

**Леошко В.П.,**  
профессор, первый проректор,  
Российский университет кооперации  
e-mail: [adamov-n@yandex.ru](mailto:adamov-n@yandex.ru)

### **Сущность издержек производства и себестоимости продукции, состав и классификация затрат на производство продукции**

*Раскрыта сущность и роль издержек производства. Проанализированы состав и классификация затрат, учитываемых при формировании себестоимости продукции. Даны рекомендации по учету операций, связанных с учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции.*

*Ключевые слова: издержки производства; калькулирование себестоимости продукции; учет затрат на производство.*

Деятельность по производству и сбыту продукции, выполнению работ, оказанию услуг требует определенных расходов. Разница между доходами от указанной деятельности и расходами формирует основной результат коммерческой деятельности – прибыль или убыток. Уменьшая расходы, мы увеличиваем прибыль.

Классификацию расходов можно произвести по различным признакам. Приведем основные из них.

Первый признак – характер, условия осуществления и направления деятельности организации.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции приобретением и продажей товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности могут приниматься к бухгалтерскому учету не только при их оплате в денежной, но и в натуральной форме, а в отдельных случаях – и в форме кредиторской задолженности, например при оплате приобретаемых материально-производственных запасов на условиях коммерческого кредита.

На базе расходов по обычным видам деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг.

Операционными расходами являются расходы, также связанные с продажей продукции, выполнением работ, оказанием услуг, но не по

основной деятельности организации. К ним, например, относятся: расходы по аренде имущества, предоставленного во временное пользование другим организациям; расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций; расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств; проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов); расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

Внерезультационные расходы, как следует из самого их названия, не связаны напрямую с продажами. Это, например, уплаченные организацией штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других Долгов, нереальных для взыскания, курсовые разницы, перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера.

Чрезвычайные расходы возникают как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Второй признак – способ включения расходов в себестоимость продукции работ, услуг.

К производственным относят все расходы, связанные с изготовлением продукции, а к внепроизводственным – расходы, связанные с ее реализацией (тара, упаковка, транспортировка, погрузка и разгрузка, реклама, содержание складов в местах реализации и т.п.).

К прямым относят расходы, непосредственно связанные с изготовлением продукции и относимые прямым путем на себестоимость каждой единицы продукции. Это сырье, основные материалы, расходы на заработную плату (с социальными начислениями) работников, выполняющих основные технологические процессы, потери от брака и т.п.

К косвенным относят расходы, которые являются общими для разных видов и единиц продукции и не могут быть непосредственно учтены в себестоимости отдельных единиц продукции (например, расходы по управлению и обслуживанию).

Деление расходов на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей. Так, например, в угольной промышленности, где вырабатывается один вид продукции, все затраты можно отнести к прямым.

Общепроизводственные – косвенные расходы, относящиеся к конкретному участку производства (например, цеховые расходы: зарплата аппарата управления цеха, рабочих по ремонту оборудования, содержание производственных помещений и т.п.). Общехозяйственные – косвенные расходы, связанные с содержанием центрального аппарата управления, административных зданий, персонала, не связанного с производством и др.).

Третий признак – отношение к объему производства. По этому признаку можно выделить переменные и условно-постоянные расходы.

К переменным (или пропорциональным) относят расходы, размер которых изменяется пропорционально объемам производства продукции, работ, услуг. Это расходы на сырье и основные материалы, заработную плату основных производственных рабочих и т.д. Размер условно-постоянных расходов либо вообще не зависит от объемов производства продукции, работ, услуг, либо зависит от этого незначительно. Все косвенные расходы являются условно-постоянными.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

сумма расхода может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается • Дебиторская задолженность.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Расходы по обычным видам деятельности состоят из следующих элементов:

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие затраты (арендные платежи, расходы на командировки, подготовку кадров, рекламу и т.д.).

Эта классификация используется при составлении бухгалтерской отчетности (формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»).

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат (статьям калькуляции). Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. На основе этой классификации производится подсчет (калькулирование) себестоимости выпуск конкретного вида продукции, а также подсчет (калькулирование) единицы выпуска продукции.

В Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях установлена следующая типовая группировка расходов по статьям калькуляции:

«Сырье и материалы»;

«Возвратные отходы» (вычитаются);

«Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного

характера сторонних предприятий и организаций»;

- «Топливо и энергия на технологические цели»;
- «Заработная плата производственных рабочих»;
- «Отчисления на социальные нужды»;
- «Расходы на подготовку и освоение производства»-
- «Общепроизводственные расходы»;
- «Общехозяйственные расходы»;
- «Потери от брака».

Суммируя данные статей, мы получаем производственную себестоимость продукции. Добавляя к производственной себестоимости расходы на продажу, получаем полную себестоимость продукции.

Расходы по статьям 1—10 относятся к прямым расходам. Они включаются в себестоимость конкретного вида продукции.

Расходы по статьям 8 и 9 относятся ко всей продукции предприятия. Это косвенные расходы. Обычно они распределяются на отдельные виды продукции пропорционально прямым расходам. Но может быть использован и иной способ распределения.

Расходы по статьям 4 и 7 могут быть прямыми, если относятся к одному виду продукции, или косвенными, если относятся к нескольким видам.

### ***Система счетов для учета затрат на производство***

Основными счетами для учета затрат на производство продукции, выполнения работ, оказания услуг являются счета с 20 по 29. На них обобщается информация о расходах по обычным видам деятельности организации (кроме расходов на продажу). Эти счета используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

Счет 20 предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации. По дебету счета 20 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

По кредиту счета 20 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 в дебет счетов 43, 40, 90 и др.

Остаток по счету 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

Счет 23 предназначен для обобщения информации о затратах

производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации. В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);

транспортное обслуживание;

ремонт основных средств и т.д.

По дебету счета 23 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 23 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет 23 со счетов 25 и 26.

По кредиту счета 23 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 23 в дебет счетов:

20 – при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;

29 – при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам;

90 – при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;

40 – при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Остаток по счету 23 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 23 ведется по видам производств.

Счет 25 предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и другие, используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы списываются на счет 25 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы, учтенные на счете 25, списываются в дебет счетов 20, 23, 29.

Аналитический учет по счету 25 ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Счет 26 предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы списываются на счет 26 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др.

Расходы, учтенные на счете 26, списываются, в частности, в дебет счетов 20, 23 (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90.

Аналитический учет по счету 26 ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Счет 28 предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве.

По дебету счета 28 собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т.е. окончательного, брака, расходы по исправлению и т.п.).

По кредиту счета отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, и т.п.), а также суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.

Аналитический учет по счету 28 ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Счет 29 предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации.

На данном счете могут быть отражены затраты состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации: жилищно-коммунального хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий,

прачечных, бань и т.п.); пошивочных и других мастерских бытового обслуживания; столовых и буфетов; детских дошкольных учреждений (садов, яслей); домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного и культурно-просветительного назначения.

По дебету счета 29 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств. Прямые расходы списываются на счет 29 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 29 с кредита счета 23.

По кредиту счета 29 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 29 в дебет счетов:

учета материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;

учета затрат подразделений – потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами;

90 (при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами) и др.

Остаток по счету 29 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

Счет 40 предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Этот счет используется организацией при необходимости.

Счет 43 предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется организациями, осуществляющими промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность.

Принятие к бухгалтерскому учету готовой продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, отражается по дебету счета 43 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или счетом 40. Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счет 43 может не приходиться, а учитывается на счете 10 и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывается со счета 43 в дебет счета 90.

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время

не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то до момента признания выручки эта продукция учитывается на счете 45. При фактической отгрузке ее производится запись по кредиту счета 43 в корреспонденции со счетом 45.

При учете готовой продукции на синтетическом счете 43 по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

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

Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 и дебету соответствующих счетов дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию.

Аналитический учет по счету ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Счет 44 предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 могут быть отражены, в частности, следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; другие аналогичные по назначению расходы.

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90.

Счет 45 предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете



(например, при экспорте продукции). На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.

Отгруженные товары учитываются на счете 45 по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товаров) (при их частичном списании).

Дебетуется счет 45 в корреспонденции со счетом 43 в соответствии с оформленными документами (накладными, приемо-сдаточными актами и др.) по отгрузке готовых изделий (товаров).

Принятые на учет по счету 45 суммы списываются в дебет счета 90 одновременно с признанием выручки от продажи продукции (товаров).

Аналитический учет по счету 45 ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции (товаров).

По кредиту счетов 02 и 05 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) отражается списание начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов.

По кредиту счета 10 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) отражается фактический расход материалов в производстве или для хозяйственных целей.

По кредиту счетов 70 и 69 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) отражаются начисленные суммы заработной платы и других выплат, а также начисленные суммы платежей на социальное страхование, пенсионное обеспечение, обязательное медицинское страхование.

Счет 71 кредитуется в корреспонденции со счетами затрат на производство (расходов на продажу) по израсходованным подотчетными лицами суммам.

Субсчет 90-1 используется для отражения выручки от продажи продукции, работ, услуг. На субсчете 90-2 учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 признана выручка.

Счет 91 предназначен для обобщения информации об операционных и внереализационных доходах и расходах, а на счете 99 отражаются потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.).

#### **Литература:**

1. Адамов Н., Кислова Ю. // Привлеченные денежные средства в строительстве: особенности и методика финансового учета  
РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2012. № 3. С. 388-391.
2. Адамов Н.А. Сваталова Ю.С. // Модели финансового управления холдингом. Все о налогах. 2009. № 1. С. 21.
3. Адамов Н.А., Зеленов В.В., Чернышева О.В. // Учет дебиторской и кредиторской задолженностей в соответствии с требованиями Российских ПБУ и МСО. Международный бухгалтерский учет. 2006. № 5. С. 18-21.
4. Гетьман, В. Г. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / В. Г. Гетьман, В. А. Терехова. – Ростов н/Д: Феникс, 2009.– 496 с.

5. Новодворский, В. Д. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник / В. Д. Новодворский. – М.: Омега-Л, 2009.– 315 с.
6. Адамов Н.А., Пенчукова Т.А. Особенности учета материалов в строительных организациях // Бухучет в строительных организациях. 2012. № 7. С. 3-8.
7. Адамов Н.А., Адамова Г.А. // Особенности учет затрат комплексного производства. Консультант бухгалтера. 2007. № 5. С. 40.
8. Основы бухгалтерского учета /под общей редакцией Н.А.Адамова: Учебное пособие.– СПб: Питер, 2005. 252с.
9. Суйц, В. П. Бухгалтерский учет: Учебник / В. П. Суйц, В. А. Ситникова. – М.: Высшее образование, 2008.– 278 с.
10. Адамов Н., Зимин В. // Особенности финансового учета и налогообложения операций по продаже недвижимости. Финансовая жизнь. 2012. № 4. С. 6-10.
11. Адамов Н.А. // Логистическое управление финансовыми потоками организации. Сибирская финансовая школа. 2011. № 6. С. 144-147.
12. Чижова Л.П., Адамов Н.А. // Финансовые источники инвестиционно-строительной деятельности инвестора (застройщика) Российский экономический интернет-журнал. 2012. № 3. С. 308-316.
13. Адамов Н.А., Адамова Г.А. // Бюджетное планирование в организации. Аудиторские ведомости. 2008. № 2. С. 77-84.