номенклатуру статей калькуляции.

1. Сырье и основные материалы.
2. Полуфабрикаты собственного производства.
3. Вспомогательные материалы.
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Работы и услуги сторонних организаций производственного характера.

6. Затраты на оплату труда производственных работников.

7. Отчисления на социальные нужды.

8. Затраты на подготовку и освоение производства.

9. Прочие производственные затраты.

10. Общепроизводственные расходы.

11. Общехозяйственные расходы.

12. Коммерческие расходы.

32. Итог статей 1–10 позволяет определить цеховую себестоимость продукции, итог статей 1–11 — производственную себестоимость, итог статей 1–12 — полную себестоимость продукции.

33. С учетом особенностей производства конкретной продукции и экономической целесообразности организация может как расширить рекомендуемую номенклатуру статей затрат, так ее и сократить. Например:

- исключить статью 2 «Полуфабрикаты собственного производства» (при их отсутствии);

- объединить статьи 1 «Сырье и основные материалы» и 3 «Вспомогательные материалы» в единую статью «Сырье и материалы»;

- исключить статью 5 «Работы и услуги сторонних организаций производственного характера» (при их отсутствии);

- объединить статьи 6 «Затраты на оплату труда производственных работников» и 7 «Отчисления на социальные нужды» в единую статью «Затраты на оплату труда и начисление страховых взносов производственных работников».

Классификация затрат по способу отнесения на себестоимость

34. По способу включения понесенных затрат в единицу учета себестоимости продукции их делят на прямые и косвенные

Прямые затраты

35. Затраты, которые можно непосредственно учесть и включить в себестоимость производимой продукции, признаются прямыми.

Основанием для этого служат первичные учетные документы, подтверждающие конкретные затраты того или иного ресурса на производство единицы данной продукции.

36. К прямым производственным затратам, в частности, можно отнести следующие:

— материалы, непосредственно используемые при производстве продукции. Их стоимость может быть включена в себестоимость изготавливаемой продукции на основании документов (накладных на отпуск, технологических карт, актов либо отчетов об использовании и пр.), подтверждающих расход данных материалов;

— заработная плата работников, непосредственно занятых выпуском продукции. Ее сумма может быть включена в себестоимость изготавливаемой продукции на основании нарядов, табелей и других первичных документов по учету труда и начислению заработной платы. Сюда же обычно включают и сумму страховых сборов, начисленных на эту заработную плату;

— работы (услуги) соисполнителей. Их стоимость может быть включена в себестоимость изготавливаемой продукции на основании актов приема-передачи результатов работ (оказания услуг).

37. При поступлении в бухгалтерию первичных документов, в которых использование ресурсов непосредственно привязано к объектам калькулирования (продукции, работе, услуге), их стоимость включается в себестоимость продукции без проведения каких-либо дополнительных расчетов.

Если в поступивших первичных документах указаны только натуральные показатели (штуки, килограммы, метры и пр.), дополнительно требуется еще и расценить их в стоимостном выражении.

38. Учет прямых затрат основного производства ведется непосредственно на балансовом счете 20 «Основное производство», вспомогательного — на балансовом счете 23 «Вспомогательное производство» и т.д.

Косвенные затраты

39. Затраты, которые связаны с производством нескольких видов продукции и которые нельзя либо экономически нецелесообразно учесть и прямо включить в себестоимость производимой продукции, признаются косвенными. Их стоимость предварительно рассчитывается отдельно (на соответствующих балансовых счетах либо в соответствующих регистрах бухгалтерского учета) и только затем включается в себестоимость отдельных видов продукции согласно предусмотренным в учетной политике организации экономически обоснованным базам распределения косвенных затрат.

40. К косвенным затратам, в частности, можно отнести следующие:

— затраты на содержание вспомогательного производства (балансовый счет 23) в части расходов, включаемых в затраты основного производства;

— общепроизводственные расходы (балансовый счет 25);

— другие затраты, подлежащие включению в себестоимость продукции на основании каких-либо дополнительных расчетов по их распределению между несколькими видами продукции. К таковым можно отнести общехозяйственные расходы (затраты), если согласно принятой в организации учетной политике они подлежат включению в себестоимость производимой продукции.

41. В зависимости от особенностей конкретного производства, равно как и организации документооборота, какие-то определенные затраты у одной организации можно признать прямыми, а у другой аналогичные будут считаться косвенными. Так, например, в одной организации, перешедшей на выпуск только одной продукции, затраты на освоение производства можно признать прямыми, а в другой, производящей несколько новых видов, их можно считать косвенными.

Классификация затрат по месту возникновения

42. Для анализа эффективности содержания того или иного подразделения организации можно использовать группировку затрат по местам их возникновения. В рамках этой классификации затраты относят на те структурные подразделения, где были использованы ресурсы. Как правило, группировка по местам возникновения затрат строится в соответствии со сложившейся структурой организации. Местами возникновения затрат при производстве продукции могут быть подразделения основного производства, подразделения вспомогательного производства, обслуживающие подразделения.

43. Такая группировка затрат позволяет определить себестоимость продукции и возможность ее оптимизации в зависимости от организационной структуры организации.

Затраты основных производственных подразделений

44. К основным относятся структурные подразделения организации, непосредственно занимающиеся производством продукции. Информация о понесенных ими затратах подлежит учету по дебету балансового счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Затраты вспомогательных подразделений

45. К вспомогательным относятся структурные подразделения, занятые производственной деятельностью, необходимой для обслуживания основного производства и бесперебойного выпуска продукции.

К ним, в частности, можно отнести:

- транспортные подразделения;
- подразделения, снабжающие основное производство различными видами энергоносителей (электроэнергией, паром, сжатым воздухом);
- ремонтные подразделения.

Одним из характерных признаков вспомогательного производственного подразделения можно считать отсутствие возможностей для изготовления продукции основного производства.

46. Учет затрат вспомогательных подразделений ведется по дебету балансового счета 23 «Вспомогательное производство» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Затраты обслуживающих подразделений

47. Обслуживающими подразделениями признаются подразделения, которые должны тем или иным способом обеспечивать работу других, как основных, так и вспомогательных, подразделений. Они выполняют работы или оказывают услуги, необходимые для нормального функционирования производственного процесса, но не имеют непосредственного отношения к производству продукции.

К таким подразделениям, например, можно отнести собственные медсанчасть, прачечную и другие аналогичные подразделения.

48. Учет затрат обслуживающих подразделений ведется по дебету балансового счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Фактическая себестоимость выполненных работ или оказанных услуг признается затратами того подразделения, для которого были выполнены эти работы или оказаны эти услуги.

В настоящее время широко используется оказание подобных услуг сторонними организациями.

IV

СОСТАВ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

49. Фактическая себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе ее производства материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, других затрат, связанных с ее производством.

50. Типовая (наиболее общая) номенклатура статьей калькуляции приведена в п. 31 настоящих Методических рекомендаций.

В состав статей могут быть включены затраты, указанные ниже.

Сырье и материалы (основные и вспомогательные)

51. К ним можно отнести стоимость основных и вспомогательных материальных ресурсов, непосредственно затраченных на производство продукции.

52. Материалы включаются в стоимость продукции согласно первичным и расчетным документам, обосновывающим действительное их количество, затраченное на производство.

53. Для организации достоверного учета используемых в процессе производства продукции материально-производственных запасов бухгалтерская служба (во взаимодействии с другими подразделениями) организации разрабатывает схему документооборота по их движению.

Основными задачами построения такой схемы являются:

- обеспечение достоверных данных по приобретению и отпуску материалов;
- контроль за сохранностью материалов на складах и в процессе производства продукции (непосредственно на рабочих местах, в цехах и пр.);
- контроль за соблюдением установленных организацией норм расхода материалов на производство продукции;
- проведение анализа эффективности использования материалов.

Решение этой задачи зависит от взаимоотношений с поставщиками материалов (соблюдения договорной дисциплины), наличия технически обоснованных норм расхода материалов, оптимальной организации труда на производственных участках.

В зависимости от характера последующего использования материально-производственных запасов операции по их отпуску в производство оформляются как:

- отпуск материалов для производства продукции без указания назначения использования материалов;
- отпуск материалов для производства продукции с указанием назначения их использования.

Отпуск материалов без указания назначения их использования

54. При отпуске материалов без указания конкретного назначения их использования передача материалов со склада в производственное подразделение (согласно накладным по форме М-11 или другим аналогичным документам) оформляется как внутреннее перемещение.

55. В регистрах бухгалтерского учета внутренне перемещение материалов подлежит отражению записями:

Дебет счета 10 Кредит счета 10 — по соответствующим суб-счетам.

56. После выполнения производственной программы или в последний рабочий день отчетного периода (если производственный цикл на изготовление партии продукции длится дольше) материально ответственные лица, получившие материалы, представляют документы (производственные отчеты), которые должны подтвердить фактический расход материалов, потраченных на изготовление продукции, согласно установленным нормам. При отклонении от норм необходимо указать его причины.

57. Формы производственных отчетов могут быть утверждены соответствующими отраслевыми инструкциями либо разработаны организациями самостоятельно.

В производственном отчете должна содержаться информация, позволяющая как минимум определить:

- вид (код, номенклатурный номер и т.п.) производимой продукции;
- виды (коды, номенклатурные номера и т.п.) и количество материалов, используемых для производства продукции, согласно нормативам, установленным в соответствии с технологическим процессом производства продукции;
- виды (коды, номенклатурные номера) и количество материалов, фактически использованных при производстве продукции;
- допущенные отклонения (экономия или перерасход) фактически использованных материалов от установленных нормативов.

58. Проверенные соответствующими инженерно-техническими службами и утвержденные руководством подразделений (цехов) производственные отчеты являются основанием для составления материальных отчетов.

Формы материальных отчетов могут быть утверждены соответствующими отраслевыми инструкциями либо разработаны организациями самостоятельно.

В материальном отчете должна содержаться информация, позволяющая как минимум определить:

- наименование (вид, код, номенклатурный номер) полученных материалов;
- остаток (в количественном выражении) на начало отчетного периода;
- поступление в отчетном периоде;
- выбытие (расход) за отчетный период;
- остаток на конец отчетного периода.

59. На основании поступивших в бухгалтерию материальных отчетов производится оценка указанных в них запасов (определение их стоимости в денежном выражении). Стоимость израсходованных запасов списывается с подотчета материально ответственного лица, формируя тем самым величину материальных затрат на производство продукции записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 10.

60. Материалы, оставшиеся неиспользованными, продолжают числиться за соответствующим материально ответственным лицом производственного подразделения в подотчете.

Отпуск материалов с указанием назначения их использования

61. При отпуске материалов с указанием конкретного назначения их использования передача материалов со склада в производственное подразделение оформляется соответствующим первичным учетным документом (лимитно-заборной картой по форме М-8, требованием-накладной по форме М-11, другим первичным учетным документом).

При поступлении в бухгалтерию оформленного документа все указанные там материалы по умолчанию считаются израсходованными на производство продукции, что отражается записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 10.

62. После завершения выпуска продукции или в последний рабочий день отчетного периода (если производственный цикл на изготовление партии продукции длится дольше) производится инвентаризация остатка материалов и незавершенного производства.

Оформить ее результат можно в виде инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей по форме ИНВ-3 (утвержденной постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88) либо первичным документом, разработанным самостоятельно и позволяющем определить действительный остаток как материалов, не законченных обработкой (в незавершенном производстве), так и неиспользованных материалов.

63. Количество материалов, находящихся в переработке (на стадии незавершенного производства), может быть определено путем пересчета, взвешивания, измерения и т.д. Также могут применяться специальные технические расчеты в порядке, установленном соответствующими отраслевыми инструкциями. При отсутствии таких инструкций их следует разработать самостоятельно.

64. Материалы, находящиеся у рабочих мест и не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются, а фиксируются в отдельных описях.

65. Материалы, оставшиеся (согласно описям) неизрасходованными, принимаются к учету с отражением указанной операции записью:

Дебет счета 10 Кредит счета 20.

Следующим за проведением инвентаризации рабочим днем эти материалы вновь списываются на затраты по производству продукции записью:

Дебет счета 20 Кредит счета 10.

Такая схема учета материалов, отпущенных на производство, позволяет упростить ведение учета.

Методы оценки стоимости поступивших материалов

66. При формировании фактической себестоимости приобретения запасов организация имеет право (п. 9 ФСБУ 5/2019) определять их:

- по фактическим ценам приобретения;
- по учетным ценам.

Выбранный метод оценки по группе запасов (материалов) закрепляется в учетной политике.

67. В **фактическую цену** приобретения запасов включают их стоимость согласно договору с поставщиком, а также все понесенные дополнительные затраты, связанные с приобретением (на доставку, комиссию посредников, страховку, таможенные пошлины и т.п.).

При выборе этого метода все понесенные дополнительные затраты, так же как и сумма, предъявленная поставщиком, отража-

ются по дебету счета 10. Тем самым и формируется фактическая цена приобретения конкретной партии запасов.

Такой метод определения фактической цены может быть оптимален для малых и средних организаций. Он позволяет оптимизировать ведение учета.

В зависимости от регулярности поставок, размеров и ассортимента приобретаемых запасов, вариабельности цен поставщиков и других значимых факторов может быть оптимален метод определения цены приобретения запасов по учетным ценам.

68. Под **учетной ценой** приобретаемых запасов следует понимать их плановую стоимость, определяемую финансовыми службами организации на определенный период времени. За их основу рекомендуется принимать действующие договорные цены, цены предыдущих периодов, расчетные цены, средние цены по группе однородных товаров.

69. При определении учетных цен следует выбрать метод, позволяющий свести к минимуму разницу между фактическими и учетными ценами. Кроме того, финансовым службам необходимо регулярно проверять учетные цены. И при их существенном отклонении (допустим, более чем на 10%) от фактических цен желательно их пересмотреть.

70. В этом случае при приобретении запасов, кроме счета 10, используются балансовые счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материалов».

По дебету счета 15 отражаются все фактически произведенные затраты, связанные с приобретением запасов, в корреспонденции со счетами 60, 71, 76 и пр.

Стоимость принятых к учету запасов отражается записями по учетным ценам:

Дебет счета 10 Кредит счета 15.

Положительные разницы (отклонения) (когда фактические затраты больше учетных цен) переносятся на счет 16 записями:

Дебет счета 16 Кредит счета 15.

Отрицательные разницы (когда фактические затраты меньше учетных цен) — записями:

Дебет счета 15 Кредит счета 16.

71. Дебетовое сальдо по счету 15 на начало периода указывает на наличие в учете товаров в пути (запасов, право собственности на которые перешло к покупателю по условиям договора и на основании отгрузочных документов, но которые еще не поступили на склад).

В других случаях сальдо по счету 15 не допускается.

По окончании отчетного периода накопленные на счете 16 положительные отклонения учетных цен от фактических затрат на приобретение списываются в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство пропорционально отпуску запасов в производство и остаткам материалов на складах (в иных местах хранения).

Накопленные отрицательные разницы уменьшают сумму понесенных затрат сторнировочными записями:

Дебет счета 20 (23, 25 и др.) Кредит счета 16.

При этом сумма понесенных затрат уменьшается.

Аналитический учет по счету 16 оптимально вести по группам запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

Условный пример расчета отклонений приведен в приложении 1.

Методы оценки стоимости отпущенных в производство материалов

72. Поступившие в бухгалтерию документы по расходу материалов подтверждают чаще всего только количество затраченных на производство продукции материалов. Они должны быть оценены бухгалтерской службой (бухгалтером) в денежном выражении.

Такая оценка может определяться одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО).

Для материалов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ расчета себестоимости.

Применение выбранных способов по группе (виду) материалов должно быть закреплено в учетной политике организации.

Оценка материалов по себестоимости единицы учета материалов

73. Материалы, используемые организацией в особом порядке (особо ценные, дефицитные и т.п.), или материалы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой их единицы.

Исчисление себестоимости единицы материала осуществляется путем включения всех затрат, связанных с их приобретением, либо только стоимости материалов по договорной цене (упрощенный вариант).

74. Применение упрощенного варианта оценки материалов по себестоимости единицы запасов допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других затрат, связанных с приобретением материалов, на их себестоимость (например, при централизованной поставке). В этом случае величина отклонения (разница между фактическими расходами по приобретению материала и его договорной ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов, исчисленной в договорных ценах. Затраты по доставке могут не включаться в стоимость приобретенных материалов, а относиться в затраты по изготовлению продукции, то есть в дебет счетов основного и вспомогательного производства, как отдельная статья.

75. Данный способ оценки материалов при списании их в производство применяется при небольшой номенклатуре материалов, малом количестве поставщиков, отсутствии существенных остатков материальных запасов на конец отчетного периода.

Также этот способ оценки может быть использован при получении материалов по разовым крупным поставкам материалов, применяемых при производстве нескольких видов продукции.

Также применение оценки материалов по фактической стоимости их приобретения может быть признано целесообразным в тех случаях, когда организация имеет возможность технически устроить ведение партионного учета на складах, в том числе с использованием современных информационных систем и специализированного оборудования.

В противном случае использование этого простого метода оценки отпускаемых материалов может привести к значительному усложнению в учете, то есть быть экономически нецелесообразным.

Оценка материалов по средней стоимости их приобретения

76. Оценка материалов по средней себестоимости их приобретения производится по каждой группе (виду) материалов путем деления общей себестоимости группы (вида) материалов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Оценка материалов по методу ФИФО

77. При использовании метода ФИФО стоимость остатка материалов на конец месяца определяется из стоимости последней по времени приобретения партии материалов в отчетном месяце.

Стоимость отпущенных в производство материалов определяется расчетным путем как разница между стоимостью приобретенных за месяц материалов (с учетом остатка на начало месяца) и стоимостью оставшихся на конец месяца материалов.

78. С учетом характера использования материально-производственных запасов организация может использовать различные способы их оценки (несколько способов одновременно).

79. Условный пример оценки материалов приведен в приложении 1.

Полуфабрикаты собственного производства

80. Обособленный учет полуфабрикатов собственного производства может применяться в организациях с несколькими стадиями производства, в конце каждой из которых запасом можно признать полуфабрикат определенной стадии готовности.

После завершения стадии полуфабрикат передается в другое подразделение для дальнейшей переработки (по фактической цеховой себестоимости).

Для оперативного учета затрат на каждой стадии следует вести как количественный, так и стоимостный учет изготовленных полуфабрикатов.

Если часть произведенных полуфабрикатов передается на склад для последующей реализации, то следует признать их готовой продукцией и определить их производственную себестоимость.

Оценка полуфабрикатов собственного производства

81. Как и остатки готовой продукции, остатки полуфабрикатов собственного производства могут оцениваться:

- по прямым статьям затрат;
- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной себестоимости.

Организация вправе самостоятельно выбрать метод оценки полуфабрикатов собственного производства с закреплением его в учетной политике.

Метод оценки полуфабрикатов может совпадать с методом оценки остатков готовой продукции, частью которой они могут являться. Например, если остатки готовой продукции оцениваются по нормативной себестоимости, то и полуфабрикаты тоже необходимо оценивать этим же методом.

Однако организация, исходя из экономической целесообразности и особенностей технологического процесса производства,

может осуществлять оценку полуфабрикатов собственного производства и остатков готовой продукции различными способами.

Учет затрат на производство полуфабрикатов

82. Для синтетического учета полуфабрикатов собственного производства Планом счетов предусмотрен балансовый счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Учет затрат в подразделении (участке, цехе), производящем полуфабрикаты, производится по дебету балансового счета 20 в корреспонденции со счетами затрат — 10, 70, 69, 60, 25 и др.

83. Произведенные полуфабрикаты, предназначенные для передачи в другие подразделения (для дальнейшей переработки), учитываются записями:

Дебет счета 21 Кредит счета 20.

84. В подразделении, получившем полуфабрикаты для их дальнейшей обработки, их стоимость учитывается в составе затрат на производство продукции записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 21.

85. Аналитический учет полуфабрикатов собственного производства ведется в стоимостном и натуральном выражении по подразделениям организации (цехам) в разрезе их наименований и видов.

Топливо и энергия на технологические цели

86. К топливу и энергии на технологические цели относятся сжатый воздух, электроэнергия, вода и другие энергетические ресурсы, используемые непосредственно для осуществления технологических операций. В себестоимость конкретного вида продукции технологическое топливо и энергия могут включаться исходя из первичных документов либо показаний измерительных приборов (счетчиков).

87. Если прямое отнесение невозможно, то затраты топлива и энергии могут распределяться косвенным путем, например пропорционально количеству часов работы оборудования с учетом его мощности, норм расхода энергоресурсов на единицу продукции или другим технологически обоснованным показателям. Достоверность определения расходов на технологическое топливо зависит в первую очередь от того, как рабочие места оснащены измерительными приборами и каким образом построены системы первичного учета расходования топлива и энергии на технологические нужды.

Учет затрат на приобретение топлива (энергии)

88. Затраты на приобретаемое на стороне топливо (энергию) для технологических целей оценивается и учитывается по договорным ценам поставщика с отнесением на себестоимость продукции согласно данным фактического расхода записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 60 (76).

Учет затрат на выработку энергии

89. Стоимость топлива (энергии), вырабатываемого собственными силами, рассчитывается по цеховой себестоимости.

Прямые расходы, связанные с их выработкой, отражаются непосредственно по дебету счета 23, все прочие могут предварительно учитываться на счете 25, открываемого по каждому подразделению (цеху) вспомогательного производства.

90. В себестоимость производимой продукции затраты на все виды топлива, предназначенного на технологические цели и вырабатываемого собственными силами, относятся по окончании месяца (отчетного периода) по фактической цеховой себестоимости в количестве и сумме, соответствующих фактическому расходу, записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 23 (25).

Работы и услуги сторонних организаций производственного характера

91. Эти затраты включают в себя работы (услуги) производственного характера, выполненные сторонними организациями.

92. Чаще всего производимые сторонними организациями работы связаны с выполнением отдельных операций по обработке (переработке) материалов, деталей, изделий.

При отпуске материалов в переработку на давальческой основе собственника материалов, равно как и изготовленной из них продукции, именуют давальцем. Организацию, изготавливающую продукцию, — переработчиком.

Указанная передача материалов является разновидностью договора подряда. Подрядчик обязуется выполнить по заданию заказчика определенную работу и передать ее результат заказчику. Заказчик обязуется принять и оплатить результат работы.

При передаче материалов для переработки подрядчику (переработчику) право собственности на них сохраняется у заказчика (давальца). При этом переработчик после окончания работы и передачи ее результата должен представить давальцу отчет об израсходованном сырье.

Передача материалов

93. Передача материалов в переработку должна быть оформлена соответствующим первичным документом. Это может быть накладная на отпуск материалов на сторону по форме № М-15 либо акт приема-передачи материалов в произвольной форме.

Документ должен быть составлен как минимум в двух экземплярах (для давальца и переработчика).

Также у представителя переработчика должна быть в наличии доверенность на право получения материальных ценностей от давальца.

94. Передача материалов в переработку не означает их списание с учета давальца, так как право собственности на них не утрачено. Они должны быть переведены (по той же стоимости) на отдельный соответствующий субсчет к счету 10 (например, субсчет 10-7 «Материалы в переработке»).

Поступивший в бухгалтерию давальца документ о передаче материалов в переработку отразится записью:

Дебет счета 10 (субсчет «Материалы в переработке») Кредит счета 10 (субсчет «Материалы на складе»).

Поступление продукции (результата работ)

95. После изготовления продукции или завершения той части переработки отпущенных материалов, которая была предусмотрена технологическим процессом, она передается (возвращается) давальцу.

Передача результата работ, то есть изготовленной переработчиком продукции, может оформляться такими же первичными документами, как и передача материалов, — накладной по форме М-15 либо актом приема-передачи в согласованной сторонами форме.

В этом акте либо в отдельном расчетном документе переработчик также должен указать стоимость своей работы по изготовлению продукции без учета стоимости материалов давальца.

96. В связи с этим при заключении договора переработки давальческого сырья (материалов) следует обязать переработчика при передаче изготовленной продукции представлять также отчет об использовании им материалов.

В этом отчете переработчик должен указать информацию об использовании им полученных для производства продукции материалов и их остатках.

Кроме того, следует предусмотреть обязанность производственных служб давальца подтверждать тот факт, что переработчик использовал полученные им материалы в соответствии с установленными технологическими нормами и не допустил их перерасхода.

97. После получения оформленного пакета документов бухгалтерия давальца оформляет операцию по поступлению результата работ (изготовленной продукции либо этапа ее изготовления) из переработки записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 60 — отражена стоимость работ переработчика по изготовлению продукции;

Дебет счета 20 Кредит счета 10 (субсчет «Материалы в переработке») — стоимость материалов отнесена на затраты по изготовлению продукции.

98. Если переработчик использовал не все переданные ему материалы, то есть три варианта использования остатка.

Первый. Оставшиеся материалы возвращаются давальцу.

Поступление их отразится записью:

Дебет счета 10 (субсчет «Материалы на складе») Кредит счета 10 (субсчет «Материалы в переработке»).

Второй. Материалы используются для производства следующей партии продукции.

В этом случае переработчик при оформлении следующего отчета об использовании материалов должен будет учесть их остаток на начало следующего периода.

Третий. Материалы реализуются (продаются) переработчику.

Передача права собственности на материалы, уже отгруженные ранее переработчику, в регистрах бухгалтерского учета отражается как их продажа записями:

Дебет счета 62 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы») — выручка, подлежащая получению от переработчика;

Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») — сумма налога на добавленную стоимость, отраженная в сумме подлежащей поступлению выручки;

Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 10 (субсчет «Материалы в переработке») — стоимость материалов, оставшихся у переработчика.

Если стоимость этих материалов может быть учтена при оплате стоимости выполненных работ по переработке, то указанная операция отражается записью:

Дебет счета 60 Кредит счета 62.

99. Исходя из особенностей технологического процесса производства конкретной продукции, переработчику для дальнейшей обработки (переработки) могут передаваться не только материалы, но и не завершенная производством продукция (НЗП).

В этом случае в регистрах бухгалтерского учета будет отражаться передача затрат на производство, стоимость которых отражена по дебету счета 20.

100. Процесс передачи не завершенной производством продукции допускается учитывать на отдельном субсчете к счету 20. Например, «НЗП в переработке».

101. Поступившие в бухгалтерию первичные документы (накладные, акты приема-передачи), подтверждающие получение переработчиком такой незавершенной продукции, будут отражены записями:

Дебет счета 20 (субсчет «НЗП в переработке») Кредит счета 20.

102. Передача предусмотренного договором результата работ отразится записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 60 — предъявленные переработчиком затраты по переработке;

Дебет счета 20 Кредит счета 20 (субсчет «НЗП в переработке») — затраты на производство НЗП, отданной в переработку.

Другие работы (услуги) производственного характера

103. К таким работам (услугам) можно отнести те виды работ (услуг), которые организация не может выполнить в связи с отсутствием потребных инструментов или оснастки, специалистов, лицензий и т.д., но они предусмотрены технологическим процессом.

В этом случае для их выполнения заключается договор с организацией, имеющей возможность выполнить необходимые работы (оказать услуги).

Такой договор следует признать договором подряда либо договором возмездного оказания услуг.

104. Принятие выполненного подрядчиком результата работ (оказание услуги) оформляется соответствующим первичным документом — приемопередаточным актом.

В себестоимость изготавливаемой продукции стоимость принятого результата работ, предъявленная подрядчиком, включается записью:

Дебет счета 20 Кредит счета 60.

Заработная плата и страховые взносы производственного персонала

105. По этой статье отражается начисленная заработная плата работников, непосредственно занятых производством продукции, и начисленные на нее страховые взносы.

106. В ее состав, в частности, можно включить:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, сдельным расценкам в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- начисления стимулирующего характера, в том числе надбавки к тарифным ставкам;

- начисления компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам за работу в ночное и вечернее время при работе в многосменном режиме, работу в тяжелых (вредных, особо вредных) условиях труда, сверхурочную работу, работу в выходные (праздничные) дни, и производимые в соответствии с действующим законодательством.

107. Начисленная заработная плата включается в себестоимость производимой продукции записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 70.

108. Страховые взносы включают в себя суммы, начисленные на указанную заработную плату в порядке и на условиях, предусмотренных действующим законодательством:

- в Пенсионный фонд;

- Фонд социального страхования, в том числе на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

- Фонд обязательного медицинского страхования.

109. Начисление страховых взносов отражается записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 69 (по соответствующим субсчетам).

Затраты на содержание вспомогательного производства

110. Для обобщения информации о затратах вспомогательных производств предназначен балансовый счет 23 «Вспомогательные производства».

По дебету счета 23 отражаются прямые затраты, связанные непосредственно с выпуском продукции вспомогательного производства, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные затраты, связанные с их обслуживанием.

Допускается затраты по обслуживанию вспомогательного производства учитывать непосредственно на счете 23 без предварительного их накапливания на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

111. По кредиту счета 23 отражаются суммы фактической себестоимости выполненных работ, оказанных услуг, которые списываются в дебет счетов (в зависимости от того, для каких подразделений они выполнялись), в том числе:

- 20 «Основное производство» — при передаче результата работ, оказании услуг для основного производства;
- 25 «Общепроизводственные расходы» — при передаче результата работ, оказании услуг для обслуживания производства;
- 26 «Общехозяйственные расходы» — при передаче результата работ, оказании услуг для управленческих (общехозяйственных) нужд;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — при передаче результата работ, оказании услуг для обслуживающих подразделений;
- 44 «Расходы на продажу» — при передаче результата работ (оказания услуг) для сбытовых (коммерческих) подразделений;
- 90 «Продажи» — при выполнении работ (оказании услуг) для сторонних организаций;

112. Возможна ситуация, при которой точно определить, для каких именно конкретных подразделений выполнены работы (оказаны услуги) вспомогательного производства невозможно либо экономически нецелесообразно. Тогда эти затраты допустимо распределять между соответствующими подразделениями пропорционально выбранному организацией и экономически обоснованному показателю. Таковыми, в частности, можно признать:

- прямые затраты;
- заработную плату работников;
- объем выпущенной продукции;
- другой выбранный организацией экономически обоснованный показатель.

113. Сальдо по счету 23 на конец отчетного периода показывает стоимость незавершенного производства.

Затраты на содержание транспорта

114. Затраты по содержанию собственного транспорта организации учитываются по дебету счета 23, как правило на отдельном субсчете.

В их состав, в частности, могут быть включены:

- затраты по начислению амортизации (в корреспонденции со счетом 02);
- затраты по начислению заработной платы и страховых взносов водителей и других сотрудников транспортного подразделения (в корреспонденции со счетами 70 и 69);
- затраты на горюче-смазочные материалы (в корреспонденции со счетом 10);
- транспортный налог (в корреспонденции со счетом 68);

— прочие затраты, связанные с их эксплуатацией и содержанием (затраты на техническое обслуживание и ремонт, проведение предрейсовых и послерейсовых медицинских осмотров водителей и т.д.).

При этом понесенные затраты по начислению амортизации, заработной платы и страховых взносов, фактическому расходу ГСМ, начислению транспортного налога можно признать прямыми, все остальные — косвенными.

115. По окончании отчетного периода (месяца) понесенные на содержание транспорта затраты подлежат распределению на другие статьи затрат (расходов) в зависимости от назначения каждого конкретного автомобиля.

116. Затраты по содержанию служебных легковых автомобилей признаются управленческими (общехозяйственными) расходами и списываются в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

117. Если автомобиль закреплен за сотрудником, занимающимся непосредственно сбытом продукции, то затраты на содержание его персональной машины можно признать коммерческими расходами и списать в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

118. Затраты по содержанию грузового транспорта, занятого доставкой приобретенных запасов, необходимых для производства продукции, от поставщиков в организацию (равно как и внутризаводского транспорта, предназначенного для перемещения запасов внутри организации) в зависимости от метода, выбранного организацией и закрепленного в учетной политике, можно:

— включать в стоимость приобретенных запасов (в корреспонденции со счетом 10);

— учитывать в себестоимости производимой продукции по отдельной статье затрат (в корреспонденции со счетом 20).

119. Затраты по содержанию грузового транспорта, занятого доставкой продукции к покупателю, допускается признать коммерческими расходами и списывать в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

120. В случае если один и тот же автомобиль занимается как доставкой запасов в организацию, так и доставкой продукции покупателям, распределение затрат на его содержание (признание только их части коммерческими расходами) допускается производить пропорционально выбранному организацией экономически обоснованному показателю. Таким показателем, в частности, можно выбрать:

- пробег автомобиля согласно путевым листам;
- вес перевезенного груза согласно сопроводительным документам (транспортным накладным и пр.);
- стоимость перевезенного груза согласно тем же сопроводительным документам;
- другой выбранный организацией экономически обоснованный показатель.

Учет затрат на ремонт

121. В случае если ремонт основных средств проводится силами собственного специализированного подразделения (подразделений), затраты на этот ремонт могут учитываться на отдельном субсчете к счету 23.

122. Перед тем как принять решение о проведении ремонта неисправного объекта силами инженерно-технических специалистов организации, необходимо произвести ревизию объекта с составлением дефектной (иногда ее еще называют «дефектовочной») ведомости.

В этом документе необходимо отразить техническое состояние объекта, описать все выявленные неисправности и предложить меры по их устранению.

После подобного технико-экономического исследования руководство организации должно принять решение о проведении ремонта либо о его нецелесообразности.

123. По окончании месяца затраты по завершеному ремонту подлежат списанию (в зависимости от вида отремонтированных основных средств) на счета учета затрат по их содержанию.

124. Так, например, затраты по ремонту автотранспорта должны увеличить стоимость затрат на его содержание. В бухгалтерском учете данная операция будет отражаться по дебету счета 23 (субсчет «Затраты на автотранспорт») и кредиту счета 23 (субсчет «Затраты на ремонт»).

125. В случае ремонта легкового автомобиля затраты на него (если это предусмотрено в учетной политике) могут быть сразу признаны управленческими (коммерческими) расходами и списаны записями:

Дебет счета 26 (44) Кредит счета 23 (субсчет «Затраты на ремонт»).

126. Стоимость ремонта производственного оборудования может быть отнесена на увеличение общепроизводственных затрат записью:

Дебет счета 25 Кредит счета 23 (субсчет «Затраты на ремонт»).

Также эти затраты (если это предусмотрено учетной политикой) могут быть включены непосредственно в себестоимость изготавливаемой продукции:

Дебет счета 20 Кредит счета 23 (субсчет «Затраты на ремонт»).

127. Дебетовое сальдо по этому субсчету будет показывать величину расходов на незаконченный на конец месяца ремонт.

128. На каждый находящийся в ремонте объект в аналитическом учете к счету 23 открывается отдельный заказ, по которому собираются затраты на его ремонт. По окончании месяца затраты по законченному ремонту закрываются (списываются) на соответствующие счета учета, по незаконченному ремонту — остаются на счете 23 как незавершенное производство.

129. При незначительном объеме ремонтных работ, а также при проведении планового текущего и предупредительного ремонта примерно одинаковых объектов основных средств допускается применение упрощенного («котлового») способа их бухгалтерского учета.

В этом случае все затраты по ремонту за месяц собираются на счете 23 без распределения их между конкретными объектами. По окончании месяца расходы на ремонт с кредита счета 23 списываются на затраты в дебет счета 25 или счета 23 (при ремонте основных средств вспомогательных подразделений) либо остаются в незавершенном производстве в части неоконченных ремонтных работ.

Порядок распределения выполненных ремонтных работ при упрощенном варианте их учета осуществляется пропорционально выбранному организацией экономически обоснованному показателю, характеризующему количество отремонтированных объектов за этот период. Это может быть как количество объектов, так и, например, их первоначальная стоимость.

Затраты на подготовку и освоение производства

130. По этой статье учитываются затраты, понесенные в связи с освоением новых видов продукции и подготовкой производства к их выпуску.

К ним, в частности, можно отнести:

- затраты на приобретение (создание, обновление) технологической документации, необходимой для выпуска новой продукции;
- затраты на подготовку оборудования к выпуску новой продукции;
- затраты на отладку технологического процесса;

— другие затраты, непосредственно связанные с подготовкой к выпуску новой продукции.

131. Для учета таких затрат Планом счетов рекомендован балансовый счет 97 «Расходы будущих периодов».

Произведенные затраты отражаются записями:

Дебет счета 97 Кредит счетов 10, 70, 69, 60, 76 и др.

После завершения периода отладки производства и начала серийного выпуска продукции затраты, ранее учтенные по счету 97, включаются в ее себестоимость записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 97.

132. Период списания понесенных затрат на себестоимость производимой продукции нормативными актами не установлен. Организации определяют его самостоятельно в зависимости от предполагаемого периода выпуска этой продукции.

133. Если эту продукцию планируется выпускать относительно недолго, допустим год-полтора-два, тогда и затраты на освоение оптимально включать в себестоимость на весь этот срок.

134. Если предполагаемый срок выпуска продукции более длительный, то руководству организации необходимо будет принять экономически обоснованное решение о периоде включения затрат на освоение производства в ее себестоимость.

135. Сумма ежемесячного списания затрат по освоению новых видов продукции рассчитывается пропорционально выбранному организацией экономически обоснованному показателю. Например, в зависимости от объема выпускаемой продукции за весь установленный период списания и фактического количества выпущенной продукции за отчетный период.

Возможны и другие выбранные организацией экономически обоснованные варианты включения затрат на подготовку продукции в ее себестоимость.

136. Дебетовое сальдо по счету 97 на конец отчетного периода показывает остаток затрат на подготовку и освоение производства, еще не включенного в себестоимость изготавливаемой продукции.

137. В случае признания производства новой продукции экономически нецелесообразным и принятия решения о прекращении ее выпуска, такое решение должно быть документально оформлено изданием соответствующего организационно-распорядительного документа (приказа, распоряжения и пр.)

В этом случае по дебету счета 97 будут учтены затраты на ее освоение, еще не перенесенные в дебет счета 20.

Их надлежит признать прочими расходами и списать на уменьшение финансового результата записью:

Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 97.

138. Аналогично следует поступить и в том случае, когда принимается решение прекратить подготовку к освоению новой продукции еще до начала ее производства, то есть еще на стадии разработки.

Общепроизводственные затраты (расходы)

139. По этой статье учитываются затраты, связанные с обслуживанием и управлением основного производства (то есть производства продукции).

140. Все эти затраты можно разделить на:

- затраты по содержанию и эксплуатации оборудования;
- общецеховые затраты на управление.

141. Инструкцией по применению Плана счетов для обобщения информации об этих затратах предназначен балансовый счет 25 «Общепроизводственные расходы».

Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования

142. В состав затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, используемого при производстве продукции, могут быть, в частности, включены:

- амортизация производственного оборудования и транспортных средств (в корреспонденции со счетом 02);
- заработная плата и начисленные на нее страховые взносы работников, обслуживающих оборудование (в корреспонденции со счетами 70 и 69);
- затраты на текущий уход и ремонт оборудования (в корреспонденции со счетами 10, 60 и др.);
- энергетические затраты на оборудование (в корреспонденции со счетами 23 или 60);
- услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования и рабочих мест (в корреспонденции со счетом 23);
- затраты на внутривозвратные перевозки материалов, полуфабрикатов, готовой продукции, других запасов (в корреспонденции со счетом 23).

143. По окончании отчетного периода накопленные затраты должны быть включены в стоимость производимой продукции записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 25.

144. Если в данном производственном подразделении в течение отчетного периода производилось несколько видов продукции, то понесенные затраты на содержание и эксплуатацию оборудования необходимо распределить между ними.

145. Способы распределения могут быть различными, например:
- пропорционально сумме прямых затрат;
 - пропорционально заработной плате производственных работников;
 - пропорционально объему выпущенной продукции (в натуральном или стоимостном выражении).

Выбранный метод распределения также должен быть закреплен в учетной политике организации.

Общеховые затраты на управление

146. В состав общеховых затрат на управление могут быть, в частности, включены:

- амортизация зданий и сооружений производственного назначения (в корреспонденции со счетом 02);
- затраты на отопление, освещение и содержание помещений производственного назначения (в корреспонденции со счетами 60, 23, 76);
- затраты на аренду зданий, сооружений производственного назначения (в корреспонденции со счетом 60 или 76);
- затраты на оплату труда и начисленные на нее страховые взносы руководителей структурных производственных подразделений, технологов, мастеров и др. (в корреспонденции со счетами 70, 69);
- имущественные налоги (налог на имущество и транспортный налог), уплачиваемые по основным средствам производственного назначения (в корреспонденции со счетом 68);
- другие затраты, непосредственно связанные с управлением производством.

147. По окончании отчетного периода собранные затраты должны быть включены в стоимость производимой продукции записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 25.

148. Порядок распределения затрат по управлению производством между несколькими видами продукции может быть аналогичным распределению затрат на содержание и эксплуатацию оборудования.

Также возможен вариант, при котором затраты на содержание и эксплуатацию оборудования распределяются, например, только пропорционально заработной плате производственных работников, а затраты на управление производством — пропорционально всем прямым затратам.

149. Предложенные методы включения общепроизводственных затрат в себестоимость единицы учета продукции (распределения общепроизводственных затрат) применимы в том случае, если готовая продукция учитывается по фактическим затратам либо по нормативной (плановой) себестоимости.

150. Наличие остатков (сальдо) по счету 25 на конец отчетного периода не допускается.

151. Сумма прямых затрат и общепроизводственных затрат определяют величину цеховой себестоимости произведенной продукции.

Общехозяйственные затраты на управление

146. В состав общехозяйственных затрат на управление могут быть, в частности, включены:

– амортизация зданий и сооружений производственного назначения (в корреспонденции со счетом 02);

– затраты на отопление, освещение и содержание помещений производственного назначения (в корреспонденции со счетами 60, 23, 76);

– затраты на аренду зданий, сооружений производственного назначения (в корреспонденции со счетом 60 или 76);

– затраты на оплату труда и начисленные на нее страховые взносы руководителей структурных производственных подразделений, технологов, мастеров и др. (в корреспонденции со счетами 70, 69);

– имущественные налоги (налог на имущество и транспортный налог), уплачиваемые по основным средствам производственного назначения (в корреспонденции со счетом 68);

– другие затраты, непосредственно связанные с управлением производством.

147. По окончании отчетного периода собранные затраты должны быть включены в стоимость производимой продукции записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 25.

148. Порядок распределения затрат по управлению производством между несколькими видами продукции может быть аналогичным распределению затрат на содержание и эксплуатацию оборудования.

Также возможен вариант, при котором затраты на содержание и эксплуатацию оборудования распределяются, например, только пропорционально заработной плате производственных работников,

а затраты на управление производством — пропорционально всем прямым затратам.

149. Предложенные методы включения общепроизводственных затрат в себестоимость единицы учета продукции (распределения общепроизводственных затрат) применимы в том случае, если готовая продукция учитывается по фактическим затратам либо по нормативной (плановой) себестоимости.

150. Наличия остатков (сальдо) по счету 25 на конец отчетного периода не допускается.

151. Сумма прямых затрат и общепроизводственных затрат определяют величину цеховой себестоимости произведенной продукции.

Общехозяйственные расходы

152. По этой статье учитываются расходы, связанные в том числе с управлением деятельностью организации в целом.

Для их учета Планом счетов предусмотрен балансовый счет 26 «Общехозяйственные расходы».

153. В состав общехозяйственных расходов могут быть, в частности, включены:

— амортизация основных средств общехозяйственного назначения (в корреспонденции со счетом 02);

— имущественные налоги (налог на имущество и транспортный налог) по основным средствам общехозяйственного назначения (в корреспонденции со счетом 68);

— содержание и ремонт основных средств общехозяйственного назначения (в корреспонденции со счетами 23, 10, 70, 69, 60 и др.);

— аренда основных средств общехозяйственного назначения (в корреспонденции со счетом 60 или 76);

— амортизация нематериальных активов (в корреспонденции со счетом 05);

— содержание аппарата управления организацией и прочего общехозяйственного персонала, в том числе:

а) основная и дополнительная заработная плата управленческого и прочего общехозяйственного персонала с учетом начисленных страховых взносов (в корреспонденции со счетами 70, 69);

б) другие расходы, связанные с содержанием управленческого и прочего общехозяйственного персонала (в корреспонденции со счета 23, 25, 60, 76 и др.);

в) расходы, связанные со служебными командировками (в корреспонденции со счетом 71);

г) содержание пожарной службы, службы охраны (в корреспонденции со счетами 70, 69, 10, 60, 76);

д) расходы на охрану труда (в корреспонденции со счетами 10, 23 и др.);

— прочие расходы общехозяйственного назначения, в том числе:

а) канцелярские, типографские, почтовые расходы, расходы на услуги связи;

б) расходы на обязательное и добровольное страхование имущества;

в) расходы на юридические, информационные, консультационные и аудиторские услуги;

г) расходы на уплату налогов, начисленных в порядке, предусмотренном действующим законодательством.

154. Накопленные в течение отчетного периода (месяца) общехозяйственные расходы могут списываться на себестоимость продукции (продаж) одним из трех способов:

— на счет 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»);

— на счет 90 (субсчет «Себестоимость продаж»);

— путем неполного включения расходов в себестоимость.

Выбранный способ списания общехозяйственных расходов организация должна закрепить в своей учетной политике для целей бухучета (п. 7 ПБУ 1/2008, п. 20 ПБУ 10/99).

155. В первом случае общехозяйственные расходы формируют «полную» себестоимость продукции. списание указанных расходов производится по окончании месяца и отражается записью:

Дебет счета 20 (23, 29) Кредит счета 26 — списаны общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью основного (вспомогательного, обслуживающего) производства.

156. Во втором случае формируется «сокращенная» себестоимость продукции, а общехозяйственные расходы полностью списывают на продажи независимо от того, сколько продукции было продано в отчетном периоде. списание общехозяйственных расходов отражается записью:

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 26 — списаны общехозяйственные расходы.

157. Также возможно совмещение двух первых способов. В учетной политике организации следует закрепить перечень условно-переменных затрат и перечень условно-постоянных затрат. списание общехозяйственных расходов отражается записями:

Дебет счета 20 (23, 29) Кредит счета 26 — списаны общехозяйственные условно-переменные затраты, связанные с деятельностью основного (вспомогательного, обслуживающего) производства;

Дебет 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит 26 — списаны общехозяйственные условно-постоянные расходы.

158. Включение общехозяйственных расходов в себестоимость отдельных видов продукции производится пропорционально понесенным прямым затратам.

Конкретный порядок распределения общехозяйственных расходов зависит от особенностей технологического процесса производства.

159. Если производимая продукция материалоемкая, то есть большую часть затрат составляет стоимость материалов, то распределять общехозяйственные расходы можно пропорционально только сумме прямых материальных затрат.

Если производимая продукция трудоемкая, то есть большая часть затрат — заработная плата основных работников, то распределять общехозяйственные расходы можно пропорционально только этим затратам.

Если производимая продукция характеризуется в первую очередь энергоемкостью, то есть большая часть затрат — потребленная энергия, то именно ее стоимость можно использовать в качестве базы при расчете коэффициента распределения.

Коммерческие расходы (расходы на продажу)

160. По статье «Коммерческие расходы» учитываются расходы, связанные со сбытом произведенной продукции и влияющие на финансовый результат организации.

Для их учета Планом счетов предусмотрен балансовый счет 44 «Расходы на продажу».

161. В состав коммерческих расходов могут входить:

— расходы на содержание сотрудников, непосредственно связанных со сбытом продукции (в корреспонденции со счетами 70, 69, 10 и др.);

— расходы, связанные с хранением готовой продукции (в корреспонденции со счетами 60, 23, 25);

— расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (в корреспонденции со счетом 10);

— транспортные расходы по сбыту продукции, производимые за счет поставщика согласно условиям поставок (в корреспонденции со счетами 23, 60);

- комиссионные сборы (отчисления) при привлечении сбытовых и других посреднических организаций (в корреспонденции со счетами 60, 76);
- рекламные расходы (в корреспонденции со счетами 60, 70, 69);
- расходы на маркетинговые исследования (в корреспонденции со счетами 60, 70, 69);
- другие расходы, связанные со сбытом продукции.

162. Вся сумма понесенных в отчетном периоде расходов подлежит списанию на уменьшение финансового результата записью:

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 44.

163. Путем сложения производственной себестоимости проданной в отчетном периоде продукции и коммерческих расходов формируется полная себестоимость продукции, проданной в отчетном периоде.

164. Кроме того, для получения более подробной информации о полной себестоимости проданной продукции расходы на ее упаковку и транспортировку можно распределить между отдельными ее видами согласно выбранному экономически обоснованному показателю.

Таким показателем может, в частности, быть:

- количество отгруженной продукции в сопоставимых натуральных показателях;
- производственная себестоимость отгруженной продукции;
- другой выбранный организацией показатель.

165. Выручка от продажи продукции (согласно действующему законодательству или условиям заключенного договора) может подлежать отражению в регистрах бухгалтерского учета спустя определенное время после ее отгрузки покупателю. Например, при продаже продукции на экспорт, особых условиях перехода права собственности на нее к покупателю, продаже продукции через комиссионера.

166. Для обобщения информации о наличии и движении такой отгруженной продукции предназначен балансовый счет 45 «Товары отгруженные».

Отгруженная покупателю (комиссионеру) продукция, согласно оформленным приемопередаточным документам, подлежит отражению записями:

Дебет счета 45 Кредит счета 43.

Отгруженная продукция отражается по ее фактической себестоимости и расходам на отгрузку (при их частичном списании).

167. На дату признания выручки от продажи должны быть сделаны записи:

Дебет счета 62 Кредит счета 90 (субсчет «Выручка»);

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 45.

Учет брака

168. Под браком понимается продукция, технические показатели которой не соответствуют по своему качеству, размерам, форме и другим характеристикам, установленным стандартами или техническими условиями, и которая не может быть использована по своему прямому назначению или принята для использования с понижением уровня качества этой продукции (например, при пересортице товаров).

Виды брака

169. В зависимости от характера дефектов, выявленных при технической приемке изготовленной продукции либо при контроле в процессе ее производства, брак можно разделить на исправимый и неисправимый (окончательный).

170. **Исправимым** браком считаются изделия (полуфабрикаты детали), которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

171. **Окончательным (неисправимым)** браком признаются изделия (полуфабрикаты, детали), которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно либо экономически нецелесообразно.

172. Продукцию, в отношении которой организацией установлены повышенные требования к ее качеству, если ее качество отвечает стандартным (общепринятым) требованиям, но не удовлетворяет повышенным, допускается браком не считать. Другими словами, если при изготовлении продукции первого сорта часть ее можно признать продукцией второго или третьего сорта, но также пригодной к использованию, то браком она не признается.

Например, организация производит продукцию (изделия) так называемого двойного назначения, которая может поставляться как предприятиям военно-промышленного комплекса (ВПК), так и другим организациям. При этом предприятия ВПК устанавливают определенные параметры при приемке этой продукции. И часть продукции, не соответствующая установленным требова-

ниям, может быть успешно реализована другим организациям, где требования к ней несколько ниже.

173. По месту определения брак обычно разделяют на:

— внутренний — продукция признана не соответствующей стандартам в процессе ее производства, до момента отгрузки покупателю;

— внешний — обнаруженный покупателем в процессе эксплуатации продукции или подготовки к ней (сборки, монтажа) в организации потребителя.

Учет внутреннего брака

174. Внутренним браком, в частности, можно признать:

— выявленный по месту производства продукции;

— обнаруженный в других подразделениях организации при переработке или обработке комплектующих (полуфабрикатов), полученных из других подразделений организации (мест их производства);

— выявленный при приемке изготовленной продукции перед передачей ее на склад;

— обнаруженный на складе организации, до отгрузки покупателю.

Документальное оформление выявленного брака

175. Учет выявленного брака следует вести дифференцированно, согласно установленной в организации классификации по его причинам — отдельно по каждому подразделению (месту производства продукции), а также в целом по организации.

176. Обязанности по обнаружению дефектов в продукции возлагаются, как правило, на отдел (службу) технического контроля или другое аналогичное производственное подразделение организации. Сотрудники такого подразделения выявляют производственный брак, причины, по которым он произошел, лиц, причастных к его возникновению. Все выясненные обстоятельства должны быть документально оформлены.

177. Унифицированной формы такого документа действующим законодательством и нормативно-правовыми актами не установлено. Организация самостоятельно разрабатывает такую форму и утверждает правила ее заполнения при выявлении того или иного вида брака.

На обнаруженный внутренний (исправимый или неисправимый) дефект должен быть составлен акт списания брака на производстве по форме, разработанной и утвержденной организацией.

В акте как минимум необходимо указать информацию (обязательные реквизиты), предусмотренную п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, для того чтобы данный акт можно было признать первичным учетным документом.

Кроме того, в таком акте необходимо предусмотреть наличие следующих сведений, в том числе таких как:

- наименование, номенклатурный и технический номер (если имеется) некачественной продукции;
- описание, причины и вид (исправимый/неисправимый);
- место обнаружения;
- количество некачественной продукции;
- виновные лица/их отсутствие.
- решение о том, подлежит ли описанная в нем продукция утилизации, или варианты использования этой продукции.

178. Акт составляется уполномоченными лицами и также подписывается руководителем производственного подразделения (цеха, участка и т.п.), в котором был выявлен брак. Кроме того, с актом должен быть ознакомлен и непосредственный виновник брака.

179. На основании акта и оценки стоимости брака в забракованных изделиях составляется отчет о стоимости брака в отчетном месяце с указанием суммы потерь и виновных лиц.

Этот документ составляется как минимум в трех экземплярах.

Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — руководству подразделения, где был обнаружен дефект, третий — соответствующему материально ответственному лицу (сотруднику).

Порядок учета исправимого брака

180. Инструкцией по применению Плана счетов предусмотрено, что для обобщения информации о потерях от брака предназначен активный балансовый счет 28 «Брак в производстве».

181. Аналитический учет ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, причинам брака, виновным лицам.

По дебету счета собираются затраты по обнаруженным дефектам.

По кредиту отражаются суммы, направленные на снижение потерь от брака.

Это, в первую очередь, взыскание потерь за счет виновных лиц. Таковое может быть произведено за счет заработной платы и других удержаний.

Кроме того, сумму потерь от брака может уменьшить использование некачественной продукции в каких-либо производственных целях.

182. Расходы по исправлению брака, за вычетом полученных компенсационных выплат (удержаний с виновных лиц), относятся по окончании месяца (отчетного периода) на затраты производства как потери от брака записями:

Дебет счета 20 (23, 29) Кредит счета 28.

183. В организациях с коротким циклом производства (не более года) и при незначительной величине (удельном весе) потерь, связанных с исправлением брака, допускается по окончании месяца (отчетного периода) списывать понесенные затраты непосредственно на уменьшение финансового результата, без их включения в себестоимость выпущенной продукции, записями:

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 28.

184. Пример учета затрат на исправление брака приведен в приложении 1.

Порядок учета неисправимого (окончательного) брака

185. Исправление выявленного брака может быть признано технически невозможным либо экономически нецелесообразным. Бракованную продукцию в этом случае утилизируют. Возможные поступления от списания забракованных материальных ценностей приходятся как отходы производства (лом, утиль) по цене их возможной реализации (справедливой стоимости).

В этом случае все затраты на изготовление бракованной продукции признаются потерями от брака. Уменьшить эти потери могут:

- стоимость оприходованного лома (утиля);
- компенсация (штрафные санкции) с виновников брака (при их наличии);
- другие возможные к получению доходы.

186. Стоимость внутреннего неисправимого брака обычно определяется исходя из цеховой нормативной себестоимости забракованных изделий (деталей, полуфабрикатов). Нормативная (плановая) цеховая себестоимость изделия включает в себя только нормативные величины прямых статей затрат, в том числе затрат на материалы, затрат на оплату труда основных производственных работников и отчислений на социальные нужды.

Но организация также может принять решение определять ее исходя из фактических затрат на производство продукции (деталей, полуфабрикатов), признанной браком.

Списание потерь от внутреннего несправимого брака осуществляется в порядке, предусмотренном для потерь от исправления брака.

Пример учета несправимого брака приведен в приложении 1.

V

ПОРЯДОК РАСЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ВЫПУЩЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

187. Расчет производственной себестоимости выпущенной продукции осуществляется на основании данных аналитического и синтетического бухгалтерского учета. При расчете указанной величины (категории) можно использовать формулу

$$\text{ГПп} = \text{НПно} + \text{ЗПоп} - \text{НПко},$$

где:

— ГПп — производственная себестоимость выпущенной продукции за отчетный период;

— НПно — стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода;

— ЗПоп — затраты производства за отчетный период;

— НПко — стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

188. Затраты производства за отчетный период определяются на основании данных бухгалтерского учета как дебетовый оборот по счету 20 «Основное производство» — данные дебетового оборота соответствующих регистров бухгалтерского учета к счету 20.

189. Данные о стоимости фактических остатков незавершенного производства на начало и конец отчетного периода определяются (приводятся) на основании данных проведенной организацией инвентаризации. В отличие от величины произведенных затрат отчетного периода, определяемого по данным системного бухгалтерского учета, исчисление стоимости остатков незавершенного производства не может непосредственно вытекать из бухгалтерских записей. Поэтому для оценки стоимости указанных остатков требуется проведение дополнительных мероприятий — инвентаризации незавершенного производства.

VI

УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

190. Продукция, не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству.

191. Незавершенное производство в массовом и серийном производстве, согласно п. 27 ФСБУ 5/2019, может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

192. Достоверная оценка незавершенного производства осуществляется на основе проведения полной инвентаризации имеющихся остатков.

При этом, согласно ст. 11 Закона о бухгалтерском учете, порядок и сроки проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются организацией, за исключением случаев обязательного проведения инвентаризации.

Исчисление стоимости (себестоимости) незавершенного производства при проведении «специальных расчетов»

193. Учитывая, что проведение инвентаризации незавершенного производства и подведение ее итогов требуют значительных трудозатрат, а в ряде случаев и временной остановки производства, допускается в течение года заменять проведение инвентаризации специальным расчетом (за исключением организаций, где фактическое проведение инвентаризации является обязательным — в ювелирной промышленности, ряде производств пищевой промышленности и некоторых других отраслей).

194. В этом случае оценка незавершенного производства выполняется в «упрощенном» виде; фактическое же снятие остатков осуществляется один раз в год, перед составлением годового бухгалтерского отчета и в других обязательных случаях (смена материально ответственных лиц и т.п.).

195. Порядок оценки незавершенного производства при использовании упрощенных методов зависит от характера выпускаемой продукции, технологии производства, уровня автоматизации учетных работ и ряда других факторов.

196. Одним из вариантов упрощенного исчисления стоимости незавершенного производства является «способ среднего процента годности незавершенного производства по видам продукции». При данном варианте исчисления стоимости незавершенного производства специалисты соответствующих технико-экономических служб организации дают экспертную оценку уровня готовности задела незавершенного производства по объектам учета — отдельным видам продукции, изделиям и пр. Далее исчисляется стоимость остатков незавершенного производства по каждому объекту учета как произведение степени готовности изделия (партии изделий) на их нормативную (плановую) стоимость.

197. При выборе упрощенного варианта учета незавершенного производства, основанного на «оценке фактической трудоемкости выполненных работ», на основе данных конструкторской и технологической документации производится исчисление нормативной трудоемкости изготовления единицы готовой продукции («условной машины») в нормо-часах по каждому объекту учета.

Далее исходя из трудоемкости выполненных в отчетном периоде операций исчисляется фактическая трудоемкость выполненных работ по каждому заказу. Данные о фактической трудоемкости выполненных работ берутся из маршрутных карт (листов), маршрутных расцеховых ведомостей и другой аналогичной документации. Затем определяется трудоемкость выпущенной в отчетном периоде готовой продукции как произведение фактического количества выпущенных изделий на нормативную (плановую) трудоемкость одного изделия.

Далее исчисляется общая трудоемкость остатка незавершенного производства по каждому заказу (контракту). Указанный результат представляет собой разность, где уменьшаемое — трудоемкость незавершенного производства каждого заказа на начало месяца (периода) плюс трудоемкость выполненных работ за месяц, а вычитаемое — трудоемкость выпущенной готовой продукции по заказу (контракту) отчетного месяца (периода). Затем рассчитывается фактическое количество «условных машин» (машинокомплектов) в незавершенном производстве как частное от деления общей трудоемкости незавершенного производства по заказу на конец месяца (периода) на нормативную трудоемкость одной условной машины данного заказа.

И наконец, исходя из количества условных машин в незавершенном производстве исчисляется их стоимость (себестоимость) как произведение количества условных машин (машинокомплектов) в остатке незавершенного производства на нормативную себестоимость одной машины (машинокомплекта). Данный расчет производится по каждому объекту учета.

198. В организациях с коротким производственным циклом (не более месяца) может использоваться способ приравнивания уровня издержек производства не законченной изготовлением продукции и законченной изготовлением продукции (50 на 50%).

199. Организации могут применять и другие упрощенные варианты исчисления стоимости незавершенного производства. Выбранный упрощенный вариант оценки стоимости остатков незавершенного производства закрепляется организацией в ее учетной политике.

Исчисление стоимости (себестоимости) незавершенного производства при проведении фактической инвентаризации

200. При проведении инвентаризации незавершенного производства все предприятия и организации должны руководствоваться правилами, содержащимися в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49. Инвентаризация незавершенного производства в организациях промышленности должна обеспечить (п. 3.27 указанных Методических указаний):

- определение фактического наличия заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;

- определение фактической комплектности незавершенного производства (заделов);

- выявление остатков незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

201. Для определения фактического наличия незавершенного производства (деталей, узлов, блоков, комплектов и т.п.) и их оценки в каждом производственном подразделении проводится инвентаризация, то есть подтверждение фактического наличия указанных ценностей. Данные об имеющихся в наличии ценностях вносятся в инвентаризационные описи, на основании которых по каждому цеху, с позаказной (попередельной) разбивкой, составляется Акт инвентаризации незавершенного производства цеха.

202. В организациях промышленности применяется несколько вариантов оценки стоимости остатков незавершенного производства. При этом достаточно точной считается методика, при которой определение стоимости инвентаризируемых остатков незавершенного производства производится в два этапа. На первом этапе оценка осуществляется только по прямым калькуляционным статьям затрат, то есть стоимости материалов по плановой нормативной себестоимости (произведение фактического наличия материалов в остатках на нормативную, плановую стоимость этих остатков) и заработной плате с отчислениями на социальные нужды, определяемой по поддетальной или поддетально-пооперационной схеме (вида учета движения деталей). При этом зарплата основных производственных работников при детальной оценке фактического наличия незавершенного производства в инвентаризационной описи (ведомости) показывается полностью (по нормативу затрат на оплату труда в целом за данную деталь, узел, заготовку и т.п.), то есть независимо от того, какой процент составляют фактически выполненные операции. Если же незавершенное производство оценивается пооперационно (по поддетально-пооперационной схеме), то величина заработной платы определяется по последней полностью законченной операции.

На втором этапе производится доведение стоимости незавершенного производства, исчисленного по прямым затратам, до их производственной себестоимости. При этом в состав производственной себестоимости незавершенного производства не включаются расходы на подготовку и освоение производства, пуско-наладочные расходы, потери от брака.

203. Переход к производственной себестоимости незавершенного производства осуществляется с помощью дополнительного расчета, при котором определяется соотношение общепроизводственных и общехозяйственных расходов (если учетной политикой организации общехозяйственные расходы включаются в себестоимость производимой продукции) к уровню прямых калькуляционных статей затрат в объеме «валовой» продукции предприятия, то есть в объеме фактических расходов отчетного периода. Данное соотношение рассчитывается в процентах. Таким образом, производственная себестоимость незавершенного производства будет определяться по формуле

$$\text{НПко} = \text{НПкпр} + (\text{НПкпр} \times \text{Копр}) + (\text{НПкпр} \times \text{Кохр}),$$

где:

— НПко — производственная себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода;

- НПКпр — стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода по прямым статьям затрат;
- Копр — коэффициент уровня общепроизводственных расходов;
- Кохр — коэффициент уровня общехозяйственных расходов.

Коэффициент уровня общепроизводственных расходов (Копр) исчисляется как соотношение суммы годовых общепроизводственных расходов к сумме прямых калькуляционных статей затрат за этот же период. Аналогично исчисляется коэффициент уровня общехозяйственных расходов (Кохр).

204. При распределении остатков незавершенного производства в цехах, продукция которых предназначена для выполнения нескольких заказов, например раскройные, гальванические участки, отдельные цеха механообработки и т.п., соотнести их продукцию изначально с конкретным заказом (изделием) не представляется возможным. Поэтому оценка незавершенного производства осуществляется в целом по подразделению, с последующим распределением их стоимости между отдельными заказами (изделиями) с помощью дополнительного расчета. Механизм указанного расчета (база распределения) определяется организацией самостоятельно. Например, для участков раскроя металлов это могут быть веса изделий по заказам, для цехов механообработки — количество деталей на выполнение заказа и т.п.

205. В организациях, имеющих значительный удельный вес специальных расходов, расходов по амортизации специальной технологической оснастки, объему прочих производственных затрат, в стоимость незавершенного производства допустимо включать подобные затраты (их соответствующую долю по каждому заказу, изделию).

206. С целью снижения трудоемкости учетных работ при оценке незавершенного производства (деталей, узлов, блоков, комплектов и т.п.) допускается их отражение в инвентаризационных описях по нормативной цеховой себестоимости. Также организации могут ограничиться оценкой указанных остатков, только прямыми калькуляционными статьями затрат или прямыми материальными статьями затрат (при незначительном удельном весе расходов на оплату труда). Выбранный вариант исчисления стоимости незавершенного производства закрепляется организацией в ее учетной политике.

207. Вне зависимости от выбранного варианта оценки незавершенного производства, выявленные в процессе проведения годовой инвентаризации неучтенный брак, недостачи и другие потери под-

лежат списанию в момент их обнаружения на себестоимость продукции или на счет «Прочие доходы и расходы». При этом недостатки незавершенного производства отражаются по фактической себестоимости недостающего имущества. Допускается исходя из принципа рациональности производить оценку недостатков незавершенного производства по прямым калькуляционным статьям затрат.

В бухгалтерском учете стоимость указанных потерь списывается записями:

Дебет счета 94 Кредита счета 20 «Основное производство».

Потери, возникшие по вине материально ответственных лиц, в дальнейшем отражаются как:

Дебет счета 73 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») Кредит счета 94.

При отсутствии конкретных виновников такие потери сверх норм естественной убыли относятся на уменьшение финансового результата:

Дебет счета 91 (субсчет «Прочие расходы») Кредит счета 94.

Выявленные излишки не законченной производством продукции приходуются записями:

Дебет счета 20 (23 и др.) Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы»).

VII

УЧЕТ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

208. Полная себестоимость готовой продукции по каждому виду продукции складывается из ее производственной себестоимости и внепроизводственных затрат, приходящихся на данный вид продукции. При формировании «усеченной» производственной себестоимости, то есть в случае если условно-постоянная часть общехозяйственных расходов (управленческие расходы) непосредственно относится на себестоимость продаж (в дебет счета 90), «полная» себестоимость готовой продукции будет состоять уже из «усеченной» производственной себестоимости, внепроизводственных затрат и условно-постоянных общехозяйственных расходов. При этом условно-постоянные общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции (заказами) внесистемно, то есть без бухгалтерских записей, как правило пропорционально основной заработной плате производственных работников. Списание затрат на заказ прекращается после выпуска готовой продукции.

209. Производственная себестоимость выпущенной продукции (готовой продукции) рассчитывается в порядке, изложенном в п. 187 настоящих Методических рекомендаций.

210. В бухгалтерском учете отражение операций по выпуску готовой продукции производится по мере ее сдачи на склад готовой продукции, а в случае выпуска крупногабаритных изделий — непосредственно в производственных подразделениях, после подписания и утверждения акта (иного документа) о приемке таких изделий.

211. Непосредственный учет готовой продукции ведется на счете 43 «Готовая продукция» с применением или без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Выбор конкретного варианта учета готовых изделий закрепляется в учетной политике организации. При этом использование счета 40 целесообразно, если время сдачи и время отгрузки готовой продукции (принятия продукции покупателем) совпадают. В противном случае целесообразно осуществлять учет готовой продукции без применения счета 40.

212. Полная себестоимость проданной (отгруженной) готовой продукции в бухгалтерском учете рассчитывается по формуле

$$\text{ППп} = \text{ППно} + \text{ГПоп} + \text{КРоп} - \text{ППко},$$

где:

- ППп — полная себестоимость проданной (отгруженной) готовой продукции за отчетный период;
- ППно — полная себестоимость готовой продукции на начало отчетного периода;
- ГПоп — производственная себестоимость выпущенной готовой продукции за отчетный период;
- КРоп — коммерческие расходы отчетного периода;
- ППко — полная себестоимость готовой продукции на конец отчетного периода.

213. Для осуществления подобного расчета полной себестоимости проданной (отгруженной) готовой продукции организации необходимо определиться с вариантом оценки остатков готовой продукции и закрепить соответствующий выбор в учетной политике.

Оценка стоимости остатков готовой продукции

214. Остатки готовой продукции, согласно п. 27 ФСБУ 5/2019, допускается оценивать:

- в сумме фактически произведенных затрат;
- сумме прямых затрат, без включения косвенных;
- сумме плановых (нормативных) затрат.

Оценка стоимости остатков готовой продукции в сумме фактически произведенных затрат

215. При выборе этого варианта (он допустим для всех видов производства) стоимость готовой продукции определяется как сумма фактически понесенных затрат на ее производство, учтенных в регистрах бухгалтерского учета по соответствующим статьям затрат.

Оценка стоимости остатков готовой продукции по прямым затратам

216. Выбор этого метода оценки допускается в массовом и серийном производстве (подп. «а» п. 27 ФСБУ 5/2019). Суть его заключается в том, что учетные цены на готовую продукцию рассчитываются исходя только из прямых калькуляционных статей затрат.

217. В этом случае себестоимость остатков готовой продукции рассчитывается исходя из фактического наличия готовой продукции на складах готовой продукции (в иных местах хранения) на начало и конец отчетного периода (месяца) как произведение

указанного количества на учетную цену этой продукции, определяемую на базе прямых калькуляционных статей затрат.

Применение оценки стоимости готовой продукции по прямым калькуляционным статьям затрат допускается в отраслях, где уровень накладных (косвенных) расходов не превышает 10–20% от объема всех затрат.

219. Для целей настоящих Методических рекомендаций прямыми затратами признаются те, которые прямо и непосредственно участвуют в производстве продукции, то есть стоимость которых включается в себестоимость единицы учета продукции на основании первичных учетных документов, без осуществления каких-либо дополнительных расчетов.

К ним, в частности, можно отнести:

— сырье и материалы, из которых изготавливается данная продукция (их количество и стоимость определяются на основании технологических карт, накладных на отпуск материалов на производство и т.д.);

— заработная плата и страховые взносы работников, непосредственно занятых ее производством (их величина определяется на основании нарядов, табелей и пр.);

— амортизационные отчисления по производственному оборудованию, используемому при производстве только данной продукции¹;

— другие затраты, которые можно включить в затраты по изготовлению продукции на основании первичных учетных документов².

219. Для организаций, имеющих незначительный удельный вес косвенных (накладных) расходов (как правило, не более 10% от общего объема затрат), допускается упрощенный порядок учета затрат на производство. В этом случае в себестоимость продукции и стоимость незавершенного производства, а также стоимость остатков готовой продукции включаются только прямые затраты, а косвенные расходы (затраты) в этом случае допускается признавать прямыми.

¹ Если оборудование взято в аренду, то прямыми расходами можно признать начисленную сумму арендной платы за него согласно условиям заключенного договора.

² К таким затратам, например, можно отнести стоимость услуг третьих лиц (переработчиков), если продукция, полностью или частично, изготавливается путем передачи им материалов.

Оценка стоимости остатков готовой продукции с использованием балансового счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»

220. Себестоимость остатков готовой продукции, равно как и незавершенного производства, при серийном и массовом производстве допускается оценивать по плановым (нормативным) затратам (подп. «б» п. 27 ФСБУ 5/2019).

221. Плановые (нормативные) затраты устанавливаются соответствующими службами организации исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования материальных, трудовых и других ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей.

Разница между нормативными и фактическими затратами на производство продукции признается расходами в том отчетном периоде, в котором она была выявлена (подп. «б» п. 27 ФСБУ 5/2019).

222. Установленная величина нормативных затрат подлежит регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства.

223. Учет себестоимости готовой продукции по нормативным (плановым) затратам с использованием балансового счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от ее нормативной (плановой) себестоимости.

Аналитический учет по счету может быть организован по видам изготавливаемой продукции.

224. Фактические затраты на производство продукции, отраженные на счете 20, после ее изготовления отражаются по дебету счета 40 записью:

Дебет счета 40 Кредит счета 20.

Одновременно по счету 43 готовая продукция приводится по нормативной себестоимости с отражением этой операции записью:

Дебет счета 43 Кредит счета 40.

225. Нормативные затраты могут как полностью совпадать с фактически понесенными, так и не совпадать. В условиях же реального производства сумма фактически произведенных затрат, как правило, будет отличаться от установленных нормативами. При этом отклонения могут быть как в большую, так и в меньшую сторону.

226. Если фактические затраты больше нормативных, то возникает дебетовое сальдо по счету 40. И если считать, что нормативы потребления ресурсов на производство продукции посчитаны верно, то был допущен перерасход каких-либо ресурсов — материальных, трудовых и т.п.

В нормативную себестоимость изготовленной продукции он включению не подлежит (подп. «а» п. 26 ФСБУ 5/2019). Его необходимо признать расходами на дату выявления этого превышения (подп. «б» п. 27 ФСБУ 5/2019) записью:

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 40.

227. Если фактические затраты меньше нормативных, то возникает кредитовое сальдо по счету 40. Здесь речь может идти о том, что нормативы были посчитаны не совсем верно и (или) исполнители сэкономили без ущерба для качества продукции какие-то виды ресурсов. Но и не исключена вероятность того, что было допущено какое-то нарушение технологического процесса.

Отклонение фактической себестоимости от плановой уменьшает расходы текущего периода сторнировочной записью:

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 40.

228. Списание отклонений со счета 40 следует производить ежемесячно. Допускается производить эту операцию и после изготовления каждой партии продукции. Сальдо на конец месяца возникать не должно.

В итоге произведенная и проданная (отгруженная) в отчетном месяце продукция будет учтена по фактической себестоимости. Остаток продукции на складе на конец отчетного периода будет числиться уже по нормативной себестоимости.

229. В случае если продукция не продается (отгружается) в течение относительного короткого периода времени, а хранится на складе по несколько месяцев, может возникнуть неоправданное завышение расходов в периоде ее хранения и, тем самым, уменьшение финансового результата.

Таким образом, данным методом оценки готовой продукции с использованием балансового счета 40 оптимально пользоваться только в том случае, когда товарные остатки произведенной продукции стремятся к минимальным величинам.

Пример оценки готовой продукции приведен в приложении 1.

230. Метод учета себестоимости остатков готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости допускается использовать при соблюдении ряда условий:

- продукция выпускается в достаточно больших объемах при относительно незначительной номенклатуре (массовое или крупносерийное производство);
- производственные службы организации ведут постоянный мониторинг затрат на выпуск продукции и достаточно оперативно реагируют на выявляемые отклонения;
- произведенная продукция пользуется спросом и не залеживается на складе;
- первичные документы из других служб оперативно и своевременно поступают в бухгалтерию.

Оценка стоимости готовой продукции без использования балансового счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»

231. Себестоимость готовой продукции может оцениваться по фактической производственной себестоимости (полной или «усеченной» — когда списание управленческих расходов относится в дебет счета 90 с кредита счета 26, минуя счета 20 и 23).

232. Фактические затраты на производство продукции, учтенные на счете 20, после ее изготовления и сдачи на соответствующие склады (в иные места хранения) отражаются по дебету счета 43 записью:

Дебет счета 43 Кредит счета 20.

233. Время (период) выпуска готовой продукции и формирование ее производственной себестоимости, как правило, не совпадают. Поступление готовой продукции на склады (в иные места хранения) осуществляется регулярно в течение месяца (отчетного периода), а исчисление производственной себестоимости готовой продукции возможно только по окончании месяца (отчетного периода). В оперативном (аналитическом) бухгалтерском учете организации могут осуществляться оценка выпущенной готовой продукции по учетным ценам (например, по плановой себестоимости, нормативной себестоимости, средней производственной себестоимости выпущенной продукции в предыдущем месяце, другим вариантам).

234. Образовавшиеся отклонения между фактической производственной себестоимостью изделий и их стоимостью по учетным ценам могут учитываться по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий, на отдельном субсчете к счету 43.

235. По окончании месяца (отчетного периода) осуществляется корректировка стоимости готовой продукции путем доведения ее учетной стоимости до фактической производственной себестоимости.

236. При списании (продаже) готовой продукции со счета 43 относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, может определяться по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

237. Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 и дебету счетов 90 (субсчет «Себестоимость продаж»), 45 «Товары отгруженные» дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от того, представляют ли отклонения перерасход или экономию.

Пример оценки готовой продукции по нормативным (плановым) затратам без использования балансового счета 40 приведен в приложении 1.

VIII

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ В ОТНОШЕНИИ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ПРОДАЖУ ПРОДУКЦИИ

238. При формировании учетной политики организация должна руководствоваться требованиями ст. 8 Закона о бухгалтерском учете и Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.

239. Учетная политика представляет собой совокупность применяемых организацией способов ведения бухгалтерского учета.

В ее составе, в частности, утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технологии обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

240. В отношении затрат и расходов, понесенных в связи с производством и продажей продукции, организация при формировании учетной политики должна в том числе определить:

- порядок организации учета затрат на производство (по видам продукции, местам возникновения и др.);
- перечень регистров бухгалтерского учета для учета затрат на производство;
- методы оценки стоимости материалов, отпущенных на производство продукции и другие связанные с производством цели;
- перечень статей калькуляции;
- методы оценки полуфабрикатов собственного производства;
- методы распределения затрат вспомогательного производства;

- методы распределения затрат на подготовку и освоение производства;
- методы распределения общепроизводственных расходов;
- порядок списания понесенных общехозяйственных расходов;
- методы распределения общехозяйственных расходов при формировании производственной себестоимости продукции;
- методы оценки стоимости незавершенного производства и остатков готовой продукции;
- порядок списания коммерческих расходов;
- методы распределения коммерческих расходов при формировании полной себестоимости продукции;
- порядок учета выявленного брака и затрат на его исправления;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с затратами на производство и продажу продукции.

IX

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ПО УЧЕТУ РАСХОДОВ НА ПРОИЗВОДСТВО И ПРОДАЖУ ПРОДУКЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

241. При раскрытии информации по учету затрат на формирование себестоимости произведенной продукции и расходов на ее продажу в бухгалтерской (финансовой) отчетности организация должна руководствоваться:

— Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

— приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;

— Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н;

— Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н;

— Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н;

— Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н;

— Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденным приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н;

— другими применимыми нормативными актами Минфина России.

Порядок раскрытия информации о производстве готовой продукции и расходах на ее продажу в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Отчет о финансовых результатах (форма № 2)

242. Отчет о финансовых результатах характеризует финансовые результаты деятельности организации (полученные доходы и понесенные расходы) за отчетный период.

243. По строке 2120 «Себестоимость продаж» необходимо показать расходы, понесенные на производство проданной в отчетном периоде продукции.

В регистрах бухгалтерского учета информация о них группируется по дебету счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») в корреспонденции со счетами 43, 40.

244. Также по этой строке необходимо показать и некоторые другие расходы, фактически понесенные в связи с изготовлением продукции, но не подлежащие включению в ее себестоимость.

Таковыми могут быть, в частности, признаны:

— превышение фактических затрат над нормативными, если оценка готовой продукции производится по нормативной себестоимости (в регистрах бухгалтерского учета информация о них группируется по дебету счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») в корреспонденции со счетом 40).

— списание суммы отклонений между учетной стоимостью выпущенной готовой продукции и ее фактической производственной себестоимостью (в регистрах бухгалтерского учета информация группируется по дебету счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») кредиту счета 43 (субсчет «Отклонения между учетной и фактической себестоимостью»)).

245. По строке 2210 «Коммерческие расходы» необходимо показать сумму расходов по сбыту продукции.

В регистрах бухгалтерского учета информация о коммерческих расходах группируется на счете 90 (субсчет «Себестоимость продаж») в корреспонденции со счетом 44.

246. По строке 2220 «Управленческие расходы» необходимо показать сумму расходов, связанных с управлением организации.

В регистрах бухгалтерского учета информация о сумме управленческих расходов группируется на счете 90 (субсчет «Себестоимость продаж») в корреспонденции со счетом 26.

Если организация в своей учетной политике формирует полную производственную себестоимость готовой продукции, то есть включает общехозяйственные расходы в состав затрат основного производства (в дебет счета 20), то данная строка заполнению не подлежит.

Раздел 6 «Затраты на производство» Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах

247. Пояснения к Балансу и Отчету о финансовых результатах входят в состав годовой бухгалтерской отчетности.

Сведения в Пояснениях более подробно расшифровывают числовые показатели соответствующих строк Баланса и Отчета о финансовых результатах. В Пояснениях также раскрываются сведения об учетной политике и предоставляется дополнительная информация, отсутствующая в формах, но без которой нельзя достоверно оценить финансовое положение.

248. В разделе 6 «Затраты на производство» Пояснений должен содержаться подробный перечень понесенных организацией расходов, связанных с производством и продажей продукции.

Они подлежат распределению по основным элементам в соответствии с п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации».

249. По строке 5610 «Материальные затраты» необходимо показать сумму материальных расходов, связанных с производством и продажей продукции.

Они определяются как сумма кредитовых оборотов по счетам 10, 16, 60, 76 (в части работ и услуг производственного характера) в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44).

250. По строке 5620 «Расходы на оплату труда» необходимо показать сумму расходов на оплату труда, понесенных в связи с производством и продажей продукции.

Они определяются как кредитовый оборот по счету 70 в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44).

251. По строке 5630 «Отчисления на социальные нужды» необходимо показать сумму начислений в государственные внебюджетные фонды по расходам на заработную плату, причитающуюся к получению сотрудниками за выполнение ими обязанностей, связанных с производством и продажей продукции.

Они определяются как кредитовый оборот по счету 69 в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44).

252. По строке 5640 «Амортизация» необходимо показать сумму амортизации, начисленной по внеоборотным активам, используемым при производстве и продаже продукции.

Она определяется как кредитовый оборот по счетам 02 и 05 в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44).

253. По строке 5650 «Прочие затраты» необходимо показать все остальные понесенные в связи с производством и продажей продукции расходы, не включенные в состав предыдущих элементов. Это могут быть консультационные, юридические, рекламные услуги, представительские, командировочные и другие аналогичные затраты.

Они определяются как кредитовый оборот по счетам 60, 71, 76 в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44).

254. По строке **5660 «Итого по элементам»** необходимо показать общую сумму расходов, связанных с производством и продажей продукции.

Эта сумма должна быть равна сумме строк 5610–5650.

255. По строке **5670** необходимо показать прирост остатков готовой продукции по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

Таким образом, в этом случае продана только часть продукции, произведенной в текущем году. Следовательно, не все затраты на ее производство должны быть признаны расходами на продажу.

256. По строке **5680** необходимо показать уменьшение остатков готовой продукции по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

Таким образом, в этом случае продана не только продукция, произведенная в текущем году, но и часть продукции, произведенной в предыдущих отчетных периодах. То есть себестоимость проданной продукции превышает затраты на ее производство в отчетном периоде.

257. По строке **5600 «Итого расходы по обычным видам деятельности»** необходимо привести общую сумму расходов, понесенных организацией в связи с производством и продажей продукции.

258. Указанная сумма может быть определена как значение строки 5660 «Итого по элементам», уменьшенная на значение строки 5680 «Прирост остатков готовой продукции», или как сумма строк 5660 «Итого по элементам» и 5680 «Уменьшение остатков готовой продукции».

Также сумму расходов по обычным видам деятельности можно определить сложением значений строк 2120 «Себестоимость продаж», 2210 «Коммерческие расходы» и 2220 «Управленческие расходы» Отчета о финансовых результатах.

Условные примеры по учету затрат на производство и продажу продукции

Пример 1. Учет поступления материалов по учетным ценам

За отчетный месяц в организацию поступило 10 000 ед. материала от четырех поставщиков.

Учетная цена данных материалов установлена в размере 120 руб/ед.

Поступившие материалы были приняты к учету записями:

Дебет счета 10 Кредит счета 15 — 1 200 000 руб.

Данные о поступлении материалов в разрезе поставщиков представлены в табл. П.1.

Таблица П.1

Поставщик	Цена (руб/ед.)	Количество (ед.)	Стоимость
1	119	3500	416 500
2	121	2500	302 500
3	122	2800	341 600
4	118	1200	141 600
Итого		10 000	1 202 200

На основании поступивших от поставщиков расчетных документов были сделаны записи:

Дебет счета 15 Кредит счета 60 — 1 202 200 руб.;

Дебет счета 10 Кредит счета 15 — 1 200 000 руб.;

Дебет счета 16 Кредит счета 15 — 2 200 руб. (1 202 200 руб. – 1 200 000 руб.).

На основное производство (затраты на производство продукции) было списано 7000 ед. материала, на затраты по вспомогательному производству — 1500 ед. Итого — 8500 ед.

Списание стоимости материалов на затраты по производству продукции отразилось записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 10 — 8 40 000 руб. (7000 ед. × 120 руб/ед.).

Списание стоимости материалов на затраты по вспомогательному производству:

Дебет счета 23 Кредит счета 10 — 180 000 руб. (1500 ед. × 120 руб/ед.).

На увеличение затрат на производство должно быть списано всего 85% (8500 ед. : 10 000 ед. × 100%) от суммы отклонений фактической стоимости приобретенных материалов от их учетной цены, в том числе 70% — на производство продукции и 15% — на затраты по вспомогательному производству.

Увеличение затрат на производство продукции в размере 1540 руб. (2200 руб. × 70%) должно быть учтено записью:

Дебет счета 20 Кредит счета 16 — 1540 руб.

Увеличение затрат на вспомогательное производство в размере 330 руб. (2200 руб. × 15%) — записью:

Дебет счета 23 Кредит счета 16 — 330 руб.

Оставшаяся сумма отклонений в размере 330 руб. (2200 руб. — 1540 руб. — 330 руб.) должна быть учтена при расчете суммы подлежащих списанию отклонений в следующем (следующих) отчетном периоде.

Пример 2. Методы оценки материалов при их отпуске в производство

За отчетный период организацией были приобретены четыре партии материала, предназначенные для производства продукции.

№ партии	Количество (ед.)	Цена за единицу (руб.) (без НДС)	Стоимость (руб.)
1	5000	200	1 000 000
2	3000	180	540 000
3	4000	210	840 000
4	3500	190	665 000
Итого	15 500	—	3 045 000

Их приобретение в регистрах бухгалтерского учета было отражено записями:

Дебет счета 10 Кредит счета 60 — 3 045 000 руб.

Для производства продукции было передано 12 300 ед. материала:

При оценке материалов по фактической стоимости их приобретения необходимо, чтобы в первичных учетных документах, подтверждающих их отпуск на производство продукции, содержалась информация не только о количестве израсходованного материала, но и о том, из какой партии они были взяты.

№ партии	Получено (ед.)	Передано на производство продукции (ед.)	Остаток (ед.)
1	5000	3500	1500
2	3000	2800	200
3	4000	3000	1000
4	3500	3000	500
Итого	15 500	12 300	3200

Стоимость материалов, переданных для производства продукции, составит 2 404 000 руб.

№ партии	Цена за ед. (руб.)	Передано на производство продукции	
		ед.	руб.
1	200	3500	700 000
2	180	2800	504 000
3	210	3000	630 000
4	190	3000	570 000
Итого	—	12 300	2 404 000

Отпуск материалов на производство продукции отразится записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 10 — 2 404 000 руб.

Стоимость оставшихся материалов будет равна 641 000 руб. (3 045 000 руб. – 2 404 000 руб.)

При оценке материалов по средней стоимости приобретения средняя стоимость единицы материала, подлежащей включению в себестоимость производимой продукции, будет равна 196,4516 руб. (3 045 000 руб. : 15 500 ед.).

Всего на производство будет отпущено материала на сумму 2 416 355 руб. (196,4516 руб/ед. × 12 300 ед.) записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 10 — 2 416 355 руб.

На складе (или в подотчете получившего их материально ответственного лица производственного подразделения) останется 3200 ед. (15 500 ед. – 12 300 ед.) на сумму 628 645 руб. (3 045 000 руб. – 2 416 355 руб.) по цене 196,4516 руб/ед. (628 645 руб. : 3200 ед.).

Этот остаток материалов необходимо будет принять во внимание при оценке списываемых в производство материалов в следующем отчетном периоде.

При оценке материалов по методу ФИФО сумма их остатка на складе (в подотчете МОЛ) определяется исходя из цены материала в последней (четвертой) партии.

Она будет равна 608 000 руб. ($3200 \text{ руб./ед.} \times 190 \text{ руб./ед.}$).

На производство продукции отпущено материала на сумму 2 437 000 руб. ($3\,045\,000 \text{ руб.} - 608\,000 \text{ руб.}$) записью:

Дебет счета 20 Кредит счета 10 — 2 437 000 руб.

Пример 3. Учет затрат на исправление брака

При изготовлении 50 тыс. единиц продукции стоимостью 3000 руб/ед. выявленный брак составил 0,5%, то есть 250 единиц. Затраты на его исправление равны 15% его стоимости, что составило 112,5 тыс. руб. ($3000 \text{ руб.} \times 15\% \times 250 \text{ ед.}$), при общей себестоимости всей партии в 150 млн ($50\,000 \text{ ед.} \times 3000 \text{ руб.}$), то есть 0,075%.

В этом случае, то есть при незначительном удельном весе потерь от брака, затраты на исправление брака (исходя из принципов существенности и рационального ведения бухгалтерского учета) допустимо сразу списать на расходы, а не включать в себестоимость всей партии продукции.

Записи в регистрах бухгалтерского учета будут следующими:

Дебет счета 28 Кредит счетов 10, 70, 69, 25, 60 и др. — 112 500 руб. — отражены затраты на исправление выявленного брака;

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 28 — 112 500 руб. — затраты на исправление выявленного брака признаны расходами текущего периода.

При значительном объеме (стоимости) выявленного брака, а также в мелкосерийном, единичном, а тем более экспериментальном производстве (когда технологический процесс еще полностью не отработан и процент брака может быть довольно высоким) затраты на его исправление включаются в себестоимость единицы учета продукции. Это может помочь руководству организации в оптимизации своей производственной программы и анализе финансового состояния.

Затраты на исправление брака в этом случае после расчета его величины следует списать на прочие расходы.

Таким образом, затраты на исправление брака (исходя из приведенных выше условий) в регистрах бухгалтерского учета надлежит отразить записями:

Дебет счета 28 Кредит счетов 10, 70, 69, 25, 60 и др. — 112 500 руб. — отражены затраты на исправление выявленного брака.

Затраты на исправление бракованной продукции относятся на увеличение себестоимости всей партии изготовленной продукции.

Дебет счета 20 Кредит счета 28 — 112 500 руб.

Себестоимость всей партии произведенной продукции увеличится на эту сумму и составит 150 112 500 руб.

Пример 4. Учет внутреннего неисправимого брака

При изготовлении 50 тыс. единиц продукции стоимостью 3000 руб/ед. выявленный брак составил 0,5%, то есть 250 единиц. Затраты на его утилизацию составили 25 000 руб. Кроме того, с виновных лиц было взыскано 75 000 руб.

Понесенные потери от брака надлежит отразить записями:

Дебет счета 28 Кредит счета 20 — 750 000 руб. — отражена стоимость бракованной продукции (250 ед. × 3000 руб/ед.);

Дебет счета 28 Кредит счета 23 (60) — 25 000 руб. — отражены затраты на утилизацию бракованной продукции;

Дебет счета 73 Кредит счета 28 — 75 000 руб. — отражена сумма взыскания с виновных лиц компенсации за нанесение ущерба.

Итого ущерб от выявления бракованной продукции будет равен 700 000 руб. (750 000 руб. + 25 000 руб. – 75 000 руб.).

В зависимости от выбранной учетной политики потери от внутреннего неисправимого брака могут быть отнесены:

— на удорожание себестоимости продукции записями:

Дебет счета 20 Кредит счета 28 — 700 000 руб.;

— на уменьшение финансового результата записями:

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 28—700 000 руб.

Пример 5. Оценка себестоимости готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Организация занимается производством и продажей продукции одного вида. Учет себестоимости произведенной продукции ведется с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Нормативная себестоимость единицы продукции по состоянию на первое число месяца была установлена в размере 1700 руб/ед. Всего за отчетный период изготовлено 25 000 ед. продукции. Фактическая себестоимость выпущенной продукции на основании первичных учетных документов — 43 250 000 руб. (1730 руб/ед.).

Согласно поступившим в бухгалтерскую службу документам были сделаны записи:

Дебет счета 20 Кредит счетов — 10, 70, 69, 25, 60 и пр. — 43 250 000 руб. — определены фактические затраты на производство продукции (25 000 ед. × 1730 руб.);

Дебет 40 Кредит счета 20 — 43 250 000 руб. — определена фактическая себестоимость произведенной продукции;

Дебет счета 43 Кредит счета 40 — 42 500 000 руб. — партия изготовленной продукции оприходована на склад по нормативной себестоимости (25 000 ед. × 1700 руб.);

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 40 — 750 000 руб. — превышение фактической себестоимости над плановой списано на расходы (43 250 000 руб. — 42 500 000 руб.).

В отчетном периоде было продано 19 200 ед. продукции по цене 2400 руб/ед., в том числе НДС — 400 руб.

Продажа продукции на основании ТОРГ-12 (либо другого первичного учетного документа) и счета-фактуры (или УПД) подлежит отражению записями:

Дебет счета 62 Кредит счета 90 (субсчет «Выручка») — 46 080 000 руб. — выручка от продажи продукции (19 200 ед. × 2400 руб/ед.);

Дебет счета 90 (субсчет «НДС») Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») — 7 680 000 руб. — НДС от продажи продукции (19 200 ед. × 400 руб.);

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 43 — 32 640 000 руб. — нормативная себестоимость проданной продукции (19 200 ед. × 1700 руб/ед.).

Стоимость 5800 ед. на складе оставшейся продукции, таким образом, составляет 9 860 000 руб. (42 500 000 руб. — 32 640 000 руб.).

Если не принимать во внимание других фактов хозяйственной деятельности за текущий отчетный период (месяц), то финансовый результат от продажи продукции составит 5 010 000 руб. (46 080 000 руб. — 7 680 000 руб. — 32 640 000 руб. — 750 000 руб.).

Метод учета себестоимости изготовления продукции по нормативным (плановым) затратам с использованием счета 40 позволяет производственным и финансовым службам организации вести оперативный контроль за соблюдением технологической дисциплины на производстве.

Пример 6. Оценка себестоимости готовой продукции без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

В случае если стоимость готовой продукции определяется по фактической себестоимости (при всех прочих равных условиях), результаты могут быть следующими.

Себестоимость изготовленной продукции — 43 250 000 руб.
(25 000 ед. × 1730 руб/ед.).

Записи при ее производстве:

Дебет счета 20 Кредит счетов — 10, 70, 69, 25, 60 и пр. — 43 250 000 руб. — определены затраты на производство первой партии продукции;

Дебет счета 43 Кредит счета 20 — 43 250 000 руб. — партия изготовленной продукции оприходована на склад по фактической себестоимости.

Далее — продажа 19 200 ед. по цене 2400 руб/ед., в том числе НДС — 400 руб.

Записи:

Дебет счета 62 Кредит счета 90 (субсчет «Выручка») — 46 080 000 руб. — выручка от продажи продукции (19 200 ед. × 2400 руб/ед.);

Дебет счета 90 (субсчет «НДС») Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») — 7 680 000 руб. — НДС от продажи продукции (19 200 ед. × 400 руб.);

Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж») Кредит счета 43 — 33 216 000 руб. — себестоимость проданной продукции (19 200 ед. × 1730 руб/ед.).

Стоимость 5800 ед. оставшейся продукции на складе, таким образом, составляет 10 034 000 руб. (43 250 000 руб. — 33 216 000 руб.).

Выручка (доход) от производства и продажи данного вида продукции не изменилась и составила те же 38 400 000 руб. (46 080 000 руб. — 7 680 000 руб.).

Расходы при продаже будут равны 33 216 000 руб.

Финансовый результат — 5 184 000 руб. (46 080 000 руб. — 7 680 000 руб. — 33 216 000 руб.), на 174 000 руб. больше, чем при учете продукции по нормативной себестоимости.

В данных примерах приведены условные цифровые показатели.

**Типовые бухгалтерские записи по учету затрат
на производство и продажу продукции**

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
1	Поступление материалов, оцениваемых по учетным ценам	10	15	Принимаются к учету на основании приходных документов
2	Поступление материалов, оцениваемых по фактическим затратам	15	60	Принимаются к учету на основании расчетных документов поставщиков
3	Выявление отклонений между учетной и фактической ценой поступления материалов. При отрицательной разнице, последние сторнируются	16	15	Сумма отклонений определяется расчетным путем по завершению отчетного периода
4	Внутреннее перемещение материалов	10 (субсчет «Материалы в производственном подразделении»)	10 (субсчет «Материалы на складе»)	Оцениваются согласно способу, установленному учетной политикой организации
5	Отпуск материалов в производство	20	10	Оцениваются согласно способу, установленному учетной политикой организации
6	Приобретено топливо (энергия) для технологических целей	20	60 (76)	Оцениваются согласно договорным ценам

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
7	Получено топливо (энергия), произведенное собственным вспомогательным подразделением	20	23 (25)	Оцениваются по нормативной, а при ее отсутствии фактической (цеховой) себестоимости
8	Переданы материалы в переработку сторонней организации	10 (субсчет «Материалы в переработке»)	10	Оцениваются согласно способу, установленному учетной политикой организации
9	Получен результат работ от переработчика	20	60	Оцениваются по договорным ценам переработчика
10	Стоимость давальческих материалов отнесена на затраты по изготовлению продукции	20	10 (субсчет «Материалы в переработке»)	Оцениваются согласно способу, установленному учетной политикой организации
11	Начислена заработная плата работников, занятых производством продукции	20	70	Начисляется согласно первичным учетным документам по начислению заработной платы
12	Начислены страховые взносы в Пенсионный фонд	20	69 (субсчет «Расчеты по пенсионному страхованию»)	Начисляются по ставкам, установленным действующим законодательством
13	Начислены взносы в Фонд социального страхования, в том числе на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20	69 (субсчет «Расчеты по социальному страхованию»)	Начисляются по ставкам, установленным действующим законодательством

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
14	Начислены взносы в Фонд обязательного медицинского страхования	20	69 (субсчет «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»)	Начисляются по ставкам, установленным действующим законодательством
15	Произведенные полуфабрикаты переданы в другое подразделение для их дальнейшей переработки	21	20	Оцениваются по цеховой себестоимости
16	Получены полуфабрикаты для дальнейшей переработки	20	21	Оцениваются по цеховой себестоимости
17	Произведенные полуфабрикаты признаны готовой продукцией и переданы на склад для продажи	43	20	Оцениваются по производственной себестоимости
18	Начислена амортизация по собственному автотранспорту	23	02	Начисляется, исходя из первоначальной стоимости транспортного средства и нормы амортизации
19	Начислена заработная плата водителя автотранспортного средства	23	70	Начисляется согласно первичным учетным документам по начислению заработной платы
20	Начислены страховые взносы по зарплате водителя	23	69 (по соответствующим субсчетам)	Начисляются по ставкам, установленным действующим законодательством

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
21	Списана стоимость израсходованных ГСМ	23	10	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
22	Определены прочие затраты на автотранспорт	23	60,76 и др.	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
23	Расходы на содержание автотранспорта отнесены на соответствующие статьи затрат	20 (23, 25, 26)	23	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
24	Списана стоимость запасов, израсходованных при ремонте, произведенном своими силами	20 (25, 26)	10	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
25	Начислена заработная плата работников, занятых ремонтом	23	70	Начисляется согласно первичным учетным документам по начислению заработной платы
26	Начислены страховые взносы по зарплате работников, занятых ремонтом	23	69 (по соответствующим субсчетам)	Начисляются по ставкам, установленным действующим законодательством

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
27	Определены прочие затраты на ремонт	23	60, 02, 76	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
28	Расходы на ремонт отнесены на соответствующие статьи затрат	20 (23, 25, 26)	23	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
29	Отражены затраты на подготовку производства	97	10, 70, 69, 60	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
30	Затраты на подготовку производства отнесены на себестоимость производимой продукции	20	97	Производится пропорционально выбранному организацией экономически обоснованному показателю
31	Списаны затраты на подготовку производства, не давшие ожидаемого результата	91 (субсчет «Прочие расходы»)	97	Производится на основании организационно-распорядительного документа организации
32	Начислена амортизация по оборудованию производственного назначения	25	02	Начисляется, исходя из первоначальной стоимости оборудования и нормы амортизации

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
33	Начислена заработная плата работников, занятых обслуживанием производственного оборудования	25	70	Начисляется согласно первичным учетным документам по начислению заработной платы
34	Начислены страховые взносы по зарплате работников, занятых обслуживанием производственного оборудования	25	69 (по соответствующим субсчетам)	Начисляются по ставкам, установленным действующим законодательством
35	Определены прочие затраты по обслуживанию производственного оборудования	25	10, 60,76 и др.	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
36	Затраты на обслуживание производственного оборудования на соответствующие статьи затрат	20 (23, 29)	25	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
37	Начислена заработная плата руководителям структурных производственных подразделений	25	70	Начисляется согласно первичным учетным документам по начислению заработной платы
38	Начислены страховые взносы по зарплате руководителей производственных подразделений	25	69 (по соответствующим субсчетам)	Начисляются по ставкам, установленным действующим законодательством

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
39	Начислена амортизация по зданиям и сооружениям производственного назначения	25	02	Начисляется, исходя из первоначальной стоимости объектов и нормы амортизации
40	Определены затраты на отопление, освещение и содержание помещений производственного назначения	25	60 (23, 76)	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
41	Общепроизводственные затраты отнесены на увеличение себестоимости производимой продукции	20	25	Распределяются по видам производимой продукции согласно способу, определенному учетной политикой
42	Отражена стоимость готовой продукции	43	20	При оценке готовой продукции по фактической себестоимости или по прямым затратам
43	Отражены фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции	40	20	При оценке готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск готовой продукции»
44	Отражена стоимость готовой продукции по нормативной стоимости	43	40	При оценке готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск готовой продукции»

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
45	Отражена разница между нормативной стоимостью готовой продукции и фактическими затратами на ее производство	90 (субсчет «Себе-стоимость продаж»)	40	При возникновении разниц между фактическим затратами на производство продукции и нормативной стоимостью
46	Начислена заработная плата административно-управленческому персоналу	26	70	Начисляется согласно первичным учетным документам по начислению заработной платы
47	Начислены страховые взносы по зарплате административно-управленческого персонала	26	69 (по соответствующим субсчетам)	Начисляются по ставкам, установленным действующим законодательством
48	Начислена амортизация по зданиям и сооружениям общехозяйственного назначения	26	02	Начисляется, исходя из первоначальной стоимости объектов и нормы амортизации
49	Определены затраты на отопление, освещение и содержание помещений общехозяйственного назначения	26	60 (23, 76)	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
50	Определены прочие административно-хозяйственные расходы	26	60, 71, 76 и др.	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
51	Общехозяйственные расходы отнесены на уменьшение финансового результата	90 (субсчет «Себестоимость продаж»)	26	Фактически понесенные расходы за отчетный период (при принятии решения о списании управленческих расходов на счет «Продажи»)
52	Общехозяйственные расходы признаны затратами и включены в себестоимость производимой продукции	20	26	Фактически понесенные затраты за отчетный период (при принятии решения в учетной политике о включении общехозяйственных расходов в производственную себестоимость производимой продукции)
53	Начислена заработная плата сотрудникам коммерческих подразделений	44	70	Начисляется согласно первичным учетным документам по начислению заработной платы
54	Начислены страховые взносы по зарплате сотрудников коммерческих подразделений	44	69 (по соответствующим субсчетам)	Начисляются по ставкам, установленным действующим законодательством
55	Определены прочие коммерческие расходы	44	60, 71, 23 и др.	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
56	Списаны коммерческие расходы	90 (субсчет «Себестоимость продаж»)	44	Согласно способу, установленному учетной политикой
57	Отражена отгрузка продукции, выручка от продажи которой будет отражена позже (после перехода права собственности и риска случайной гибели)	45	43	По фактической себестоимости отгруженной продукции
58	Отражена выручка от продажи ранее отгруженной продукции	62	90 (субсчет «Выручка»)	Согласно условиям договора
59	Списана себестоимость проданной продукции	90 (субсчет «Себестоимость продаж»)	45	По стоимости, отраженной при отгрузке
60	Отражены затраты на исправление выявленного брака	28	10, 70, 69, 25 и др.	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
61	Отражены затраты на утилизацию бракованной продукции	28	60 (23)	Оцениваются согласно первичным учетным документам и способу, установленному учетной политикой
62	Отражена сумма взыскания с виновных лиц компенсации за нанесение ущерба	73	28	Оцениваются согласно распорядительным документам

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
63	Ущерб от внутреннего брака отнесен на уменьшение финансового результата	90 (субсчет «Себестоимость продаж»)	28	Оцениваются согласно распорядительным документам и принятому в учетной политике организации способу списания потерь от брака
64	Ущерб от внутреннего брака отнесен на увеличение себестоимости производимой продукции	20	28	Оцениваются согласно распорядительным документам

ФЗ № 436-ФЗ	Издание не подлежит маркировке в соответствии с п. 1 ч. 2 ст. 1
----------------	--

Учебное издание

Верещагин Сергей Александрович

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ
НА ПРОИЗВОДСТВО И ПРОДАЖУ ПРОДУКЦИИ
В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ

Оригинал-макет подготовлен в НИЦ ИНФРА-М

ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»
127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1
Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86. Факс: (495) 280-36-29
E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>

Подписано в печать 04.06.2021.
Формат 60×90/16. Бумага офсетная. Гарнитура Newton.
Печать цифровая. Усл. печ. л. 5,88.
Тираж 3000 экз. Заказ № 00000
ТК 761070-1649083-040621

Отпечатано в типографии ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»
127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1
Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86. Факс: (495) 280-36-29