

7.2 Учет процесса производства

Процесс производства представляет собой комплекс фактов хозяйственной жизни по превращению предметов труда в готовую продукцию и по созданию новой стоимости.

Осуществляя процесс создания новой стоимости, промышленное, сельскохозяйственное, торговое предприятия и строительные организации несут расходы в виде затрат сырья, материалов, топлива, энергии, оплаты труда, отчислений в фонды социальной защиты, амортизации основных средств, прочих денежных расходов. Из всего вышперечисленного и складывается себестоимость изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг (рис. 1).



Рисунок 1- Связь экономических процессов с формированием элементов затрат по созданию себестоимости продукта труда

Согласно установленным правилам отражения производственных затрат, организация имеет право не все затраты включать в себестоимость производимой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Часть расходов ограничена определенным лимитом, а часть вообще нельзя включать в себестоимость. Например, такие расходы, как штрафы, пени, неустойки, уменьшают финансовые результаты.

Для учета процесса производства в плане счетов предусмотрены счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Счет 20 «Основное производство» относится к группе калькуляционных и по структуре является активным, однако имеет отличительную особенность по определению остатка, который свидетельствует о наличии незавершенного производства. Сальдо по этому счету (как конечное, так и начальное) проставляется в сумме, которая определяется расчетным путем на основе инвентаризации незавершенного производства. Рассчитывается по этому счету кредитовый оборот, который означает стоимость готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» и счет 26 «Общехозяйственные расходы» относятся к группе собирательно-распределительных счетов.

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» учитываются расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (заработная плата рабочих, обслуживающих машины и оборудование; отчисления с их зарплаты; стоимость двигательной энергии, смазочных, обтирочных материалов), амортизация основных средств производственного назначения, оплата труда управленческого персонала цехов, отчисления с этой оплаты, хозяйственные расходы (отопление, освещение, содержание помещений), непроизводительные потери (оплата простоев).

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» могут быть отражены административно-управленческие расходы (оплата труда и отчисления на социальное обеспечение с этой оплаты работникам аппарата управления, командировочные, канцелярские, почтово-телеграфные расходы), общехозяйственные расходы (амортизация основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, арендная плата за помещения общехозяйственного назначения), сборы и отчисления (налоги), непроизводительные расходы (потери от простоев по внешним причинам, недостачи и порчи материальных ценностей).

При этом задача учета затрат на производство состоит не только в том, чтобы предоставить управляющей системе информацию и обеспечить контроль за совокупностью всех затрат на производство, но и в том, чтобы получить информацию и обеспечить контроль за формированием себестоимости единицы каждого вида выпущенной продукции. Для решения этой задачи в развитие счета 20 открываются аналитические счета по каждому виду выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

В настоящее время существуют 2 варианта организации учета процесса производства: по полной производственной себестоимости и по сокращенной производственной себестоимости.

Учет процесса производства по полной себестоимости

Учет процесса производства по этому варианту основан на классификации затрат по способу включения их в себестоимость отдельных видов продукции, который предусматривает их деление на прямые и косвенные.

Первая операция. Отпущены со склада материалы (краска) на:

изделие А 16 000 руб.

изделие Б 7000 руб.

содержание и эксплуатацию оборудования 9000 руб.

общехозяйственные нужды 5000 руб.

Итого: 37 000 руб.

Экономическая сущность данной операции заключается в потреблении материалов. Для ее отражения необходимо использовать основной активный счет 10 «Материалы».

Поскольку хозяйственная операция вызывает уменьшение материалов на складе, то их общую сумму необходимо отразить по кредиту счета 10. С другой стороны, стоимость отпущенных со склада материалов является затратами, прямо и косвенно связанными с изготовлением продукции и отнесением прямых затрат на счет 20 «Основное производство», а косвенных — на счета 25 и 26.

Таким образом, по первой хозяйственной операции будет сделана следующая сложная бухгалтерская запись:

Дебет счета 20 «Основное производство» — изделие А 16 000 (+)

Дебет счета 20 «Основное производство» — изделие Б 7000 (+)

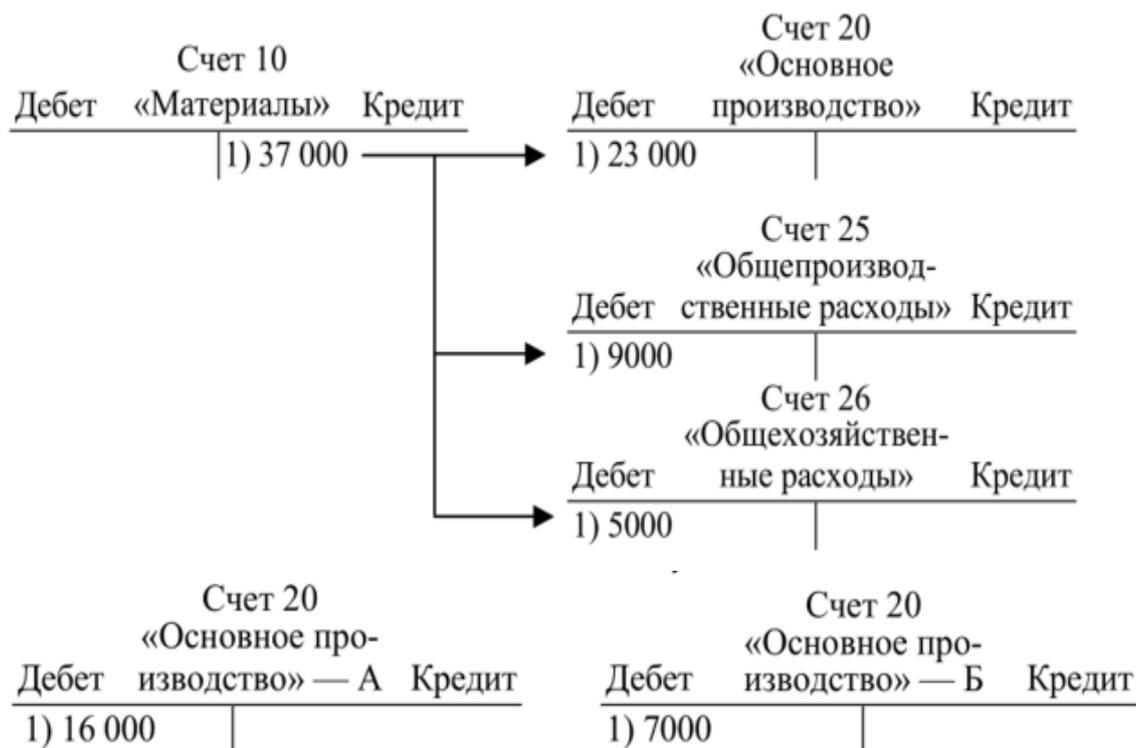
Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» 9000 (+)

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» 5000 (+)

Кредит счета 10 «Материалы» 37 000 (-)

Она должна быть отражена на синтетических и аналитических счетах.

В синтетическом учете



Вторая операция. Начислена сумма по оплате труда:

рабочим на изготовление продукции А 75 000 руб.

рабочим на изготовление продукции Б 45 000 руб.

рабочим на обслуживание оборудования 60 000 руб.

управленческому персоналу 35 000 руб.

Итого: 215 000 руб.

Приведенные суммы начисленной оплаты труда следует отнести в дебет тех же счетов, что были использованы при списании материалов, так как зарплата как прямым, так и косвенным путем попадает в стоимость продукции. В то же время у организации возникают обязательства перед своим персоналом, т.е. кредиторская задолженность, для отражения которой используется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Этот счет является, как правило, пассивным, и увеличение кредиторской задолженности в связи с начислением зарплаты необходимо отражать по кредиту.

Таким образом, по второй хозяйственной операции будет сделана следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 20 «Основное производство» — А 75 000 (+)

Дебет счета 20 «Основное производство» — Б 45 000 (+)

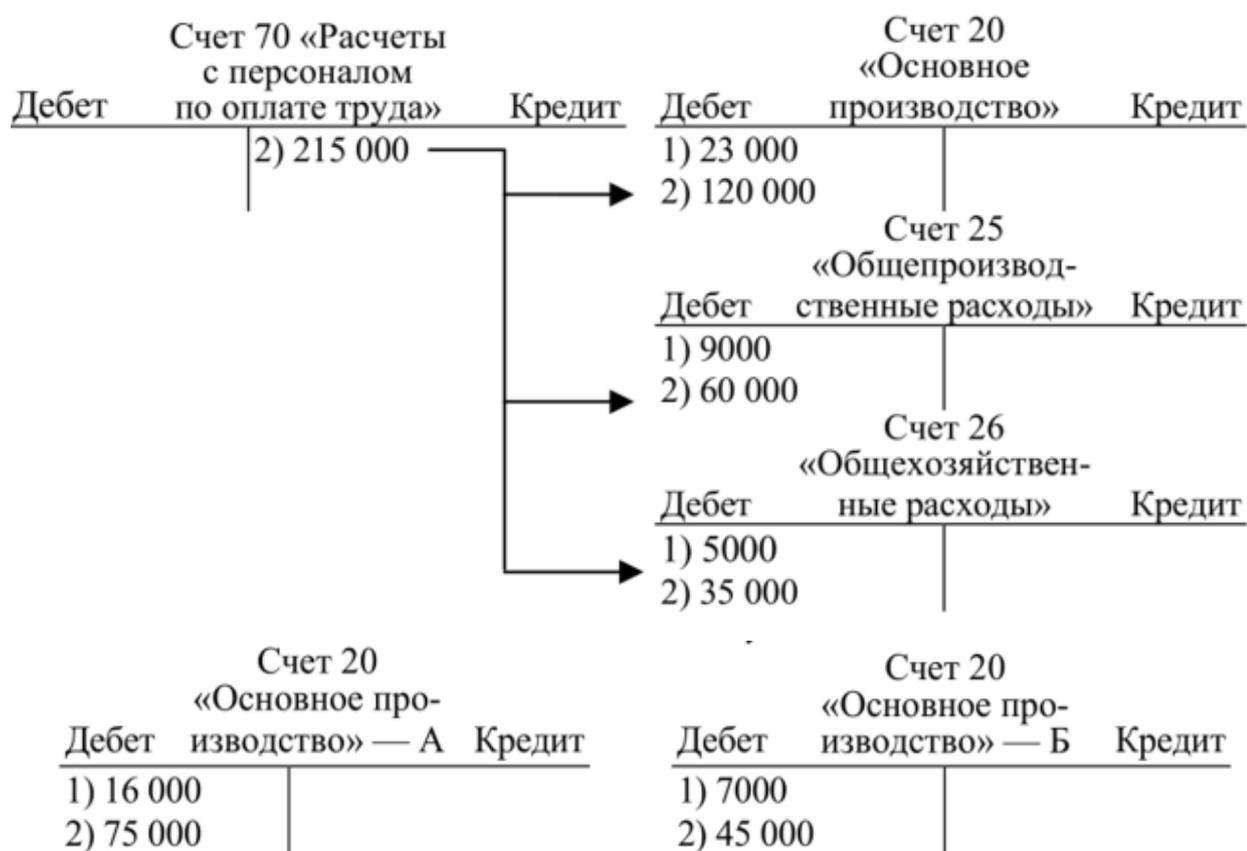
Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» 60 000 (+)

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» 35 000 (+)

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 215 000 (+)

Она должна быть отражена на синтетических и аналитических счетах.

В синтетическом учете



Третья операция. Произведены начисления страховых взносов и отнесены на:

продукцию А 28 875 руб.

продукцию Б 17 325 руб.

содержание и эксплуатацию оборудования 23 100 руб.

общехозяйственные нужды 13 475 руб.

Итого: 82 775 руб.

Организация как работодатель обязана по российским законам производить начисления страховых взносов во внебюджетные фонды. Источником страхования взносов, перечисляемых организацией, являются его издержки производства: т.е. суммы начислений должны включаться в стоимость производимой продукции, работ, услуг. При этом

норматив отчислений установлен правительством РФ по отношению к начисленной сумме по оплате труда.

Для расчета суммы начислений страховых взносов необходимо знать процент отчислений и сумму начисленной оплаты труда. В связи с этим расчеты страховых взносов связаны с начислением сумм по оплате труда.

Поскольку эти начисления — часть текущих расходов организации, они должны быть отнесены на увеличение затрат производства, т.е. в дебет счета 20 «Основное производство», счета 25 «Общепроизводственные расходы» и счета 26 «Общехозяйственные расходы». С другой стороны, у организации возникает кредиторская задолженность. Увеличение этой задолженности надо показать по кредиту пассивного счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Таким образом, третья хозяйственная операция отражена следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» — А 28 875 (+)
 Дебет счета 20 «Основное производство» — Б 17 325 (+)
 Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» 23 100 (+)
 Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» 13 475 (+)
 Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 82 775 (+)

Эта запись должна быть отражена на синтетических и аналитических счетах.

Счет 20 «Основное про- изводство» — А			Счет 20 «Основное про- изводство» — Б		
Дебет		Кредит	Дебет		Кредит
1) 16 000			1) 7000		
2) 75 000			2) 45 000		
3) 28 875			3) 17 325		

В синтетическом учете

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»		Счет 20 «Основное производство»	
Дебет		Кредит	Кредит
3) 82 775		→	3) 46 200

Счет 25 «Общепроиз- водственные расходы»		Счет 26 «Общехозяй- ственные расходы»	
Дебет		Кредит	Кредит
1) 9000		←	1) 5000
2) 60 000		←	2) 35 000
3) 23 100		←	3) 13 475

Четвертая операция. Начислена амортизация в соответствии с установленным (принятым учетной политикой организации) порядком:

по оборудованию цеха 12 000 руб.

по основным средствам хозяйственного назначения 800 руб.

Итого: 12 800 руб.

Как известно, амортизация представляет собой сумму износившейся части основных средств, которая включается в себестоимость производимой продукции, работ, услуг и в дальнейшем возмещается в сумме выручки от продажи этой продукции, работ, услуг. Сумму амортизации, рассчитанную по определенным правилам, отражают на регулирующем пассивном счете 02 «Амортизация основных средств» (контрактивном). При составлении отчетности эта сумма нужна для определения остаточной стоимости основных средств. С другой стороны, сумма амортизации должна быть включена в себестоимость производимой продукции, как правило, косвенным путем через собирательно-распределительные счета. Таким образом, эта хозяйственная операция будет отражена следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» 12 000 (+)

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» 800 (+)

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» 12 800 (+)

Запись должна быть отражена на синтетических и аналитических счетах.

В синтетическом учете

Счет 02 «Амортизация основных средств»		Счет 20 «Основное производство»		Счет 25 «Общепроизвод- ственные расходы»		Счет 26 «Общехозяй- ственные расходы»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	4) 12 800	1) 23 000 2) 120 000 3) 46 200		1) 9000 2) 60 000 3) 23 100 4) 12 000		1) 5000 2) 35 000 3) 13 475 4) 800	

В аналитическом учете

Счет 20 «Основное про- изводство» — А			Счет 20 «Основное про- изводство» — Б		
Дебет		Кредит	Дебет		Кредит
1) 16 000			1) 7000		
2) 75 000			2) 45 000		
3) 28 875			3) 17 325		

Пятая операция. Списана стоимость потребленной электроэнергии согласно акцептованному счету-фактуре поставщика энергии:

на содержание и эксплуатацию оборудования 15 000 руб. на нужды общехозяйственного назначения 7000 руб.

Итого: 22 000 руб.

Расходы электроэнергии цехов и других служб — это затраты, связанные также с изготовлением продукции, но не прямо, а косвенно. Поэтому сумму за потребленную электроэнергию необходимо отразить на собирательно-распределительных счетах: счет 25 «Общепроизводственные расходы» и счет 26 «Общехозяйственные расходы». С другой стороны, счета только акцептованы (акцепт — это согласие на оплату), следовательно, у хозяйствующего субъекта возникает кредиторская задолженность перед поставщиком энергии.

Бухгалтерская проводка по этой операции будет иметь следующий вид:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» 15 000 (+)

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» 7000 (+)

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 22 000 (+)

Запись должна быть отражена на синтетических и аналитических счетах.

В синтетическом учете

Счет 20 «Основное производство»		
Дебет		Кредит
1) 23 000		
2) 120 000		
3) 46 200		

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		
Дебет		Кредит
	5) 22 000	

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»		
Дебет		Кредит
1) 9000		
2) 60 000		
3) 23 100		
4) 12 000		
5) 15 000		

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»		
Дебет		Кредит
1) 5000		
2) 35 000		
3) 13 475		
4) 800		
5) 7000		

Счет 20 «Основное производство» — А		
Дебет		Кредит
1) 16 000		
2) 75 000		
3) 28 875		

Счет 20 «Основное производство» — Б		
Дебет		Кредит
1) 7000		
2) 45 000		
3) 17 325		

Шестая операция. По окончании отчетного периода списываются расходы по содержанию и эксплуатации оборудования. Сумма этих расходов в течение отчетного периода была отражена по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы»:

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»		
Дебет		Кредит
1) 9000		
2) 60 000		
3) 23 100		
4) 12 000		
5) 15 000		
Об. 119 100		

В связи с тем, что эти расходы собирательно-распределительного характера, они относятся на себестоимость продукции А и Б косвенным путем через установленную базу распределения. В нашем примере в качестве такой базы взята основная зарплата производственных рабочих.

Поэтому на конкретные виды продукции общепроизводственные расходы будут списаны в следующих суммах:

	<i>База распределения (зарплата)</i>	<i>Сумма общепроизводственных расходов (дебетовый оборот счета 25 «Общепроизводственные расходы»)</i>
А	75 000	74 437
Б	45 000	44 663
Итого	120 000	119 100

В синтетическом учете общая сумма этих расходов будет отражена следующей бухгалтерской записью:

119 100 (+) 119 100 (-)

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы»

После данной хозяйственной операции счет 25 «Общепроизводственные расходы» будет закрыт.

В синтетическом учете

Счет 25 «Общепроизвод- ственные расходы»			Счет 20 «Основное производство»		
Дебет		Кредит	Дебет		Кредит
1) 9000	6) 119 100		1) 23 000		
2) 60 000			2) 120 000		
3) 23 100			3) 46 200		
4) 12 000			6) 119 100		
5) 15 000					
Об. 119 100	Об. 119 100				

В аналитическом учете

Счет 20 «Основное про- изводство» — А		Счет 20 «Основное про- изводство» — Б	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 16 000		1) 7000	
2) 75 000		2) 45 000	
3) 28 875		3) 17 325	
4) 74 437		4) 44 663	

Седьмая операция. По окончании отчетного периода списываются общехозяйственные расходы. Сумма этих расходов в течение отчетного периода была собрана по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Счет 26 «Общехозяй- ственные расходы»	
Дебет	Кредит
1) 5000	
2) 35 000	
3) 13 475	
4) 800	
5) 7000	
Об. 61 275	

Эти расходы также собирательно-распределительного характера и включаются в стоимость производимой продукции (изделия А и Б) косвенным путем через установленную базу распределения. Базой распределения этих расходов, как правило, является основная зарплата производственных рабочих на конкретные виды продукции. Общехозяйственные расходы будут списаны в следующих суммах:

	База распределения {зарплата}	Сумма общехозяйственных расходов {дебетовый оборот счета 26 «Общехозяйственные расходы»}
А	75 000	38 297
Б	45 000	22 978
Итого	120 000	61 275

В аналитическом учете на продукцию А будет отнесено 38 297 руб. общехозяйственных расходов, а на продукцию Б — 22 978 руб.

В синтетическом учете общая сумма этих расходов будет отражена следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» 61 275 (+)

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы» 61 275 (-)

После разности суммы этой хозяйственной операции счет 26 «Общехозяйственные расходы» будет закрыт.

В синтетическом учете

Счет 26 «Общехозяй- ственные расходы»		Счет 20 «Основное производство»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 5000	7) 61 275	1) 23 000	
2) 35 000		2) 120 000	
3) 13 475		3) 46 200	
4) 800		6) 119 100	
5) 7000		7) 61 275	
Об. 61 275	Об. 61 275		

В аналитическом учете

Счет 20 «Основное про- изводство» — А		Счет 20 «Основное про- изводство» — Б	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 16 000		1) 7000	
2) 75 000		2) 45 000	
3) 28 875		3) 17 325	
6) 74 437		6) 44 663	
7) 38 297		7) 22 978	

Восьмая операция. Выпущена из производства и сдана на склад готовая продукция — изделия А (7 шт.), при условии, что затраты на начало периода (НПЗ) и на конец отчетного периода по этому изделию составили:

Статья затрат	На начало	На конец
Материалы	9615	9810
Зарплата	10 000	5000
Страховые взносы	385	190
Итого	20 000	15 000

Для определения стоимости выпущенной продукции необходимо прежде всего собрать все затраты (и прямые и косвенные) по видам изделий:

Счет 20 «Основное про- изводство» — А		Счет 20 «Основное про- изводство» — Б	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
С _{на нач} — 20 000		С _{на нач} — нет	
1) 16 000		1) 7 000	
2) 75 000		2) 45 000	
3) 28 875		3) 17 325	
6) 74 437		6) 44 663	
7) 38 297		7) 22 978	
Об. 232 609		Об. 136 966	Об. нет
		С _{на кон} — 136 966	

В нашем примере имеется готовая продукция только по изделию А. По изделию Б еще идет процесс производства, следовательно, все затраты — прямые и косвенные, собранные по этому субсчету (счета 20 «Основное производство» — Б), останутся на конец отчетного периода в незавершенном производстве (С_{на кон} — 136 966 руб.). Что же касается изделия А, то, поскольку имеется выпуск из производства этого изделия, необходимо определить сумму затрат, приходящихся на готовую продукцию (7 шт.). Зная сумму затрат, оставшихся в незаконченной продукции (15 000 руб.), можно найти сумму затрат, относящихся к готовой продукции, простым арифметическим действием (см. структуру счета 20 «Основное производство»):

$$20\,000 + 232\,609 - 15\,000 = 237\,609.$$

Таким образом, по восьмой хозяйственной операции будет сделана следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 43 «Готовая продукция» 237 609 (+)

Кредит счета 20 «Основное производство» 237 609 (-)

Она должна быть отражена на синтетических и аналитических счетах.

В синтетическом учете

Счет 20 «Основное производство»		Счет 43 «Готовая продукция»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
С _{на нач} — 20 000	8) 237 609	8) 237 609	
1) 23 000			
2) 120 000			
3) 46 200			
6) 119 100			
7) 61 275			
Об. 369 575	Об. 237 609		
С _{на кон} — 151 966			

В аналитическом учете

Счет 20 «Основное про- изводство» — А		Кредит	Счет 20 «Основное про- изводство» — Б		Кредит
Дебет			Дебет		
С _{на нач} — 20 000		8) 237 609	С _{на нач} — нет		
1) 16 000			1) 7000		
2) 75 000			2) 45 000		
3) 28 875			3) 17 325		
6) 74 437			6) 44 663		
7) 38 297			7) 22 978		
Об. 232 609		Об. 237 609	Об. 136 966		Об. нет
С _{на кон} — 15 000			С _{на кон} — 136 966		

Рассмотренные хозяйственные операции в самом общем виде представляют порядок формирования текущих затрат, связанных с изготовлением изделий А и Б.

На основании аналитических данных счета 20 «Основное производство» — А и сведений о незавершенном производстве (из восьмой операции) составим калькуляцию по изделию А (табл. 8.2).

Таблица 8.2 - Калькуляции себестоимости продукции А, кол-во 7 шт.

№ п/п	Статья затрат	Сумма затрат, руб.	
		на весь выпуск	на единицу продукции
1	Материалы (9615 + 16 000 - 9810)	15 805	2258
2	Зарплата (10 000 + 75 000 - 5000)	80 000	11 428
3	Начисление страховых взносов (385 + 28 875-190)	29 070	4153
4	Общепроизводственные расходы (счет 25 «Общепроизводственные расходы»)	74 437	10 634
5	Общехозяйственные расходы (счет 26 «Общехозяйственные расходы»)	38 297	5471
	Производственная себестоимость	237 609	33 944

Таким образом, учет затрат на производство по полной себестоимости состоит из следующих этапов:

первый — прямые затраты на производство продукции, такие как материалы, заработная плата, начисление страховых взносов, отражаются непосредственно по дебету счета 20 «Основное производство» и открытых в его развитие аналитических счетах;

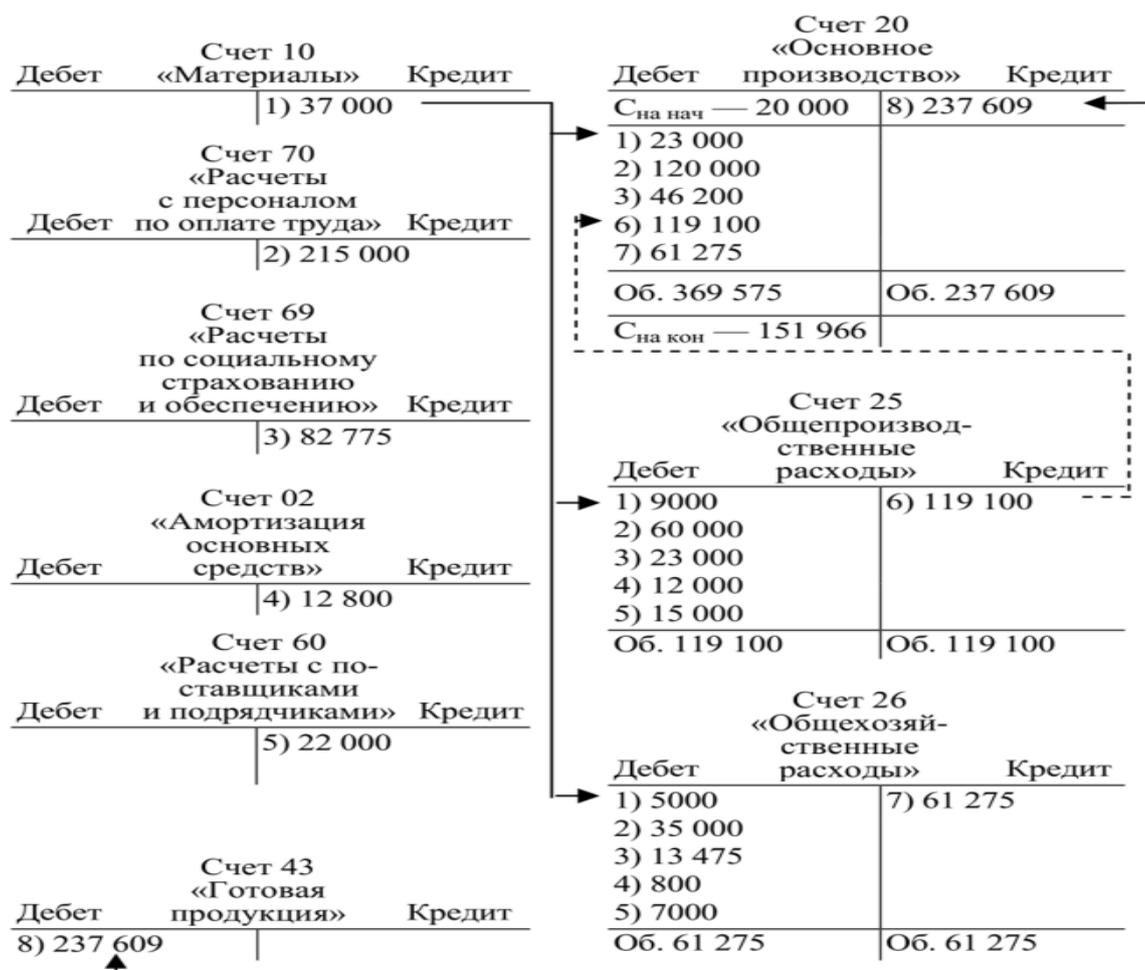
второй — косвенные затраты в зависимости от их назначения предварительно отражаются по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»;

третий — по истечении отчетного периода косвенные расходы по заранее установленному способу распределяются между отдельными видами продукции. Они могут распределяться пропорционально выпущенной продукции, прямым затратам труда и материалов;

четвертый — доля косвенных расходов, найденная расчетным путем, записывается в дебет соответствующих аналитических счетов;

пятый — общая сумма косвенных расходов отражается по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами для учета косвенных расходов: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Исходя из вышеизложенного, порядок отражения затрат по полной себестоимости на счетах бухгалтерского учета может быть представлен следующим образом:



Примечание. Взаимосвязь, показанная на схеме по первой операции аналогично проводится и по другим операциям списания элементов затрат (сплошная линия). Списание косвенных затрат показано по шестой операции (пунктирная линия).