



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Е.А. МИЗИКОВСКИЙ, И.Е. МИЗИКОВСКИЙ

Бухгалтерский  
(финансовый) учёт  
затрат и калькулирование  
себестоимости продукции  
в управлении экономикой  
промышленных  
предприятий

Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский

Бухгалтерский  
(финансовый) учёт  
затрат и калькулирование  
себестоимости продукции  
в управлении экономикой  
промышленных  
предприятий

Рекомендовано  
Институтом профессиональных бухгалтеров  
и аудиторов России

НП «Институт профессиональных бухгалтеров  
и аудиторов России»  
Москва  
2021

УДК 338.5  
ББК 65.25  
М586

Рецензент: М.А. Вахрушина – доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-аналитики Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

- Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е.**  
М586 Бухгалтерский (финансовый) учёт затрат и калькулирование себестоимости продукции в управлении экономикой промышленных предприятий / Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский; – Москва : Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, 2021. – 128 с.  
ISBN 978-5-9905773-7-4

В настоящем пособии изложены концептуальные основы российского бухгалтерского учёта затрат на производство, его материальное обеспечение, обслуживание и управление, базирующиеся на конструктивных началах нормативного метода.

Последовательно изложена практика по всей линейке нормативного учёта: организация, состав и текущий мониторинг нормативного хозяйства; формирование номенклатуры объектов учёта затрат и калькулирования производственной себестоимости профильной и другой товарной продукции; расчётов нормативной производственной себестоимости учётных единиц и всей массы товарной продукции; учёт по изменениям и отклонениям текущих норм затрат; сводный учёт затрат на производство.

Рассмотрены учётно-экономические вопросы, сопутствующие совершенствованию методологии учёта затрат на производство.

Пособие ориентировано на практикующих бухгалтеров, экономистов, проектировщиков заводских систем текущих норм и нормативов затрат промышленных предприятий. Будет полезным студентам, изучающим бухгалтерский учёт, преподавателям и слушателям системы подготовки и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров.

УДК 338.5  
ББК 65.25

ISBN 978-5-9905773-7-4

© Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е., 2021  
© Институт профессиональных бухгалтеров  
и аудиторов России, 2021

## Содержание

ПРЕДИСЛОВИЕ .....	5
ГЛАВА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ ЗАТРАТ: КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ .....	6
1.1. Общая характеристика и предмет учёта затрат .....	6
1.2. Метод учёта затрат в учётной политике предприятия .....	15
1.3. Экономическая сущность затрат и расходов, классификации и группировки затрат .....	23
ГЛАВА 2. ПОСТАТЕЙНЫЙ СОСТАВ И УЧЁТ ЗАТРАТ .....	36
2.1. Типовое структурирование и общие принципы учёта прямых затрат .....	36
2.2. Типовое структурирование, состав и общие принципы учёта косвенных затрат.....	54
ГЛАВА 3. НОРМАТИВНЫЙ УЧЁТ ЗАТРАТ НА ПРОМЫШЛЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО .....	78
3.1. Нормативное хозяйство предприятия .....	78
3.2. Учёт затрат по изменениям и отклонениям текущих норм.....	96
3.3. Сводный учёт затрат на производство. Калькулирование фактической производственной себестоимости продуктов труда.....	114
ЛИТЕРАТУРА.....	127

---

*Посвящается светлой памяти видного отечественного учёного и общественного деятеля, положившего начало профессиональному осмыслению и развитию бухгалтерской специальности и аудита в современной России, доктора экономических наук, профессора Олега Моисеевича Островского.*

## ПРЕДИСЛОВИЕ

В настоящем издании рассматриваются концептуальные основы бухгалтерского учёта затрат подсистемы бухгалтерского учёта обычной деятельности промышленного предприятия, создающей информационный продукт, который представляет важнейшую экономическую категорию – потребительскую стоимость, созданную отдельным предприятием. Одно из слагаемых упомянутой стоимости в форме фактической полной (в обиходе коммерческой) себестоимости проданного конечного продукта труда, в свою очередь, является основой стоимостного показателя финансовых результатов уставной (обычной) деятельности предприятия, во многом свидетельствующих о экономической выгоде (целесообразности) инвестиций в предприятие и состоятельности системы управления экономической деятельностью предприятия.

Бухгалтерский учёт затрат предполагает формирование комплексных массивов учётных данных для разработки текущих управленческих решений в области оптимального производственного потребления материальных, трудовых, финансовых, интеллектуальных и иных ресурсов в бизнес-процессах предприятия. Методическое обеспечение учётных процедур, повышение их качественного уровня – важная составляющая гармонизации всей системы бухгалтерского учёта, придающая ей качества гибкости и адаптивности в процессе интеграции в менеджерскую среду экономического субъекта.

Современные бухгалтерские технологии не ограничиваются классической двойной бухгалтерией. Массивы учётной информации становятся надёжной основой процессов подготовки текущих и перспективных управленческих решений, а бухгалтер – их неизменным участником. Неизмеримо возрас-

---

тает интеллектуальная составляющая учётной профессии: её обладатель выступает в качестве квалифицированного эксперта, в том числе в сфере анализа хозяйственной деятельности, статистики, производственного и финансового менеджмента, привлечения инвестиций и др. Наряду с этим, профессиональный бухгалтер становится заказчиком (нередко основным соавтором), редактором и инициатором последующих коррективов автоматизированных бухгалтерских и смежных программ.

Научно обоснованные методические разработки в области бухгалтерского учёта затрат позволяют генерировать информацию, являющуюся ценной конструкцией корпоративного менеджмента в решении различных классов задач, в том числе связанных с бюджетированием, управленческим учётом, формированием управленческой (внутрихозяйственной) отчётности и другими нуждами системы управления экономикой промышленных предприятий.

В учебном пособии представлены:

- концептуальные основы бухгалтерского учёта затрат: его предмет и метод, объекты, ключевые задачи, принципы;
- учётная классификация и группировка затрат на обычные виды деятельности;
- общие методики учётного формирования и стоимостной оценки затрат на производство и управление;
- нормативный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости конечных продуктов труда промышленных предприятий;
- структура и технология прохождения первичной документации в автоматизированных нормативных хозяйствах предприятий;
- другие составляющие бухгалтерского учёта затрат на обычную деятельность промышленных предприятий.

По некоторым принципиальным вопросам авторы приводят собственные рекомендации в надежде, что они найдут понимание в учётных кругах.

Пособие ориентировано на практикующих бухгалтеров, аудиторов, экономистов и других специалистов, профессиональная деятельность которых так или иначе связана с учётным формированием, бюджетированием, экономическим анализом, подготовкой управленческих решений, финансовым контролем затрат на производство, продажей продуктов труда. Наряду с этим пособие соответствует программам учебного процесса в системе послевузовского профессионального образования; оно приемлемо и для учебного процесса в экономических высших и средних специальных учебных заведениях.

---

# ГЛАВА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ ЗАТРАТ: КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ

## 1.1. Общая характеристика и предмет учёта затрат

Развитие методологии учёта затрат в системе отечественного бухгалтерского учёта связано с именами видных учёных-экономистов: А.Ф. Аксененко, И.А. Басманова, П.С. Безруких, В.А. Белобородовой, М.Ф. Дьячкова, М.Х. Жебрака, А.Ш. Маргулиса, В.Ф. Паляя, В.И. Петровой, Я.В. Соколова, В.И. Стоцкого, С.А. Стукова, А.Д. Шеремета, С.А. Щенкова, Н.Г. Чумаченко, блестящей плеяды других отечественных исследователей разных поколений.

Создана и продолжает развиваться научно обоснованная методологическая платформа оперативного и бухгалтерского учета, бюджетирования, экономического анализа, внутривозвратного аудита (мониторинга) затрат, позволяющая ориентировать информационный и интеллектуальный потенциал учётной практики в направлении постоянно возрастающих потребностей корпоративного менеджмента, продуктивно применять в экономике гибко настраиваемый набор инструментальных средств, адекватных особенностям и многофакторным реалиям формирования и возмещения затрат, а также расширять информационное пространство бухгалтерского учёта посредством использования современных средств вычислительной техники и программных продуктов.

Технически *бухгалтерский учёт затрат на обычные виды деятельности предприятия* представляет собой методологически выверенную вариантную систему документально обоснованного бухгалтерского формирования в учётных регистрах фактических затрат, их стоимостной оценки и обобщения в принятых классификациях и группировках и следующего за этим калькулирования полной (коммерческой) себестоимости конечных продуктов труда, изготовленных предприятием.

Качество информации, создаваемой учётом затрат, предопределяется прямой интеграцией с системами норм и нормативов текущих затрат, находящимися под постоянным контролем технических служб и системно корректируемыми в соответствии с достигнутыми результатами техниче-

---

ского прогресса и проверенными в реальных производственных циклах предприятия.

Учёт затрат реализуется на базе сложно структурированного массива данных, как правило, закрытом от внешнего доступа и представляющего собой коммерческую тайну организации, а в некоторых случаях, предусмотренных законодательством РФ – государственную тайну.

Источником генерирования информационного массива учёта затрат являются *первичные документы*, формы которых определяются руководством предприятия. При этом действующей редакцией Федерального закона РФ «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ установлен типовой перечень обязательных реквизитов первичного документа, как на бумажных носителях, так и в электронной форме: наименование документа, дата его составления, наименование экономического субъекта и др.

Формы отдельных первичных документов утверждаются Правительством Российской Федерации, а также отраслевыми министерствами, производственными корпорациями, другими производственными объединениями. Оформление первичного документа должно быть синхронизировано со временем совершения факта хозяйственной жизни предприятия или непосредственно после его истечения. Учётной политикой предприятия определяется административная и материальная ответственность должностных лиц, которым работодателем делегировано право оформления первичных документов, за достоверность содержащейся в них информации и своевременность передачи первичных документов в систему документооборота предприятия. Бухгалтерский контроль заключается в обеспечении соответствия оформления и текстового содержания первичного документа нормам законодательных актов и подзаконных нормативных документов и учётных стандартов, выполнении порядка приёма, хранения, регистрации, обработки и передачи документации по линейке действующего документооборота, регламентированного учётной политикой предприятия. Технический прогресс в области управленческих технологий создаёт условия для внедрения электронных документов, заверяемых электронной подписью.

*Нормативно-правовое обеспечение* учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции в промышленности России представляют отраслевые и корпоративные нормативные документы (положения, инструкции, методические указания), основанные, в свою очередь, на нормах действующих редакций законодательных актов и учётных типовых стандартов:



---

ПБУ10/99 «Расходы организации», 15/2008 «Учёт расходов по займам и кредитам», 17/02 «Учёт расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», 24/2011 «Учёт затрат на освоение природных ресурсов».

Учёт затрат на производство и продажу продуктов труда промышленных предприятий относится к *классу сложных систем*, представляющих собой совокупность упорядоченных элементов, образующих единое целое и подчинённых единой цели. Сложность системы учёта затрат характеризуется наличием большого числа элементов и связующих процессов. Каждый элемент является обособленной частью системы, выделенной по определенным признакам. Примерами элементов системы учёта затрат являются создание номенклатуры объектов учёта затрат и калькулирования, приёмы и способы его ведения, порядок калькулирования себестоимости всей массы и учётных единиц товарной продукции, способы оценки текущих затрат и незавершённого производства и др. Названные элементы должны быть обязательными объектами учётной политики и рабочих нормативных документов предприятия.

Основными свойствами сложных систем, одну из которых представляет учёт затрат, являются: иерархичность, эмерджентность и структурированность.

Иерархичность означает подчиненность элементов нижних уровней более высоким уровням. Иерархия в системе учёта затрат особенно чётко проявляется при составлении различных консолидированных (сводных) отчётов по предприятию и объединению. Иерархичность структуры системы обеспечивает ее устойчивость к различным дестабилизирующим воздействиям, как внутренним, так и внешним.

Эмерджентность означает целостность системы, то есть возможность достижения поставленных целей не отдельными подсистемами и элементами, а только путем их взаимодействия в рамках общей системы. Очевидно, что эффективность управления экономикой предприятия не может быть обеспечена «разобщёнными» приёмами и способами оперативного и бухгалтерского учёта затрат, формирующихся в различных видах обычной деятельности предприятия.

Структурированность системы означает применение строго детерминированного способа организации связей и отношений между элементами и подсистемами. Такие связи свойственны, например, цепочке: «установленная норма расхода ресурса – фактическое выполнение – своевременно выявленное и документированное отклонение».

---

*Основные качественные характеристики системы учёта затрат можно представить такими:*

- оптимальная трудоёмкость, своевременность создания частной и общей информации;
- рациональность структуры, т.е. полное исключение дублирующих и излишних процедур формирования данных, громоздких и сложных для практического применения методик;
- совместимость учётных объектов с организационной и функциональной структурой предприятия;
- влияние на решение задач управления экономикой предприятия;
- модульность структуры, позволяющая наращивать состав решаемых задач;
- доступность формируемой информации для понимания управленческим аппаратом;
- обеспечение необходимых прямых и обратных связей со всеми управленческими службами, производственными и хозяйственными структурными подразделениями;
- соответствие критериям качества формируемой информации и методологии расчётов, в том числе параметрам её защиты.

Элементы, сходные по функциям и имеющие наиболее тесные связи, образуют разделы (в обиходе – участки) учёта затрат, формируемые в зависимости от его конфигурации на конкретном хозяйствующем субъекте. Среди типичных разделов назовём учёт затрат основного производства, затрат вспомогательных производств, обслуживающих хозяйств, снабженческо-сбытовой деятельности, учёт незавершённого производства в натуральных и стоимостных измерителях, учёт затрат социальной сферы.

Менеджмент производственной деятельности предполагает инкорпорирование учёта затрат в систему управления затратами (в западной терминологии *кост-менеджмент*), что предполагает более тесную интеграцию бухгалтерского учёта в сложную конструкцию управления предприятием, ориентированную на поддержание устойчивого и рентабельного развития хозяйствующего субъекта.

Необходимо отметить, что учёт затрат обеспечивает необходимой информацией и систему *внутрихозяйственного управленческого (финансового) контроля*. Он основан на комплексной реализации процесса перманентного аналитического наблюдения функционирования деятельности со стороны ответственных должностных лиц. В число основных

---

объектов системы включаются прогнозируемые и учтённые изменения и отклонения количественных и стоимостных параметров показателей обычной деятельности; прогнозирование рисков появления убытков; проверка обоснованности, полноты и своевременности актуализации запланированных организационно-технических и других мероприятий, укрепляющих экономику предприятия.

*Форма бухгалтерского учёта затрат*, как и системы бухгалтерского учёта в целом, предопределяется уровнем технического оснащения оперативного и аналитического учёта, качеством программных продуктов, опытом и интеллектом, творческим потенциалом работников бухгалтерии и материально выражается портфелем учётных регистров, реквизиты которых обычно компонуются так, чтобы обеспечить совмещение аналитического учёта затрат по текущим нормам и нормативам (далее – нормы) и отклонениям с синтетическим учётом.

В комбинированных таким образом предусмотренных учётной политикой предприятия регистрах электронного учёта затрат построчные данные аналитического учёта регистрируются в принятой оценке по соответствующим счетам синтетического учёта затрат. Тем самым данные аналитического учёта затрат совмещаются с итоговыми показателями синтетического учёта за отчётный период, что существенно снижает трудоёмкость бухгалтерского учёта затрат. Упомянутые регистры обычно разрабатываются по традиционной схеме: дебет счёта учёта затрат в кредит счетов активов и обязательств (носителей затрат) – построчные частные суммы по объектам (статьям) затрат и кредитуемым счетам – итоговые построчные суммы – итоговая сумма дебетуемого счёта. Итоговые построчные данные и итог по дебетуемому счёту в электронных регистрах учёта затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, общецеховых, общехозяйственных и административно-управленческих затрат представляется целесообразным дополнить справочными показателями (графами): «С начала отчётного года», а ведомости учёта административно-управленческих затрат – ещё и «За соответствующий период предыдущего года» – для оперативного контроля и экономического анализа этих групп затрат. В качестве вспомогательных электронных регистров аналитического учёта применяются накопительные, оборотные и сводно-оборотные, предусмотренные учётной политикой предприятия, регистры электронного учёта. Современные информационные технологии позволяют генерировать информацию упомянутых выше учётных регистров в режиме реального времени путём ведения локальных файлов, хранилищ, баз и банков данных предприятия.

---

Содержание и формы электронных регистров учёта затрат, совмещающие данные аналитического учёта с синтетическим, конкретизируются в соответствии с информационными запросами топ-менеджеров предприятия. Поэтому преобладающей направленностью учётной политики в области проектирования регистров учёта затрат и учёта движения и остатков продукции в незавершённом производстве по всему операционному циклу, ориентированных на реальные возможности технического оснащения и специализированных программных продуктов оперативного и аналитического учёта, должен стать «разворот» в сторону информационных потребностей системы управления экономикой предприятия, создания массивов оперативно-бухгалтерской и аналитической информации по центрам затрат, обеспечения перманентного повышения осведомлённости управленческого персонала об отклонениях от текущих норм производственного потребления ресурсов.

Таким образом, *предметом учёта затрат* являются производственные и другие процессы обычной деятельности экономических субъектов, в которых формируются фактические затраты и создаётся новая (потребительская) стоимость.

Полное познание предмета учёта затрат требует его конкретизации по *объектам учёта затрат* и объектам калькуляции, предопределяемых логистической (снабженческой и сбытовой) деятельностью, типами производственных циклов и конструкционной сложностью выпускаемых продуктов труда, организацией административно-управленческой деятельности, хозяйственного обслуживания, других видов обычной деятельности предприятия.

*Под объектами учёта* затрат понимаются структурные подразделения (центры затрат), представляющие тот или иной вид обычной деятельности в отдельности и независимо от степени их участия в создании конечного продукта труда или вклада в финансовые результаты предприятия. Так, например, в машиностроении с присущим ему предприятиям линейным, функционально-линейным, линейно-штабным и матричным типами организации управления экономикой номенклатуры объектов учёта затрат целесообразно формировать по схеме «администрация (управление) – функциональные службы – подразделения основного, вспомогательных и обслуживающих производств – производственные участки – бригады – рабочие места».

Номенклатура объектов учёта затрат (непременный объект учётной политики) наряду с производственными подразделениями должна включать

---

административные, функциональные и хозяйственные службы по всем ступеням иерархии организационной структуры предприятия.

Так, например, для учёта затрат в службе материально-технического снабжения можно предложить определяющие направления такой деятельности:

- маркетинговые исследования;
- текущее (оперативное) управление товарно-материальными потоками, включая системный оперативный учёт выполнения договоров поставок и выполнения обязательств перед поставщиками и другими участниками сделок в пространстве «предприятие-поставщик»;
- содержание и эксплуатация складских зданий, помещений, сооружений, оборудования, подъездных путей, подъёмных механизмов, транспортных средств, производственного инвентаря;
- внутривоздушный контроль (аудит) качества закупаемых и собственного производства материальных запасов и транспортных работ;
- транспортные работы – погрузо-разгрузочные работы, укладка, подсортировка и хранение (временное или длительное), транспортное перемещение запасов внутри складов, по территории и вне предприятия, охрана в пути, местах временного хранения и на перевалочных пунктах, экспедиционное обслуживание;
- прочие виды материально-технического снабжения предприятия.

В качестве критериев формирования затрат в сбытовой деятельности производственных предприятий необходимо назвать следующие её виды:

- маркетинговые исследования рынка сбыта товарного ассортимента;
- рекламная и промоутерская (*англ.* продвижение) деятельность, в том числе с использованием ресурсов интернета (интернет-магазинов, оптовых электронных площадок, баннерной рекламы, интернет-каталогов и т.п.);
- текущее управление товарными потоками в пространстве «предприятие – покупатель»;
- управление дилерской (*англ.* агент, торговец) сетью, дистрибьюторскими (*англ.* фирма, предприниматель, осуществляющие оптовую покупку и продажу товаров определённого вида на региональных рынках) подразделениями;
- содержание и эксплуатация складских зданий готовой продукции, помещений, подъездных путей, подъёмных механизмов, оборудования, транспортных средств, производственного инвентаря;

- 
- транспортно-складские работы (такие, как и в материально-техническом снабжении);
  - предпродажная подготовка продукции;
  - прочие виды сбытовой деятельности.

Все перечисленные выше объекты учёта затрат необходимо признать в качестве объектов аналитического учёта затрат и отвести для каждого из них персональные коды в первичной документации, сметах затрат и программных продуктах обеспечения бухгалтерского учёта.

В номенклатуры оперативного учёта затрат в оценке, регламентируемой учётной политикой, включаются также затраты рабочего времени производственных рабочих по технологическим операциям (включая его потери); время работы и простоев машин, механизмов, транспортных средств; движение и остатки продукции в незавершённом производстве в натуральных (условно-натуральных) измерителях по всему производственному циклу; количество забракованной продукции по операциям забраковки и учётным наименованиям. Информация, созданная на базе названных объектов учёта затрат, получает продолжение в оперативном и статистическом учёте производительности труда в структурных подразделениях и предприятия в целом и тем самым способствует выявлению «узких мест» в обычной деятельности предприятия.

Следовательно, чем больше детализированы номенклатуры объектов учёта затрат, тем ниже риск обезлички затрат, тем эффективнее становится принцип подотчётности в управлении экономикой предприятия.

*Объекты калькулирования себестоимости продуктов труда предприятия* (далее – объекты калькулирования) представляют заранее определённые в натуральных или условно-натуральных и стоимостных измерителях (в принятых оценках) наименования единиц конечных продуктов труда, изготавливаемых для продажи и собственного потребления, на которые составляются калькуляции фактической полной (коммерческой) себестоимости в порядке, принятом учётной политикой и действующим согласно внутривладельческим рабочим учётным стандартам. Наряду с конечным продуктом труда, калькулируется себестоимость единиц валовой продукции, составляющих себестоимость товарной продукции и затраты на её продажу, материальных запасов по учётным группам и номенклатурным номерам; объектов капитальных вложений, вводимых в эксплуатацию, нематериальных и других активов.

---

Объекты калькуляции дополняются *калькуляционными единицами* – натуральными, условно-натуральными, приведёнными, стоимостными, эксплуатационными единицами измерения калькулируемого объекта.

Создание внутрихозяйственных номенклатур объектов калькуляции необходимо для обеспечения качества учётной информации о таком важном показателе стоимости, каким является себестоимость товарной и проданной продукции предприятия. В российской практике учёта затрат зачастую объекты калькулирования ни экономически, ни по другим критериям необоснованно укрупняются. Например, на предприятии, выпускающем около 50 наименований изделий с трудозатратами от 0,12 до 36 и более ч/час и с разницей в ценах продажи (от нижней цены) от 45 до 170%, применяется лишь один объект калькуляции – «Пластмассовые изделия» (и это ещё не худший пример). Качество учётных данных при такой обезличке производственных затрат и объектов калькуляции приносится в жертву понятному стремлению снизить трудоёмкость учёта затрат, однако учётный результат калькулирования себестоимости становится мало пригодным для использования в системе управления экономикой предприятия.

Наряду с этим на предприятиях гетерогенного типа, выпускающих многономенклатурную продукцию с значительным удельным весом унифицированных (одинаковых) деталей, сборочных соединений, полуфабрикатов собственного производства, во всех или в большинстве продуктов труда калькулировать фактическую себестоимость каждого наименования конечного продукта труда сложно и нецелесообразно. Поэтому на указанных предприятиях в качестве объектов калькулирования правомерно применять *группы однородных продуктов труда*, например, по принципам: «Базовая модель – модификации», «Основной продукт сорта», «Заказ – удельный вес унифицированных деталей (полуфабрикатов собственного производства)».

Однородность групп продуктов труда определяется по общности торгового наименования, степени применяемости деталей (сборочных соединений, полуфабрикатов собственного производства), материальных запасов, примерно равной трудоёмкости. Кроме того, объектами калькулирования может быть заказ (внешний и внутрихозяйственный), этап принятой к выполнению работы и др.

Построение номенклатур объектов учёта затрат и калькуляции себестоимости, ориентированное на продуктивное функционирование режима

---

экономии, исключает механическое использование типовых и различных «трафаретных» подходов. Решение этой сложной задачи реализуется с учётом влияния конкретных факторов его экономической деятельности, отраслевых и региональных экономических особенностей, и не в последнюю очередь в соответствии с требованиями и сложившимися позитивными традициями менеджмента.

## **1.2. Метод учёта затрат в учётной политике предприятия**

Метод учёта затрат представляет собой неотъемлемую составную часть общего метода бухгалтерского учёта, выраженную в совокупности специализированных приёмов и способов создания учётной информации о многофакторных процессах формирования текущих затрат на производство, управление и продажи, их группировках, обобщении по центрам затрат и исчислении полной (коммерческой) себестоимости проданных продуктов труда предприятия.

Профессиональный подход к определению понятия «метод» позволяет рассматривать его как систему, а образующие метод приёмы и способы в качестве элементов, каждый из которых представляет взаимосвязанным инструментом решения определенной учётной задачи.

К основным элементам метода учёта затрат на производство и продажи относятся:

- документирование принятой учётной политикой предприятия порядок формирования в документах первичной информации о формировании затрат, на основании которой реализуются учётные функции;
- создание учётной номенклатуры объектов учёта затрат по всем центрам затрат независимо от их производственной значимости;
- определение калькуляционных объектов калькуляции и калькулирование производственной и полной (коммерческой) себестоимости конечных продуктов труда представляет упорядоченную внутрихозяйственную систему калькуляционных расчётов на основании данных бухгалтерского учёта затрат, группируемых и обобщаемых в порядке, принятом учётной политикой;
- формирование внутрихозяйственной отчетности о затратах по показателям, установленным учётной политикой предприятия.

Метод учёта затрат основан на ряде общих принципов бухгалтерского учёта:



- 
- *подотчетности центров ответственности предприятия* – означает формирование информации о затратах и их результатах таким образом, чтобы имелась возможность оценить степень участия каждого из центров ответственности предприятия в потреблении хозяйственных средств и полученных вследствие этого процесса результатов;
  - *взаимозависимости* – характеризует обеспеченность доступа системы учета затрат к информации, вырабатываемой в подсистемах корпоративного менеджмента, таких как маркетинг, производство, логистика и других, необходимой для выработки сбалансированных управленческих решений;
  - *превалирования экономической сущности над формой* – требует использования в ситуациях, когда точное соблюдение синтаксических требований к составлению документа на затраты менее приоритетно выполнению семантических;
  - *рациональности* – основан на выборе оптимальных решений по заранее заданным критериям, максимально адекватным текущему состоянию и возможным перспективам обычной деятельности;
  - *измеримости* – представляет возможность измерения показателей хозяйственных процессов в натуральных (условно-натуральных) единицах;
  - *инкорпорирования в корпоративную систему управления* – предусматривает использование результатов учёта затрат в проектировании бизнес-процессов и разработке бизнес-стратегий, выработке текущих управленческих воздействий на объект учёта затрат и регулирование затрат, а также в принятии управленческих решений перспективного характера, в процессе выявления резервов производства, сохранности материальных, финансовых и других активов;
  - *уместности* – означает, что информация, генерируемая средствами учёта затрат, должна соответствовать критерию применимости в подготовке управленческих решений, иначе её формирование трудно будет признать значимой;
  - *надёжности и защищенности* – заключается в системном совершенствовании качества учётной информации, уровню которой пользователь может доверять. Одним из главных факторов доверия пользователя информационным ресурсам учёта затрат является их защищённость от несанкционированного доступа и нерегламентированных действий;
  - *существенности* – информация считается существенной, если ее искажение или пропуск могут негативно повлиять на эффективность управленческого решения и режим экономии в целом;

- 
- *учетного периода* – требует, чтобы учётная информация о затратах обычной деятельности создавалась в установленные периоды времени, за которые составляется внутренняя отчётность. Учётный период определяется учётной политикой предприятия, однако, как правило, он должен совпадать с бюджетным периодом (в противном случае сравнение показателей бюджетов и отчётов становится проблематичным). Вместе с тем, нельзя забывать, что периодичность формирования отчётности подчиняется логике процесса принятия управленческих решений и может иметь горизонт от ежедневной до годовой.

В российском учётном обиходе термин «метод» учёта затрат традиционно применяется во множественном числе: позаказный, попередельный, попроцессный, нормативный (в специальной литературе, кроме указанных ещё позаказно-нормативный, простой, поиздельный, коэффициентный, физический и др.).

Позаказный метод предусмотрен для предприятий с мелкосерийным и индивидуальным выпуском продуктов труда по договорам с заказчиками (предприятия тяжёлого машиностроения, космической техники, промышленного ремонта, разведения и выращивания скота определённой породы и др.).

Попередельный метод рекомендуется предприятиям с крупносерийным выпуском готовой продукции, технологически представляющей переделы, поставляемые по кооперации родственным предприятиям для последующей обработки и изготовления конечной отраслевой продукции (чёрная и цветная металлургия, текстильная промышленность и др.). Фактическая производственная себестоимость конечного продукта отрасли (например, проката в чёрной металлургии или нефтепродуктов в нефтепереработке) исчисляется последовательно: стоимость 1-го передела плюс затраты 2-го передела, стоимость 2-го передела плюс затраты 3-го передела и т.д.; фактическая себестоимость последнего передела равна его затратам плюс стоимость (по акцептованным счетам-фактурам, без НДС) предыдущего передела.

Примерно по такой же схеме исчисляется фактическая производственная себестоимость предприятиями, где производственный цикл состоит из взаимосвязанных технологических процессов, результатами которых являются полуфабрикаты собственного производства, предназначенные для изготовления конечного продукта труда предприятия (например, тесто из определённого состава муки на хлебозаводах, субпродукты в мясо-молкопереработке, полуфабрикаты в художественных промыслах).

Попроцессный метод «привязан» к предприятиям моногенного типа и предприятиям, выпускающим несколько разновидностей (сортов, марок и

---

т.п.) того или иного наименования продукта труда в едином (автономном), относительно коротком производственном цикле (например, производство электрической и тепловой энергии, помол зерна, каменноугольные шахты, нефтедобыча). С позиций бухгалтерского учёта затрат немаловажно, что у таких предприятий незавершённое производство либо отсутствует, либо его учёт не представляется целесообразным в силу различных технических, экономических и иных объективных причин.

Мы считаем, что исходя из технологической составной термина «конечный продукт труда», методом учёта затрат на производство и продажу продуктов труда *может быть только нормативный метод*, поскольку он основан на идее учётной интеграции с системами технологических норм расхода ресурсов на единицу продукта труда по производственным циклам и оперативного (как правило, в течение рабочей смены) выявления и документального оформления возникших по ходу производственного цикла отклонений от норм в порядке, установленном рабочими инструкциями и учётной политикой.

Следовательно, нормативный метод – не что иное, как фактическая модель реального производства в бухгалтерском учёте затрат.

Рекомендуемые действующими корпоративными и отраслевыми учётными стандартами в качестве методов учёта затрат на производство, предусмотренные ещё «Основными положениями по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» 1970 года (в редакции 1983 года), позаказный, попередельный, попроцессный (остальные «методы» из учётной литературы) на самом деле означают лишь объекты сводного стоимостного учёта затрат на производство по предприятию в целом, тогда как производственный цикл – непосредственный носитель затрат, по существу, остаётся вне бухгалтерского учёта и контроля.

### **Элементы метода учёта затрат в учётной политике предприятия**

Учётная политика предприятия в области учёта затрат на обычные виды деятельности формируется в соответствии с действующими редакциями закона Российской Федерации «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ и ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации» и представляет собой директивный документ экономического субъекта, предназначенный для регламентации определения внутрихозяйственных объектов затрат, номенклатур калькуляционных статей себестоимости профильного производства в целом и по структурным подразделениям, включая вспомогательные и обслуживающие производства, установления порядка бюджетирования и группировки затрат по детализиро-

---

ванным статьям, стоимостной оценки затрат в текущем бухгалтерском учёте, оперативного учёта потребления материальных запасов и формирования трудовых затрат по текущим нормам и отклонениям от норм, оперативного и бухгалтерского учёта движения и баланса незавершённого производства приёмов и способов ведения учёта затрат, оценки готовой продукции в текущем учёте.

Предприятия самостоятельно формируют набор инструментов учёта затрат на основе уже практикуемых моделей и собственных методических разработок.

Инкорпорирование элементов метода учёта затрат в учётную политику осуществляется на основании отраслевой принадлежности предприятия, количественным характеристикам объёмов ресурсной базы, производства и продаж изготавливаемой продукции. Учётная политика разрабатывается главным бухгалтером совместно с другими специалистами и утверждается руководителем экономического субъекта. В этом документе должны быть представлены два ключевых аспекта: управленческий (аналитический, контрольный) и учётно-методический.

Для продуктивного функционирования элементов метода учёта затрат в управленческом аспекте учётной политикой необходимо установить соответствующие методические способы:

- определение центра ответственности за решение этой задачи и его статуса (создание отдельного подразделения предприятия в составе бухгалтерии, передача полномочий сторонней организации на основе аутсорсинга, придание дополнительных функций бухгалтерии);
- разработка системы формирования и ведения документов (в бумажном и электронном видах) – носителей информации для учёта затрат;
- структурирование документооборота в системе учёта затрат.

Методический аспект элементов метода учета затрат в учётной политике предусматривает регламентацию экономического содержания метода, приёмов и способов, как долгосрочной базы учёта затрат по профильному и другим типам обычной деятельности в рамках предприятия. Очевидно, что учётная политика выражает формализованные подходы к внедрению именно той модели учёта затрат, которая наиболее приемлема при конкретных условиях предприятия. При этом важно определить и затем сформулировать основополагающие инструменты, которым принадлежит ключевая роль в формировании информации, создаваемой в бухгалтерском учёте затрат.

Исходя из этого постулата и имеющегося опыта структурирования учёта затрат, в учётную политику целесообразно инкорпорировать следующие основные элементы: формирование и функционирование нормативного

---

хозяйства; принципы формирования и номенклатуры объектов учёта затрат и объектов калькуляции себестоимости продукции; метод учёта затрат и варианты сводного учёта затрат на производство; способы калькулирования себестоимости конечных продуктов труда; порядок учёта затрат по центрам ответственности; рабочие методики формирования и оборота внутренней отчетности о затратах и себестоимости по структурным подразделениям и в целом по предприятию; порядок учёта движения незавершённого производства по технологическим процессам производственного цикла; способы определения и стоимостной оценки его остатков на конец отчётного периода; рабочие методики списания и распределения косвенных затрат по калькулируемым объектам; номенклатуры финансовых и нефинансовых показателей затрат обычной деятельности предприятия.

Перечисленные выше элементы, как правило, составляют базовый набор инструментов для структурирования учёта затрат, последовательно обобщающий внутрихозяйственные организационные, технологические и другие особенности предприятия как отраслевого, так и регионального характера.

Содержание учетной политики в целом и в области российского учёта затрат, в частности, основывается на принципах преемственности и последовательности обычной деятельности предприятия в длительном периоде времени и должно определённо «вписываться» в экономические перспективы предприятия. Действенность учетной политики во времени зависит от её возможностей своевременного реагирования на организационно-технические изменения, экономически обоснованных диалектикой обычной деятельности предприятия.

Изменения, вносимые в политику учёта затрат, мотивируются *экзогенными* и *эндогенными* факторами. К первой категории относятся изменения норм федерального и регионального законодательства, отраслевых нормативных актов, включая основные регулятивные документы, касающиеся бухгалтерского учёта. Вторая категория изменений мотивирована внедрением новаций в бухгалтерский учёт и систему управления экономикой предприятия в целом, результатами работ по реинжинирингу и т.п. Все изменения документируются для включения в бухгалтерский учёт и раскрываются в бухгалтерской отчётности.

Инкорпорирование элементов учёта затрат в учётную политику определяет целый ряд корпоративных стандартов (положений, инструкций), регламентирующих учёт затрат.

---

Связующим элементом известных в российской практике форм учёта затрат является *документооборот*, включающий оборот из типовых (федеральных, региональных и отраслевых), корпоративных и собственных (инициированных руководством предприятия) первичных и бухгалтерских документов.

*Типовые* документы имеют общегосударственную форму с регламентированным порядком составления и «привязаны» к конкретному временному периоду с заданной частотой: один раз в рабочую смену, день, декаду, месяц, квартал и даже за прошедший год.

Формирование *нетиповых первичных* документов осуществляется по рекомендациям пользователей непосредственно к моменту принятия управленческих решений и не зависит от временного периода. Частота их заполнения, как правило, носит разовый, ситуационный характер.

Классификация учётной документации на затраты по отношению к объектам затрат предполагает её деление на две группы: *по центрам ответственности (структурным подразделениям) и консолидированную (сводную) по предприятию в целом*. Выходные документы по центрам ответственности формируются непосредственно в местах носителях затрат и их вещественного воплощения в продуктах труда. Они поступают на машинную обработку для их систематизации, стоимостной оценки данных и обобщения информации в необходимых учётных группировках и массивах информации.

Продуктом этой работы является информация в *консолидированных (сводных) регистрах* в целом по синтетическим счетам учёта затрат итогами на уровне предприятия. Регламент движения и обработки документов и регистров, обращающихся в оперативном и бухгалтерском учёте затрат, закрепляется в *схеме документооборота* предприятия, представляющей стандартную последовательность движения документов между их составителями и исполнителями, а также процессы их формирования, утверждения, сдачи в машинную обработку, составления учётных регистров, хранения и архивирования.

*Схема документооборота* оперативного и бухгалтерского учета затрат обычно представляет: пространственные и временные параметры маршрута движения документов; содержание процессов обработки информации и время их выполнения; сведения о специалистах, ответственных за реализацию предусмотренных операций; сроки передачи документов в архив и время их хранения до момента списания.

*Технические процедуры обработки информации* включают подготовку, согласование и скрепление документа необходимыми подписями должностных и материально-ответственных лиц, его регистрацию и передачу испол-

---

нителю по процедурам документооборота, обработку документа исполнителем, контроль исполнения документа, передачу документа в архив, списание по истечении срока хранения, уничтожение.

Документооборот, касающийся учёта затрат, не выходит за рамки общего документооборота предприятия, являясь его неотъемлемой составной частью, регламентируемой учётной политикой предприятия, и обязательной для исполнения всеми подразделениями и функциональными службами.

Информационными источниками для разработки схемы документооборота предприятия могут быть *маршрутно-технологические карты* на каждый действующий первичный документ. Набор реквизитов, порядок оформления и прохождения упомянутых карт (включая сдачу на машинную обработку и в бухгалтерию) является объектом учётной политики предприятия.

Образец одной из форм наиболее типичной маршрутно-технологической карты для обычных видов деятельности предприятия приводится ниже.

*Маршрутно-технологическая карта документа  
«Ведомость движения полуфабрикатов собственного производства»*

<b>Параметры документа</b>	<b>Значения</b>
1	2
Код формы	Б-3 (внутренняя)
Кол-во экземпляров	10 (по числу подразделений и функциональных служб)
Кто составляет	Специалисты подразделений и функциональных служб (заводоуправления) предприятия
Основание составления и корректировок	В соответствии с утверждённой схемой документооборота
Срок составления	Последняя дата каждого месяца
С кем согласовывается	Руководители подразделений, бухгалтерия
Срок согласования	Три рабочих дня до подписания
Кто подписывает	Руководитель производственно-диспетчерской службы предприятия (с визой главного бухгалтера)
Сроки подписания	В день формирования
Где хранится	В структурных подразделениях, в бухгалтерии и функциональных службах (заводоуправлении)
Ответственные за хранение	Главный бухгалтер, руководители функциональных служб и структурных подразделений
Срок хранения	Один год

---

### 1.3. Экономическая сущность затрат и расходов, классификации и группировки затрат

*Затраты на производственную деятельность* представляют учётный и управленческий индикаторы меры ресурсов, находящихся под контролем предприятия и потребляемых в соответствии с системой оптимальных норм и нормативов затрат в процессах производства и продажи конечных продуктов труда. *Выручка (доход)*, поступившая от продажи изготовленного продукта труда, полностью (в некоторых ситуациях частично) возмещает указанные ресурсные затраты с дополнительным получением, желательного не менее прогнозируемой, суммы прибыли основной составляющей экономической выгоды инвестиций в производство.

При неблагоприятно сложившейся экономической ситуации или вследствие негативных событий, вызванных событиями непреодолимой силы, либо недостатками в работе менеджмента предприятия, сумма выручки, полученной от продажи за отчётный период, может не компенсировать полную себестоимость проданных продуктов труда. Тогда образуются убытки от продажи, и экономическая выгода от инвестиций в предприятие может быть сведена к нулю.

Группы затрат непрофильной деятельности производственного предприятия представляют капитальные вложения во внеоборотные активы, текущие затраты на экологическую, научно-исследовательскую, опытно-конструкторскую, социальную и др. Названные затраты финансируются средствами специальных источников.

Затраты формируются также в профильной деятельности *непроизводственных организаций*, занятых посреднической (дилерской) деятельностью, таможенными, консалтинговыми (консультационными), брокерскими, почтовыми и другими услугами, предоставлением за плату прав, обусловленных патентами на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, сдачей во временное пользование своих активов по договорам всех видов операционной и финансовой (лизинговые компании) аренды, деятельности сторон договоров доверительного управления имуществом и др. Затраты таких экономических субъектов возмещаются соответствующими договорными платежами, составляющими выручку от продажи услуг (их товарной продукции).

Текущие затраты, прямо или опосредствованно включаемые в полную (коммерческую) себестоимость проданных продуктов труда предприятия,



---

состоят из нескольких укрупнённых групп по видам обычной деятельности типичного производственного предприятия:

- снабженческо-сбытовых;
- подготовки и освоения производства;
- производственных циклов (непосредственного изготовления продуктов труда для продажи и собственного использования), технического обслуживания (ремонтно-эксплуатационные и другие работы по обслуживанию производства), энергообеспечения производства;
- организации и управления производственной и другими видами обычной деятельности предприятия (система менеджмента предприятия);
- утилизации и очистки производственных отходов;
- обеспечения качества продуктов труда, включая затраты на функционирование службы технического контроля;
- опытно-исследовательских и внедренческих работ в области новых технологий, производств, изделий; поисковых работ, выполняемых на отдельных участках недр;
- непатентуемых НИОК и ТР, продукция которых (в оценке по фактическим затратам) изначально предназначается для текущих собственных нужд предприятия;
- других видов производственной деятельности;
- сбытовой деятельности.

Некоторые затраты формируются под влиянием системы налогообложения РФ, например, суммы НДС при определённых регламентациях их бюджетного возмещения (НК РФ, часть 2-я, гл. 21, в ред. 2019 г., с изм. от 28.01.2020 г.), взносов на социальное страхование и социальное обеспечение (ГК РФ, часть 2-я, гл. 48, с изм. от 28.01.2020 г.).

Таким образом, совокупность затрат на весь комплекс непрерывной производственной деятельности предприятия, независимо от его типа и формы собственности, составляет *производственную себестоимость товарной продукции*, а вместе с общей стоимостью затрат на продажу – *полную (коммерческую) себестоимость проданных продуктов труда предприятия*.

Наряду с затратами бюджеты предприятий содержат расходы – значимый вид выбытия ресурсов, в отличие от затрат, не относящийся к производству, управлению и продаже, следовательно, не трансформирующийся в конечный продукт труда предприятия. Результат расходов, за несущественным исключением – планируемое (управляемое) и непланируемое прямое уменьшение фактической бухгалтерской и остаточной прибыли

---

и вместе с ней – определённой части экономической выгоды от инвестиций в предприятие и уставного капитала.

Одни расходы обусловлены действующим налоговым законодательством РФ, следовательно, являются обязательными в обычной деятельности предприятия; они бюджетировются и принимаются в расчёт при прогнозировании экономической выгоды. К ним относятся начисленные в установленные сроки суммы налога на прибыль и других налоговых платежей (шельфовых, водных, НДС и др.), кроме сумм возмещаемых НДС и других налогов, государственной пошлины, таможенных сборов, выплачиваемых из выручки от продаж продуктов труда и включаемых в полную себестоимость проданной продукции. Эта группа расходов принимается к бухгалтерскому учёту бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчёты по налогам и сборам».

Средствами остаточной прибыли (в бухгалтерском учёте – нераспределённая прибыль) финансируются выплаты дивидендов, материальной помощи, премий, не включаемых в фонд заработной платы; расходы на содержание спортивно-оздоровительных баз, находящихся в собственности предприятия; проведение общественно значимых мероприятий, спортивных соревнований, коллективного отдыха, суммы надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда; погашение убытков отчётного года; на техническое и социальное развитие предприятия; другие расходы, предусмотренные сметами, утверждёнными годовым собранием акционеров. Приведённая группа расходов учитывается бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытые убытки)» К-т счетов учёта активов и обязательств.

Другая группа расходов, согласно ПБУ10/99 «Расходы организации» (в ред. 2015г.) и стандартам, имеющим юридическую силу (ПБУ6/01, 13/2000, 14/2007, 24/2011 и др.) объединена под общим названием «*Прочие расходы*». Перечни таких расходов, регламентируемые упомянутыми стандартами, включают расходы по видам *неосновной (попутной)* деятельности предприятия, *окупаемые соответствующими доходами* с дополнительным получением определённой суммой прибыли, и *расходы, составляющие убытки*, в том числе расходы *непроизводительного характера*.

К *окупаемым* прочим расходам (полностью возмещаемым суммами *прочих доходов*) относятся расходы на *неосновную (попутную)* деятельность: по сдаче активов во временное пользование (временное владение и пользование) согласно возмездным договорам на все виды операционной и

---

финансовой аренды, включая расходы, сопутствующие деятельности по предоставлению на возмездных началах патентных прав на продукты интеллектуальной собственности; расходы в инвестиционной деятельности; расходы, необходимые для участия в уставных капиталах других организаций; расходы, относящиеся к предоставлению другим организациям займов; расходы, формируемые участниками договоров доверительного управления имуществом, совместной деятельности в форме простого товарищества, на рынке ценных бумаг; расходы по другим видам *окупаемой неосновной деятельности* предприятия.

В состав *убыточных*, но прогнозируемых и частично возмещаемых прочими доходами (свойственных нормальной деятельности предприятия), прочих расходов, включаются: стоимость используемых услуг кредитных учреждений, в том числе суммы процентов и других выплат, причитающихся банку по обслуживанию кредитов и займов; остаточная (неамортизированная) часть учётной стоимости объектов основных средств, ликвидированных в связи с полной непригодностью к эксплуатации (полным физическим износом или продаже; отрицательная разница между учётной стоимостью проданных материальных запасов и ценой продажи (продажа с повышенными скидками); остаточная стоимость объектов основных средств и учётная стоимость материальных запасов и других активов, переданных по договорам дарения и иным безвозмездным основаниям; учётная стоимость поисковых активов, относящаяся к данному участку недр, списанных с бухгалтерского учёта, если в течение отчётного периода добыча полезных ископаемых признана бесперспективной; суммы уценки объектов основных средств и нематериальных активов, а также суммы превышения уценки объектов основных средств над суммой их дооценки по предыдущей переоценке согласно утверждённым результатам их переоценки за отчётный период; отрицательные суммы курсовой разницы, кроме тех, что образовались в расчётах с учредителями по вкладам, в том числе в уставный капитал; суммы отчислений и доотчислений в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материально-производственных запасов, по сомнительным долгам; суммы убытков прошлых лет, признанных в отчётном году; расходы, относящиеся к содержанию производственных мощностей и объектов ОС, находящихся на консервации сверх нормативного срока; учётная стоимость (в сумме, оставшейся не включённой в затраты на производство и управление) НИОК и ТР, продолжение производствен-

---

ного использования которых признано нецелесообразным, поскольку они не могут приносить прогнозируемых доходов в будущем; расходы на рассмотрение исковых заявлений в арбитражном или других судах; суммы отрицательной разницы между фактическими расходами на выкуп предприятием собственных акций (долей) у акционеров и номинальной стоимостью этих ценных бумаг; другие расходы, относимые к изложенной группе расходов в соответствии с действующими РСБУ.

Расходы непроизводительного характера (полностью некомпенсируемые прочими доходами) составляют *неоправданные убытки*, представленные стоимостью финансовых последствий событий непреодолимой силы, происшедших в хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, крупной аварии, террористического акта и т.п.); суммами уплаченных или признанных в добровольном (безакцептном) порядке штрафов, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров; возмещённых убытков, причинённых другим организациям; убытками прошлых лет, признанных в отчетном году; дебиторской задолженностью с истекшими сроками исковой давности или нереальными для взыскания; учётной стоимостью недостач и порчи имущества сверх установленных норм естественной убыли и изношенности, если отсутствует возможность погашения ущерба виновными лицами; другими подобными расходами.

Все группы прочих расходов, представленные выше, принимаются к бухгалтерскому учёту в дебет комбинированного, финансово-составительного, бессальдового счёта 91 «Прочие доходы и расходы», субсчёта 2 «Прочие расходы» с кредита счетов учёта амортизационных отчислений, активов и обязательств. Дебетовое сальдо субсчёта 2 (совокупная сумма прочих расходов, невозмещённая прочими доходами), учтённое на конец отчётного периода, переводится внутренней бухгалтерской проводкой по счёту 91 с кредита субсчёта 2 в дебет субсчёта 9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Сумма дебетового сальдо упомянутого субсчёта означает убыток и относится на уменьшение валовой (бухгалтерской) прибыли или на увеличение суммы убытков проводкой: Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 91.9.

По мнению авторов, учёт убыточных, но обусловленных обычной деятельностью предприятия, и расходов непроизводительного характера (иногда криминальной направленности) в силу их отрицательного влияния на прибыль и капитал предприятия целесообразно выделить в отдельные субсчета упомянутого счёта и формировать информацию в обособленных регистрах аналитического учёта к счёту 91. Детализированная учёт-

---

ная информация будет «подталкивать» своевременность управленческого реагирования и подготовки соответствующих решений по предупреждению и ликвидации непроизводительных расходов по вине должностных лиц предприятия.

В бюджетировании, управленческом учёте, статистике применяется несколько способов классификации затрат – всё зависит от экономического назначения каждого из них.

*Основными классификациями* в бухгалтерском учёте затрат являются: по источникам возмещения, отчётным периодам, способам включения затрат в себестоимость продуктов труда предприятия.

По источникам возмещения затраты производственных предприятий различаются как *включаемые и не включаемые* в себестоимость товарной и проданной продукции.

К первым относятся затраты, необходимые для создания и продажи *конечного продукта труда предприятия и возмещаемые (с разным уровнем прибыли) в цене его продажи* на свободном товарном рынке денежными средствами или их эквивалентами.

Вторые представляют затраты, прямо или косвенно не участвующие в создании конечного продукта труда, и для их возмещения требуются средства специального целевого финансирования. К ним относятся затраты, формируемые в деятельности по капитальным вложениям во внеоборотные активы: приобретение, строительство и существенное улучшение объектов основных средств, вложения в нематериальные активы. Помимо капитальных затрат в себестоимость товарной и проданной продукции не включаются все группы прочих расходов и расходов, финансируемых средствами прочих доходов и нераспределённой прибыли.

Затраты по отчётным периодам делятся на текущие, истекшие, будущих периодов (отложенные), резервируемые.

*Текущие* затраты включаются в полную себестоимость проданной продукции в том отчётном периоде, в котором они признаны, независимо от даты их оплаты; те же затраты, преобразуемые в доходы только в пределах отчётного периода, представляют истекшие затраты.

Затраты *будущих отчётных периодов* – имеют место и признаны в отчётном периоде, но конечный продукт труда, ради которого понесены затраты, будет получен в последующих отчётных периодах, следовательно, лишь тогда отложенные суммы затрат могут быть включены в себестоимость указанного продукта труда. Примерами таких затрат явля-

---

ются затраты на освоение новых производств, установок, рекультивацию земель, работы в сезонных производствах, работы по капремонту основных средств, выполняемые неравномерно в течение отчётного года или начатые в отчётном году, а завершающиеся в следующем году, суммы вознаграждения и другие затраты, а также суммы разового (паушального) платежа по договору купли-продажи неисключительного права на программы обеспечения ЭВМ.

Затраты будущих периодов принимаются к бухгалтерскому учёту проводками в дебет сч.97 «Расходы будущих периодов» с кредита счетов амортизационных отчислений, активов и обязательств. Сумма рассматриваемых затрат относится на текущие затраты отчётного периода в порядке, установленном учётной политикой предприятия, бухгалтерскими проводками в дебет счетов учёта затрат на производство и продажу продуктов труда с кредита сч.97.

*Резервируемые* затраты формируются в сумме оценочного обязательства, обусловленного нормами действующего законодательства или подзаконных актов и других нормативных документов при одновременном выполнении ряда условий их учётного признания (2-й раздел ПБУ8/2010, в ред. 2015г.). Рассчитанные по принятым методикам суммы оценочных обязательств, в бухгалтерском учёте затрат – резервы на оплату очередных отпусков персонала предприятия и гарантийный ремонт проданной покупателям продукции, относятся в производственную себестоимость товарного выпуска и затраты на продажи продуктов труда отчётного периода равномерно (например, в 1/12 части) в течение всего срока, на который создано то или иное оценочное обязательство (обычно это отчётный год). Фактические затраты по оценочному обязательству за отчётный период списывают на уменьшение суммы соответствующего резерва: Д-т сч.96 К-т сч.20,60,69,70,76 и др. В течение отчётного года суммы указанных выше резервов инвентаризируются (в декабре – обязательно) и при необходимости корректируются дополнительной или сторнировочной бухгалтерскими проводками: Д-т счетов учёта затрат К-т сч. 96.

Классификация затрат *по способам включения в себестоимость продукта труда* на прямые и косвенные является, пожалуй, наиболее естественной и поэтому востребованной учётом затрат.

*Прямые затраты* – само прилагательное «прямые» указывает на то, что они выражают такое потребление средств производства, которое имеет непосредственное (прямое) отношение к производству (технологическим

---

процессам) определённого продукта труда – носителя стоимости, обеспечивающего не менее, чем прогнозируемую сумму дохода.

В общем понимании прямые затраты представляют собой совокупность потребляемых производственных ресурсов, пропорционально зависящих от физических объёмов производства конечных продуктов труда предприятия. Они нормируются и в натуральных измерителях представлены в системах текущих норм и нормативов предприятий. Фактические суммы прямых затрат составляют основную часть производственной себестоимости конечных продуктов труда предприятий.

Концептуально прямые затраты представляют стоимость (по фактическим затратам) амортизационных отчислений по производственным внеоборотным активам (если они учитываются в составе прямых затрат); технологических сырья и материалов (за вычетом производственных отходов), покупных полуфабрикатов и комплектующей продукции; топлива, технической воды, горюче-смазочных материалов; технологической (силовой) энергии; различных видов производственной тары и тарных материалов; других прямых материальных затрат; расчётной части логистическо-транспортных затрат, приходящейся на учётную стоимость перечисленных материальных запасов; основной и дополнительной заработной платы основных производственных рабочих и другого персонала, непосредственно занятого выполнением технологических операций; взносов на социальное страхование и социальное обеспечение упомянутого персонала; работ и услуг, непосредственно относящихся к технологическим процессам, выполненным по хозяйственным договорам с отечественными и зарубежными подрядчиками; сумм невозмещаемых налоговых платежей и других прямых затрат.

В бухгалтерском учёте прямые затраты признаются на основании первичных документов (сдельных нарядов, производственных отчётов, актов о списании материалов, бухгалтерских справок и др.), в которых ответственным должностным лицом указывается, к какому продукту труда или к его составным частям они относятся. Производственные предприятия учитывают прямые затраты в дебете сч.20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счетов амортизационных отчислений (если в соответствии с учётной политикой они учитываются в составе прямых затрат), активов и обязательств.

*Косвенные затраты* (рус. непрямой, осуществляемый окольными путями) – часть производственных затрат, формируемых в административной, управ-

---

ленческой, хозяйственной, обслуживании и эксплуатации объектов основных средств, других видах деятельности, физически не участвующих в изготовлении конечного (профильного) продукта труда предприятия.

Моногенные производства, как известно, выпускают лишь одно наименование товарной продукции, поэтому все их затраты по отношению к себестоимости калькулируемого объекта являются прямыми. Однако в бухгалтерском учёте затрат принципы классификации затрат на прямые и косвенные и их раздельного учёта остаются актуальным и в упомянутых выше производствах, поскольку экономическая природа рассматриваемых затрат не зависит от типов производств и видов деятельности предприятий.

Определённую часть косвенных затрат составляют *производственные накладные затраты*, формируемые в административной и управленческой видах обычной деятельности предприятия. Необходимо отметить, что в типовом бухгалтерском отчёте о финансовых результатах предприятия за отчётный период сумма управленческих затрат (включая административные) приводится самостоятельной статьёй полной себестоимости проданных продуктов труда.

Для бухгалтерского структурирования полной суммы затрат на все виды деятельности предприятия за отчётный период в калькуляционном направлении в российском бухгалтерском учёте затрат (в управленческом учёте, бюджетировании) практикуется *параллельная двойная группировка затрат* – по экономическим элементам и статьям калькуляции.

*Экономический элемент затрат* – стоимость (в оценке, принятой учётной политикой предприятия) расхода хозяйственных ресурсов одного наименования (сырьё, материалы, заработная плата персонала, отчисления на социальное страхование и социальное обеспечение и др.) во всех видах обычной деятельности предприятия. Элементы затрат в отечественной и мировой учётной практике означают *что и сколько* израсходовано предприятием, не зависят от типов производств, форм собственности и вида уставной деятельности, представляя, по существу, расходную часть бюджета предприятия.

*Статья калькуляции конечного продукта труда* выражает стоимость (в оценке, принятой учётной политикой предприятия) расхода хозяйственных ресурсов одного или нескольких наименований на то или иное учётное наименование и всей массы товарного выпуска и продажи продукта труда. По специализированным статьям калькуляции определяется первоначальная стоимость приобретённых и возведённых объек-



---

тов внеоборотных активов, фактическая себестоимость приобретения материальных запасов, ценных бумаг, различных работ и услуг, в том числе капитального характера, выполняемых для внутривозвратных нужд, учитываются затраты служб материально-технического снабжения и сбыта товарной продукции предприятия.

Типовая номенклатура и состав затрат по экономическим элементам регламентированы ПБУ10/99 в ред. 2015 г. (п.8): материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты. Состав затрат, учитываемых внутри экономических элементов, предусмотрен действующими в настоящее время редакциями отраслевых и корпоративных учётных стандартов.

Экономический элемент «*Материальные затраты*» характеризуется затратами в текущей оценке, принятой учётной политикой предприятия:

- сырья и материалов, принимающих физическую форму вырабатываемых из них продуктов труда, включая покупные полуфабрикаты для дополнительной обработки и изделия, предназначенные для механосборочных производственных операций, а также материалов, используемых в технологических процессах в качестве дополнительных компонентов для придания продукту труда необходимых кондиций (за вычетом производственных возвратных отходов в оценке, принятой учётной политикой);
- материальных запасов, в том числе предметов инструментальной оснастки, учитываемой в составе оборотных активов, используемых для обеспечения стандартизованного прохождения технологического процесса, проведения испытаний, выполнения работ по повышению качества выпускаемой продукции; упаковочных и других работ по предпродажной подготовке готовой продукции; работ по содержанию, ремонтам и эксплуатации оборудования, зданий, сооружений, других объектов основных средств, эксплуатируемых в производственной и других видах обычной деятельности;
- запасных частей и других ремонтных материалов для ремонта оборудования, приспособлений, инвентаря, компьютеров, приборов, лабораторного оборудования и других средств труда;
- производственной и офисной спецодежды и иных предметов индивидуальной защиты, выдаваемых персоналу за счёт работодателя по установленным нормам и срокам эксплуатации, других единиц имущества, не учитываемых в составе основных средств, учётная стои-

---

мость которых включается в текущие затраты отчётного периода на дату расходного первичного документа (отпуска по целевому назначению);

- материальных запасов, расходуемых на выполнение НИОК и ТР производственными подразделениями предприятия, и стоимость работ и услуг в комплексе НИОК и ТР по возмездным договорам с подрядчиками (договорная стоимость согласно акцептованным счетам-фактурам за выполненные и сданные работы или этапы работ (без НДС);
- единиц основных средств, первоначальная стоимость которых в пределах лимита, периодически устанавливаемого Правительством РФ, включается в текущие производственные затраты отчётного периода на дату отпуска в эксплуатацию;
- потребляемых работ и услуг производственного характера, выполняемых по возмездным хозяйственным договорам с подрядчиками (суммы акцептованных счетов-фактур, без НДС) и подразделениями вспомогательных и обслуживающих производств подразделениям основного производства и друг другу: изготовления деталей, полуфабрикатов по отдельным технологическим операциям, обработки сырья и материалов, испытаний (экспресс-контроля), проводимым для определения качества и соответствия других характеристик при приёме материальных запасов от поставщиков; текущего и капитального ремонтов производственных объектов основных средств и т.п.;
- потребляемых ресурсов природного сырья, в том числе: отчисления на геолого-разведочные работы, выполняемые предприятием хозяйственным или подрядным способами, попенная плата, плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из систем водоохраны, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- транспортных работ, выполняемых по возмездным договорам с подрядчиками (суммы по договорным тарифам согласно акцептованным счетам-фактурам, без НДС) и транспортными подразделениями предприятия, по внутрихозяйственным перевозкам грузов: перемещение материальных запасов, деталей, заготовок со склада, между производственными подразделениями по ходу производственного цикла, доставка готовой продукции из цеха-сдатчика на склад;
- энергии всех видов – покупной и собственного производства (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода, кислорода и др.), расходуемой на технологические процессы и хозяйственные нужды;

- 
- топлива всех видов, расходуемого на технологические процессы, выработку энергии всех видов, работу транспортных средств, хозяйственные нужды;
  - недостаток материально-производственных запасов и их порчи в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке (нормы естественной убыли – объект учётной политики – разрабатываются и актуализируются на основании утверждённых методик не реже одного раза в пять лет; списание запасов по нормам естественной убыли допускается при наличии и в пределах фактической недостачи запасов).
- По элементу «Затраты на оплату труда» учитываются все виды начислений заработной платы за отчётный период, гарантируемых нормами Трудового кодекса РФ, правительственных и отраслевых подзаконных актов, условиями коллективных и персональных трудовых договоров, в частности:
- суммы основной заработной платы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам в соответствии с принятыми предприятием формами и системами оплаты труда;
  - суммы стимулирующего характера, включая вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности);
  - оплата за дни очередных и дополнительных отпусков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выплата компенсации за дни неиспользованного отпуска;
  - суммы надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;
  - суммы оценочных обязательств, представленные отчислениями в резервы на предстоящую оплату отпусков, оплату отгулов (суммированных дней отдыха) и на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
  - другие затраты на заработную плату.

В экономическом элементе «*Отчисления на социальные нужды*» учитываются суммы обязательных отчислений от затрат на оплату труда за отчётный период (по установленным законодательством ставкам) в виде взносов в Пенсионный фонд РФ, единые фонды социального и медицинского страхования РФ, на страхование от несчастных случаев на производстве и по договорам добровольного страхования работников за счёт работодателя.

К затратам по экономическому элементу «*Амортизация*» относятся суммы начисляемых в установленном порядке амортизационных отчислений по объектам основных средств, в том числе по сданным в операционную и

---

финансовую аренды, по договорам доверительного управления имуществом, а также амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов. Сроки полезного использования объектов и один из известных способов начисления амортизационных отчислений (ПБУ6/01 «Учёт основных средств» в ред. 2016 г., раздел 3 «Амортизация основных средств» и ПБУ14/2007 «Учёт нематериальных активов» в ред. 2016 г., раздел 4 «Учёт амортизации нематериальных активов») устанавливаются предприятием самостоятельно при принятии объектов основных средств и нематериальных активов к бухгалтерскому учету и в дальнейшем не изменяются, если за это время объект не подвергся модернизации и реконструкции. В течение срока полезного использования основных средств или нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается за исключением объектов основных средств, переведённых решением руководителя предприятия на консервацию сроком более трёх месяцев, а также в период капитального ремонта объекта основных средств продолжительностью свыше 12 месяцев.

В экономической элемент *«Прочие затраты»* включаются невозмещаемые бюджетами разных уровней налоги, сборы и другие налоговые платежи; платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ; затраты на обязательное страхование имущества и личного страхования персонала за счёт работодателя; вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения; стоимость работ и услуг по возмездным договорам с организациями (суммы акцептованных счетов-фактур за отчётный период, без НДС) за пожарную и сторожевую охрану, работы по сертификации продукции, услуги связи, вычислительных центров: платежи за аренду объектов основных средств (или их отдельных частей); суммы затрат на командировочные расходы по утверждённым авансовым отчётам, подъёмные, подготовку и переподготовку кадров, оргнабор работников, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; другие затраты, не перечисленные в предыдущих экономических элементах.

---

## ГЛАВА 2. ПОСТАТЕЙНЫЙ СОСТАВ И УЧЁТ ЗАТРАТ

### 2.1. Типовое структурирование и общие принципы учёта прямых затрат

Действующей редакцией ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п.8, последний абзац) установлено, что перечень (номенклатура) статей затрат (калькуляции) предприятие устанавливает самостоятельно, руководствуясь нормами действующих федеральных и отраслевых (корпоративных) учётных стандартов. Номенклатуры статей затрат, закрепляемые учётной политикой, производственными предприятиями формируются в соответствии с отраслевыми и индивидуальными организационными, производственными и многими другими особенностями микроэкономики. При этом общими критериями объединения видов и отдельных наименований затрат в статьи калькуляции являются их структурная однородность, центры формирования, целевое направление и другие общие технико–экономические факторы.

Несмотря на разнообразие типов производств, состава объектов, способов и приёмов бухгалтерского формирования и обобщения затрат, и, как следствие, неоднородность отраслевых и индивидуальных номенклатур статей затрат (калькуляции), *экономическая сущность* затрат на обычную деятельность производственного предприятия и *учётные принципы их классификаций и группировок* существуют объективно в полном соответствии с режимом создания и функционирования стоимости в процессах расширенного воспроизводства.

*Универсальная, приемлемая* для всех производственных предприятий номенклатура статей затрат представлена ранее упоминавшимся типовым учётным стандартом – Основными положениями 1970 г. в ред. 1983 г. (раздел 2, ст. 21), концептуально присутствующая во всех отраслевых нормативных документах, введённых в практику за последующие годы, с последующими изменениями и дополнениями, обусловленными нормами действующих Федеральных учётных стандартов. Рассмотрим типовую номенклатуру статей затрат (в ориентации их экономического содержания на действующие учётные стандарты, имеющие юридическую силу):

- 
- сырьё и материалы;
  - возвратные отходы (вычитаются);
  - покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;
  - топливо и энергия на технологические цели;
  - основная заработная плата основных производственных рабочих;
  - дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;
  - отчисления на социальные нужды;
  - расходы на подготовку и освоение производства;
  - расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
  - цеховые расходы;
  - общезаводские расходы;
  - потери от брака;
  - прочие производственные затраты.

Итого: *производственная себестоимость товарной продукции.*

- внепроизводственные расходы (затраты на продажу).

Итого: *полная (коммерческая) себестоимость проданной продукции (строки «Итого» – авторские).*

Предприятиям с высоким удельным весом логистическо-транспортных затрат (традиционно ТЗР; далее – ЛТЗ) по отношению к фактической покупной стоимости (без НДС, если иное не предусмотрено действующим НК РФ) целесообразно дополнить приведённую номенклатуру статей затрат самостоятельной статьёй «Логистическо-транспортные затраты», представляющей совокупность затрат предприятия на деятельность в области материально-технического снабжения в доле, приходящейся на учётную стоимость материальных запасов, потреблённых в производственных циклах, управлении, хозяйственном обслуживании, выбывших в связи с продажей, безвозмездной передачей, недостачей, событиями непреодолимой силы и другими видами списаний с бухгалтерского учёта. ЛТЗ по экономическому содержанию являются накладными затратами в фактической себестоимости принятых к бухгалтерскому учёту материальных запасов. Поскольку материально-техническое снабжение представляет самостоятельный вид деятельности, значимость которой в экономике предприятия трудно переоценить, то снабженческие затраты необходимо учитывать по специализированной номенклатуре. Наряду с обычным, учётным, назначением на её основе формируется документально обоснованная и систематизированная по правилам бухгалтерского учёта *фактическая себестоимость мате-*

---

*риальных запасов предприятия* по учётным (калькуляционным) группам, подгруппам или отдельным номенклатурным номерам.

Наиболее приемлемой для службы материально-технического снабжения предприятия нам представляется расширенная номенклатура затрат, соответствующая регламентациям ФСБУ5/2019:

- покупная стоимость материальных запасов по хозяйственным договорам;
- фактическая производственная себестоимость материальных запасов собственного производства;
- отклонения расчётной стоимости материальных запасов, принятых к бухгалтерскому учёту, от их покупной (без НДС) стоимости по счетам-фактурам поставщиков;
- невозмещаемые налоговые платежи, относящиеся к приобретению материальных запасов;
- таможенные пошлины;
- потери сырья и материалов при их доставке в пределах утверждённых норм естественной убыли;
- контроль (аудит) качества материальных запасов;
- содержание и эксплуатация складских зданий, помещений, сооружений, оборудования, транспортных и других объектов основных средств;
- арендная плата по договорам операционной и финансовой аренды;
- амортизационные отчисления по объектам основных средств и нематериальных активов, эксплуатируемых в службе материально-технического снабжения;
- основная и дополнительная заработная плата персонала, непосредственно занятого в технологических процессах материально-технического снабжения;
- отчисления на социальное страхование и обеспечение;
- затраты на имущественное и личное страхование персонала службы материально-технического снабжения за счёт работодателя;
- затраты на транспортные работы по доставке материальных запасов (если они не включены в их договорную стоимость и не возмещаются поставщиком);
- содержание административно-управленческого персонала службы материально-технического снабжения;
- командировочные затраты;
- стоимость (без НДС) услуг электронной коммерции и других интернет-ресурсов (за исключением услуг электронной почты);

- 
- стоимость (без НДС) консалтинговых (консультационных) услуг;
  - стоимость (без НДС) услуг товарно-сырьевых, транспортных и таможенных брокеров;
  - стоимость (без НДС) посреднических и таможенных организаций;
  - представительские расходы;
  - стоимость (без НДС) услуг связи, в том числе электронной почты;
  - общехозяйственные затраты предприятия в доле, непосредственно относящейся к материально-техническому снабжению;
  - прочие затраты.

Первая статья затрат из приведённой выше номенклатуры представляет стоимость материальных запасов, принятых к бухгалтерскому учёту в оценке по внутрихозяйственным расчётным (учётным) ценам: Д-т счёта 10, по типовым или отраслевым субсчетам, К-т счетов 60 (поставки по хозяйственным договорам с юридическими лицами, покупки подотчётными лицами), 76 (покупки по договорам купли-продажи с физическими лицами). Между стоимостью материальных запасов, поступивших на склад предприятия, и их фактической покупной стоимостью согласно акцептованным счетам-фактурам поставщиков и договорам купли-продажи образуется суммовая разница с тем или иным знаком (в учётных стандартах – отклонения в стоимости материальных запасов), суммы которых включаются в состав ЛТЗ отчётного периода: Д-т счёта 16 (или счёта 15, если учёт ведётся с применением этого счёта), К-т счетов 60, 76. При этом, если расчётная стоимость указанных активов окажется выше покупной, сумма отклонений принимается к бухгалтерскому учёту сторнировочной проводкой в указанной выше корреспонденции счетов.

Вторая статья затрат представляет нормативную производственную себестоимость материальных запасов, поступивших на центральный склад (рабочие места) из собственного производства: Д-т счёта 10, по типовым или отраслевым субсчетам, К-т счётов 23, 29. Суммы отклонений нормативной производственной себестоимости от фактической принимаются к бухгалтерскому учёту дополнительной или сторнировочной проводками в приведённой выше корреспонденции счетов.

Суммы по остальным статьям номенклатуры снабженческих затрат составляют группу затрат, обусловленную организацией и непрерывным функционированием системы материально-технического снабжения предприятия – ЛТЗ. Формирование этих затрат учитывается бухгалтерскими



---

проводками в дебет счета 16 (15) с кредита счетов учёта затрат (20, 23, 29) и обязательств.

Аналитический учёт формирования ЛТЗ за отчётный период ведётся в предусмотренных учётной политикой предприятия регистрах электронного учёта, по вертикали которых приводятся коды, означающие статьи ЛТЗ, субсчета счёта 10, учётные группы, подгруппы и при необходимости номенклатурные номера (однородные учётные наименования) материальных запасов (дебет счёта 16), по горизонтали – суммы по кредитуемым счетам, всего по строке, итого по счёту, итого по ведомости (данные по вертикали). Система упомянутых кодов – объекты программного продукта обеспечения бухгалтерского учёта материальных запасов и учётной политики предприятия. В рекомендуемом регистре данные аналитического совмещаются с данными синтетического учёта ЛТЗ.

Совокупная сумма ЛТЗ, учтённая за отчётный период, включается в затраты и прочие расходы по всем видам выбытия материальных запасов посредством распределения пропорционально учётной стоимости выбывших материальных запасов, учтённой на субсчетах счёта 10 по учётным группам, подгруппам или номенклатурным номерам.

Общий алгоритм расчёта можно представить следующей формулой:

$$Лр = Мр \times [(Лн + Лп) : (Мн + Мп)] \times 100, \quad (2.1)$$

где:

Лр – сумма ЛТЗ, относимая в себестоимость материальных запасов, выбывших по разным правовым основаниям и в виде непроизводительных расходов (в дебет того же бухгалтерского счёта, в котором учтено выбытие материальных запасов);

Мр – стоимость выбывших (списанных с бухгалтерского учёта) материальных запасов;

Лн – остаток ЛТЗ на начало отчётного периода (сальдо ЛТЗ, учтённом на счёте 16);

Итоговая сумма ЛТЗ, учтённая за отчётный период (дебетовый оборот счёта 16);

Мн – сальдо материальных запасов на начало отчётного периода в учётных ценах (сальдо счёта 10 по типовым или отраслевым субсчетам в учётной оценке);

Мп – стоимость материальных запасов, принятых к бухгалтерскому учёту за отчётный период, по субсчетам в учётной оценке.

На суммы ЛТЗ, отнесённые со статьи «Логистическо-транспортные затраты» на затраты производственных подразделений, составляются

---

бухгалтерские проводки в дебет счетов 20,23,28,29 с кредита счёта 16 (т.е. в дебет тех же счетов, которые корреспондирует с кредитом счёта 10). При подготовке бухгалтерского баланса сальдо счетов 10 и 16 объединяются в статью «Запасы».

Вернёмся к типовой номенклатуре статей затрат на производство продуктов труда.

В статью «*Сырье и материалы*» обычно включается учётная стоимость расходуемых в основном производстве сырья и конструкционных материалов, образующих физическую основу изготавливаемых продуктов труда, или которые являются необходимыми конструктивными элементами при её изготовлении; изделий общепромышленного применения (металлическая арматура, метизы, болты и другая крепёжная продукция); технологической тары и упаковки, если продукт труда, только помещённый в специально для него предназначенную производственную технологическую тару, может представлять товарную продукцию (например, краски в бочках, наручные часы в футляре, газированная вода в бутылке); материалы других учётных групп, расходуемые для обеспечения безопасности, эстетических, противокоррозионных, иных качественных стандартных характеристик продуктов труда; прочие учётные единицы сырья и материалов, предусмотренные технологией производства товарной продукции.

В качестве первичных документов на отпуск материальных ресурсов со складов в производство используются, как правило, требования-накладные и лимитно-заборные карты.

Отпуск сырья, материалов (как и других материальных запасов со склада на рабочие места и в цеховые кладовые производственных подразделений) признаётся *внутрихозяйственным оборотом*, следовательно, его учётная стоимость *не представляет затраты на производство*.

Аналитический учёт упомянутой передачи материальных запасов в текущей оценке по учётным ценам (варианты учётных цен – объект учётной политики предприятия) ведётся на основании предусмотренного учётной политикой предприятия сводного регистра электронного учёта отпуска материальных запасов с центрального склада производственным подразделениям, которая составляется согласно данным реестров складской расходной документации по счёту, субсчёту, учётным группам, подгруппам, номенклатурным номерам, кодам подразделений-получателей (цеховых кладовых, строительных площадок) и центрального склада. По итоговому данным указанной ведомости в регистре синтетического учёта материальных запасов (карточка «Анализ счёта 10

---

«Материалы» по типовым субсчетам», «Оборотная ведомость учёта подачи материальных запасов производственным подразделениям» или другие регистры на принципах совмещения складского учёта с бухгалтерским – объект учётной политики и учётных продуктов обеспечения бухгалтерского учёта материальных запасов) составляется бухгалтерская проводка внутри счёта 10: Д-т сч.10 по соответствующим субсчетам и кодам подразделений-получателей, К-т сч. 10 по тем же субсчетам и коду центрального склада.

По аналогии учитываются и другие виды внутрихозяйственного оборота – отпуск материальных запасов головным предприятием структурным подразделением, выделенным на отдельный баланс без статуса юридического лица, а также передача давальческого сырья в переработку сторонним предприятиям по договорам подряда. Стоимость выполненных и принятых работ по переработке давальческого сырья (сумма акцептованных счетов-фактур подрядчиков, без НДС) включается в текущие затраты производства тех продуктов труда, на изготовление которых израсходованы материалы или полуфабрикаты, полученные в результате переработки подрядчиками давальческого сырья.

Оперативный учёт потребления сырья и материалов в производственных циклах ведётся каждым производственным подразделением по наименованиям продукции, которую они изготавливают, должностными лицами, чьи обязанности осуществлять системный учёт и контроль расходования материальных запасов в производстве и формировать соответствующую отчётность обусловлены персональными трудовыми договорами и закреплены распорядительными документами.

*Фактический расход* сырья и материалов в производстве (по текущим нормам, нормативам и отклонениям) в бухгалтерском учёте признаётся только по мере их предметного потребления производственными подразделениями по номенклатурным номерам, в установленных единицах измерения и принятой стоимостной оценке на единицу работы или изготовление продуктов труда. Учётным основанием такого признания служат соответствующие, предусмотренные учётной политикой предприятия, регистры электронного учёта (о них в 3.2) или производственные отчёты, отчёты прорабов, акты на расход материалов специального порядка учёта, другие подобные системные регистры оперативной отчётности и первичные расходные документы, формы, порядок составления и утверждения которых являются объектом учётной политики предприятия.

Методики оперативного учёта фактического расходования сырья и материалов в натуральных измерителях, в обязательном порядке лимитиру-

---

емого действующей системой текущих норм и нормативов, предприятия разрабатывают самостоятельно на основе технической документации по видам технологий или технологических процессов, действующих в том или ином производственном подразделении. Упомянутыми методиками необходимо регламентировать порядок оперативного выявления и документального оформления возможного перечня типичных технологических отклонений расхода сырья и материалов от текущих норм и нормативов в натуральных измерителях. Оперативный учёт производственного потребления драгоценных металлов, драгоценных камней, спирта, химикатов и других материалов особого назначения ведётся в специальном порядке и регламентируется отдельными методическими указаниями и рабочими инструкциями.

Концептуально фактический расход сырья и материалов в производстве в натуральных измерителях исчисляется несложным арифметическим равенством:

$$PMф = CMн + PM - CMк, \quad (2.2)$$

где:

PMф – фактический расход сырья и материалов;

CMн, CMк – остатки сырья и материалов на начало и конец отчётного периода (окончания технологического процесса, смены, рабочего дня, декады);

PM – подано сырья и материалов по текущим нормам и нормативам.

Учётная стоимость материальных запасов, расходуемых в производстве, (как и всех других видов выбытия, в том числе вследствие продажи и непроизводительных потерь) оценивается одним из следующих способов (п.п. 36, 37 ФСБУ5/2019):

- по себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых во времени поступления единиц – ФИФО (*англ.* первый пришёл, первый ушёл).

Первый из названных способов применяется для оценки учётной стоимости выбытия материальных запасов, которые не могут заменять друг друга в обычном технологическом порядке, а также в отношении тех, что учитываются в специальном порядке (п. 38 ФСБУ5/2019). Себестоимость материальных запасов по номенклатурным номерам, выбывших по разным основаниям (в том числе на производство), равна учётной цене приобретения каждой единицы (с добавлением соответствующей суммы

---

ЛТЗ). Такой способ оценки приемлем для предприятий с ограниченной номенклатурой материальных запасов. Для применения рассматриваемого способа оценки необходимо в программных продуктах предусмотреть учётные коды для обособления указанных выше групп от других групп материальных запасов.

Средняя себестоимость учётных групп или однородных номенклатурных номеров выбывших материальных запасов определяется обычным делением совокупной суммы учётной стоимости сальдо и поступивших материальных запасов на общее количество материальных запасов (в натуральных измерителях), сложившееся, по данным складского учёта, из остатков на начало отчётного периода и поступления (кроме производственных отходов разных видов) материальных запасов за отчётный период. Расчёт выполняется по датам, установленным учётной политикой. Необходимо отметить, что при расчёте средней себестоимости в целом по субсчёту и даже по учётной группе (а такой способ широко распространён в российской учётной практике) появляется опасность экономически необоснованного укрупнения этого показателя и с ним – неизбежного искажения учётных данных о фактической производственной себестоимости продуктов труда предприятия, в которой доля материальных затрат, по нашим расчётам, в машиностроении достигает 70 и более процентов. Кроме того, в материалоёмких производствах расчёты средней себестоимости требуют значительных затрат машинного времени, поэтому они выполняются в целом за истекший отчётный период, что заметно снижает информационную ценность учёта для оперативного управления материально-техническим снабжением. Поэтому в учётные группы материальных запасов необходимо включать лишь подгруппы однородных запасов, критерии формирования которых основываются на данных технической и логистической документации.

В учётной российской практике известен также способ расчёта показателя средней «скользящей» стоимости материальных запасов, отличающийся от традиционного способа расчёта показателя учётной средней стоимости тем, что расчёт осуществляется отдельно по каждому номенклатурному номеру, указанному в счёте-фактуре (без НДС) и приложенных к нему приходному ордеру или приёмному акту на дату поставки и оприходования материальных запасов. По каждой поставке сначала рассчитывается средняя учётная стоимость учётной единицы материальных запасов по номенклатурному номеру: к средней скользящей стоимости остатка по предыдущему расчёту прибавляется покупная (по акцептованному счёту-фактуре без НДС) стои-

---

мость принятого на склад запаса под тем же номенклатурным номером, и полученная сумма делится на количество этого номенклатурного номера, исчисленного суммированием остатка с поступлением по данной поставке (в натуральных измерителях). Существенное преимущество рассматриваемой оценки состоит в том, что создаётся реальная возможность формировать в режиме реального времени учётную информацию о стоимости и количестве материальных запасов по номенклатурным номерам как на складе, так и расходующихся в производстве на любую заданную дату отчётного периода.

На предприятиях машиностроения и других промышленных отраслей, отличающихся большой номенклатурой потребляемых материальных запасов, учёт движения (поступления и расходования) сырья, материалов и других материальных запасов по номенклатурным номерам ведётся в единых для всех служб и подразделений расчётных ценах в специальных номенклатурах–ценниках. Учётные цены рассчитываются и систематизируются службой снабжения по специальным методикам; данные об изменении цен вносятся в упомянутые регистры на основании извещений об изменении учётных цен. Суммы отклонений учётных расчётных цен на материальные запасы от покупных (без НДС) учитываются в составе ЛТЗ.

Как было сказано ранее, информация о расходе сырья и материалов в производстве по нормам текущих затрат и отклонениям формируется по подразделениям – потребителям в соответствующих регистрах электронного учёта или вручную в производственных отчётах (в подрядном строительстве – в отчётах прораба) или в других подобных регистрах. Формы регистров электронного учёта или отчётов – объект учётной политики предприятий. Однако общим для них должно быть наличие данных о расходующихся сырье и материалах по номенклатурным номерам, единицам измерения, учётной стоимости за единицу, количестве расхода по текущим нормам и отклонениям на единицу и на весь выпуск продуктов труда по их наименованиям, причинах отклонений.

В бухгалтерском учёте затрат на производство данные упомянутых отчетов формируются сначала по каждому производственному подразделению, затем – в целом по предприятию по субсчетам счёта 10, учётным группам или номенклатурным номерам, калькулируемым объектам, по нормам и отклонениям в оценке по учётным ценам. На основании таких данных составляются бухгалтерские проводки: Д-т счетов 20, 23, 29 К-т счёта 10 и счёта 16 – в сумме ЛТЗ в доле, приходящейся на учётную стоимость списанных сырья и материалов. Аналогичными проводками принимается к бухгалтерскому учёту учётная стои-

---

мость материалов специального учёта. Общая стоимость сырья и материалов в оценке по учётным ценам и соответствующей суммы ЛТЗ составляют фактическую себестоимость указанных запасов, израсходованных на производство.

В составе статьи «Сырьё и материалы» учитывается также производственное потребление в определённых технологических процессах *полуфабрикатов собственного производства* (затраты на их производство учитываются по соответствующим статьям затрат) в оценке, установленной учётной политикой (нормативная (фактическая) цеховая себестоимость указанных активов, формируемая по учётной стоимости прямых затрат).

Передача упомянутых выше полуфабрикатов подразделением-изготовителем подразделению-потребителю оформляется на дату передачи требованиями-накладными. Учёт движения полуфабрикатов собственного производства в технологической цепочке ведётся по нарастающей стоимости: в 1-м подразделении-потребителе к стоимости полуфабрикатов (в принятой оценке), полученных от подразделения-изготовителя, прибавляются прямые собственные затраты на последующую переработку, законченные производством в 1-м подразделении-потребителе полуфабрикаты по новой стоимости передаются 2-му подразделению-потребителю. В выпускающем подразделении к «наращенной» учётной стоимости полуфабрикатов, поступивших из предпоследнего подразделения, прибавляются соответствующие затраты, и таким образом определяется нормативная (плановая, фактическая) производственная себестоимость фактического количества полуфабрикатов, израсходованных в производстве, которая, в свою очередь, включается в нормативную (плановую, фактическую) производственную себестоимость товарной продукции (в составе статьи «Сырьё и материалы»). Стоимость полуфабрикатов собственного производства (в принятой учётной оценке), расходуемых на изготовление конечных продуктов труда предприятия, учитывается в прямых производственных затратах выпускающего подразделения на основании предусмотренного учётной политикой предприятия регистрах электронного учёта – ведомости «Расход полуфабрикатов собственного производства на товарный выпуск» (форма регистра устанавливается учётной политикой предприятия) бухгалтерскими проводками: Д-т сч. 20,23 К-т сч. 21 (на учётную стоимость полуфабрикатов, поступивших из предпоследнего подразделения: Д-т счёта 21 К-т счетов 20,23). Межцеховое движение полуфабрикатов собственного производства учитывается (по данным требований-накладных) оперативными службами в натуральных измерителях.

---

Остатки рассматриваемых активов на конец отчётного периода при подготовке бухгалтерского баланса учитываются в принятой текущей оценке в составе незавершённого производства.

По статье *«Возвратные отходы (вычитаются)»* учитываются материалы, под влиянием соответствующих производственных технологий, обуславливающих неполное использование первичного материала, неизбежно остающиеся после окончания технологических операций или технологических процессов (раскрой металлов и тканей, забой скота и птицы, обработка металлов резанием и др.). Безвозвратные отходы (угары в литейных производствах, стружка в металло- и деревообработке, угар и обрезки в производстве и обработке стекла) учитываются по действующим технологическим нормам в составе израсходованного в производстве конструкционного материала или комплекса (смесей ингредиентов) сырья и материалов. Возвратные отходы по специальным технологиям собираются и сортируются на отходы, которые можно использовать в технологических процессах, и те, что можно продать возможным покупателям или сдать на возмездных началах по договорам с предприятиями вторичной переработки сырья и оформляются первичной документацией, предусмотренной учётной политикой предприятия. Отходы для продажи сдаются на центральный склад производственных отходов предприятия с оформлением требований-накладных. Складской учёт движения и остатков производственных отходов ведётся согласно общим правилам: по номенклатурным номерам в натуральных измерителях (в основном по компьютерным программам с установленной периодичностью распечатки электронных регистров складского учёта, экземпляры которых с приложением первичных документов, зарегистрированных в соответствующих реестрах, сдаётся в бухгалтерию в определённом порядке). Технологические отходы, отсортированные для производственного потребления, оцениваются согласно специальным расчётам учётных цен на отходы, методика которых устанавливается учётной политикой предприятия (обычно – в расчётных процентах к учётной стоимости исходного материала), а для продажи – по текущим рыночным ценам, действующим на товарных рынках на дату составления приходной первичной документации и по договорным ценам предприятий переработки вторичного сырья. На учётную стоимость производственных отходов, принятых к бухгалтерскому учёту в установленном порядке за отчётный период, уменьшается стоимость производственных затрат предприятия: Д-т сч. 10, субсч. 6 К-т сч. 20,23.



---

Оперативно-бухгалтерский (аналитический) учет отходов ведется в предусмотренных учётной политикой предприятия регистрах электронного учёта – оборотных ведомостях по субсч. 6 счёта 10 (в стоимостных оценках) и регистрах электронного учета – ведомостях возвратных отходов по местам их возникновения, учётным кодам групп, подгрупп исходного сырья и материалов и соответствующих им отходов по кодам их наименований, классификации в натуральных и стоимостных измерителях и видам (сортам, наименованиям).

По рассматриваемой статье отдельной группой учитывается *попутная продукция*, представляющая собой дополнительный продукт, образующийся при изготовлении основного продукта труда.

По статье «*Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, услуги сторонних организаций производственного назначения*» учитывается производственное потребление этих запасов в оценке по учётным ценам:

- приобретенных комплектующих изделий и полуфабрикатов, требующих добавленных затрат на их монтаж, доработку и сборку продукта труда;
- работ и услуг производственного назначения, выполняемых по договорам подряда с кооперированными и иными юридическими лицами (отдельные операции по производству продукции, испытания готового изделия, контроль соблюдения установленных параметров технологических процессов изготовления того или иного продукта труда; и др.).

Поскольку покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия являются материальной (физической) основой продукта труда, созданного в процессе производства, и, следовательно, относятся к материальным запасам (предметам труда), то их потребление в технологических процессах производства и стоимостная оценка осуществляются по аналогии с учётом расходования в производстве сырья и материалов.

Стоимость работ и услуг, указанных выше, относится на текущие производственные затраты на основании акцептованных счетов-фактур (без НДС), обоснованных двусторонними актами о принятии выполненных работ и услуг, оформляемых в порядке, установленном договором.

Рассматриваемые затраты учитываются в предусмотренных учётной политикой предприятия регистрах электронного учета затрат на производство продукции по соответствующим производственным подразделениям и по итоговым данным упомянутых регистров в сводном электронном регистре учёта текущих затрат по статьям затрат в целом по предприятию. По вертикали ведомости – в дебет счетов 20, 23, 29 приводятся данные по видам работ и

---

услугам (калькулируемым объектам), по горизонтали – кредит счетов учёта расчётов с контрагентами. На стоимость прямых затрат по итоговым данным принятых предприятием сводных регистров электронного учёта затрат составятся бухгалтерские проводки: Д-т счёта 20, 23, 29 К-т счетов 60, 76.

В статью «Топливо и энергия на технологические цели» включается совокупность затрат на все виды твёрдого, жидкого и газообразного топлива и силовой энергии (покупной и собственного производства), непосредственно расходуемых в производственных циклах.

Порядок оперативного (по специальным стандартам и с помощью специального технического оснащения) и бухгалтерского учета потребления твёрдого и жидкого топлива на технологические процессы по технологическим нормам и нормативам на единицу работы, продукта труда, другим отраслевым показателям, а также стоимостной оценки этих затрат осуществляется по общим правилам учёта потребления сырья и материалов на производство продуктов труда. Стоимость топливных затрат на технологические процессы принимается к бухгалтерскому учёту проводками: Д-т счетов 20, 23, 29 К-т счёта 10, субсчёт 3 «Топливо».

Оперативный учёт технологического потребления газообразного топлива, электрической, тепловой и других энергоносителей в натуральных измерителях, получаемых по договорам с энергопредприятиями, ведётся по данным специальных энергоизмеряющих приборов. Эта информация контролируется и принимается энергосбытовыми организациями в порядке, предусмотренном договором сторон; на их основании последние предъявляют потребителям счета-фактуры.

Стоимость покупной энергии, расходуемой на технологические процессы, относится на текущие производственные затраты отчётного периода (по текущим нормам и отклонениям) на основании справок энергетической службы предприятия о потреблении энергии в натуральных измерителях на единицу продуктов труда (калькулируемых объектов) и в суммах акцептованных счетов-фактур (без НДС) бухгалтерскими проводками: Д-т счетов 20, 23, 29 К-т счёта 60. Расчёт стоимости технологической энергии по счетам-фактурам, приходящейся на производство продуктов труда, выполняется пропорционально количеству оплаченных энергоносителей или в ином порядке, установленном учётной политикой предприятия.

Оперативный учет энергии, выработанной энергетическим подразделением предприятия (электроцехами, компрессорными установками для выработки холода, паросиловыми станциями, котельными и др.)

---

и расходуемой в технологических процессах, ведется по аналогии с покупной энергией. Энергия собственного производства оценивается по нормативной (плановой, фактической) цеховой себестоимости или по внутрихозяйственным расчётным тарифам (объект учётной политики). Фактические (по текущим нормам и отклонениям) затраты на технологическую (силовую) энергию собственной выработки относятся на текущие производственные затраты отчётного периода согласно соответствующим данным энергетического подразделения и распределяются по калькулируемым объектам в порядке, установленном учётной политикой предприятия. Расчёт оформляется бухгалтерской справкой, на основании которой составляются проводки: Д-т счетов 20, 23, 29 К-т счета 23.

По статье «Основная заработная плата основных производственных рабочих» учитывается переменная часть затрат в сумме начисленного фонда заработной платы штатного и нештатного персонала предприятия, непосредственно занятого изготовлением товарной продукции. Наибольшая доля в составе основной заработной платы указанного трудового персонала приходится на заработки, начисленные в соответствии с трудовыми договорами на условиях сдельной или повременной форм оплаты труда. Остальную часть представляют суммы доплат, надбавок, поощрительных и других начислений основной заработной платы, если они предусмотрены коллективными и персональными трудовыми договорами с работодателем, носят систематический, массовый характер и учитываются в составе прямых затрат на производство.

Основанием для включения суммы начисленного фонда основной заработной платы в состав производственных прямых затрат по рассматриваемой статье являются данные раздела «Основная заработная плата основных производственных рабочих» сводной (итогами по предприятию) электронной ведомости «Распределение фактического фонда заработной платы по статьям производственных затрат за отчётный период». Данные о начисленной сумме основной заработной платы производственного персонала, представляющей прямые затраты за отчётный период, формируются на основании нарядов на выполнение работ, табелей учёта рабочего времени и расчёта оплаты труда, других первичных документов, форма которых определяется учётной политикой предприятия. На сумму прямой заработной платы основного производственного персонала по данным указанной выше электронной ведомости составляются бухгалтерские проводки: Д-т счетов 20, 23, 29 К-т счёта 70.

---

В статью «Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих» включаются суммы заработков, предусмотренные коллективными и персональными трудовыми договорами, заключёнными между персоналом предприятия и его администрацией: оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсации за неиспользованный отпуск, времени выполнения государственных и общественных обязанностей, выплаты вознаграждений за выслугу лет и др.

Бухгалтерский учет затрат по рассматриваемой калькуляционной статье в целом идентичен методике учета по предыдущей статье затрат, если предприятие не формирует резервы на оплату очередных и дополнительных отпусков основных производственных рабочих. При этом сумма дополнительной заработной платы основного производственного персонала, подлежащая отнесению в производственную себестоимость калькулируемой единицы товарной продукции, определяется пропорционально основной (прямой) заработной плате указанного персонала, начисленной за отчётный период.

Расчёт можно выполнить по формуле:

$$\text{ДЗ ед. т} = (\text{ДЗ ф.} / \text{ОЗ ф.}) \times \text{ОЗ ед. т}, \quad (2.3)$$

где:

ДЗ ед. т – общая сумма дополнительной заработной платы основного производственного персонала, подлежащая отнесению в производственную себестоимость единицы товарной продукции;

ДЗ ф. – общая сумма дополнительной заработной платы основного производственного персонала, начисленная за отчётный период;

ОЗ ф. – общая сумма основной (прямой) заработной платы, начисленная основному производственному персоналу предприятия за отчётный период;

ОЗ ед.т – сумма основной заработной платы основного производственного персонала в производственной себестоимости единицы товарной продукции за отчётный период.

На общую сумму рассматриваемой дополнительной заработной платы, если предприятие не практикует формирование соответствующего резерва затрат, составляются бухгалтерские проводки: Д-т счёта 20, 23, 29 К-т счёта 70.

Если же предприятие практикует резервирование затрат на дополнительную заработную плату, то отчисленная в резерв сумма, приходящаяся на отчётный период, распределяется в производственную себестоимость калькулируемых объектов процентом, принятым для формирования

---

резерва, к суммам прямой основной заработной платы на калькулируемую единицу товарной продукции. Распределённая таким образом сумма резерва за отчётный период учитывается по статье затрат «Дополнительная заработная основных производственных рабочих» и принимается к бухгалтерскому учёту проводкой: Д-т сч. 20, 23, 29 К-т счёта 96 «Оценочные резервы», субсчёт «Резерв на оплату отпусков персонала предприятия» по коду «Основной производственный персонал». На фактическую сумму дополнительной заработной платы основного производственного персонала резерв отчётного периода с учётом его остатка на начало отчётного периода уменьшается: Д-т счёта 96 по субсчёту и коду, приведённым выше, К-т счёта 70.

Затраты по статье «Отчисления на социальные нужды» слагаются из сумм страховых взносов за счёт работодателя по обязательному социальному, пенсионному и медицинскому страхованию в соответствующие государственные внебюджетные фонды. Начисленные за отчётный период суммы обязательных страховых взносов оформляются бухгалтерскими справками по расчетам сумм страховых взносов. В бухгалтерском учёте затраты по указанной выше калькуляционной статье признаются бухгалтерской проводкой: Д-т счетов 20, 23, 29 К-т счета 69.

В статью «Затраты на подготовку и освоение производства» включается стоимость законченных и принятых работ по освоению новых производственных мощностей (группа пусконаладочных затрат), предполагающих проверку готовности новых предприятий, производств, цехов и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного испытания всех машин и механизмов с пробным выпуском предусмотренной проектом продукции, наладку оборудования, а также затраты по подготовке и освоению выпуска продукции для единичного типа производства.

Детализированная структуризация указанных затрат, порядок определения их учётной стоимости и включения в состав общих затрат на производство и производственную себестоимость товарной продукции за отчётный период – объект учётной политики предприятия в ориентации на регламентации отраслевых нормативных документов или на действующие внутрифирменные (корпоративные) или отраслевые регламенты.

Фактические затраты (по сметам, утверждённым на каждое наименование указанных выше работ, и отклонениям) на работы, выполняемые подразделениями предприятия, оформляются требованиями-накладными,

---

актами о расходе материальных запасов, актами на скрытые (неучтённые сметами) работы, нарядами на сдельную работу, табелями учёта рабочего времени и другими первичными расходными документами, установленными учётной политикой предприятия. Для работ (объектов затрат), указанных в таких документах, в продуктах обеспечения бухгалтерского учёта затрат на производство необходимо предусмотреть отдельную группу цифровых кодов, что исключит ошибки при распределении и обобщении затрат по соответствующим работам и включении их в фактическую производственную себестоимость товарной продукции предприятия. Затраты на работы, выполненные подрядчиками и принятые заказчиками, оцениваются по данным акцептованных счетов-фактур (договорная стоимость, без НДС).

Поскольку работы по подготовке и освоению производства выполняются в течение нескольких отчётных периодов (нередко более одного календарного года), то совокупность текущих затрат на их выполнение за отчётный период согласно регламентациям Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации в ред. 2010 г. (п. 65) (далее – Положение № 34н) и типового Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению в ред. 2010 г. (далее – типовой План счетов бухгалтерского учёта) включаются в состав затрат будущих отчётных периодов.

Аналитический учёт затрат на подготовку и освоение производства ведётся по каждому наименованию указанных выше работ и кодам будущих продуктов труда, к которым относятся работы, внутри – по каждой статье сметы затрат и кредитуемым бухгалтерским счетам в предусмотренных учётной политикой предприятия регистрах электронного учёта, названия которых соответствуют названиям смет затрат (объект учётной политики предприятия).

По итоговому данным этих учётных регистров (по вертикали) печатается сводная электронная ведомость «Затраты на подготовку и освоение производства» по кредитуемым бухгалтерским счетам, итоги которых означают бухгалтерскую проводку на формирование затрат будущих отчётных периодов (по статьям смет и будущим наименованиям изделий, запущенных в серийное производство): Д-т счёта 97 К-т счетов учёта амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов, материальных запасов, ЛТЗ, затрат на производство и обязательств. Затраты будущих периодов учитываются в названном выше регистре итогами за

---

отчётный период и накопительными итогами с начала выполнения работ по подготовке и освоению производства с тем, чтобы к окончанию каждой работы по конкретному наименованию запущенного в серийное производство товарного изделия была сформирована её фактическая производственная себестоимость.

Дата приёмки законченных работ по подготовке и освоению производства конкретной единицы нового продукта труда предприятия одновременно является началом списания затрат будущих периодов по этим работам.

Расчётная (нормативная) погашаемая часть суммы затрат будущих периодов относится на текущие затраты отчётного периода по рассматриваемой статье затрат и включается в производственную себестоимость запущенного в серийное производство нового изделия к бухгалтерскому учёту, и так в последующие отчётные периоды до полного погашения стоимости законченных работ, принятой ранее к бухгалтерскому учёту в качестве затрат будущих отчётных периодов в оценке по их фактической производственной себестоимости. Сумма погашения затрат на подготовку производства и освоение новых производств рассчитывается по каждому наименованию нового продукта труда производением сметной стоимости рассматриваемых работ по единице нового конечного продукта труда на его фактический товарный выпуск (в натуральных единицах измерения) в отчётном периоде.

При подготовке бухгалтерского баланса сальдо затрат будущих периодов внесистемно (без бухгалтерской проводки) включается в балансовую статью «Запасы».

## **2.2. Типовое структурирование, состав и общие принципы учёта косвенных затрат**

Статья *«Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и машин»* представляет комплекс разных затрат, так или иначе относящихся к работам по содержанию и эксплуатации производственного оборудования, машин. Выделение названной статьи затрат необходимо в фондёмких производствах, поскольку стоимость содержания и эксплуатации оборудования и машин является существенной статьёй бюджетизируемых затрат предприятия. Кроме того, учётная информация о стоимости упомянутых затрат принимается во внимание для подготовки управленческих реше-

---

ний по показателям эффективности эксплуатации производственного оборудования и машин.

Структурный состав затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин в разных отраслях промышленности практически одинаков.

В качестве наиболее типичных однородных учётных групп затрат на содержание и эксплуатацию производственных объектов оборудования и машин можно назвать:

- амортизационные отчисления: начисляются за каждый отчётный период в соответствии с регламентациями ПБУб/01 «Учёт основных средств», в ред. 2016 г. с изм. от 23.01.2020 г. № АКПИ19-899, раздел 1V и ПБУ14/2007 в ред. 2016 г.;
- эксплуатация оборудования и машин: учётная стоимость смазочных, обтирочных, смывочных материалов, эмульсии для охлаждения и прочих вспомогательных материалов, расходуемых в технологических процессах обслуживания оборудования и машин и содержания их в рабочем состоянии; основная и дополнительная заработная плата с премиями из фонда заработной платы персонала, непосредственно занятых обслуживанием и эксплуатацией оборудования и машин (наладчиков, смазчиков, регулировщиков и др.); учётная стоимость работ и услуг, выполненных подразделениями вспомогательных производств по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, в том числе транспортных средств (авто- и электрокар), занятых перемещением производственных грузов внутри предприятия;
- текущий и капитальный ремонты производственного оборудования и машин в оценке по учётной стоимости, выполняемых ремонтно-механическим подразделением предприятия и по договору подряда со специализированными предприятиями (договорная стоимость, без НДС согласно акцептованному счёту-фактуре);
- внутрихозяйственные (межцеховые) перемещения грузов (деталей, полуфабрикатов собственного производства, сборочных соединений) в оценке по учётной стоимости, выполняемые транспортными подразделениями предприятия и по договорам с транспортными предприятиями (стоимость по договорным тарифам, без НДС по акцептованному счёту-фактуре);
- инструменты и приспособления по учётной стоимости, расходуемые на работы по содержанию и обслуживанию оборудования и машин и учитываемые в составе материальных запасов;



- 
- стоимость операционной и финансовой аренды (у организации-лизингополучателя) производственного оборудования по действующим договорам и счетам-фактурам (без НДС) организаций-арендодателей;
  - прочие затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, в том числе на сменные детали и запасные части в оценке по учётной стоимости.

Затраты по рассматриваемой статье оформляются в обычном порядке сделанными нарядами, табелями учёта рабочего времени персонала, занятого обслуживанием и эксплуатацией оборудования и машин, требованиями-накладными на выдачу ремонтных материалов, запасных частей к оборудованию и машинам, бухгалтерскими справками о суммах амортизационных отчислений за отчётный период и другими расходными документами.

Фактический расход материальных запасов (по текущим нормам и отклонениям в оценке по учётной стоимости) на содержание и эксплуатацию оборудования и машин в бухгалтерском учёте затрат, как правило, признаётся на основании актов о расходе материалов, запасных частей, топлива, оборотных инструментов на выполнение соответствующих работ.

Аналитический учёт рассматриваемых затрат ведётся в принятых предприятием электронных учётных регистрах «Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и машин» по каждому структурному подразделению, внутри по кодам учётных групп затрат (по вертикали электронного регистра), суммам в кредитуемых счетах, построчно приводимых по статьям сметы затрат и отклонениям, всего по статьям затрат (по горизонтали), всего по группе затрат и по кредитуемым счетам (по вертикали), итого затрат по электронному регистру учета за отчётный период (баланс суммовых итогов по вертикали и горизонтали).

Действующей редакцией Плана счетов бухгалтерского учёта для синтетического учёта общих (косвенных) затрат производственных подразделений предприятий установлен один собирательно-распределительный бессальдовый счёт 25 «Общепроизводственные расходы». Поскольку затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и машин и затраты на хозяйственные нужды производственных подразделений по своей экономической природе практически ничего общего не имеют, необходимо предусмотреть в продуктах обеспечения бухгалтерского учёта затрат (с закреплением в учётной политике предприятия) определённую серию цифровых кодов по упомянутым выше укрупнённым группировкам затрат, обязательных и для системы документирования по составным группам и экономическим элементам затрат.

---

Фактические (по сводной смете предприятия и отклонениям) затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и машин за отчётный период в целом по предприятию учитываются в дебетовом обороте субсчёта 1 «Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и машин» или по общему коду этих затрат счёта 25 с кредита счетов 02, 05 (04), 10, 16 (15), 19, 23, 60, 69, 70, 71, 76, 96, 97. Совокупная сумма учтённых затрат (по итоговым данным кредитуемых счетов сводного регистра электронного учёта затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин) относится в текущие затраты на производство по принадлежности производственных подразделений к основному, вспомогательным и обслуживающим производствам, из которой часть затрат в порядке, установленном учётной политикой предприятия, включается в производственную себестоимость забракованной продукции: Д-т счетов 20, 23, 28, 29 К-т сч. 25.1.

Для исчисления производственной себестоимости единицы товарной продукции в гетерогенных производствах немаловажно, какая расчётная база будет принята для распределения косвенных затрат, в частности, затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин (объект учётной политики предприятия).

В российской учётной практике широко распространён упрощённый способ расчёта распределения учтённой за отчётный период совокупной суммы рассматриваемых затрат на производственную себестоимость калькулируемых единиц конечных продуктов труда предприятия пропорционально основной заработной плате основного производственного персонала без доплат по премиальным формам оплаты труда.

Формула расчёта:

$$30 \text{ ф. ед.} = 3П \text{ ед. п.} \times [(30 \text{ ф.с.} / 3П \text{ ф.п.}) \times 100], \quad (2.4)$$

где:

30 ф.ед. – стоимость затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, включённая в производственную себестоимость единицы товарной продукции;

3П ед.п. – основная заработная плата основного производственного персонала, начисленная за отчётный период за изготовление единицы калькулируемого продукта труда предприятия;

30 ф.с. – совокупная сумма затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, учтённая за отчётный период;

3П ф.п. – фактическая сумма основной заработной платы основного производственного персонала за отчётный период.

---

Однако несложный анализ типичных технологических процессов производства работ по содержанию и эксплуатации производственного оборудования и машин свидетельствует о том, что упомянутый показатель не имеет к упомянутым работам прямого отношения и, следовательно, не соответствует экономической природе рассматриваемой группы производственных затрат.

Наиболее приемлемой базой распределения затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин являются сметные (нормативные) ставки затрат на количество приведённых машино-часов (станко-часов, веретено-часов и т.п.), необходимых для изготовления единицы продукта труда, рассчитанные по данным конструкторско-технологической документации. При этом сметная ставка затрат на содержание оборудования и машин представляет собой произведение нормативной себестоимости одного приведённого часа работы всех учётных групп оборудования и машин, рассчитанной по определённым экономическим методикам, на нормативное (паспортное) технологическое количество машино-часов, необходимое для производства одного наименования продукта труда. Методики расчётов сметных ставок затрат – объект учётной политики предприятия с учётом регламентаций отраслевых нормативных документов. Периодически (оптимально – не реже одного раза за отчётный год) проводятся исследования фактической загрузки производственного оборудования и машин по рабочим сменам и при значительных её расхождениях с нормативной в сметные часовые ставки вносятся соответствующие коррективы.

Расчёт распределения 30 ф.с. за отчётный период сопровождается следующими вычислениями:

- а) определяется сметная (нормативная) сумма затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин по фактическому товарному выпуску суммой произведений сметных (нормативных) ставок по учётным единицам продуктов труда на их фактический товарный выпуск в натуральных измерителях. При этом остатками незавершённого производства (в условных машинокомплектах или в других единицах незавершённой продукции), можно пренебречь в силу их незначительности и неоправданного увеличения трудоёмкости формирования дополнительной информации;
- б) определяется сумма отклонений затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин по сметным (нормативным) ставкам от фактической совокупной суммы этих затрат, учтённой за отчётный период;

---

исчисленная общая сумма отклонений (с соответствующим знаком) делится на сметную (нормативную) сумму рассматриваемых затрат;

с) полученный коэффициент умножается на сметное (нормируемое) количество м/ч работы оборудования и машин, расходуемое на одно наименование продукта труда, в результате чего определяется сумма отклонений на единицу калькулируемого продукта труда.

Приведённый расчёт можно выполнить формулой:

$$O \text{ ед.т.} = [(30 \text{ т.н.} - 30 \text{ ф.т.}) / 100] \times \text{МЧ ед.т.}, \quad (2.5)$$

где:

O ед.т. – сумма отклонений сметных (нормативных) затрат на содержание и эксплуатацию производственного оборудования и машин на единицу товарного выпуска продуктов труда;

30 т.н. – сумма затрат по сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования и машин на товарный выпуск за отчётный период;

30 ф.т. – совокупная сумма фактических затрат на содержание и эксплуатацию производственного оборудования и машин, учтённая за отчётный период (дебетовый оборот счёта 25.1 за минусом суммы, отнесённой на производственную себестоимость забракованной продукции);

МЧ ед.т. – количество машино-часов, приходящееся на фактический товарный выпуск за отчётный период.

д) суммированием 30 т.н. с рассчитанной суммой O ед.т. определяется сумма фактических затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, включаемая по одноимённой статье в фактическую производственную себестоимость единицы калькулируемого продукта труда предприятия.

Необходимо отметить, что методики формирования сметных ставок и распределения на их основе затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин (по аналогии с расчётом, приведённым выше) разрабатываются предприятиями самостоятельно с учётом регламентаций отраслевых нормативных документов.

К статье «Цеховые расходы» (методически правильно будет назвать эту статью «Общеховые затраты») относятся затраты, обычный перечень которых регламентируются действующим редакциями отраслевых нормативных документов:

- основная и дополнительная заработная плата с отчислениями на социальное страхование и социальные нужды административно-управ-

- 
- ленческого персонала, специалистов и служащих производственных подразделений;
- основная и дополнительная заработная плата с отчислениями на социальное страхование и социальные нужды персонала, занятого на работах по содержанию отопительной сети, уборке производственных помещений и других хозяйственных работах;
  - учётная стоимость материальных запасов, расходуемых на хозяйственные нужды, работы по содержанию электросетей, отопительных сетей, водоснабжения и канализации, содержанию помещений в соответствии с санитарными нормами;
  - учётная стоимость топлива, расходуемого по специализированным стандартам на отопление и другие хозяйственные нужды производственных подразделений;
  - амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам общецехового назначения;
  - учётная стоимость текущих и капитальных ремонтов основных средств, фактические материальные и трудовые затраты на работы по содержанию зданий, сооружений и инвентаря, электронно-вычислительной техники, пожарной и другой сигнализации производственных подразделений;
  - платежи по обязательному страхованию имущества и работников производственных подразделений, выполняемые работодателем за свой счёт;
  - затраты на рационализацию и изобретательство, результаты которых предназначены для использования в производственной деятельности и не требуют патентов (некапитального характера);
  - затраты на охрану труда и техника безопасности, в том числе: на оплату труда и отчислениями на социальные нужды рабочих, занятых изготовлением и ремонтом средств охраны труда, спецодежды, спец. обуви;
  - стоимость законченных и принятых научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (далее НИОК и ТР), результаты которых не подлежат правовой охране и изначально предназначаемых для управленческих и хозяйственных нужд производственных подразделений, в расчётной (нормативной, плановой) доле затрат, включаемых в текущие затраты отчётного периода (ПБУ17/02 в ред. 2006 г., п. 2 и Инструкция к Плану счетов бухгалтерского учёта, 4-е издание, комментарий к счёту 04). Порядок учёта формирования и списания учётной стоимости указанных выше НИОК и ТР рассматривается в статье «Прочие производственные затраты»;

- 
- учётная стоимость спецодежды, касок, очков и других защитных средств, выдаваемые персоналу производственных подразделений за счёт работодателя;
  - учётная стоимость спец. питания, получаемого за счет работодателя по действующим нормам и предусмотренного трудовыми и коллективными договорами;
  - плата за операционную (текущую) и финансовую (у лизингополучателя) аренду помещений производственных подразделений.

Перечисленные затраты производственных подразделений систематизируются по следующим учётным группам:

- содержание аппарата административно-управленческого персонала;
- содержание хозяйственного персонала;
- амортизационные отчисления по зданиям, сооружениям и другим объектам основных средств (кроме оборудования и машин) и нематериальным активам;
- содержание зданий, сооружений, других объектов основных средств (кроме производственного оборудования и машин) и инвентаря;
- текущий и капитальный ремонты зданий, сооружений, других объектов основных средств (кроме производственного оборудования и машин) и инвентаря;
- испытания, опыты и исследования (кроме учитываемых в составе НИОК и ТР), рационализация и изобретательство (не капитального характера, их результаты не оформляются патентами и не включаются в состав нематериальных активов);
- охрана труда и техника безопасности.

Отметим, что внутрифирменными и некоторыми отраслевыми документами в составе общих затрат производственных подразделений приводится группа затрат под общим названием «Непроизводительные расходы» (приложение 4, ст., ст. 10-14). Однако названные затраты (кроме учётной стоимости недостач материальных запасов в пределах действующих норм естественной убыли (если установлена фактическая недостача), образовавшихся в процессе складирования в цеховых кладовых и неизбежных технологических потерь, предусмотренных конструкторской и технологической документацией) не относятся к категории затрат, определяющих экономическую выгодность соответствующих инвестиций и не включаются в цену продажи конечного продукта труда предприятия, следовательно, напрямую уменьшают сумму прибыли (увеличивают сумму убытков) от продажи через

---

прочие расходы. Таким образом, расходы непроизводительного характера будет методически обоснованно относить на прочие расходы: Д-т сч. 91.2 К-т счета 94. Не принимается во внимание также статья «Износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря»: такие активы исключены из действующей редакции типового Плана счетов бухгалтерского учёта.

Общехозяйственные затраты оформляются теми же первичными расходными документами, что и затраты по содержанию и эксплуатации; к ним добавляется лишь бухгалтерская справка о результатах инвентаризации незавершённого производства и инструментов, спецодежды, защитных приспособлений, других материальных запасов, складываемых в цеховых раздаточных кладовых. Рассматриваемые затраты лимитируются сметами по статьям, перечисленным выше. Целесообразно разработать и включить в состав реквизитов первичных расходных документов серию кодов статей общехозяйственных затрат, что обеспечит системный контроль фактических затрат по смете и отклонениям.

Аналитический учёт общехозяйственных затрат ведётся по статьям сметы, отклонениям и учётным группам в предусмотренных учётной политикой предприятия регистрах электронного учёта, форма которых и порядок формирования учётной информации приняты такими же, как для регистров аналитического учёта затрат на содержание и эксплуатацию производственного оборудования и машин.

Для обособления общих затрат производственных подразделений, по мнению авторов, будет правомерно придать счёту 25 субсчёт 2 «Общехозяйственные затраты».

Синтетический учёт формирования общих затрат производственных подразделений ведётся в дебете счета 25.2 в корреспонденции с кредитом счетов 02, 04, 05, 10, 16 (15), 19, 21, 23, 29, 43, 60, 69, 70, 71, 76, 94, 96, 97. Дебетовый оборот, учтённый за отчётный период по данным сводной ведомости учёта рассматриваемых затрат по предприятию в целом, списывается бухгалтерской проводкой: Д-т счетов 20, 23, 29, 28, 97 К-т счёта 25.2.

Распределение общих затрат производственных подразделений на производственную себестоимость калькулируемых единиц (группы однородных наименований продуктов труда) по смете и отклонениям выполняется в соответствии со стоимостными показателями, установленными учётной политикой предприятия с ориентацией на регламентации внутрихозяйственных или отраслевых нормативных документов. По мнению авторов, наиболее приемлемым является показатель, слагаемый из совокупной суммы затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин и основной заработной

---

платы основного производственного персонала без доплат по премиальным системам на натуральную единицу товарной продукции предприятия.

Методика расчёта распределения рассматриваемых затрат на производственную себестоимость единицы товарной продукции, независимо от базы показателей, установленной учётной политикой предприятия, аналогична методике расчёта распределения затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин.

Статья «Общезаводские затраты» состоит из 3-х комплексных, разных по экономическому содержанию групп затрат:

1. Административно-управленческие,
2. Общехозяйственные,
3. Сборы и отчисления,
4. Общехозяйственные затраты непроизводительного характера.

К административно-управленческим затратам относятся:

- основная и дополнительная заработная плата с отчислениями на социальное страхование и социальные нужды административно-управленческого персонала;
- взносы на личное и имущественное страхование административно-управленческого персонала за счёт работодателя;
- командировки и перемещения;
- представительские расходы по проведению переговоров для поддержания взаимного сотрудничества, на функционирование совета директоров;
- стоимость (без НДС) услуг связи, юридических, консалтинговых, аудиторских и других аналогичных организаций;
- стоимость служебных разъездов, найма легковых автомобилей;
- ремонты и содержание офисных зданий и помещений (отопление, освещение, канализация, водоснабжение и обслуживание по санитарным нормам);
- оформление и содержание (включая амортизационные отчисления по памятникам, стендам и другим сооружениям) приофисной территории и подъездных дорог;
- содержание гражданской обороны, пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- оргнабор рабочей силы;
- охрана труда и техника безопасности (не капитального характера);
- подготовка и переподготовка кадров;
- прочие административно-управленческие затраты.



---

Общехозяйственные затраты представляют:

- охрану труда и технику безопасности;
- содержание общехозяйственного персонала (основная и дополнительная заработная плата с отчислениями на социальное страхование и социальные нужды, учётная стоимость спецодежды и защитных приспособлений);
- взносы на личное и имущественное страхование общехозяйственного персонала;
- транспортировку персонала предприятия к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых транспортом общего пользования, выполняемых собственным транспортом предприятия и по договорам с транспортными предприятиями;
- амортизационные отчисления по объектам основных средств и нематериальных активов общехозяйственного назначения;
- содержание и ремонты основных средств общехозяйственного назначения, зданий, сооружений, передаточных устройств, подъёмных кранов, погрузочно-разгрузочных приспособлений, обслуживающих складские технологии), горюче-смазочные и обтирочные материалы, используемые при эксплуатации указанных основных средств и общехозяйственного инвентаря;
- операционную и финансовую (лизингополучателем) аренды зданий и помещений общехозяйственного назначения, топлива и энергии (покупной и собственного производства) для отопления, освещения и содержания в соответствии с санитарными нормами основных средств и инвентаря;
- содержание дворов, объектов водоснабжения, канализации и ассенизации, включая содержание персонала, выполняющего работы по обслуживанию указанных объектов;
- содержание персонала, выполняющего работы по обслуживанию помещений, сооружений и дорог общехозяйственного назначения;
- текущий и капитальный ремонты объектов основных средств общехозяйственного назначения, выполняемые хозяйственным и подрядным способами;
- гражданскую оборону; содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- производство испытаний, опытов, исследований некапитального характера и не проходящих по сметам затрат на НИОК и ТР, содержание общехозяйственных лабораторий, выполняющих работы по определению качества поступающих материалов и полуфабрикатов (покупных и собственного

---

производства); реактивы и другие материалы для лабораторных анализов, опытов, проб, исследований и испытаний; содержание персонала общехозяйственных лабораторий и службы технического контроля;

- изобретательство и рационализаторство общепроизводственного применения, включая выполнение опытно-экспериментальных работ некапитального характера и не относящихся к НИОК и ТР;
- технику безопасности и промсанитарии, в том числе на производственную гимнастику, содержание раздевалок, сушилок, комнат отдыха и т.п., приобретение справочников и плакатов по охране труда; организацию выставок, докладов, лекций по технике безопасности;
- платежи по обязательному страхованию основных средств и другого имущества общехозяйственного назначения;
- расчётную часть первоначальной стоимости лицензий на право предприятия осуществлять лицензируемую деятельность и сертификации готовой продукции, включаемую в состав общехозяйственных затрат отчётного периода. Учётная стоимость указанных документов строгой отчётности принимается к бухгалтерскому учёту в составе затрат будущих отчётных периодов и относится на текущие затраты равными расчётными (нормативными, плановыми) долями в соответствии с продолжительностью их действия, установленную законодательством РФ (Д-т счёта 97 К-т счетов 71, 76 и Д-т счёта 26, К-т счёта 97);
- расчётную (нормативную) часть учётной стоимости законченных и принятых НИОК и ТР, не включаемых в состав нематериальных активов, приходящаяся на текущие общехозяйственные затраты предприятия отчётного периода;
- другие общехозяйственные затраты.

В группе затрат *«Сборы и отчисления»* учитываются налоги всех уровней системы налогообложения РФ, различные сборы, не возмещаемые органами налогового администрирования в соответствии с нормами НК РФ и других законодательных актов, а также суммы отчислений, не возмещаемых из выручки от продажи продуктов труда предприятия.

К общехозяйственным затратам *непроизводительного характера*, перечень которых регламентирован согласно действующим внутрифирменным или отраслевым нормативным документам, относится лишь учётная стоимость недостачи материальных запасов в пределах действующих норм естественной убыли при хранении в центральном складе предприятия (Приказ Минфина РФ № 34н в ред. от 11.04.2018 г., п. 28). Осталь-

---

ные затраты, названные приложением №5 затратами непроизводительного характера, по соображениям, приведённым авторами относительно непроизводительных затрат производственных подразделений, объективно составляют *прочие расходы* при формировании финансовых результатов предприятия (Д-т сч. 91.2 К-т счётов 94, 23, 60 и др.).

Аналитический учет общих затрат предприятия ведётся по кодам приведённых выше учётных групп, внутри каждой из них – по статьям в учётных регистрах в порядке, установленном для учёта общих затрат производственных подразделений. Для бухгалтерского контроля постатейного исполнения сметы затрат построчные итоги регистров аналитического учёта (по горизонтали ведомости) дополняются графой «С начала отчётного года» (без бухгалтерских проводок). Итоговые данные предусмотренной учётной политикой предприятия сводной электронной ведомости общих затрат предприятия по кредитуемым счетам (вертикаль регистра) представляют бухгалтерскую проводку, свидетельствующую о формировании этих затрат: Д-т сч. 26 К-т счётов 02, 04, 05, 10, 16 (15), 19, 23, 29, 43, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 94, 96, 97.

В конце отчётного периода счет 26 «закрывается» (счёт бессальдовый). Часть совокупной суммы *общехозяйственных затрат*, учтённых за отчётный период, согласно текущим нормативам затрат, методики расчёта которых установлены учётной политикой предприятия, относится на производственную себестоимость товарной продукции, изготавливаемую вспомогательными и обслуживающими производствами, работ капитального характера, работ, учётная стоимость которых относится на затраты будущих периодов, производственного брака, обнаруженного при приёмке продукции и продаже: Д-т счётов 08, 23, 28, 29, 97 К-т сч. 26. Оставшаяся сумма включается в текущие затраты основного (профильного) производства бухгалтерской проводкой: Д-т счёта 20 К-т счёта 26.

Рассматриваемая группа затрат распределяется на фактическую производственную себестоимость единицы товарной продукции по аналогии с ранее рассмотренными косвенными затратами производственных подразделений с применением той же базы распределения. В расчёт распределения можно включить группу затрат «Сборы и отчисления».

В качестве формулы распределения можно принять:

$$03 \text{ ед.т.} = (30 \text{ ед.т.} + 3П \text{ ед.т.}) \times [03 \text{ ф.т.} / (30 \text{ ф.т.} + 3П \text{ ф.т.})], \quad (2.6)$$

где:

03 ед.т. – общехозяйственные затраты а единицу товарной продукции;

---

30 ед.т – затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и машин на единиц товарной продукции по смете (нормам);

3П ед.т – основная заработная плата основного персонала на единицу товарной продукции, (30 ед.т + 3П ед.т – сметная ставка затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин на единицу товарной продукции);

03 ф.т – фактическая итоговая сумма общехозяйственных затрат, учтённая за отчётный период;

30 ф.т – фактическая итоговая сумма затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, учтённая за отчётный период;

3П ф.т – фактическая сумма основной заработной платы основного персонала, учтённая за отчётный период.

Что касается группы административно-управленческих затрат предприятия, то их совокупную сумму за отчётный период можно отнести либо в полную себестоимость проданных продуктов труда (Д-т сч. 90.2 К-т сч. 26), либо распределить общей суммой с общехозяйственными затратами на производственную себестоимость товарной продукции (один из названных способов объект учётной политики). Списание группы административно-управленческих затрат самостоятельной статьёй полной себестоимости проданных продуктов труда соответствует МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами», вступившему в силу в России с 01.01. 2018 г.

*Стоимость потерь от брака*, учитываемая по статье «*Потери от брака*» (как правило, не бюджетировуются и в системе текущих норм предприятия отсутствуют) представляет совокупную сумму затрат на производство продуктов труда, по разным объективным и субъективным причинам выполненных с нарушением отдельных операций утверждённого технологического процесса, в результате чего выпуск стандартизированного товарного продукта труда предприятия без затрат на исправления или окончательно исключается (за минусом учётной стоимости различных возвратов и сумм фактических удержаний).

Забракованная продукция может быть исправлена, продана как дефектная по сниженным договорным ценам или использоваться в качестве материалов по ценам, принятым учётной политикой предприятия.

По *характеру дефектов* производственный брак подразделяется на неисправимый (окончательный), который технически невозможно или экономически нецелесообразно исправлять, и исправимый, доработка которого технически возможна и экономически оправдана.

---

По *местам выявления* производственный брак классифицируется на внутри-производственный (выявленный на предприятии) и внешний (заявленный покупателем в порядке, предусмотренном хозяйственным договором). Внутри-производственный окончательный брак продукции оценивается по цеховой нормативной (плановой) производственной себестоимости продукции, номенклатура статей которой установлена учётной политикой предприятия; внешний окончательный брак – по нормативной (плановой) заводской производственной себестоимости и затрат на доставку продукции покупателю и от покупателя на склад поставщика, предусмотренных условиями хозяйственных договоров.

Продукция, забракованная до сдачи на склад готовой продукции (отгрузочную площадку), обычно оформляется персоналом технического контроля (контролёром ОТК), спец. приёмки, организацией-покупателем, извещениями (актами) о браке в производстве, форма и порядок оформления которых устанавливается учётной политикой, и коммерческими актами (с обязательным перечнем и описанием дефектов) при приёмке продукции организациями-покупателями.

В затраты на забракованную продукцию (по операции браковки включительно) включаются:

- стоимость забракованной продукции в оценке по нормативной цеховой или производственной заводской себестоимости (в зависимости от степени изготовления продукта труда), исчисленной по прямым затратам итогами с первой операции по операции браковки включительно физической единицы бракованной продукции;
- учётная стоимость с начислением соответствующей доли ЛТЗ материальных запасов, израсходованных на наладку оборудования, выполненную сверх установленных технических нормативов объёмов и промежуточных сроков выполнения наладочных работ;
- прямые затраты материальных запасов (в оценке по учётной стоимости и начисленной доли ЛТЗ), основной и дополнительной заработной платы с отчислениями на социальное страхование и обеспечение, относимые на учётную стоимость работ по исправлению забракованной продукции (если исправление брака технически возможно и экономически целесообразно);
- расчётные (нормативные) доли затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, общецеховых и общехозяйственных затрат (пропорционально нормативной себестоимости забракованной продукции, указанной выше).

---

Совокупная учётная стоимость брака в производстве *уменьшается* на учётную стоимость доходных поступлений:

- материальных запасов, полученных от разбраковки продуктов труда и годных для повторного производственного использования или продажи;
- стоимость продуктов труда, сданных на склад в качестве некондиционной продукции для продажи по сниженным (договорным) ценам;
- суммы удержаний и заработной платы прямых виновников производственного брака в пределах общей суммы удержаний (с учётом НДФЛ) за один расчётный период или распределённые по следующим расчётным периодам.

Условия удержаний из заработной платы персонала предприятия регламентированы ч. 1 ст. 137 ТК РФ; совокупная сумма удержаний за расчётный период не может превышать 20% общей суммы заработной платы работника, а в случаях, предусмотренных федеральными законами – 50%, ст. 138 ТК РФ.

Сумма *потерь от производственного брака* определяется вычитанием из учётной совокупности прямых и долями соответствующих косвенных затрат на изготовленные продукты труда, признанные в установленном порядке производственным браком (включая сверхнормативные затраты, связанные с производством работ по наладке оборудования), общей суммы доходных поступлений, уменьшающей упомянутые потери.

Учётная сумма рассматриваемых потерь относится на текущие производственные затраты того отчётного периода, в котором брак продукции был выявлен и документально оформлен брак. При этом потери от внешнего брака принимаются к бухгалтерскому учёту в отчётном периоде, в котором поставщиком были удовлетворены претензии (рекламации) покупателей в добровольном порядке или на дату постановления арбитражного суда.

Отметим, что в состав производственных затрат отчётного периода правомерно включать стоимость потерь от брака *освоенной и запущенной в производство продукции*. В период освоения продукции, новых технологий и иных производственных новаций суммы потерь от брака необходимо признать и учитывать в составе *затрат на обеспечение качества продуктов труда*.

Прямые затраты, относимые на потери от производственного брака, оформляются первичными расходными документами в обычном порядке,

---

косвенные затраты – бухгалтерскими справками. Суммы доходных поступлений на уменьшение потерь от брака учитываются по выпискам из предусмотренных учётной политикой предприятия регистров электронного складского учёта запасов, сводной расчётной (расчётно-платёжной) ведомости (итог графы «Удержано за производственный брак»), ведомости учёта расчётов с покупателями, претензионных расчётов и др.

По итоговым данным кредитуемых счетов в указанных электронных регистрах составляются бухгалтерские проводки на формирование затрат на брак в производстве: Д-т счёта 28 К счетов 10, 16 (15), 20, 21, 23, 69, 70 и др. Суммы доходных поступлений принимаются к бухгалтерскому учёту проводками:

Д-т счетов 10, 70, 73.2, 76 (62) К-т счёта 28.

Стоимость потерь от брака относится на текущие производственные затраты отчётного периода на основании расчёта, оформляемого бухгалтерской справкой: Д-т счётов 20, 23 К-т счёта 28 (бухгалтерский счёт 28 – бессальдовый). В производственную себестоимость калькулируемого продукта труда сумма потерь от брака включается по одноимённой статье прямым счётом. При технологической применяемости забракованных деталей, сборочных соединений, полуфабрикатов собственного производства в нескольких наименованиях конечных продуктов труда их учётная стоимость распределяется в порядке, предусмотренном учётной политикой предприятия, например, пропорционально нормативной (плановой) цеховой себестоимости продукции, изготовляемой в соответствующем производственном подразделении.

Аналитический учет затрат на брак продукции ведется в предусмотренных учётной политикой предприятия регистрах электронного учета затрат на производство и учёта потерь от брака по производственным подразделениям, наименованиям (номенклатурным номерам) забракованной продукции, причинам и виновникам брака.

*К «прочим производственным затратам» по одноимённой статье относятся:*

- затраты, не включённые в предыдущие статьи номенклатуры;
- затраты на НИОК и ТР, результаты которых не требуют охранных документов и предназначены для использования в производственной, управленческой, хозяйственной и других видах обычной деятельности предприятия;
- затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции.

---

В затраты на производство НИОК и ТР, в том числе упомянутых выше, включаются прямые материальные и трудовые затраты, стоимость спецоборудования, спецодежды (объектов оборотных средств или основных средств с лимитируемой стоимостью за единицу, целиком относимой на затраты на дату их ввода в эксплуатацию), суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов, используемых в технологических процессах производства НИОК и ТР, другие затраты, проходящие по смете затрат на рассматриваемые работы (ПБУ17/02, п. 9).

В силу особенностей целевого назначения рассматриваемых НИОК и ТР бухгалтерский учёт затрат на их производство и их списание обособляется от НИОК и ТР, носящих капитальный характер, на отдельном субсчёте «НИОК и ТР для внутрихозяйственных нужд предприятия» счёта 04 (*название субсчёта – авторское*). Формирование первоначальной стоимости этих работ учитывается в дебетовом обороте счётов 23, 29 по предложенному субсчёту с кредита счетов 02, 05 (04), 10, 16 (15), 25, 26, 28, 60, 69, 70, 71, 76.

Аналитический учёт затрат ведётся в предусмотренных учётной политикой предприятия регистрах электронного учёта по субсчёту и кодам каждой темы НИОК и ТР итогами за отчётный месяц и внесистемно (без проводки в отдельных графах накопительными итогами с начала выполнения и до окончания и приёмки (ввода в эксплуатацию) работ.

Результаты законченных и введённых в эксплуатацию НИОК и ТР принимаются к бухгалтерскому учёту проводкой: Д-т счёта 04, субсчёт «НИОК и ТР для внутрихозяйственных нужд предприятия» К-т счетов 23, 29.

Согласно действующей редакции ПБУ17/02 (раздел IV) первоначальная стоимость рассматриваемых результатов НИОК и ТР в период их полезного использования включается в производственную себестоимость товарного выпуска продуктов труда (амортизируется) одним из двух способов: *линейным или пропорционально объёму товарного выпуска продуктов труда в стоимостных либо условно-натуральных единицах измерения.*

Независимо от выбранной модели распределения на текущие затраты, рассматриваемый вид затрат включается в каждом отчётном периоде текущего года в производственную себестоимость товарной продукции предприятия равномерно, в размере 1/12 годовой суммы. Срок полезного использования (Т) результатов НИОК и ТР определяется предприятием самостоятельно, однако, он не должен превышать пяти лет (если предприятие за это время не прекратит свою деятельность или выпускать соответствующую продукцию). Конкретный полезный срок и один из указанных



---

выше способов списания стоимости результатов рассматриваемых НИОК и ТР, остающиеся неизменными в течение всего полезного срока их эксплуатации, является объектами учётной политики предприятия.

При использовании линейного способа сумма списания (С) от учётной стоимости НИОК и ТР на производственную себестоимость конечного продукта труда (Т) в расчётной сумме (СМ) осуществляется равномерно в течение полезного срока П, установленного учётной политикой предприятия, по формуле:

$$C = CM / П / 12, \quad (2.7)$$

Расчёт суммы списания рассматриваемых затрат способом пропорционально фактическому объёму товарного выпуска продукции в стоимостной или условной оценках продукции осуществляется по формуле:

$$C = (Т / Н) \times E, \quad (2.8)$$

где:

Н – планируемый объем выпуска продукции в течение полезного срока эксплуатации НИОК и ТР;

Е – месячная программа выпуска товарной продукции.

Изложенный выше вариант обеспечивает адаптацию стоимости затрат, относимых на себестоимость НИОК и ТР в зависимости от производственной программы выпуска освоенной товарной продукции за определённый календарный период, что позволяет избежать возникновения существенных неточностей при формировании производственной себестоимости товарной продукции отчётного периода. К окончанию срока полезного использования первоначальная стоимость рассматриваемых НИОК и ТР, по которой они были приняты к бухгалтерскому учёту, должна равняться нулю.

Расчётная часть учётной стоимости рассматриваемых НИОК и ТР, относимая на текущие затраты отчётного периода производственных подразделений, аппарата администрации и функциональных служб предприятия, учитывается бухгалтерскими проводками: Д-т счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44 К-т счёта 04 по субсчёту «НИОК и ТР для внутрихозяйственных нужд предприятия» (*этот субсчёт – авторский, его название и целесообразность использования в практике – объект учётной политики предприятия*).

Работы по гарантийному обслуживанию и ремонту проданной продукции являются обязанностью предприятия, изготовляющего товарную продукцию, на которую техническими стандартами устанавливается гарантийный (нормативный) срок эксплуатации продуктов труда у покупателя, (указывается в техническом паспорте, ТУ, в договорах поставки продукции).

---

Как правило, гарантийные работы выполняют сервисные подразделения, выделенные головным предприятием на отдельный баланс без права юридического лица. Для учёта расчётных отношений между ними, касающихся рассматриваемой деятельности, в типовом Плате счетов бухгалтерского учёта к бессальдовому счёту 79 предусмотрен субсчёт 2 «Расчёты по текущим операциям».

Затраты сервисных центров на гарантийное обслуживание и ремонт учитываются по номенклатуре статей затрат (наименованиям и цифровым кодам), непосредственно относящихся к указанной сфере деятельности (такие номенклатуры – объект учётной политики с ориентацией на рекомендации отраслевых или корпоративных учётных нормативных документов).

Фактические затраты на деятельность сервисных подразделений предприятий по гарантийному обслуживанию и ремонту проданной продукции (если они не резервируются) принимаются к бухгалтерскому учёту проводками: Д-т счёта 23 (по кодам сервисных подразделений, статей сметы затрат, видов работ и др.), К-т счетов учёта амортизационных отчислений, материальных запасов по учётной стоимости (с добавлением расчётной доли ЛТЗ) и соответствующих сумм финансовых обязательств.

Поскольку работы на гарантийное обслуживание и ремонт являются своеобразным продолжением процесса продажи товарной продукции, то совокупная сумма затрат на их производство, учтённая за отчётный период, включается в полную (коммерческую) себестоимость проданной продукции предприятия в составе других затрат на продажу (известны также под названием «Коммерческие расходы»): Д-т счёта 79.2 К-т счёта 23 (сумма авизо, выставленное подразделением, выделенным на отдельный баланс, головному предприятию для включения в консолидированный отчёт о финансовых результатах) и Д-т счёта 90.5 К-т счёта 79.2 (указанное авизо, акцептованное головным предприятием). Субсчёт 5 «Коммерческие затраты» рекомендуется авторами для снижения трудоёмкости составления бухгалтерского отчёта о финансовых результатах предприятия за отчётный период.

Согласно действующей редакции ПБУ 8/2010 (пп. 4, 5) обязательства, принимаемые предприятиями по гарантийному обслуживанию и ремонту проданной продукции, относятся к числу *оценочных обязательств*, поскольку соответствуют стандартным условиям их признания.

Затраты, связанные с формированием оценочного обязательства по рассматриваемому виду деятельности, предприятия вправе резервировать. Создание такого резерва и с ним применение способа учёта затрат посредством

---

их резервирования – неперенный объект учётной политики предприятия, связанный, в частности, с принципами приоритета содержания учётной информации перед её формальной стороной и осмотрительности, предшествующей признанию затрат (ПБУ 1/2008 в ред. 2017 г., п. 6, абзацы 3.4).

Порядок бухгалтерского учёта движения резервов регламентирован комментарием к счёту 96 действующей Инструкции по применению типового Плана бухгалтерских счетов. Конкретное назначение резерва затрат на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт проданной продукции заключается в равномерном распределении соответствующих затрат на все отчётные периоды нормативного действия срока гарантии.

Для подготовки бухгалтерского баланса рассматриваемый резерв (так же, как и другие) необходимо классифицировать на краткосрочный и долгосрочный (по срокам действия гарантий – в пределах 1-го года и свыше этого срока). Для этого будет целесообразно предусмотреть в продуктах обеспечения бухгалтерского учёта и в учётной политике предприятия серию цифровых кодов сервисного подразделения, класса работ, цехов (участков) – исполнителей, видов работ и включить их в первичную документацию и соответствующие предусмотренные учётной политикой предприятия форматы регистров электронного аналитического учёта затрат.

Методики начисления резерва предстоящих затрат на гарантийные работы – также объекты учётной политики с ориентацией на регламентации ПБУ8/2010 (раздел 3) и отраслевых нормативных документов. Упомянутые методики могут быть разными, но общим для них должен стать принцип разработки и использования в учёте постатейных смет затрат по классам и видам гарантийных работ – важного инструмента внутрихозяйственного контроля затрат.

Из наиболее известных и, по мнению авторов, несложных способов расчёта суммы рассматриваемого резерва можно назвать:

- а) с использованием данных оперативного учёта приёма и окончания (выдачи) заказов за установленный период на основании записей в книге регистрации приёма и выдачи заказов типовой формы);
- б) на основании информации, полученной через статистические группировки видов работ, внутри – по количеству принятых и сданных заказов в период действия гарантий на различные однородные группы принятой по гарантийным обязательствам продукции в течение тех или иных отчётных периодов предстоящего года;
- в) расчёты на основании средних данных о совокупных суммах затрат за 2-3 предшествующих года.

---

Начисленные суммы резерва затрат на гарантийную деятельность сервисных центров (иных подобных подразделений) предприятия принимаются к бухгалтерскому учёту проводкой: Д-т счёта 23 К-т счёта 96. На дату окончания и сдачи заказчику работ по гарантийным работам за отчётный период совокупная сумма учтённых фактических затрат, учтённая в предусмотренной учётной политикой предприятия сводной электронной ведомости аналитического учёта затрат (итог дебетового оборота счёта 23 по цифровому коду затрат на гарантийное обслуживание и ремонт) относится на уменьшение резерва (оценочного обязательства): Д-т счёта 96 К-т счёта 23.

Согласно действующей редакции ПБУ8/2010 (пп. 21, 22) при недостатке средств резерва на дату списания соответствующих затрат (уменьшения оценочного обязательства) недостающая сумма учитывается в обычном порядке: Д-т счёта 23 К-т счетов учёта амортизационных отчислений, материальных запасов и обязательств. Если при обычном уменьшении резерва выявляется излишне начисленная сумма резерва, то она внесистемно (без бухгалтерской проводки) прибавляется к следующему по времени однородному резерву. Излишне начисленная сумма резерва (по данным утверждённых результатов внутригодовых инвентаризаций оценочных обязательств) или на дату досрочного прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства, например, в связи с прекращением гарантийных работ по согласию сторон, включается в состав прочих доходов: Д-т счёта 96 К-т счёта 91.1.

По статье *«Внепроизводственные расходы»* (эту статью методически вернее называть *«Затраты на продажу продуктов труда»*) промышленными предприятиями учитываются затраты, обусловленные их сбытовой деятельностью.

Номенклатуры статей затрат на продажу продуктов труда предприятиями устанавливаются самостоятельно (объекты учётной политики) с учётом регламентаций отраслевых нормативных документов, ориентированных на действующие учётные стандарты, имеющие юридическую силу. Многие статьи номенклатур рассматриваемых затрат по экономическому содержанию повторяют статьи затрат, представляющие материально-техническое снабжение предприятий.

В составе основных (наиболее типичных) затрат, сопутствующих процессу продажи продуктов труда, обычно учитываются:

- учётная стоимость тары и упаковки (с добавлением расчётной доли ЛТЗ), расходуемых на работы по затариванию готовой продукции, принятой складом, выполняемые его производственными участками, кроме тары, стоимость которой возмещается покупателями сверх договорной цены на проданную продукцию (выручка от продажи материальных запасов, пред-

---

ставляющая прочие доходы: Д-т счёта 62 К-т счёта 91.1). По приведённой статье учитывается также договорная стоимость (без НДС) работ по затариванию готовой продукции согласно акцептованным счетам-фактурам специализированных предприятий, а также учётная стоимость (в оценке, установленной учётной политикой) работ, выполненных подразделениями вспомогательных и обслуживающих подразделений предприятия.

Необходимо оговориться: если операции затаривания предусмотрены технологией производственного цикла, т.е. являются неотъемлемой составной конечного продукта труда (музыкальные инструменты в футлярах, продовольственные товары в упаковке, банках, бутылках и т.п.), то учётная стоимость (с прибавлением расчётной доли ЛТЗ) расходуемых единиц тары и упаковки включается в производственную себестоимость товарной продукции в обычном порядке: Д-т счетов 20, 23, 29 К-т счетов 10, 16;

- стоимость транспортных работ по доставке продукции покупателю на условиях, обусловленных хозяйственными договорами, в том числе когда стоимость упомянутых работ поставщику покупателем не возмещается, поскольку она включена в стоимость продажи поставленной продукции;
- стоимость рекламы, кроме объектов внешней стационарной рекламы, учитываемых в составе основных средств (в этом случае в затраты на рекламу включается сумма амортизационных отчислений по указанным активам, начисленная за отчётный период в обычном порядке);
- комиссионные сборы (отчисления), причитающиеся за отчётный период по договорам услуг организациям, специализирующимся на дилерской (посреднической) деятельности;
- учётная стоимость PR-мероприятий и промоутерских работ;
- затраты на выставки и организацию мерчандайзинга (укладывание продукции);
- амортизационные отчисления, содержание, эксплуатация и ремонты складских зданий и помещений, сооружений, отгрузочных площадок, оборудования, инвентаря, погрузо-разгрузочных механизмов, других объектов основных средств, эксплуатируемых в сбытовой деятельности предприятий;
- амортизационные отчисления по нематериальным активам, эксплуатируемым в сбытовой деятельности предприятий;
- сумма фактического фонда заработной платы с отчислениями на социальное страхование и социальное обеспечение за отчётный период персонала, непосредственно занятого в технологических процессах сбытовой деятельности предприятия;

- 
- суммы платежей по договорам аренды, относящихся к сбытовой деятельности предприятия;
  - стоимость работ по предпродажной подготовке продукции;
  - суммы общехозяйственных затрат, относящиеся к сбытовой деятельности предприятия;
  - другие затраты в сбытовой деятельности предприятия.

Аналитический учёт затрат на сбытовую деятельность ведётся по цифровым кодам статей принятой номенклатуры затрат, включённым в используемый продукт обеспечения бухгалтерского учёта на основании установок учётной политики, ведётся в предусмотренных учётной политикой предприятия электронных регистрах учёта, построенных по схеме: Дебет счёта (коды статей затрат) – в кредит счетов. Постатейные (построчные) итоги подсчитываются за отчётный период и внесистемно (в отдельной графе по строкам) – с начала отчётного года для контроля сметы затрат на продажу продуктов труда.

Синтетический учёт сбытовых затрат ведётся в оборотах бессальдового счёта 44. Формирование фактических затрат за отчётный период учитывается в дебете этого счёта с кредита счетов 02, 04, 05, 10, 16, 19.3, 23, 29, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 94, 96, 97.

Совокупная сумма затрат на продажу продуктов труда, выручка от которой признаётся на дату отпуска (отгрузки) покупателям и заказчикам, учтённая за отчётный период, относится самостоятельной статьёй на полную (коммерческую) себестоимость проданной продукции: Д-т счёта 90.5 К-т счёта 44 (при этом условии – счёт становится бессальдовым).

Если выручка от продажи продуктов труда признаётся на дату оплаты покупателями (заказчиками) соответствующих счетов-фактур, то по данным аналитического учёта общая сумма затрат на упаковку продукции и транспортные работы включается в полную себестоимость отгруженной продукции: Д-т счёта 45 К-т счёта 44; остальная сумма сбытовых затрат – в полную себестоимость проданных продуктов труда: Д-т счёта 90.5 К-т счёта 44. При калькулировании полной себестоимости торгового наименования проданного продукта труда совокупная сумма затрат на продажу распределяется пропорционально нормативной (фактической) производственной себестоимости калькулируемого объекта или пропорционально другим показателям.

Напомним, что рассмотренная номенклатура калькуляционных статей производственной и полной (коммерческой) себестоимости товарной продукции является типовой. В практической бухгалтерии она адаптируется к организационным и производственным особенностям предприятий.

---

## ГЛАВА 3. НОРМАТИВНЫЙ УЧЁТ ЗАТРАТ НА ПРОМЫШЛЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО

### 3.1. Нормативное хозяйство предприятия

Началом нормативного метода учёта затрат на производство (далее нормативный учёт) и одной из определяющих предпосылок его продуктивного функционирования является интегрирование в бухгалтерский учёт затрат систем текущих технологических пооперационных и последовательно нарастающих до товарного наименования продукта труда (сводных) норм (далее – текущих норм) производственного и иного потребления хозяйственных ресурсов. Безусловная значимость такого интегрирования заключается в том, что только оно в состоянии создать информационную систему оптимального сближения бухгалтерского учёта затрат промышленного производства любой сложности во времени с технологическими процессами по всей цепочке производственного цикла – носителя затрат.

Для функционирования указанной системы, следовательно, нормативного учёта в целом, предприятиям необходимо создать ИТ-систему, в которой должны быть представлены:

- документально обоснованные комплекты упомянутых выше текущих норм;
- нормативные калькуляции производственной себестоимости продуктов труда, изготавливаемых производственными подразделениями, номенклатурные номера (учётные единицы) конечных продуктов труда предприятия;
- сметы поэлементных затрат на обслуживание производства и управление по каждому центру затрат в отдельности;
- сметы поэлементных затрат на НИОК и ТР, экологические и другие работы не капитального характера по производственным подразделениям-исполнителям;
- комплексы необходимой технической и экономической документации, на основании которой разрабатываются новые, корректируются и изымаются из информационных массивов устаревшие или недействующие нормы.

Таким образом, в нормативном хозяйстве предприятия формируется единый фонд нормативно-справочной информации (далее – НСИ), в котором аккумулируются все документальные источники информации,

---

необходимые для ведения нормативного учёта: конструкторские, технологические, учётные, статистические и другие. Наряду с ними нормативные хозяйства дополняются и другими, не менее важными, массивами НСИ: сметами административно-управленческих затрат с постатейными нормативами (лимитами) по основным объектам этих затрат (например, содержание дирекции, функциональных служб, работы по технике безопасности), сметами на ремонтные работы, нормативными калькуляциями цеховой и производственной себестоимости продуктов труда, внутрихозяйственными номенклатурами-ценниками на всю номенклатуру материальных запасов, потребляемых предприятием.

Опыт показывает, что нормативное хозяйство предприятия может продуктивно функционировать при выполнении ряда неперенных условий:

- формирование комплекса НСИ, представляющего, в первую очередь, инженерные расчёты нормативных затрат и полной себестоимости по всей номенклатуре продуктов труда, должно предшествовать их промышленному выпуску;
- массивы НСИ должны обновляться в связи с внедрением результатов того или иного организационно-технического мероприятия по развитию производства, а также пересматриваться при кардинальных изменениях рыночных цен и тарифов на материальные запасы, энергоносители, транспортные, ремонтные и другие работы, выполняемые по хозяйственным договорам с юридическим лицами.

Специалисты в области организации производства наиболее практичной считают *централизованную форму* нормативного хозяйства. Она основана на идее формирования полного набора массивов НСИ и их ведения по всем производственным, снабженческим, сбытовым, административно-управленческим, хозяйственным подразделениям и службам-носителям затрат (объектам нормативного учёта) и объединения их по общим методическим программам в единые (сводные) массивы НСИ предприятия в целом. Немаловажно, что лишь при централизованной форме организации нормативного хозяйства возможны регулярные проверки в необходимых объёмах системы текущих норм и нормативов предприятия, включая их группировки по отдельным торговым наименованиям продуктов труда, начиная от первой операции начального технологического процесса и заканчивая последней операцией сборочного или другого выпускающего подразделения. Упомянутые инвентаризации способствуют повышению качества работы нормативного хозяйства.



---

Внутрихозяйственный центр нормативного хозяйства целесообразнее создать на правах функционального отдела (далее – ОНХ), работу специалистов которого необходимо ориентировать на технико-экономические процессы формирования затрат каждого подразделения – носителя затрат предприятия.

Массивы информации о нормах текущих затрат на производство и снабженческо-сбытовую деятельность промышленные предприятия формируют на основании пакетов двух групп первичной технической и экономической документации. Состав, порядок составления, утверждения, прохождения по адресатам (пользователям) упомянутых групп нормативной документации регламентируется предприятием самостоятельно и обычно приводится в приложении к приказу руководителя предприятия об учётной политике на текущий год.

*Техническая документация* включает портфели конструкторских и технологических первичных документов. Форма, набор обязательных (стандартных) реквизитов документов, методические рекомендации по расчётам текущих норм прямых материальных, трудовых, топливно-энергетических затрат по полуфабрикатам собственного производства, деталям, сборочным соединениям (узлам, агрегатам и др.), а внутри их по технологическим операциям регламентируются установками общегосударственной Единой системы конструкторской и технологической документации (ЕСКД и ЕСТД). Специализированные перечни и формы первичной технической документации, технологии их обращения в документообороте предприятия, номенклатура объектов нормирования и расчётов текущих норм потребления соответствующих материальных запасов установлены федеральными или отраслевыми стандартами.

*В конструкторской документации* (далее – КД) предприятий, конечные продукты труда которых изготавливаются путём изготовления и последующего сочленения деталей, узлов и агрегатов (машиностроение, металлообработка, художественные промыслы, мебельные производства и др.), приводятся спецификации (ведомости) деталей, сборочных соединений в натуральных измерителях по подразделениям-изготовителям.

*Технологическая документация*, используемая ОНХ, представлена:

- спецификациями на детали и сборочные соединения, полуфабрикаты по подразделениям-изготовителям, с прилагаемыми к ним спецификациям сырья, материалов, покупной комплектующей продукции и покупных полуфабрикатов по наименованиям и техническим данным в

---

натуральных единицах измерения, расходуемых на производство указанной продукции; применяются в той или иной форме всеми промышленными предприятиями;

- спецификациями на детали и сборочные соединения и покупную комплектующих изделий, расходуемых на сборку конечного продукта труда и прилагаемые к ним спецификации по учётным однородным группам материальных запасов (например, серый чугун – всего, мука пшеничная – всего, крепёжные детали – всего); применяются в машиностроении, металлообработке, мебельных производствах, на предприятиях по ремонту механического и энергетического оборудования, транспортных средств, другой техники, промышленного сервиса;
- спецификациями (рецептурами) на полуфабрикаты собственного производства и покупными, расходуемыми в технологических процессах и выпускающих производствах – в лёгкой, пищевой отраслях промышленности, производствах стройматериалов;
- спецификациями или иные нормативными документами на производственные технологии по наименованиям или однородным группам конечных продуктов труда – энергетика, добыча полезных ископаемых, транспортные предприятия, НИОК и ТР, работы по охране природной среды;
- маршрутными картами изготовления продуктов труда по технологическим цепочкам (технологическим проводкам) производственных циклов – применяются на всех промышленных предприятиях;
- ведомостями норм расхода двигательной (силовой) энергии по наименованиям в натуральных измерителях, расходуемой в технологических процессах и на конечные продукты труда в целом – применяются всеми промышленными предприятиями;
- спецификациями норм комплектов инструментальной оснастки, не относящихся к объектам основных средств, рассчитанных по технологическим процессам и на конечные продукты труда в целом, применяются всеми промышленными предприятиями;
- спецификациями (маршрутные технологические карты) применимости каждого наименования деталей в сборочных соединениях по их наименованиям и непосредственно в каждом наименовании или однородной группе конечных продуктов труда в количествах и натуральных измерителях – в той или иной форме применяются всеми промышленными предприятиями.

---

Нормативная документация для массивов НСИ затрат подразделений вспомогательных производств имеет определённые отличия, поскольку деятельность названных подразделений представляют несколько отраслей экономики: машиностроение и металлообработка, строительство, энергетика, транспорт и др. Так, в транспортных хозяйствах нормативная документация на перевозки отличается специализацией по видам производственного транспорта: автомобильному (грузовому, легковому, специальному), водному, включая причалы, железнодорожному, напольному безрельсовому, канатно-подвесному, однопорельсовому. Вместо технологических карт здесь действуют индивидуальные и типовые транспортно-технологические схемы грузопотоков по типичным мощностям, технологические схемы подъёмно-транспортных работ и др.

Комплекс *экономической* документации составляет:

- кодификаторы объектов учёта затрат и объектов калькулирования нормативной производственной себестоимости продуктов труда по всей номенклатуре товарной продукции и однородным группам конечных продуктов труда;
- кодификаторы изменений текущих норм и нормативов по факторам, инициаторам, калькулируемым объектам;
- кодификаторы отклонений от текущих норм и нормативов по факторам, статьям прямых затрат, смет косвенных затрат (затрат на обслуживание производства и управление), производственным подразделениям;
- номенклатуры-ценники по всем номенклатурам материальных запасов, расходуемых предприятием;
- номенклатуры-ценники внутривозвратных расчётных цен и тарифов на все виды работ и услуг, выполняемых производственным подразделениями вспомогательных и обслуживающих производств;
- расчёты нормативных коэффициентов ЛТЗ, затрат на обслуживание производства и управление, прямой дополнительной заработной платы по калькуляционным статьям и объектам калькуляции;
- альбомы (книги) пооперационных норм времени и сдельных расценок, нормированных заданий (при повременной оплате труда основного производственного персонала) по деталям, сборочным соединениям, операциям сборочных и других выпускающих подразделений, видам работ, полуфабрикатам собственного производства;
- портфель калькуляций нормативной производственной себестоимости на всю номенклатуру товарной продукции предприятия;

- 
- портфель калькуляций нормативной цеховой себестоимости по статьям прямых затрат;
  - сметы затрат на обслуживание производства и управление по производственным подразделениям, административно-управленческой, функциональным и хозяйственным службам;
  - сметы затрат на природоохранную деятельность;
  - сметы затрат на работы некапитального характера по обеспечению качества профильной и иной товарной продукции.

Напомним, что физическую (предметную) и качественную основу полезного продукта труда предприятия представляет всесторонне обоснованная совокупность пооперационных норм расходования хозяйственных ресурсов, находящихся во владении (оперативном управлении) экономического субъекта. Эти нормы систематизированы в установленном порядке в специализированных массивах НСИ по прямым затратам на производство всей номенклатуры товарной продукции, выпускаемой предприятием, от первой технологической операции изготовления каждого продукта труда и далее по производственному циклу, заканчивая операцией выпуска товарной единицы товарной продукции и конечной операцией подготовкой её к продаже. По сути, норма затрат является составной технико-экономической величиной измерения затрат любого вида обычной деятельности, к которому оправдана «привязка» потребления хозяйственных средств, направленное на создание полезного продукта труда. Сфера применения текущих норм затрат не ограничена бухгалтерским учётом затрат на производство и продажу товарной продукции. В разных вариантах обобщения они используются в процедурах внутрихозяйственной системы контроля, для разработки значимых управленческих решений в области стратегического планирования, маркетинга, ценообразования и других нужд управления экономикой предприятия.

*Технологической нормой* признаётся технически и экспериментально обоснованный, проверенный в процессе освоения производства продукта труда в конкретных технико-экономических условиях оптимальный предел целевого потребления в натуральных измерителях нормируемой учётной единицы хозяйственных ресурсов предприятия. Норма прямых затрат (без дополнительных начислений) представляет собой интегрированный технико-экономический показатель в натуральных и стоимостных измерителях удельного потребления хозяйственных ресурсов на производство количественно измеряемого продукта труда предприятия. Нормирова-

---

нию подлежат также технологически обоснованные (неизбежные при данном уровне технического оснащения производства) *производственные отходы, потери и побочные продукты*. Некоторые затраты *не включаются* в состав объектов нормирования; они приведены в общегосударственных стандартах и конкретизированы в отраслевых технических стандартах (повышенные отходы, нарушения утверждённой технологии производства, испытания опытных образцов продукции и др.).

Параметры текущих норм предопределяются классами затрат. В наиболее общем виде ими могут быть:

- для прямых трудовых затрат – *пооперационная тарифная ставка* оплаты труда основного персонала и *трудоёмкость* конкретных технологических операций;
- для прямых затрат материальных запасов – *физический объём* материальных запасов по каждому номенклатурному номеру в натуральном измерении, потребляемых по технологическим операциям всех технологических процессов производственного цикла и *учётная цена* за единицу указанных активов.

Натуральные параметры текущих норм формируются как на межотраслевом (например, по деталям и покупной комплектующей продукции общемашиностроительного назначения, сырью и продуктам – в общественном питании) и отраслевом (по моделям и модификациям продукции автозаводов, продукция молоко комбинатов) уровнях, так и при определённых условиях самими предприятиями.

В массивах НСИ затрат должны быть представлены *основные и дополнительные* группы текущих норм.

К основным группам текущих норм целевого потребления в натуральных единицах измерения относятся нормы:

- сырья, основных и вспомогательных материалов, технологической тары, покупной комплектующей продукции по всем технологическим операциям производственного цикла и итогами на деталь, сборочное соединение, полуфабрикат собственного производства и торговое наименование конечного продукта труда предприятия в целом (подразделения основного производства, металлообрабатывающих подразделений вспомогательных производств, включая выпуск запасных частей к оборудованию, машинам и транспортным средствам);
- горюче-смазочных материалов, запасных частей, автопокрышек, колёсных пар, строительных материалов и конструкций, инструментов,

---

других материальных запасов – для транспортных и ремонтных вспомогательных производств;

- оборотной тары, тарных материалов, вспомогательных материалов по технологическим операциям в снабженческой и сбытовой видах обычной деятельности предприятия – для подразделений указанных служб;
- возвратных производственных отходов (по всей номенклатуре соответствующих сырья и материалов) и попутной продукции (по всем технологическим процессам);
- топлива и энергии на технологические нужды по однородным группам оборудования и машин, внутри – по технологическим процессам, видам работ, полуфабрикатам собственного производства, техническим группам деталей и сборочных соединений общего применения, на конечные продукты труда или группы однородной продукции в целом – для производственных подразделений предприятия.

К основной группе текущих норм относятся также пооперационные *нормы рабочего времени* на единицу изготавливаемой продукции, нормированные задания в человеко-часах и физических объёмах работы для основных производственных рабочих-повременщиков. Такие нормы рассчитываются накопительными итогами по деталям или полуфабрикатам собственного производства и далее – в целом на конечные продукты труда (группы однородной продукции) предприятия.

*В дополнительной группе* текущих норм представлены показателями:

- сравнительного веса единицы конечного продукта труда, как одного из качественного показателя данного изделия (например, легковой автомобиль определённого класса в снаряженном состоянии по сравнению с автомобилем этого же класса);
- трудоёмкости производственного цикла в нормо-часах;
- «чёрный» и «чистый» вес продукта труда, припуски на обработку, коэффициенты использования конструкционных материалов в продукте труда;
- нормативами угара и других неизбежных (при определённых технологиях производства) технологических потерь шихтовых материалов, литья в литейном производстве, продуктов – ингредиентов предприятий общего питания, нормативы полезного выхода продукта труда из заданного норматива определённого количества сырья и материалов.

В российской практике нормирования производственно-хозяйственного потребления известны несколько способов расчётов текущих норм затрат

---

в производственной и других видах обычной деятельности промышленных предприятий: технико-аналитический, опытный, среднестатистический и комбинированный.

Результаты нормативных расчётов утверждаются в установленном порядке и оформляются технологическими документами (например, технологической картой) и включаются в систему текущих норм и нормативов предприятия.

Приоритет отдаётся нормам текущих (повседневных) затрат (в натуральных и трудовых измерителях), проектируемым *технико-аналитическим и опытным* (по существу, видом технико-аналитического), инженерными способами (далее – технологические нормы), поскольку предполагается, что они формируются исключительно на основании данных конструкторской и технологической документации, строго регламентированных расчётно-аналитических процедур, систематизированных данных лабораторных измерений и опытов, технических экспертиз, технологических испытаний и экспериментов в конкретных производственных условиях.

*Среднестатистический* способ основан на использовании учётной информации о фактических затратах на производство однотипного продукта труда за предыдущие отчётные периоды, включённые в статистическую выборку. Недостатки этого способа общеизвестны, поэтому допускается лишь ограниченное их применение (в порядке исключения), например, в отношении материалов, топлива, энергии, по которым разработка технологических норм затруднена или нецелесообразна по экономическим соображениям.

В практике промышленных предприятий системы норм и нормативов текущих затрат на производство и другие виды деятельности нередко функционируют параллельно с *плановыми нормами*. Между тем, принципы расчётов, область применения и назначение в системе управления экономикой предприятия норм текущих затрат и плановых норм далеко не одинаковые, хотя их определённое сближение взаимообогащает обе системы норм.

По нормам текущих затрат осуществляется складская подача материальных запасов в производство и нужды других видов обычной деятельности, начисляется заработная плата персоналу, измеряются и контролируются другие фактические затраты, реально предопределяющие величину экономической выгоды инвестора. Плановые нормы носят расчётный характер, формируются не по элементам затрат, как технологические, а по статьям

---

калькуляции и продуктам труда в целом в стоимостных измерителях. Они ориентированы на планирование полной себестоимости планового объёма товарной продукции (с учётом планируемых организационно-технических мероприятий) на предстоящий календарный год и перспективу. В лучшем случае плановые нормы затрат приближены к нормам текущих затрат, но не равны им (они не могут быть равными в силу своего экономического назначения), и их расчёт, как правило, базируется на соответствующих данных отчётного и предыдущих периодов (среднестатистический способ).

Никак не умаляя значимость плановых норм затрат, необходимо констатировать, что они приемлемы (при научно обоснованных способах их формирования) для системы планирования себестоимости товарной продукции, тогда как с бухгалтерским учётом затрат, тем более с нормативным, они не совместимы.

Утверждённая в установленном порядке база норм текущих прямых и косвенных затрат на производство и другие виды обычной деятельности предприятия является исходным массивом технико-экономической информации для формирования *нормативных калькуляций производственной себестоимости учётной единицы товарной продукции*.

Нормативная калькуляция производственной себестоимости продукта труда (далее – нормативная калькуляция), по существу, является алгоритмической основой учёта формирования фактических затрат на производство, управление и другие виды деятельности предприятия и бухгалтерских способов определения производственной себестоимости продуктов труда. Наряду с этим нормативная калькуляция представляет базовый директивный документ и один из обязательных элементов нормативного хозяйства (в виде сводной таблицы), в которой текущие нормы прямых и нормативы косвенных затрат стоимостными итогами систематизированы по номенклатуре калькуляционных статей, регламентируемой учётной политикой предприятия, на учётную единицу конечного продукта труда предприятия. В нормативном хозяйстве сосредотачиваются нормативные калькуляции на *всю номенклатуру* товарной продукции, фактически выпускаемой предприятием на отчётную дату; при этом все они составляются *до запуска* продукта труда в серийное или индивидуальное производство.

Для формирования нормативной производственной себестоимости продукции производственных подразделений нормативные калькуляции составляются по номенклатурам калькуляционных статей, принятых для



---

*цеховой себестоимости (в обиходе ещё известны под названием «цеховые нормативные наборы»).*

Форма таблицы нормативной калькуляции регламентируется отраслевыми инструкциями или является объектом учётной политики предприятия.

В бухгалтерском учёте затрат нормативные калькуляции применяются для калькулирования нормативной и фактической производственной себестоимости учётной единицы и всей массы товарной продукции, оценки движения и остатков незавершённого производства, неисправимого производственного брака продукции, определения стоимостных значений отклонений от норм текущих затрат по всем статьям номенклатуры статей затрат, проектирования цен продажи на торговые наименования товарной продукции и др. Показательно, что американские экономисты считают процедуры формирования нормативной себестоимости *инженерным* методом оценки себестоимости.

Методические регламентации по составлению нормативных калькуляций и составу калькуляционных статей содержат отраслевые нормативные документы; применительно к индивидуальным организационно-производственным и технологическим условиям (при необходимости) они являются объектом учётной политики предприятия.

Так, например, в схемах формирования нормативных калькуляций продукции предприятий машиностроения, металлообработки, художественных промыслов, других отраслей промышленности, выпускающих конечные продукты труда путём сочленения различных деталей и сборочных соединений, реализуются следующие последовательно выполняемые процедуры калькуляционных расчётов затрат по текущим нормам:

- материальных и трудовых прямых затрат (без начислений) *по технологическим операциям и нарастающими итогами* на изготовление учётных единиц деталей и сборочных соединений, расходуемых на выпуск определённого наименования товарного продукта труда (например, деталей общего и индивидуального применения в изделиях машиностроения, металлообработки, художественных промыслов). В таком же порядке определяются постатейные прямые затраты по текущим нормам на технологические операции (этапы) промышленных работ (например, ремонт и техобслуживание автотракторной, бытовой и другой техники, взаимосвязанные технологические этапы и стадии комплекса работ, выполняемые в производственных циклах добычи, переработки и транспортировки нефти);

- 
- стоимостных итогов приведённых выше нормативных прямых затрат (группируются по соответствующим калькуляционным статьям) на всё количество деталей, расходуемых для производства сборочных соединений и непосредственно в учётной единице товарного наименования продукта труда, а также сборочных соединений, используемых для сборки учётной единицы этого актива. Для снижения трудозатрат на выполнение приведённых выше расчётов, нормативные затраты (по соответствующей калькуляционной статье) на единицу деталей и сборочных соединений умножаются на общее количество деталей в сборочных соединениях и непосредственно в товарном наименовании продукта труда, и на количество применяемых сборочных соединений (данные о применимости деталей в сборочных соединениях и сборочных соединений в товарном наименовании продукта труда приводятся в конструкторских спецификациях);
  - совокупных стоимостных итогов по соответствующим калькуляционным статьям прямых затрат на учётную единицу конечного продукта труда предприятия по всей номенклатуре фактически выпускаемой товарной продукции;
  - начислений на основании установленных нормативов и ставок на итоговые данные указанных выше прямых затрат на производство учётной единицы товарного продукта труда, сгруппированных по соответствующим калькуляционным статьям («Материалы», «Основная заработная плата основного производственного персонала», «Покупные полуфабрикаты и комплектующая продукция») нормативных сумм затрат, непосредственно относящихся к указанным статьям калькуляции и, в свою очередь, выделяемых в самостоятельные калькуляционные статьи (например, «Дополнительная заработная плата основного производственного персонала», «Отчисления на социальное страхование и социальное обеспечение», «Логистическо-транспортные затраты»);
  - смет поэлементных затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, общих затрат производственных подразделений, административно-управленческих и общехозяйственных затрат; параллельно создаётся набор коэффициентов для распределения косвенных затрат (кроме затрат на продажу продуктов труда).

Общий итог расчётной таблицы (по вертикали) означает нормативную производственную себестоимость учётной единицы конечного продукта труда предприятия.

---

В производственных подразделениях вспомогательных производств массив нормативных калькуляций формируется:

- на каждое учётное наименование изготавливаемых разными сериями типовых (оборотных) комплектов инструментов, приспособлений, производственного инвентаря, пресс-форм, штампов (в том числе крупных), специальных станков и других единиц технологической оснастки собственного производства для различных внутрихозяйственных нужд и по договорам с юридическими лицами (покупателями). Расчёты затрат осуществляются по аналогии с нормативными калькуляциями, рассмотренными выше, как если бы указанная продукция выпускалась специализированными инструментальными заводами;
- единицы ремонтной сложности – по видам ремонтов, внутри – по ремонтным технологическим операциям и процессам каждого ремонтного объекта;
- технологические единицы энергоносителей – по наименованиям, технологическим процессам, учётным единицам (1000 кВт.ч электроэнергии, 1000 м<sup>3</sup> воды, 1000 м<sup>3</sup> сжатого воздуха, 10 Гкал тепловой энергии);
- технологические единицы транспортных работ (перевозок) – по видам, внутри – по плечу перевозок (нормативным расстояниям), тонно-километрам, машино-часам, локомотиво-часам, вагонооперациям, нормо-машино-часам и др.;
- комплекты или отдельные наименования запасных частей на одномодульные и конструктивно однородные типы оборудования и машин (по технологическим операциям и нарастающими итогами по всему производственному циклу, виду и калькуляционным статьям прямых затрат, цехам-изготовителям);
- строительные конструкции и детали – по наименованиям, технологическим операциям и нарастающими итогами по всему производственному циклу, видам и калькуляционным статьям прямых затрат, цехам-поставщикам.

Нормативные калькуляции (цеховые нормативные наборы) деталей, сборочных соединений, полуфабрикатов собственного производства, изготавливаемых для потребления в технологических процессах по всей цепочке производственного цикла каждого подразделения основного производства и соответствующих подразделений вспомогательных производств формируются лишь *по прямым затратам* (без начислений) и оформляются в нормативных картах, форма, методики состав-

---

ления и порядок утверждения которых регламентируются отраслевыми нормативными документами или учётной политикой предприятия. Число нормативных карт по тому или иному производственному подразделению определяется количеством поддетальных спецификаций по всей номенклатуре продукции, выпускаемой им по технологическим маршрутам производственного цикла.

*В нормативных картах на деталь* наряду с общими реквизитами (номера карт и чертежей, наименование и цифровые коды детали, сборочного соединения и товарного продукта труда, к которому деталь относится, производственного участка, бригады, подразделения–получателя) приводятся данные о применяемости детали в натуральных измерителях в сборочных соединениях и конечном продукте труда без узловых сборки.

В разделах карты размещается информация о нормах текущего расходования в натуральных измерителях по каждому номенклатурному номеру и учётной группы соответствующих материальных запасов, технологического топлива, энергии, поступлении возвратных производственных отходов по видам. На основании внутривозвратных номенклатур-ценников построчно указываются учётные (расчётные) цены за единицу указанных активов и их учётная стоимость. Далее приводятся данные об общей нормативной трудоёмкости детали в ч/часах, сдельных расценках или сумме повременной заработной платы основного производственного персонала на одну деталь по операциям, выполняемым в последовательности технологического процесса (по данным внутривозвратных альбомов норм времени и расценок). Здесь же подсчитывается нормативная производственная себестоимость детали по калькуляционным статьям прямых материальных и трудовых затрат (без начислений) и общим итогом.

*Нормативные карты сборочных соединений* (их форма аналогична форме нормативной карте детали) формируются по данным нормативных карт деталей и конструкторских спецификаций (комплектовочных ведомостей). В названных регистрах приводятся сведения о количестве и нормативной себестоимости деталей, расходуемых на сборку учётной единицы соединения и систематизируются нормы прямых затрат в натуральных и стоимостных измерителях на сборочные операции. Затем итоги прямых затрат группируются по соответствующим калькуляционным статьям и определяется нормативная себестоимость учётной единицы сборочного соединения.

---

Таким образом, *нормативная себестоимость сборочного соединения* равна нормативной себестоимости конструкционного комплекта деталей собственного производства, расходуемого на изготовление учётной единицы сборочного соединения, и совокупной сумме нормативных прямых затрат, предварительно сгруппированных по соответствующим калькуляционным статьям.

Если продукция производственного подразделения учитывается в *машинокомплектах*, то их цеховая нормативная себестоимость учётной единицы машинокомплекта представляет собой совокупную сумму прямых нормативных затрат (без начислений) по всей номенклатуре деталей и прямых нормативных затрат на сборочные операции, составляющих учётное наименование единицы машинокомплекта (упомянутые затраты также группируются по соответствующим калькуляционным статьям).

В качестве калькуляционных единиц наряду с натуральными измерителями используются единицы качественных параметров конечного продукта труда: единицы надёжности оборудования и машин, приборов по классам точности, мощности транспортного средства в л.с. на единицу «чистого» веса в снаряженном состоянии, расход материальных запасов на единицу мощности и др.

На основании итоговых данных рассмотренных нормативных карт формируется *калькуляция нормативной производственной себестоимости* учётной единицы товарной продукции по номенклатуре статей учёта затрат, принятой учётной политикой предприятия – базовый документ директивного характера и основная конструкция бухгалтерского учёта затрат.

Общие итоговые суммы нормативных прямых затрат, исчисленные в нормативных картах деталей, сборочных соединений или машинокомплекта и сгруппированные по калькуляционным статьям, включаются в *одноимённые статьи* прямых затрат нормативной калькуляции учётной единицы товарной продукции. При этом по статьям «Материалы» и «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия» целесообразно выделить (в том числе) наиболее ёмкие укрупнённые учётные группы материальных запасов в натуральных и стоимостных измерителях. В статье «Основная заработная плата основного производственного персонала» можно выделить существенные суммы доплат к основному заработку ведущих рабочих профессий. Такие расшифровки затрат придадут нормативным калькуляциям аналитические управленческие свойства.

Нормативная сумма ЛТЗ по одноимённой статье нормативной калькуляции определяется в целом на единицу конечного продукта предприятия.

---

Расчёт выполняется по схеме:

$$\text{а) КН лтз} = \text{ЗС см.}/\text{МН п.т.}, \quad (3.1)$$

где:

КН лтз – нормативный коэффициент ЛТЗ;

ЗС см. – смета ЛТЗ в целом по предприятию;

МН п.т. – совокупная нормативная стоимость материальных запасов по статьям «Материалы» и «Покупные полуфабрикаты и комплектующая продукция» прогнозируемого выпуска конечных продуктов труда предприятия в натуральных измерителях за планируемый период;

$$\text{б) ЗС ед.т.} = \text{КН лтз} \times \text{МН ед.т.}, \quad (3.2)$$

где:

ЗС ед.т. – нормативная сумма ЛТЗ единицы конечного продукта труда предприятия, начисленная на совокупную нормативную стоимость материальных затрат по соответствующим статьям материальных затрат;

МН ед.т. – нормативная стоимость материальных затрат по соответствующей статье нормативной калькуляции единицы конечного продукта труда предприятия.

Нормативная сумма затрат по статье «Дополнительная заработная плата», как правило, определяется расчётным способом в целом на учётную единицу конечного продукта труда предприятия.

Обычный вариант расчёта нормативной суммы дополнительной заработной платы на учётную единицу товарной продукции осуществляется в следующей последовательности:

- по учётным данным за предшествующие 2-3 отчётных года определяется среднегодовая сумма заработной платы за очередные отпуска (с учётом доплат к гарантированной отпускной сумме, предусмотренных трудовыми договорами с работодателем) основного производственного персонала в целом по предприятию. Эта сумма условно признаётся в качестве прямых затрат дополнительной заработной платы по текущим нормам на всю массу товарной продукции. Если предприятие практикует резервирование затрат на дополнительную заработную плату основного производственного персонала, то в качестве дополнительной заработной платы (упомянутого контингента работающих) по текущим нормам затрат можно объективно признать сумму начисленного резерва (оценочного обязательства);
- исчисляется общий нормативный коэффициент дополнительной заработной платы основного производственного персонала (КН т): отношением её нормативного значения (ДЗ н.т) к нормативной сумме

---

основной заработной платы указанного персонала в целом по товарной продукции предприятия (ОЗ н.т.):

$$\text{КН т.} = \text{ДЗ н.т.} / \text{ОЗ н.т.}, \quad (3.3)$$

где:

ОЗ н.т. – затраты на основную заработную плату по текущим нормам основного производственного персонала;

- включается в нормативную калькуляцию учётной единицы конечного продукта труда сумма дополнительной заработной платы по одноимённой калькуляционной статье (ДЗ н.ед.):

$$\text{ДЗ н. ед.} = \text{КН т.} \times \text{ОЗ н.ед.}, \quad (3.4)$$

где:

ОЗ н.ед. – основная заработная плата по текущим нормам основного производственного персонала на учётную единицу конечного продукта труда предприятия.

При резервировании затрат на дополнительную заработную плату:

$$\text{ДЗ н. ед.} = \text{К р.} \times \text{ОЗ н.ед.}, \quad (3.5)$$

где:

К р. – расчётный коэффициент резерва затрат на дополнительную заработную плату указанного выше персонала.

Нормативные затраты по статье «Отчисления на социальное страхование и социальное обеспечение» определяются суммой произведений действующих ставок взносов (в процентах) работодателем по всем видам социального страхования основного производственного персонала на общую сумму нормативной основной и дополнительной заработной платы упомянутого персонала.

По статье «Потери от брака в производстве» затраты не нормируются (за исключением доменных установок, литейных и некоторых прокатных производств), поэтому упомянутая статья в нормативной калькуляции отсутствует.

Нормативные затраты, включаемые в калькуляционную статью «Затраты на подготовку и освоение новых производств», определяются в сумме утверждённой сметы затрат на работы по подготовке и освоению учётной единицы намеченного к запуску в производство освоенного конечного продукта труда предприятия, делённой на фактическое количество календарных месяцев его освоения.

Методика включения в нормативную производственную себестоимость единицы учётного наименования товарной продукции косвенных затрат по статьям «Затраты на содержание оборудования и машин», «Общехо-

---

вые затраты» и «Общезаводские затраты» основана на применении *коэффициентного способа*, рекомендуемые варианты которого рассмотрены ранее (см. 2.2).

Типичная схема распределения общих сумм нормативных косвенных затрат с применением упомянутого способа заключается в определении коэффициентов косвенных затрат по соответствующей статье (К) и в соответствии с их значениями нормативной суммы затрат на учётное наименование конечного продукта труда предприятия (ЗН):

$$K = ЗН / БР, \quad (3.6)$$

где:

ЗН – общая сумма соответствующих косвенных затрат согласно утверждённым сметам (сметным ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования и машин) косвенных затрат;

БР – база распределения.

$$ЗН \text{ ед.т.} = K \times БР, \quad (3.7)$$

где:

ЗН ед.т. – сумма нормативных косвенных затрат по соответствующей калькуляционной статье на учётную единицу конечного продукта труда предприятия.

Нормативные калькуляции предприятий, специализирующихся на подрядном выполнении строительно-монтажных, строительно-ремонтных, механо-ремонтных и других видов ремонтных работ, заменяются пообъектными (самостоятельный строительный объект стройки, этапы в общем объёме работ по договору, ремонтный объект) и сводными (в целом по предприятию) *сметами затрат* по цифровым кодам работ, статьям затрат (с полной расшифровкой прямых затрат по экономическим элементам в натуральных и стоимостных измерителях).

Аналогичные сметы затрат составляются предприятиями, для которых перечисленные выше работы не являются основной деятельностью и выполняются по отдельным заказам-нарядам, в которых приводятся данные о нормах затрат утверждённых смет. Данные упомянутых смет включаются в соответствующие сметы затрат на содержание и эксплуатацию производственного оборудования и машин, общецеховых, административно-управленческих, общехозяйственных затрат и снабженческо-сбытовой деятельности.

Сметы затрат служат также основанием для расчёта внутрихозяйственных тарифов на транспортные работы.



---

Предприятия вправе использовать и иные аналогичные документы директивного характера, в том числе рекомендованные отраслевыми инструкциями.

### **3.2. Учёт затрат по изменениям и отклонениям текущих норм**

Технический прогресс промышленных предприятий в сферах организации системы управления экономикой, технического перевооружения, внедрения передовых технологий производства не оставляет нормы текущих затрат на конечные продукты труда неизменными от начала их серийного выпуска до снятия с производства.

Первичный учёт выполнения плана организационно-технических мероприятий, включая стоимостную оценку их результатов того или иного мероприятия, ведут специалисты технических и экономических служб предприятия по рабочим методикам, утверждённым в установленном порядке. В их обязанности входит также оформление и утверждение первичной документации на изменение норм текущих затрат, являющейся основанием для признания сумм упомянутых изменений в бухгалтерском учёте формирования производственной себестоимости конечных продуктов труда. При этом своевременность документирования и тождество данных об изменениях норм текущих затрат, зарегистрированных в первичных документах с данными регистров первичного учёта является обязательным объектом системного бухгалтерского контроля.

Наряду с этим учётная политика предприятия должна быть направлена на обеспечение аналитических качеств рассматриваемого первичного учёта и создаваемой им первичной документации.

По мнению авторов, для этого необходимо дополнить типичный для отечественных предприятий первичный учёт изменений норм текущих затрат и состав реквизитов первичных документов основными факторами, сведёнными в две укрупнённые группы:

- совершенствование структуры производственных средств труда и систем их обслуживания и эксплуатации;
- снижение материало- и трудоёмкости конечных продуктов труда.

Вместе с тем, представляется целесообразным определить обычный состав каждой из приведённых групп.

В состав *первой группы* можно включить такие факторы, как замена изношенных и морально устаревших единиц производственного оборудования и машин моделями с существенно превосходящими эксплуата-

---

ционными характеристиками; рационализация и автоматизация технологии работ по обслуживанию и эксплуатации производственных единиц оборудования и машин.

*Вторую группу* факторов будет правомерно структурировать подгруппами:

- совершенствование технологии производства – внедрение новых высоко эффективных технологических процессов или их отдельных операций, внедрение автоматизированных систем управления производственными циклами и др.;
- совершенствование организации производства и управления экономикой предприятия – увеличение серийности и внедрение поточных способов производства, внедрение многостаночного обслуживания оборудования и машин, замена среднестатистических норм текущих затрат материальных запасов технико-аналитическими; внедрение рационального раскроя материалов; расширение числа автоматизированных рабочих мест;
- совершенствование организации труда – значительное повышение уровня специализации и кооперирования труда, рационализация работы конвейеров.

Предлагаемые группировки изменений норм текущих затрат можно использовать для формирования постоянно действующих систематизированных классификаторов изменений для подразделений основного и вспомогательных производств. В продуктах обеспечения бухгалтерского учёта затрат, применяемых предприятием, необходимо предусмотреть серии цифровых кодов групп, подгрупп и непосредственных факторов изменений норм текущих затрат. Они должны быть включены в упомянутые классификаторы, в состав обязательных реквизитов первичной документации и, следовательно, использоваться в аналитическом учёте затрат, что позволит создать качественную учётную информацию для разработки управленческих решений в экономике предприятия. Рассмотренные классификаторы необходимо включить в состав нормативного хозяйства предприятия.

Текущие нормы затрат после фактического внедрения того или иного организационно-технического мероприятия должны быть скорректированы в установленные предприятием сроки (объект учётной политики) в сторону снижения их первоначальных значений. Порядок документального оформления изменений норм текущих прямых затрат предусмотрен регулятивами ЕСТД, отраслевых нормативных документов и конкретикой рабочих инструкций предприятий (объект учётной политики).

---

Первичными документами, свидетельствующими об изменениях норм текущих затрат, являются *технологические и нормировочные извещения*, формы которых устанавливаются предприятиями самостоятельно с учётом рекомендаций указанных выше федеральных или отраслевых стандартов.

Технологическими извещениями оформляется информация об изменениях технологических процессов в целом или по их отдельным операциям, применимости деталей в сборочных соединениях в конечных продуктах труда, сборочных соединений; исключении отдельных деталей и сборочных соединений из конструкторских спецификаций по разным причинам; наименований (инвентарных номеров) материальных запасов в учётных единицах деталей, сборочных соединений, товарной продукции; текущих норм производственного потребления по номенклатурным номерам и учётным группам материальных запасов и наименованиям энергоносителей на деталь-продукт труда; договорных цен на материальные запасы и энергоносители.

В нормировочных извещениях формируется информация об изменениях нормативных значений трудоёмкости по технологическим операциям и накопительными итогами по детали – сборочному соединению – конечному наименованию (номенклатурному номеру) продукта труда, наименованиям работ и услуг, изменений норм времени и сдельных расценок на единицу труда, других показателей трудовых затрат.

В рассматриваемых извещениях, наряду с перечисленными выше, приводятся цифровые коды подразделений – инициаторов изменений норм текущих затрат, расчёты стоимостных результатов изменений. Необходимо также дополнить информацию действующих извещений данными предложенных ранее классификаторов изменений норм текущих затрат.

В продуктах обеспечения нормативного учёта затрат необходимо предусмотреть сводный регистр оперативного учёта изменений норм текущих затрат – регистр электронного учета «Изменения норм текущих затрат», составляемый на основании извещений. В названном регистре приводятся цифровые коды и наименования подразделений-инициаторов и исполнителей, факторов изменений, объекта калькулирования, указывается номер и дата извещения, «было – количество, учётная стоимость, стало – количество, учётная стоимость», частные суммы и накопительным по кодам факторов, расчёт суммы условно-годовой экономии. Данные регистра электронного учета используются для технико-экономического анализа эффективности инвестиций в развитие производства отдельно взятого

---

предприятия и разработки управленческих решений. Одновременно печатается регистр электронного учета «Журнал изменений текущих норм и нормативов», и по данным этого регистра (*«стало – количество, учётная стоимость»*) по изменённым стоимостным значениям соответствующих статей калькуляции) *на начало* отчётного периода в автоматическом режиме формируется новая нормативная калькуляция учётной единицы конечного продукта труда предприятия. Данные журнала тиражируются в форме выписок и направляются ответственным должностным лицам-потребителям информации для исполнения.

Стоимостные результаты внедрённых организационно-технических мероприятий, зачастую без связи с пересмотром норм текущих затрат или с изменением, но без включения в систему норм и нормативов текущих затрат, принято оценивать в суммах *условно-годовой экономии*. Этот показатель в общем виде исчисляется произведением разницы между учётной стоимостью конечного продукта труда в целом или отдельных его составных до и после внедрения организационно-технического мероприятия на проектируемое годовое количество выпуска указанного актива. Как видим, в расчёте фигурирует стоимостный результата, который в силу своей условности не может быть признан в качестве объекта бухгалтерского учёта вообще и учёта затрат в частности.

В бухгалтерском учёте затрат фактическая сумма результата изменения норм текущих затрат (без бухгалтерских проводок), подлежащая включению в производственную себестоимость фактического товарного выпуска отдельных единиц или однородной группы товарной продукции, определяется *расчётным способом*. Суть способа в том, что остатки продукции в незавершённом производстве в натуральных измерителях, по которой были пересмотрены текущие нормы затрат, *на начало отчётного периода* пересчитываются по новым нормам, в которых определена учётная стоимость тех же остатков незавершённого производства по состоянию на конец отчётного периода (на основании данных журнала изменений текущих норм и нормативов). Полученная при этом *стоимостная разница* отдельным показателем включается в нормативную производственную себестоимость фактического товарного выпуска продукции за отчётный период по соответствующим калькуляционным статьям.

Одно из основных постоянных направлений регулирования производственных затрат промышленных предприятий обеспечивается функционированием перманентного контроля качества внутривозвратной

---

системы норм целевого потребления ресурсов, осуществляемого на основе своевременного и полного выявления или предупреждения отклонений фактического расходования ресурсов от нормативного.

*Отклонения от норм текущих затрат* (далее – отклонения) независимо от видов обычной деятельности предприятия, как правило, представляют отрицательную количественно-суммовую разницу между нормативным и фактическим целевым потреблением хозяйственных средств на производство, управление и другие виды обычной деятельности предприятия.

Опыт показывает, что в экономике промышленных предприятий отклонения практически неизбежны и находятся под влиянием большого числа технических, экономических и даже социальных факторов. При этом их стоимость зачастую является весомой причиной перерасхода против нормативных затрат и, следовательно, удорожания себестоимости продуктов труда. Наличие отклонений может свидетельствовать об определённых неполадках в системе оформления и введения текущих норм, а также о недостатках в нормировании прямых затрат на производство. Поэтому трудно переоценить актуальность системно организованной управленческой деятельности, направленной на сокращение дополнительных (в некоторых случаях – непроизводительных) затрат вследствие отклонений, предупреждение которых и конструктивное реагирование находятся в пределах должностной компетенции инженерно-технических работников и служащих предприятия.

Нельзя не отметить также, что учётная информация о суммах отклонений по факторам и объектам калькулирования помимо их методической ценности в бухгалтерском учёте затрат представляет собой уникальный, основанный на фактах, систематизированный материал для экономического анализа и разработки управленческих решений.

Для выработки единой внутрихозяйственной программы формирования производственной и учётной информации, а также управленческой отчётности об отклонениях, по мнению авторов, стандартные нормативные хозяйства необходимо дополнить кодификаторами учётных групп возможных отклонений под влиянием колебаний цен и ассортимента товарного рынка импортных и отечественных материальных запасов; отклонений в производственных циклах подразделений, системах производственного обслуживания и управления производства, в технологических процессах снабженческо-сбытовой деятельности. Кодификатор внутри указанных групп структурируется по технологическим процессам, видам, причинам

---

(факторам) и виновникам. Названные цифровые коды утверждённых кодификаторов необходимо включить в число обязательных стандартных реквизитов всех видов первичной документации и производственных отчётов подразделений, а также в регистрах аналитического учёта материальных затрат.

Наряду с этим каждый отдельно взятый вид отклонений в названных выше группах отклонений целесообразно кодифицировать по *уровню существенности*:

- допустимые полностью – управленческое реагирование не требуется;
- допустимые с минимальными значениями – необходим ретроспективный технико-экономический анализ и управленческая оценка частоты и учётной стоимости отклонений, при необходимости принимаются решения корректировках технологии или организации и соответственно норм текущих затрат;
- допустимые со средними значениями – выявляются факторы отклонений, разрабатываются мероприятия по их предупреждению и профилактике, включая внеочередные инвентаризации нормативного хозяйства;
- допустимые с высокими значениями – в оперативном порядке выявляются факторы их появления, срочно разрабатываются и реализуются мероприятия по их устранению и профилактике;
- недопустимые полностью – оперативное выявление факторов, конкретных виновников, выполняется внутривозвратный мониторинг системы управления экономикой предприятия (отклонения в связи с сокрытием производственного брака и хищениями продукции в производственных циклах учитываются отдельно).

Изложенные виды отклонений также должны стать цифровыми объектами кодификаторов и в соответствии с ними – реквизитами первичной документации, внутривозвратной отчётности и регистров аналитического учёта затрат по отклонениям.

Поскольку производства промышленных предприятий, как правило, являются материалоёмкими, то в общей стоимости отклонений, постатейно включаемых в себестоимость конечных продуктов труда, преобладают отклонения в производственном использовании материальных запасов. Зачастую при этом оперативная (первичная) информация об имеющих место отклонениях классифицируются в изменения норм. Так, например, современными программными продуктами управления производственными циклами

---

в самом начале возникновения технологических отклонений вследствие тех или иных сбоев в нормативном технологическом процессе предусмотрена автоматическая остановка работы оборудования и машин, поскольку она настроена на иную программу. Оперативно вносятся коррективы в рабочую документацию, выполняется переналадка оборудования и технологической оснастки или осуществляется перевод технологической операции на другое оборудование. Вводятся другие нормы прямых затрат, пересматриваются нормативные калькуляции, и фактические отклонения преобразуются в изменения норм текущих затрат. В других случаях такие отклонения не документируются, соответствующие коррективы в нормативную документацию и нормативные калькуляции не вносятся, и тогда суммы отклонений могут стать причиной недостатков незавершённого производства и перейти в состав так называемых неучтённых отклонений. То же может происходить при разовых заменах технологических операций, режимов и состава ингредиентов плавки и травки металлов, приёма и хранения зерна, при применении «обходных» технологий и других производственных нарушениях. Подобная «переклассификация» отклонений, по мнению авторов, является неправомерной, поскольку влечёт искажение учётной информации о пофакторных результатах влияния на уровни нормативной и фактической производственной себестоимости товарной продукции в целом и по учётным единицам.

Отклонения по материальным запасам в общем представлении являются следствием влияния двух определяющих факторов:

- фактических цен за учётную единицу расходуемых материальных запасов ( $O_{ц}$ );

$$O_{ц} = (Цф - Цн) \times РМф, \quad (3.8)$$

где:

Цф – фактические покупные цены (без НДС) согласно акцептованным счетам-фактурам поставщиков и внутрихозяйственные (расчётные) цены на единицы материальных запасов собственного производства;

Цн – учётные цены на те же единицы материальных запасов, принятые для стоимостной оценки затрат по соответствующим статьям нормативных калькуляций конечных продуктов труда предприятия. Напомним, что варианты стоимостной оценки устанавливаются учётной политикой в соответствии с регламентациями РСБУ5/2019;

РМф – фактический расход учётных единиц (по номенклатурным номерам) материальных запасов по целевому назначению в натуральных измерителях;

- 
- разницей между фактическим и нормативным производственным потреблением учётных единиц материальных запасов (по номенклатурным номерам, учётным подгруппам и группам указанных активов).

$$O \text{ р. м.} = (PMф - PMн) \times Цн, \quad (3.9)$$

где:

O р. м. – отклонения, учтённые в процессах производственного потребления материальных запасов;

PMн – нормативный расход учётных единиц (по номенклатурным номерам, учётным подгруппам и группам) материальных запасов в натуральных измерителях по целевому назначению.

Совокупная сумма Oц с Oр.м. означает общий итоговый показатель отклонений в процессах целевого потребления материальных запасов.

В бухгалтерском учёте затрат приведённые формулы стоимостной оценки фактических отклонений в целевом потреблении материальных запасов, как и всех других хозяйственных ресурсов предприятия, признаются в их фактических значениях на основании первичных документов, внутрихозяйственных отчётов подразделений-потребителей ресурсов других информационных источников.

В общей стоимости отклонений от стоимостных нормативных показателей материальных затрат наиболее значимая доля принадлежит *несоответствию учётных цен* за единицы (номенклатурные номера) материальных запасов. Они формируются в основном в виде суммовой разницы между учётными ценами за единицы материальных запасов, принятыми в нормативных калькуляциях, и фактическими покупными ценами (без возмещаемых сумм НДС) на эти активы, признанными по акцептованным счетам-фактурам поставщиков. Упомянуты отклонения могут быть вызваны многими причинами маркетингового характера (например, существенный рост цен по импортным поставкам и на внутреннем рынке, в результате которого поставщики вынуждены менять договоры поставки на внутригодовые даты, закупки материальных запасов у разных поставщиков, цены на которые не предусмотрены при расчётах нормативных цен, неудачный выбор товарных рынков, увеличение ставок таможенных пошлин). Напомним, что суммы рассматриваемых отклонений учитываются в составе ЛТЗ (в дебетовых оборотах бухгалтерского счёта 16 (15) в корреспонденции с кредитом счёта 60).

*Существенные* отклонения нормативных цен на приобретаемые материальные запасы от их покупных цен, по существу, представляют *изменения цен*, поэтому на их суммы необходимо внести коррективы в соот-



---

ветствующие статьи нормативных калькуляций *на начало* того отчётного периода, в котором произошли изменения.

Необходимо отметить, что стоимостные отклонения от нормативных учётных цен (не редко серьёзные) происходят по импортным поставкам в связи с колебаниями курса иностранной валюты по отношению к рублю. Стоимостные отклонения возможны также, если учётные цены на единицы материальных запасов, включённые в нормативные калькуляции, отличаются от цен, установленных учётной политикой предприятия в соответствии с предписаниями РСБУ 5/2019 для оценки материальных запасов, расходуемых в обычной деятельности предприятия. Однако упомянутые отклонения создаются искусственно, поскольку один из принципов нормативного метода заключается в том, что стоимостная оценка производственного потребления материальных запасов выполняется по *единым учётным ценам, принятым в нормативных калькуляциях и систематизированным во внутривозвратных номенклатурах-ценниках*.

Отклонения, вызванные отсутствием на складе затребованного производственным подразделением номенклатурного номера материальных запасов и отпуском в связи с этим другого номенклатурного номера, однотипного, незначительно отличающегося по техническим характеристикам и из одной учётной подгруппы (отпуск «по замене»), оформляется сигнальным первичным документом-требованием на отпуск материалов (сырья, топлива, покупных полуфабрикатов, инструментов и др.) по цифровому коду «Замена». Форма названного документа, состав реквизитов, порядок утверждения, методика оценки и расчёта отклонений – объекты учётной политики и рабочих инструкций.

Расчёт отклонений по замене выполняется по формуле, аналогичной 3.9 с вводом соответствующих данных об отпуске материальных запасов по замене:

$$O_z = (M_n - M_z) \times C_y, \quad (3.10)$$

где:

$O_z$  – учётная стоимость отклонений по замене;

$M_n$  – количество материальных запасов по текущей норме;

$M_z$  – количество однотипных материальных запасов, отпущенных производственному подразделению по замене – соответственно;

$C_y$  – учётная цена за единицу (номенклатурный номер) материальных запасов, установленная учётной политикой предприятия для оценки выбытия этих активов.

---

Информация о заменах материальных запасов по факторам и количественным и стоимостным результатам формируется в предусмотренном учётной политикой предприятия регистре электронного учёта – отчёте «Отклонения по замене». Этот регистр оперативного учёта составляется в режиме «по запросу» и направляется руководству службы материально-технического снабжения и другим заинтересованным пользователям (по утверждённому списку) для разработки и реализации соответствующих управленческих решений. При этом информационная ценность отчётов о заменах материальных запасов наряду с её методическим качеством предопределяется максимальной приближением даты представления отчётности к датам операций замены.

Для бухгалтерского учёта затрат в программных продуктах необходимо предусмотреть методики группировок и обобщения стоимостных отклонений в результате замены и составление электронного регистра учета «Учёт отклонений по замене» по номенклатурным номерам, учётным подгруппам и группам материальных запасов по датам первичных документов на замену и отчётный период в целом, дебетовым оборотам счетов 16 (15), 20, 23, 29. Данные упомянутого электронного регистра учета используются для аналитического постатейного учёта и экономического анализа использования сметных ассигнований на ЛТЗ.

Порядок оперативного выявления и первичного учёта отклонений от норм текущего расходования материальных запасов в натуральных *измерителях непосредственно в производственных циклах* подразделений основного и вспомогательных производств устанавливается предприятиями самостоятельно в соответствии с реальными возможностями имеющихся у них автоматизированных систем управления производством и соответствующих программных продуктов. Так, в модулях «Управление материальными запасами» и «Финансовая бухгалтерия» программного продукта автоматизированного учёта SAP в режиме реального времени создаются отчёты подразделений основного производства о расходе материальных запасов, на основании которых с помощью автоматизированных интерфейсов формируются бухгалтерские проводки, включаемые в электронные регистры учёта затрат на производство. Технические способы определения натуральных значений отклонений в том или ином типе производственного цикла устанавливаются с учётом серийности производства, типажа и организации технологических процессов (в частности, движения и остатков незавершённого производства, в том числе полуфабрикатов собственного производства по всей цепочке

---

производственного цикла), видов материальных запасов и других производственных реалий.

В каждом из подразделений вспомогательных производств имеются индивидуальные особенности производственного потребления материальных запасов и, следовательно, способы оперативного выявления отклонений. Особые правила учёта расходования группы драгоценных металлов, драгоценных камней, материалов специального учёта (промышленные яды, химикаты, взрывоопасные и другие). По многим из них отклонения недопустимы.

В промышленности известны несколько технических способов определения фактического расходования (и с ним – отклонений от норм) сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, комплектующей продукции, технологического топлива в натуральных единицах измерения:

- учёта результатов раскроя (резки) по технологическим партиям материалов;
- инвентарный (расчётный);
- рецептурный.

Способ *учёта результатов раскроя (резки) материалов по технологическим партиям материалов* применяется в технологических процессах раскроя или резки конструкционных (основных) материалов: тканей, кожи, металлов (кроме прутковых), дерева (машиностроительные, деревообрабатывающие, мебельные, швейные, обувные предприятия).

Материалы подаются в раскрой (резку) на каждое рабочее место в отдельности определёнными партиями (обычно на рабочую смену) одного наименования материалов, рассчитанными на заданный выход деталей одного наименования. Количество поданных в раскрой или резку материалов и выход раскроенной продукции оформляется *раскройными листами*, форма и состав стандартных реквизитов которых устанавливаются отраслевыми нормативными документами либо предприятиями самостоятельно (объект учётной политики).

В распечатываемых раскройных листах по специальной компьютерной рабочей программе формируется информация о количестве материала по номенклатурному номеру, принятому в раскрой; контрольном (нормативном) числе выхода годных деталей; фактическом количестве раскроенных деталей, принятых в дальнейшую обработку по ходу производственного цикла; количестве деталей, забракованных при приёме; фактическом и нормативном расходе материала в раскроенной партии; количестве материалов, оставшихся не раскроенными и возвращённых на склад (с

---

обязательным оформлением приходного ордера склада) или переданных на раскрой персоналу следующей рабочей смены (с оформлением в раскройном листе сдатчика и приёмщика раскраиваемых материалов).

Контрольное число выхода деталей из поданной в раскрой партии материалов должен быть равен раскроенному общему количеству сданных и забракованных деталей. При нарушении упомянутого баланса его причина выясняется в оперативном порядке и оформляется отдельным актом.

*Фактический расход* материала раскроенной партии в натуральных измерителях (с обособлением количества забракованных деталей) определяются фактическим количеством партии материала, поданного в раскрой, за минусом количества материала, неиспользованного в данной рабочей смене и сданного на склад или переданного для раскроя следующей смене.

*Нормативный расход* раскроенного материала в натуральных измерителях устанавливается умножением текущей нормы расхода на одну раскраиваемую деталь на фактическое количество раскроенных годных и забракованных деталей.

Умножением рассмотренных количественных показателей на учётную цену, принятую в нормативных калькуляциях, определяется их учётная стоимость.

Общая методика расчёта количественно-суммовых отклонений (ОР) в раскрое (резке) материалов может быть представлена формулой:

$$ОР = Рф - \{(Pн \times Tф) + (Pн \times Бф)\}, \quad (3.10)$$

где:

Рф – фактический расход раскраиваемой партии материала;

Рн – нормативный расход раскраиваемой партии материалов;

Тф – количество раскроенных (нарезанных) деталей, принятых и переданных в дальнейшую обработку;

Бф – количество раскроенных деталей, признанных браком в производстве.

Внутрихозяйственная отчётность о результатах раскроя материалов обычно составляется в режиме «по запросу» в виде предусмотренного учётной политикой предприятия регистра электронного учёта «Рапорт о использовании раскраиваемых материалов». Рапорт содержит информацию о расходе материалов на определённую раскроенную (нарезанную) деталь или группу однородных деталей по цифровым кодам и наименованиям (однородным группам) продуктов труда по производственным подразделениям и адресуется специалистам системы управления экономикой предприятия в качестве сигнального документа для управленческого реагирования.

---

Основанием для бухгалтерского учёта попартионного расходования раскраиваемых материалов и образующихся при этом отклонений служит регистр электронного учета «Расход материалов при раскрое и резке». Эти учётные регистры формируются по раскройным цехам (участкам), цифровым кодам счёта, субсчёта, учётных групп, подгрупп, наименованиям материалов, учётным ценам за единицу раскраиваемых материалов, расходу материалов в натуральных и стоимостных измерителях по текущим норм и отклонениям, детализированным по кодам причин, однородных групп или учётных единиц конечных продуктов труда предприятия. Расход раскроенных материалов, следовательно, и отклонения, оцениваются во внутрихозяйственных учётных ценах.

*Инвентарный способ* применяется для определения расхода и отклонений в технологических процессах, в которых расходуются материалы, не подвергаемые раскрою: каменный уголь, химические реактивы, специальные профили колёсных и прутковых металлов, технологические сыпучие материалы и др.

*Фактический расход* материалов в натуральных измерителях на изготовление определённых деталей и полуфабрикатов собственного производства, относящихся к определённой однородной группе или учётной единице продукта труда, согласно методике инвентарного способа определяется по учётным данным об общем количестве той или иной единицы материала (однородной учётной группы, подгруппы), поставленного к рабочим местам за взятый в расчёт период (смена, сутки, декада, месяц), корректируемого на остатки материала на рабочих местах (незавершённого производства) к началу (+) и концу (-) периода, за который составляется рассматриваемый расчёт, а также на количество материала, возвращённого на склад. Учётная стоимость фактического расхода материала формируется в оценке, принятой в нормативной калькуляции за его учётную единицу.

В некоторых производствах методики учёта фактического расхода и отклонений имеют индивидуальные особенности. Так, на теплоэлектростанциях, работающих на использовании каменного угля, общее количество топлива одной марки, отпущенное на производство (тоннаж определяется в соответствии со специальными отраслевыми инструкциями), распределяется по коэффициентам, рассчитываемым в соответствии с указанными нормативными документами, между фактическим выпуском тепла и электричества.

Фактический расход материалов и запасных частей на ремонтные работы всех видов, в том числе в системе промышленного сервиса учитывается на основании требований-накладных в соответствии с дефектной ведомостью на ремонтируемый объект (количество по требованиям-накладным за минусом возврата на склад).

---

*Нормативный расход* при рассматриваемом способе определяется произведением норм технологического расхода материалов в натуральных измерителях на фактическое количество изготовленных из заданного количества материалов и принятых цехом-потребителем деталей (полуфабрикатов собственного производства), относящихся к определённому наименованию конечного продукта труда.

Фактический расход материалов в натуральных измерителях по текущим нормам и отклонениям детализируется по однородным группам или учётным единицам продуктов труда в стоимостной оценке по внутривозвратным учётным ценам, принятым в нормативных калькуляциях. Отклонения в натуральных и стоимостных измерителях определяются сопоставлением фактического расхода материалов с их нормативными значениями.

Расходование хозяйственных, канцелярских принадлежностей (в обиходе – канцтовары) и некоторых других материалов (их номенклатура устанавливается предприятием самостоятельно и указывается в приложении к приказу руководителя предприятия об учётной политике на текущий календарный год), учитывается на основании лимитных карт. Количество отпущенных со склада материала в принятой стоимостной оценке признаётся их фактическим расходом, детализируемом по соответствующим статьям утверждённых смет административно-управленческих и общехозяйственных затрат по центрам затрат. Сверхлимитный отпуск (отклонения от сметы соответствующих затрат) допускается в порядке, установленном учётной политикой, и оформляется отдельным однострочным требованием на сверхлимитный отпуск материалов.

При инвентарном способе составляются предусмотренные учётной политикой предприятия регистры электронного учёта «Рапорт об использовании материалов в производстве» и «Расход материалов в производстве» по содержанию, мало отличающемуся от регистров электронного учёта по учёту расходования материалов, подвергаемых раскрою.

*Рецептурный способ* оперативного учёта фактического расходования материалов в производстве применяется предприятиями, изготавливающими продукцию по технологическим рецептурам, состоящим, как правило, из основного сырья и ингредиентов, обрабатываемых в одном или нескольких технологических процессах, происходящих в специальных аппаратах или ёмкостях (аппаратурное производство), технологических установках, доменных, мартеновских и других металлургических печах (металлургия, производства основной химии и минеральных, азотных и других удобрений, химических реактивов, резины, нефтепереработки, фармацевтики, пищевой промышленности и др.).

---

На таких предприятиях материалы отпускаются и расходуются в производстве строго по рецептуре, следовательно, показатели отпуска (запуска) в производство и технологического расходования материалов равны, и отклонения при стандартных технологических процессах исключены. Если по каким-либо причинам отклонения образуются, то они квалифицируются и учитываются в качестве брака в производстве или затрат на освоение новой продукции и новых технологий. Отклонения могут иметь место только по покупным ценам.

Для бухгалтерского учёта производственного потребления материалов рецептурным способом составляются предусмотренные учётной политикой предприятия регистры электронного учёта, рассмотренные ранее.

Фактический расход на производство *покупных полуфабрикатов и комплектующей продукции* определяется по количеству готовых сборочных соединений или сданных на склад готовых продуктов труда в соответствии с комплектовочными ведомостями или иной технологической первичной документации. Форма и набор реквизитов такой документации предприятием устанавливается самостоятельно (объект учётной политики предприятия). По номенклатуре комплектующей продукции отклонения практически исключены (например, 5 наименований автопокрышек в сборе и 1 аккумуляторная батарея к легковому автомобилю). Комплектующая продукция и наиболее ценные покупные полуфабрикаты обычно подаются к рабочим местам на рабочую смену и определённые объёмы сборочных работ.

Отклонения в натуральных измерителях по покупным полуфабрикатам в основном образуются по учётным группам «Нормали» и «Крепёж» при большом их расходовании поштучно, поскольку оперативный учёт их расходования ведётся поштучно, а поставки осуществляются в тоннах.

Отклонения в производственном потреблении рассматриваемых запасов могут иметь место при скрытом (документально не оформленном) браке небольших сборочных соединений или при несоответствии их параметральных и качественных данных, не выявленных при приёмке от поставщиков. При смене поставщиков-смежников могут образоваться отклонения по цене.

Оформление отклонений и их стоимостная оценка выполняется в обычном порядке (объект учётной политики предприятия). Расход покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий в натуральных измерителях за отчётный период оформляется непосредственно в комплектовочных ведомостях, извещениями на брак в производстве и требованиями-накладными. Реестры электронного учёта «Расход покупных полуфабрикатов и комплектующей продукции» в оценке по учётным ценам составляются по аналогии с реестрами электронного учёта расхода

---

материалов, рассмотренных ранее. В текущих затратах на производство учётная стоимость расхода в производстве указанных активов принимается к бухгалтерскому учёту проводками: Д-т счетов 20, 23, 28, 29 К-т счёта 10, субсчёт 2.

Напомним, что подача материальных запасов к рабочим местам со склада является и учитывается как внутривозвратный оборот в бухгалтерском счёте 10, по типовым или корпоративным субсчетам.

*Материальными затратами* на производство, управление и другие виды обычной деятельности предприятий признаётся учётная стоимость материальных запасов, фактически израсходованных по текущим нормам и отклонениям согласно их целевому назначению в экономике предприятия.

Указанные затраты с начислением соответствующих суммовых долей ЛТЗ принимаются к бухгалтерскому учёту проводками в дебет счетов 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29 К-т счетов 10, 16.

*Отклонения по основной заработной плате основного производственного персонала* в основном формируются в связи с несоответствием разряда выполняемых работ разряду исполнителя; вводом дополнительных технологических операций, не предусмотренных нормами времени и расценками на единицу работы; несоответствием оборудования (менее производительным) и инструментального оснащения (менее точным), принятым при расчёте норм времени и сдельных расценок; нарушениями в текущей наладке оборудования; доплатами к заработной плате сверх нормативных; различными доплатами до среднего заработка, за сверхурочную работу, в выходные и праздничные дни; завышением количества часов фактически отработанного рабочего времени на выполнение единицы работы, разряда и часовых тарифных ставок при повременной форме оплаты труда; доплата до гарантированного уровня заработка или до установленного МРОТ при выработке ниже нормативной.

Перечисленные и другие отклонения по основной сдельной заработной плате основного производственного персонала оформляются руководителями соответствующих структурных подразделений и служб и утверждаются в порядке, принятом администрацией предприятия. В качестве первичных сигнальных документов применяются листки на доплату (различные доплаты, упомянутые выше) и наряды на сдельную работу (выполнение дополнительных операций, «обходных» технологий и т.п.). Кроме стандартных реквизитов в этих документах обязательно приводятся цифровые коды причин отклонений, однородной группы или единицы конечного продукта труда (объектов калькулирования) и все необходимые данные для расчёта заработка по документу.



---

Отклонения по *прямой* повременной заработной плате (без доплат, упомянутых выше) определяются сопоставлением фактически начисленной *прямой* основной повременной заработной платы с нормативной суммой, исчисляемой произведением нормативной ставки за единицу продукта труда на фактическое количество его выпуска.

Данные первичного учёта рассмотренных сумм отклонений за отчётный период систематизируются в предусмотренном учётной политикой предприятия регистре электронного учёта «Рапорт об отклонениях по основной заработной плате основного производственного персонала» (может составляться в режиме «по запросу» на любую дату отчётного периода). Рапорт тиражируется соответствующим пользователям информации для экономического анализа и разработки управленческих решений. Для бухгалтерского учёта затрат на производство изготавливается регистр электронного учета «Отклонения от норм расхода основной заработной платы основного производственного персонала» по производственным подразделениям, цифровым кодам факторов и однородных групп или учётных единиц конечных продуктов труда. Итоговые стоимостные данные регистра электронного учета принимаются бухгалтерскими проводками в дебет счетов 20, 23, 29 К-т счёта 70.

*Отклонения по дополнительной заработной плате основного производственного персонала* могут иметь место, если образовалась существенная разница между нормативной суммой резерва на оплату отпусков, исчисленной на фактический выпуск товарной продукции по номенклатурным номерам в натуральных единицах измерения, и фактической суммой упомянутого резерва, начисленного за отчётный период. Если резерв не создаётся, то сумма отклонений будет равна сумме разницы между фактически начисленной за отчётный период дополнительной заработной платы и нормативной суммой, определяемой итогом произведений нормативных ставок (статья «Дополнительная заработная плата основного производственного персонала» в нормативных калькуляциях») на фактический выпуск товарной продукции по номенклатурным номерам в натуральных измерителях (Д-т счетов 20, 23, 29 или счёта 96 К-т счёта 70).

Общий итог учётных за отчётный период отклонений по заработной плате основного производственного персонала обуславливает отклонения по взносам на социальное страхование и социальные нужды по одноимённой калькуляционной статье (Д-т счетов 20, 23, 29, 96 К-т счёта 69).

*Потери от брака в производстве*, как было сказано ранее, в нормативные калькуляции не включаются (кроме металлургических производств). Поэтому стоимость учётных потерь от производственного брака включа-

---

ется в фактические текущие затраты на производство (напомним, порядок исчисления сумм потерь от брака в производстве рассмотрен в 2.2).

*Отклонения затрат по подготовке и освоению производства* могут образоваться при несоответствии расчётной суммы этих затрат, отнесённой в текущие затраты на производство отчётного периода, нормативной сумме, приходящейся на тот же отчётный период (Д-т счетов 20, 23, 29 К-т счёта 97, см. также 2.1).

*Отклонения по затратам на обслуживание производства и управление* в отечественной учётной практике, обычно определяют простым сопоставлением фактических итоговых сумм, учтённых за отчётный период в дебетовых оборотах счетов 25 и 26 (за минусом рассмотренных ранее списаний), с итоговыми данными смет соответствующих затрат. По мнению авторов, полученная по такой методике учётная информация об отклонениях не обладает контрольно-аналитическими свойствами, обеспечивающими объективные управленческие решения.

Отклонения по рассматриваемым затратам целесообразно учитывать по каждой сметной статье, внутри статьи – по экономическим элементам. Для оперативного учёта постатейного использования сметных ассигнований в программных продуктах обеспечения бухгалтерского учёта необходимо предусмотреть отдельные серии цифровых кодов сметных статей и их ввод в первичные документы на затраты. Будет правомерно назначить должностных лиц – кураторов расходования средств по той или иной смете с предоставлением им права визирования или утверждения соответствующей первичной документации. В упомянутых программных продуктах необходимо предусмотреть составление регистров электронного учёта об исполнении каждой сметы в отдельности за отчётный период, а также по запросу кураторов на определённую дату текущего отчётного периода (для внутрихозяйственного контроля и оперативного предупреждения перерасходов). При этом необходимо помнить, что положительные отклонения по затратам на ремонты объектов основных средств, технику безопасности и промсанитарию и некоторым другим статьям смет зачастую свидетельствует о недоиспользовании сметных ассигнований и не может оцениваться как экономия хозяйственных ресурсов.

Практикуемые регистры аналитического учёта затрат на обслуживание производства и управление необходимо дополнить отдельными графами с данными смет по кодам каждой статьи и причинам отклонений.

В фактическую производственную себестоимость суммы отклонений включаются в обычном порядке, рассмотренном ранее.

---

### 3.3. Сводный учёт затрат на производство. Калькулирование фактической производственной себестоимости продуктов труда

Бухгалтерский учёт затрат на производство и управление за отчётный период, *независимо от типа, организации и отраслевой принадлежности промышленных производств*, предполагает определённую последовательность учётных процедур:

- группировку и стоимостную оценку фактических прямых затрат по текущим нормам, изменениям норм и отклонениям и затрат на обслуживание производства и управление по статьям соответствующих смет на отчётный период, и отклонениям по цехам основного производства, вспомогательным и обслуживающим производствам и подразделениям, занятым природоохранной, инновационной деятельностью и обеспечением качества профильной продукции (без учётной стоимости продуктов труда, выработанных подразделениями вспомогательных и обслуживающих производств и расходуемых в основном производстве);
- исключение из текущих затрат на производство стоимости возвратных отходов в учётной оценке, установленной учётной политикой предприятия;
- расчёт сумм потерь от производственного брака и включение их в прямые затраты на производство производственных подразделений всех видов производств, продукция которых была забракована;
- включение учётной стоимости взаимных услуг и поставок продукции в оценке по цеховой нормативной производственной себестоимости или внутрихозяйственным расчётным ценам и тарифам подразделениями вспомогательных и обслуживающих производств (Д-т счёта 79.2 К-т счетов 23,29 – подразделения-поставщики; Д-т 16 (15), 23, 25, 28, 29 К-т счёта 79.2 – подразделения-потребители или одна бухгалтерская проводка – внутренним оборотом счётов 23, 29, без счёта 79.2);
- отнесение учётной стоимости продуктов труда, изготовленных вспомогательными и обслуживающими производствами для собственных нужд, в состав прямых и косвенных затрат (по текущим нормам, статьям смет и отклонениям);
- включение затрат на обслуживание и эксплуатацию оборудования и машин и общехозяйственных затрат (за минусом списаний в затраты на производственный брак) в производственную себестоимость продуктов труда подразделений вспомогательных и обслуживающих производств (К-т счёта 25 по субсчетам 1,2);

- определение учётной стоимости незавершённого производства в цехах вспомогательных производств гетерогенного типа (цехи по изготовлению инструментов, специальных станков, запасных частей и др.) и ремонтных производствах, принятой учётной политикой предприятия;
- определение учётной стоимости продуктов труда, изготовленных вспомогательными и обслуживающими производствами и поставленных подразделениям основного производства, административным и функциональным службам для расходования по целевому назначению с отнесением их учётной стоимости в состав прямых затрат на производство и затрат на обслуживание производства и управление (по текущим нормам, статьям смет и отклонениям);
- включение в состав указанных выше затрат стоимостных разниц между нормативной или расчётными ценами и фактической цеховой производственной себестоимости продуктов труда вспомогательных и обслуживающих производств, расходуемых внутрихозяйственными потребителями;
- включение расчётной (нормативной) суммы общехозяйственных затрат предприятия (К-т счёта 26) в производственную себестоимость продуктов труда, выпущенными вспомогательными и обслуживающими производствами и подготовленными к продаже по хозяйственным договорам с покупателями и заказчиками; определение фактической цеховой производственной себестоимости продуктов труда указанных производств, расходуемых для собственных нужд и переданных цехам основного производства;
- отнесение фактических затрат (по сметам и отклонениям) на обслуживание производства и управление (за минусом списаний на производственный брак и других списаний в принятых стоимостных оценках, К-т счетов 25.2, 26)), учтённых по подразделениям основного производства;
- исчисление учётной стоимости незавершённого производства профильной продукции в основных цехах в оценке, установленной учётной политикой предприятия.

Согласно изложенной схеме фактическая производственная себестоимость (по текущим нормам и отклонениям) товарной продукции, выпущенной за отчётный период (СФт) исчисляется по универсальной, классической формуле баланса затрат:

$$\text{СФт} = (\text{Нн} + \text{ЗПф}) - (\text{ИВф} + \text{Бн} + \text{Нк}), \quad (3.11)$$

где:

Нн, Нк – учётная стоимость незавершённого производства на начало и конец отчётного периода (соответственно) в оценке, установленной учётной политикой предприятия;

---

ИВф – учётная стоимость возвратных (используемых) производственных отходы в оценке, установленной учётной политикой предприятия;

Бн – учётная стоимость принятого к бухгалтерскому учёту производственного брака в оценке, установленной учётной политикой предприятия.

В безотходных производствах и на предприятиях, где незавершённое производство отсутствует или его игнорируют вследствие незначительности либо существенных технических затруднений установления его физических объёмов, а также где брак в производстве технологически исключён, приведённая выше формула принимает иной вид:

$$\text{СФт} = \text{ЗПф (по текущим нормам и отклонениям)}, \quad (3.12)$$

Финальной процедурой бухгалтерского учёта затрат является *сводный учёт* затрат на производство товарной продукции для определения её заводской фактической производственной себестоимости по текущим нормам, изменениям норм и отклонениям фактических затрат от нормативных. По существу, сводный учёт производственных затрат означает их калькуляционный (аналитический) постатейный (согласно принятой в нормативных калькуляциях номенклатуре статей) учёт по однородным группам или учётным (торговым) наименованиям, составляющих фактический товарный выпуск за отчётный период, с обособлением относящихся к ним остаткам незавершённого производства в оценке, установленной учётной политикой предприятия.

На предприятиях гетерогенного типа с поддетально-узловой сборкой конечного продукта труда или с изготовлением последнего из ряда предшествующих сборке полуфабрикатов собственного производства, последовательно перерабатываемых во взаимосвязанных технологических процессах, а также на предприятиях, специализирующихся на производстве различных объёмных работ, выполняемых по договорам подряда за несколько отчётных периодов, одна учётная часть текущих затрат «переносится» в производственную себестоимость конечных продуктов труда, сданных выпускающими подразделениями на склад или приёмную (отгрузочную) площадку, а другая часть затрат преобразуется в стоимостные остатки незавершённого производства, учётные на конец отчётного периода.

Согласно ПБУ5/2019 к продукции в промышленном незавершённом производстве относятся:

- продукция частичной готовности, т.е. не прошедшая всех технологических процессов, предусмотренных производственным циклом, а также готовая продукция, не сданная на склад на отчётную дату;
- работы и услуги, выполненные в неполном физическом объеме, предусмотренном хозяйственным договором с заказчиком, или выполненные,

---

но не сданные заказчику на конец отчётного периода, а также не принятых заказчиком в связи с несогласованными отступлениями от утверждённого технического проекта и иных условий договора подряда;

- недоукомплектованные изделия либо продукция, не прошедшая необходимые испытания и техническую приемку;
- на изготовление промышленных изделий сложных конструкций, находящихся в стадии производства, или готовые, но не сданные заказчику на конец отчётного периода;
- сырьё, материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующая продукция, находящиеся на рабочих местах на конец отчётного периода в оценке по учётным ценам, соответствующим данным внутрихозяйственных номенклатур-ценников.

В российской практике нормативного учёта остатки незавершённого производства в натуральных измерителях на конец отчётного периода, принятых к бухгалтерскому учёту на основании документальных данных оперативного учёта в производственных подразделениях, оцениваются по одному из ниже приведённых вариантов цеховой или заводской нормативной себестоимости соответствующих продуктов труда (объект учётной политики предприятия):

- всем статьям нормативной калькуляции соответствующего конечного продукта труда;
- расчётным внутрихозяйственным ценам;
- статьям прямых (без начислений) затрат, имеющих определяющий удельный вес в производственной себестоимости товарной продукции предприятия;
- учётной стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, принятой в нормативных калькуляциях (в материалоёмких производствах) или нормативной суммы основной заработной платы основного производственного персонала (в трудоёмких производствах).

По мнению авторов, наиболее целесообразными (исходя из соображений снижения трудоёмкости учётных процедур, не жертвуя при этом качеством соответствующей учётной информации) можно считать одну из двух последних видов оценки, перечисленных выше. При принятии решения о выборе варианта оценки незавершённого производства можно опираться на знание показателей значимости указанных выше прямых затрат в общем объёме затрат на производство или в производственной себестоимости конечных продуктов труда.

Напомним, что на отечественных предприятиях *оперативный (первичный)* учёт формирования, движения и остатков на конец отчётного периода продук-

---

тов промышленного незавершённого производства на рабочих местах по ходу производственных циклов находится в компетенции диспетчерской службы предприятия и ведётся только *в натуральных измерителях*, тогда как в бухгалтерском учёте такая информация создаётся только в стоимостном измерении в соответствии с принятым вариантом оценки (дебетовые и кредитовые обороты и сальдо счетов 20, 23, 29 на начало и конец отчётного периода).

На предприятиях, где оперативный учёт изготовления и передачи (внутри и межцеховой) продуктов незавершённого производства ведётся с помощью специальных компьютеров, соединённых с эксплуатируемым оборудованием и работающих на основании программного обеспечения (IT-технологий) системы управления производством, количественные данные о изготовленной цехом продукции распечатываются с указанных компьютеров в виде часовых, сменных (суточных) графиков-заданий или других первичных документов (объект учётной политики предприятия). Информация о передаче (по датам) продукции цехом-поставщиком цеху-потребителю создаётся на основании накладных приёма-сдачи продукции (форма и порядок оформления документа – объект учётной политики предприятия) и распечатывается за рабочую смену (сутки). Данные о выработке и передаче продукции для последующей обработки по цехам-поставщикам и цехам-потребителям, а внутри – по наименованиям продукции и количеству в автоматическом режиме систематизируются по установленным внутриотчётным датам и в целом за отчётный период и распечатываются по цехам в предусмотренных учётной политикой предприятия регистрах электронного учёта «Учёт незавершённого производства». Одновременно за один рабочий приём формируется информация о количественных остатках каждого наименования продукта труда на определённых технологических операциях, по принадлежности его к цифровому коду той или иной однородной группы конечных продуктов труда. Такая информация распечатывается по цехам и в целом по предприятию в регистрах электронного учёта «Незавершённое производство на конец отчётного периода», используемых диспетчерскими службами предприятия для регулирования производственных циклов.

В системе бухгалтерского учёта названные регистры электронного учёта изготавливаются по цехам и в целом по предприятию в стоимостных измерителях согласно варианту оценки, принятому учётной политикой, с обязательным обобщением данных по учётным единицам конечных продуктов труда или их однородным группам.

При этом для внутрихозяйственного контроля и обеспечения качества учётной информации необходимо периодически проводить выборочные (превен-

---

тивные) инвентаризации продукции, учтённой в составе незавершённого производства, в первую очередь её наиболее затратоёмких наименований.

Порядок проведения, оформления документации и учёта результатов превентивных и генеральной инвентаризаций незавершённого производства регулируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждёнными приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 в ред. 2010 г. (не противоречащими ПБУ 5/2019 и другим федеральным и отраслевым учётным стандартам, имеющим силу). Информация о фактическом наличии продукции в незавершённом производстве по количеству (Инвентаризационная опись типовой формы) по цехам приводится в предусмотренном учётной политикой предприятия регистре электронного учёта «Инвентаризация незавершённого производства». По данным регистра электронного учёта «Сличительная ведомость» в информацию регистра электронного учёта «Учёт незавершённого производства» вносятся построчные коррективы в натуральные остатки продукции по отдельно отведённым графам «Недостача», «Итого в наличии», «Излишки», «Итого в наличии».

Одновременно по специальным IT-технологиям выполняются расчёты учётной стоимости незавершённого производства. Учётная стоимость каждой единицы продукта труда, оставшейся в незавершённом производстве, определяется по одной из перечисленных выше оценок в сумме текущих *пооперационных норм прямых затрат* (без начислений), действующих на конец отчётного периода, нарастающим итогом от первой по конечную технологическую операцию, на которой продукт труда был включён в состав незавершённого производства. При наличии нескольких единиц такой продукции одного наименования указанная сумма умножается на их количество, включённое в инвентаризационную опись незавершённого производства. И так – по всей номенклатуре продукции, учтённой в составе незавершённого производства, включая полуфабрикаты собственного производства, сборочные соединения и продукт труда, по каким-либо причинам не сданный на склад или заказчику на отчётную дату. Результаты изложенного расчёта включаются в построчные стоимостные данные (по наименованиям продукции в незавершённом производстве и цифровым кодам соответствующего конечного продукта труда или его однородной группы) регистров электронного учёта «Учёт незавершённого производства» и «Сличительная ведомость по инвентаризации незавершённого производства». Если в отчётном периоде текущие нормы прямых затрат подверглись существенным изменениям, то,



---

как было сказано ранее, остатки продукции в незавершённом производстве, учтённые *на начало* отчётного периода, должны быть пересчитаны по новым нормам, действующим *на конец* этой же отчётной даты.

По результатам регистра электронного учета «Сличительная ведомость» принимаются управленческие решения, оформляемые протоколом постановления инвентаризационной комиссии. Согласно упомянутому протоколу утверждённые результаты инвентаризации принимаются к бухгалтерскому учёту проводками:

- Д-т счетов 20, 21, 23, 29 К-т счёта 91.1 – учётная стоимость излишков продукции в незавершённом производстве признана прочими доходами (ПБУ 9/99 в ред. 2015 г.);
- Д-т счёта 94 К-т счетов 20, 21, 23, 29 – учётная стоимость недостачи продукции в незавершённом производстве;
- Д-т счетов 28 К-т 94 – учётная стоимость недостачи незавершённого производства в пределах норм технологических потерь, обычно признаваемые своевременно неучтённым («скрытым») производственным браком;
- Д-т счёта 91.2 – учётная стоимость сверхнормативных технологических потерь и хищений продукции в незавершённом производстве при отсутствии прямых виновников;
- Д-т счетов 70, 73.2 К-т счётов 94, 98.3 – учётная стоимость недостачи незавершённого производства и сумма положительной разницы между учётной и рыночной стоимостью недостачи, отнесённые в начёт прямым виновникам на основании решения работодателя или суда (удержания за расчётный период выполняются в соответствии с нормами действующей редакции ст., ст. 232 – 243 главы 39 ГК РФ).

Изложенная выше методика прямого определения учётной стоимости продукции в незавершённом производстве применяется по данным инвентаризации или оперативного учёта в сочетании с системным мониторингом наличия продукции в незавершённом производстве на промежуточные даты и конец отчётного периода.

Между тем, в отечественной практике, особенно на предприятиях с массовым и крупносерийным типами многономенклатурного выпуска товарной продукции, традиционно применяется расчётный способ определения учётной стоимости остатка незавершённого производства в целом по предприятию (по существу, обезличенного сальдо счетов 20,23,29 на конец отчётного периода), который можно представить формулой:

$$H_k = (H_n + 3Пт.н.) - (Бт.н. + ПСт.н. + Тт.н.), \quad (3.12)$$

---

где:

Нк, Нн – учётная стоимость незавершённого производства в принятой оценке на начало и конец отчётного периода (соответственно);

ЗПт.н. – затраты на производство по текущим нормам (по статьям прямых затрат без начислений) или по полной номенклатуре статей калькуляции нормативной производственной себестоимости товарной продукции;

Бт.н. – учётная стоимость брака в производстве в оценке по текущим нормам затрат;

ПСт.н. – прочие списания в оценке по текущим нормам;

Тт.н. – нормативная производственная себестоимость фактического товарного выпуска продукции за отчётный период.

Рассматриваемый способ сравнительно не трудоёмок и не дорогой, но эти преимущества перечёркиваются его основным недостатком: учётная стоимость незавершённого промышленного производства рассчитывается *безотносительно к его фактическим физическим остаткам*, связи между бухгалтерским учётом и оперативным полностью отсутствуют. Предполагается, что учётная стоимость, сформированная расчётным способом, соответствует наличию массы продукции в натуральных измерителях, оставшейся в незавершённом производстве на отчётную дату. Однако такое предположение не отражает действительную учётную стоимость незавершённого производства, поскольку на практике далеко не исключены факты сокрытия (не оформления первичными документами) производственного брака, сверхнормативных технологических потерь, нецелевого использования полуфабрикатов собственного производства, мелких (но не редких) хищений деталей и даже продукции, подготовленной к сдаче на склад или покупателю. Упомянутый недостаток расчётного способа усугубляется тем, что предприятия зачастую недооценивают значимость превентивных инвентаризаций и ограничиваются генеральной инвентаризацией незавершённого производства, которая, как известно, проводится один раз в год перед составлением годового бухгалтерского отчёта. В результате учётные данные об остатках незавершённого производства в межинвентаризационном периоде (по сути, в течение всего отчётного года) не соответствуют действительности, и, как видно из приведённого ранее перечня бухгалтерских проводок (с кредита счёта 94), это является одним из факторов, оказывающих негативное влияние на финансовые результаты предприятия.

В российском промышленном производственном учёте сводный учёт затрат известен в двух вариантах: *бесполуфабрикатном и полуфабрикатном*.

---

Первый вариант применяется в основном предприятиями машиностроения, металлообработки, другими предприятиями с поддетально-узловым производством и сборкой конечных продуктов труда, выпускаемых крупными сериями; второй – предприятиями пищевой, нефтеперерабатывающей отраслей промышленности, художественных промыслов, другими предприятиями, изготовляющими и потребляющими в последующих технологических процессах полуфабрикаты собственного производства.

Применительно к сводному учёту затрат промышленного предприятия бесполуфабрикатный вариант, независимо от серийности товарного выпуска продукции, основан на том, что затраты за отчётный период, детализированные по однородным группам или торговым наименованиям товарной продукции, а внутри по соответствующим статьям затрат, текущим нормам, изменениям и отклонениям, учитываются и обобщаются по цехам основного производства. Данные этих цехов о суммах изменений текущих норм и отклонений обобщаются простым сложением в целом по предприятию и отдельными показателями приводятся в статьях прямых и косвенных затрат нормативной производственной себестоимости *фактического* выпуска профильной и другой товарной продукции предприятия. Свод затрат за отчётный период по предприятию продолжается формированием сумм фактических затрат по статьям косвенных затрат (на основании итоговых показателей смет и отклонениям), относящихся к верхнему уровню управления экономикой предприятия.

Аналогичные учётные процедуры выполняются при использовании бесполуфабрикатного варианта сводного учёта затрат на товарную продукцию, выпускаемую подразделениями вспомогательных и обслуживающих производств.

Полуфабрикатный вариант сводного учёта затрат обычно используется предприятиями, готовая продукция которых, как было сказано ранее, изготавливается из полуфабрикатов собственной выработки (далее – СП), создаваемых в одном и потребляемых в другом (последующем) технологическом процессе.

СП, изготовленный в предпоследнем технологическом процессе и переданный в заключительный технологический процесс, становится после его окончания в выпускающем цехе конечным продуктом труда предприятия (товарной продукцией). СП могут быть поставлены на продажу (например, тесто в хлебопечении, детали в производстве резиновых изделий); тогда они переводятся в состав готовой (товарной) продукции.

Схематично полуфабрикатный вариант сводного учёта затрат на производство (в системе нормативного учёта) можно представить в следующей последовательности:

- 
- 1) СП, изготовленный в *первом* технологическом процессе, передаётся в последующий технологический процесс в оценке по статьям прямых и косвенных затрат, включённых в цеховые нормативные калькуляции, или в оценке по указанным калькуляциям, ограниченных статьями прямых затрат без начислений (выбор одного из названных вариантов стоимостной оценки СП-объект учётной политики предприятия); обе оценки являются внутрихозяйственными измерителями учётной стоимости СП;
  - 2) во *втором* технологическом процессе потребляется первый СП, и СП, изготовленный в этом технологическом процессе, передаётся в последующий в оценке по принятой учётной стоимости, исчисленной *накопительным* итогом с учётной стоимостью СП;
  - 3) и так далее по последующим технологическим процессам. При этом суммы изменений текущих норм и отклонений по прямым затратам, учтённые в каждом технологическом процессе по принадлежности СП к торговому наименованию или однородной группе товарной продукции, *накопительными итогами* включаются в калькуляционные статьи нормативной производственной себестоимости *готовой продукции*. Суммы косвенных затрат по сметам и отклонениям учитываются по соответствующим калькуляционным статьям в целом на торговое наименование готовой продукции.

Бухгалтерский учёт движения и остатков СП ведётся в оборотах сальдового счёта 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Дебет этого счёта корреспондирует с кредитом счетов 20, 23 – на учётную стоимость изготовленных ПС, сданных в цеховые кладовые или на межцеховые конвейерные ленты. Соответствующая бухгалтерская информация формируется по данным оперативного (количественного) учёта диспетчерских служб цехов-поставщиков, систематизированным за отчётный период по участкам цеха (бригадам), номенклатурным номерам СП, цифровым кодам следующего технологического процесса (СП) и готовой продукции в компьютерных распечатках (регистрах электронного учёта). Форма упомянутых распечаток, методики их составления, порядок утверждения и тиражирования по пользователям должны быть объектами учётной политикой предприятия.

Внутренними оборотами счёта 21 учитываются операции сдачи СП цехом-поставщиком цеху-потребителю (из одного технологического процесса в следующий) в принятой учётной оценке: Д-т – К-т счёта 21 (регистр электронного учёта «Поставка СП внутрихозяйственным потребителям за отчётный период»). Информация формируется по данным компьютерных распечаток, обоснован-

---

ных требованиями-накладными приёма-сдачи СП или маршрутных графиков движения ПС в принятой учётной стоимостной оценке.

В кредите счёта 21 в корреспонденции с дебетом счётов 20, 23 учитывается расход СП на производство следующего СП или конечных продуктов предприятия, а также выбытие СП в связи с их продажей (Д-т счёта 90.2), недостачей (Д-т счёта 94), прочими обстоятельствами (Д-т счётов 76, 79, 80, 91.2).

В качестве универсального регистра сводного нормативного учёта затрат на промышленное производство независимо от их типов и иных отличительных особенностей наиболее приемлемым является регистр «Сводный учёт затрат на производство», рекомендованный некоторыми отраслевыми нормативными документами. Техника составления регистра и, при необходимости, объём создаваемой полезной информации корректируются в соответствии с ростом уровня автоматизации оперативного и бухгалтерского учёта затрат на производство и управление. Концептуально упомянутый регистр представляет своеобразную оборотную ведомость аналитического учёта затрат, обобщённых в дебетовых оборотах счёта 20 итогами по кредиту корреспондирующих счетов за отчётный период. В практикуемых учётных программных продуктах оборотная ведомость обычно представлена одинаковым по содержанию регистром электронного учёта-карточкой «Анализ счёта 20». Упомянутый регистр составляется по учётным единицам или цифровым кодам однородных групп товарной продукции и затем – в обобщённом виде в целом по предприятию.

В подлежащем ведомости приводятся наименования статей затрат по номенклатуре, *принятой в нормативных калькуляциях* товарной продукции.

В сказуемом ведомости (по отдельным графам) создаётся информация о формировании по калькуляционным статьям итоговых показателей нормативной и фактической производственной себестоимости товарной продукции предприятия за отчётный период по слагаемым:

- остатки незавершённого производства в одном из вариантов принятой учётной оценки на начало отчётного периода;
- результаты пересчёта учётной стоимости незавершённого производства на конец отчётного периода при существенных изменениях текущих норм, произошедших за отчётный период;
- валовые затраты в целом на производство по текущим нормам отчётного периода, изменениям текущих норм (совокупная сумма изменений равна итогу упомянутого выше перерасчёта индивидуальных извещений об изменении текущих норм), отклонениям от текущих норм затрат, действовавших в отчётном периоде;

- затраты на фактический товарный выпуск по текущим нормам отчётно-го периода, изменениям текущих норм и отклонениям от текущих норм (обычно сумма изменений текущих норм внесистемно присоединятся к сумме отклонений и затем учитывается в их составе). Суммы изменений текущих норм и отклонений полностью переносятся из сумм, учтённых в валовых затратах на производство. Одновременно в отдельной графе приводятся коэффициенты отклонений от текущих норм, рассчитываемые отношением сумм отклонений, учтённых по каждой однородной группе конечных продуктов труда, к затратам на их фактический товарный выпуск в натуральных измерителях по текущим нормам. Нормативная производственная себестоимость фактического товарного выпуска определяется суммой произведений фактически выпущенных товарных наименований конечных продуктов труда по всем учётным единицам и группам однородной продукции, принятой предприятием к бухгалтерскому учёту за отчётный период, на суммы по статьям нормативной калькуляции каждого наименования продукта труда, действительной на начало отчётного периода. Товарный выпуск в натуральных измерителях учитывается на основании данных предусмотренного учётной политикой предприятия регистра электронного учёта сдачи выпускающими подразделениями всех видов производств готовой продукции на склад, отгрузочную площадку (негабаритные изделия) или непосредственно покупателю (например, скоропортящихся продуктов, нефти, нефтепродуктов, газа, электричества, теплотенергии) за отчётный период в оценке по нормативной производственной себестоимости;
- списания затрат по текущим нормам на производственную себестоимость окончательного и исправимого производственного брака; учётной стоимости возвратных отходов; прочие списания в принятой оценке (К-т счёта 20);
- остатки незавершённого производства в сопоставимом варианте оценки на конец отчётного периода.

Таким образом, классическая формула исчисления фактической производственной себестоимости продукции предприятия (СФт) в нормативном учёте (независимо от применяемых вариантов сводного учёта затрат на производство) примет следующее содержание:

$$\text{СФт} = (\text{ННн} + \text{ЗПн, и.н, о.н}) - (\text{Бн} + \text{ВОН} + \text{НКн} + \text{Тн, и.н, о.н}), \quad (3.13)$$

где:

СФт – фактическая производственная себестоимость товарной продукции (по калькуляционным статьям, принятым в нормативных калькуляциях);

---

ННн, НКн – остатки незавершённого производства на начало и конец отчёт-ного периода по в оценке по сопоставимым текущим нормам прямых затрат;

Бн, Вон – учётная стоимость производственного брака и возвратных отходов в принятой оценке;

Тн – нормативная производственная себестоимость товарной продукции за отчётный период; и.н. (обычно -), о.н. – отклонения от текущих норм (преимущественно +).

Суммы изменений текущих норм и отклонений за отчётный период, учтённые в валовых затратах на производство и управление по торговым наименованиям (номенклатурным номерам) или группам однородной товарной продукции, полностью переносятся в калькуляционные статьи нормативной производственной себестоимости фактического выпуска товарной продукции (Тн).

Напомним, что для калькулирования фактической производственной себестоимости учётной единицы конечного продукта труда предприятия, на основании данных ведомости сводного учёта затрат на производство, по калькуляционным статьям каждой группы однородной товарной продукции и исчисляются коэффициенты отклонений от текущих норм (КОт), учтённых в валовых фактических затратах по группам однородной товарной продукции за отчётный период ( $КОт = Он / Тн$ ). Научными исследованиями, проведёнными ещё в 60 – 70-х годах прошлого столетия отечественными специалистами (проф. Безруких П.С., проф. Белобородовой В.А., проф. Маргулисом А.Ш., проф. Щенковым С.А. и другими), доказано, что коэффициенты отклонений от норм (в их сумму включены и учтённые изменения текущих норм), рассчитанные по каждой статье нормативной производственной себестоимости отдельно взятой однородной группы, имеет равное отношение к производственной себестоимости всех конечных продуктов труда, включённых в ту или иную группы однородной товарной продукции. Погрешности средней величины в данном случае – незначительны, и ими можно пренебречь.

По имеющимся данным о нормативной производственной себестоимости единицы фактического выпуска продукции по калькуляционным статьям, учтённой в определённой группе однородной товарной продукции, и упомянутых выше коэффициентах, можно определить её фактическую производственную себестоимость, применив приведённую ниже формулу:

$$\text{ФПС ед.т} = \text{НПС ед.т} + (\text{НПС ед.т} \times \text{КОт}), \quad (3.14)$$

где:

---

ФПС ед.т – фактическая производственная себестоимость учётной единицы товарной продукции;

НПС ед.т – нормативная производственная себестоимость или стоимость в учётных ценах единицы товарной продукции.

Необходимо отметить, что в системе нормативного учёта выпуск товарной продукции, её последующая отгрузка и продажа, остатки готовой и отгруженной продукции в бухгалтерском учёте и бухгалтерском балансе оцениваются только по нормативной производственной себестоимости. Совокупная сумма отклонений от текущих норм, учтённая в целом по товарной продукции за отчётный период, относится полностью в полную себестоимость проданной продукции.

Фактический товарный выпуск товарной продукции принимается к бухгалтерскому учёту отдельными суммами нормативной производственной себестоимости и отклонениями от текущих норм:

Д-т счёта 43, 90.2 (продукция нематериальной формы, работы и услуги, выполненные предприятиями иной профильной деятельности), К-т счёта 40 – на нормативную себестоимость товарного выпуска и Д-т счёта 90.2, К-т счёта 40 – на сумму отклонений от текущих норм. Товарный выпуск, отгрузка и продажа продуктов труда могут быть приняты к бухгалтерскому учёту в иных внутривозводских стоимостных измерителях, предусмотренных РСБУ 5/2019. Тогда определяются суммы отклонений учётной стоимости товарной продукции в оценке по нормативной производственной себестоимости от учётной стоимости по фактической производственной себестоимости и отклонения фактической производственной себестоимости от учётной стоимости в других внутрихозяйственных оценках. При этом бухгалтерские проводки аналогичны приведённым выше.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Компания «АПИ», центр сети Консультант Плюс. Профили: Бухгалтерия и кадры. Законодательство.
2. Институт профессиональных бухгалтеров России. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. 4-е издание, переработанное и дополненное. Под редакцией А.С.Бакаева. Москва. Юрайт. 2014. – 174 с.- Серия: Правовая библиотека.
3. Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский. Бухгалтерский финансовый учёт: учебное пособие – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2014 – 624 с. (Бакалавриат).



Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский  
Бухгалтерский (финансовый) учёт затрат и калькулирование себестоимости  
продукции в управлении экономикой промышленных предприятий

НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России»  
125009, Москва, а/я 81, тел. 8 800 500-54-51.  
E-mail: [info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)

Подписано в печать 17.02.2021, формат 60х90/16,  
бумага офсетная 80 г/м<sup>2</sup>, гарнитура OfficinaSansITC, печ. л. 8, тираж 100 экз.  
Отпечатано в Полиграфическом центре Федерального государственного унитарного предприятия  
Издательство «Известия» Управления делами Президента Российской Федерации  
127254, г. Москва, ул. Добролюбова, д. 6

# ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

## ИПБ РОССИИ – КРУПНЕЙШЕЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ В РОССИИ:

- создан в 1997 году при поддержке Министерства финансов РФ;
- является разработчиком профессионального стандарта «Бухгалтер»;
- проводит аттестацию специалистов на соответствие их квалификации требованиям профстандарта;
- разрабатывает и актуализирует программы подготовки и повышения профессионального уровня бухгалтеров, а также создает материалы по этим программам;
- дает экспертную оценку проектов законов и нормативных документов, которые касаются бухгалтерского учета, налогообложения, высшего образования;
- осуществляет профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ по направлению подготовки «Экономика и управление».



125009, Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3  
тел. 8 800 500-54-51  
e-mail: [info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)  
[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)  
[vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)  
[facebook.com/ipbrussia](https://facebook.com/ipbrussia)

