*Секция «Бухгалтерский учет: история, современность, перспективы развития»,
научный руководитель – Постникова Л.В., канд. экон. наук, доцент*

УДК 657.2.016.1

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА
И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ
НА ПРИМЕРЕ АО СП «АКСИНЫНО»**

Дюбанова Е.С., Коржавина Т.Ю.

*Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К.А. Тимирязева, Москва,
e-mail: liz-filina@yandex.ru*

В данной статье раскрывается сущность ведения бухгалтерского учета затрат основного производства. Рассмотрены: основные нормативно-правовые документы, регулирующие бухгалтерский учет затрат основного производства; мнения различных авторов, которые изучали вопрос по данной теме. Рассмотрено ведение бухгалтерского учета затрат основного производства и калькулирования себестоимости готовой продукции на примере Акционерного общества сельскохозяйственного предприятия «Аксинино» (АО СП «Аксинино»), а именно: доработки Учетной политики в части ведения участка «Животные на выращивании и откорме», далее Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах. А также предложены пути совершенствования бухгалтерского учета затрат основного производства для предприятия АО СП «Аксинино». Это доказывает, что бухгалтерский учет затрат основного производства оказывает существенное влияние на формирование себестоимости готовой продукции и на возможность нахождения резервов их снижения.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, основное производства, производство продукции, калькулирование, виды затрат, принципы учета производственных затрат, методы учета затрат

**ACCOUNTING OF COSTS OF PRIMARY PRODUCTION
AND CALCULATION OF COST OF FINISHED PRODUCTS ON THE EXAMPLE
OF JSC AE «AKSININO»**

Dyubanova E.S., Korzhavina T.Y.

*Russian State Agrarian University, named after K.A. Timiryazev Moscow,
e-mail: liz-filina@yandex.ru*

In this article, the essence of the accounting of the costs of the main production is disclosed. The main legal documents regulating the accounting of costs of the main production are considered; opinions of various authors who studied the issue on this topic. The accounting of the costs of the main production and the calculation of the cost of finished products is considered on the example of the joint-stock company of the agricultural enterprise «Aksinino» (JSC AE «Aksinino»), namely: the finalization of the accounting policy for the maintenance of the site «Animals in growing and fattening», then the Balance Sheet and the Financial Results Report. And also the ways of improving the accounting of expenses of the main production for the enterprise of joint-stock company JSC AE «Aksinino» are offered. This proves that the accounting of costs of the main production has a significant effect on the formation of the cost of finished products and on the possibility of finding reserves for their reduction.

Keywords: accounting, main production, manufacturing goods, calculating, cost items, principles of accounting production costs, methods for accounting production costs

В процессе производства продукции важнейшей стадией является кругооборот средств предприятия. В ходе этого процесса предприятие, расходуя материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость готовой продукции, что в конечном итоге имеет существенное влияние на формирование финансового результата деятельности предприятия.

Основные составляющие законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете затрат основного производства представлены в табл. 1.

Отдельного внимания требуют – раскрытие на локальном уровне предприятия в Учетной политике бухгалтерского учета затрат и порядок распределения прямых и косвенных расходов по видам продукции.

Таблица 1

Основные нормативно-правовые документы, регулирующие бухгалтерский учет затрат основного производства

Уровень	Содержание уровня	Нормативно-правовой документ
1 уровень	Кодексы ФЗ Федеральные законы	Налоговый кодекс РФ; Трудовой кодекс РФ; Гражданский кодекс РФ; Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [1]
2 уровень	Постановления правительства РФ	Постановление Правительства РФ от 01.12.2012 № 1240 «О порядке и размере возмещения процессуальных издержек, связанных с производством по уголовному делу, издержек в связи с рассмотрением гражданского дела, административного дела, а также расходов, в связи с выполнением требований Конституционного суда РФ»; Постановление Правительства РФ от 14.04.2016 № 304 «О предоставлении в 2016 году субсидий из федерального бюджета организациям промышленности для возмещения затрат...»
3 уровень	Федеральные стандарты по бухгалтерскому учету МСФО	Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»; Положение по бухгалтерскому учету от 06.05.1999 № 33н «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [2]; Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов от 28.12.2001 № 119н; Международные стандарты финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»
4 уровень	Методические рекомендации Минсельхоза	Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению»
5 уровень	Методические рекомендации	Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [3]; Приказ Минсельхоза России от 22.09.2015 № 432 «О значениях базовых нормативов затрат на оказание государственных услуг в сфере сельского хозяйства, ветеринарии и рыболовства и отраслевых корректирующих коэффициентов к ним» Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»
6 уровень	Стандарты экономического субъекта	Учетная политика; Рабочий план счетов; График документооборота; Должностные инструкции

Организация бухгалтерского учета затрат основного производства зависит от спецификации производства и требует индивидуального подхода с целью исчисления себестоимости готовой продукции каждого вида. Важной ролью в решении этой задачи имеет выбранный предприятием метод распределения затрат основного производства.

Основной задачей бухгалтерского учета затрат основного производства и калькулирования себестоимости готовой продукции является формирование информационно-аналитической базы управления производственной деятельностью предприятия. Это значит, что обеспечиваются и учет, и контроль затрат основного производства, а это, в свою очередь, способствует

оптимизации величины и структуры издержек и повышению рентабельности производства предприятия.

На основании мнений различных авторов можно сделать вывод: 1) «Процесс производства продукции представляет одну из стадий хозяйственного оборота средства предприятия. На этой стадии выявляются расходы, связанные с изготовлением продукции, которые считаются расходами по обычным видам деятельности» (В.Г. Гетьман [4]); 2) «Чтобы контролировать издержки нужна информация о затратах по местам их использования, по видам продукции, по предприятию в целом» (А.Д. Ларионов [6]); 3) «Производственный учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации» (А.Д. Шеремет [8]); 4) «Большое значение в планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции имеет группировка затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям, так как она позволяет определить плано-расчетные и фактические затраты на производство по отдельным видам продукции (А.П. Михалкевич [7]); 5) «Система учета «директ-костинг» (система учета прямых затрат) имеет свои преимущества: упрощение и точность исчисления себестоимости продукции, прямое списание постоянных затрат на финансовый результат и возможность расчета точки безубыточности» (В.Э. Керимов [5]).

Рассмотрим ведение бухгалтерского учета затрат основного производства и калькулирования себестоимости готовой продукции на примере Акционерного общества сельскохозяйственного предприятия «Аксиньино» (АО СП «Аксиньино»).

В Учетной политике АО СП «Аксиньино» четко прописано, как учитываются затраты основного производства. Все затраты учитываются в дебете счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Общехозяйственные расходы распределяются пропорционально заработной плате основных производственных рабочих.

Существенным недостатком в Учетной политике является отсутствие информации о методе калькулирования затрат основного производства – применяется простой метод, так как производится все один вид продукции.

Также на предприятии применяется рабочий план счетов бухгалтерского учета для отражения производственных затрат. Для этого выделен определенный счет, позволяющий системно формировать информацию о затратах – 20 «Основное производство», на котором отражается информация по статьям затрат и видам продукции. По дебету счета 20 отражаются прямые и косвенные расходы, потери от брака, а по кредиту – затраты, которые списывают на готовую продукцию; сальдо показывает остатки незавершенного производства.

Таким образом, на счете 20 «Основное производство» собираются все фактически осуществленные прямые и косвенные затраты на производство продукции за месяц, что позволяет определить фактическую производственную себестоимость готовой продукции, которая отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция».

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). Регистром аналитического учета затрат основного и вспомогательного производств является карточка аналитического учета затрат на производство.

В бухгалтерском балансе АО СП «Аксиньино» затраты на производство учитываются во втором разделе «Оборотные активы» и «Запасы». В этом разделе баланса приводятся сведения о стоимости и составе оборотных активов организации на отчетную дату – рис. 1.

В процессе хозяйственной жизни предприятия составляются основные корреспонденции счетов по отражению затрат основного производства (табл. 2).

Что касается отчета о финансовых результатах, то в этом случае выделение видов расходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем так же показывается отдельно соответствующая каждому виду часть расходов (п. 21.1 ПБУ 10/99). В АО СП «Аксиньино» затраты основного производства учитываются по строке «Себестоимость продаж».

Таблица 2

Отражение на счетах бухгалтерского учета затрат основного производства за 2016 год

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс руб	Первичные документы
	Дт	Кт		
Включены общепроизводственные расходы в затраты основной деятельности	20.01	25.02	483708,76	Бухгалтерская справка
Списываются общехозяйственные расходы	20.01	26	597387,83	Бухгалтерская справка
Начислена амортизация по ОС, использованных в основном производстве	20.01	02.01	4416977,33	Ведомость начисления амортизации
Списаны материалы в основное производство	20.01	10.01	2597400,53	Счет-фактура
Начислены страховые взносы по заработной плате работников основного производства	20.01	69.01	228785,89	Платежное поручение, Выписка банка по расчетному счету
Начислена з/п основным производственным рабочим	20.01	70	1872070,60	Расчетно-платежная ведомость
Списана фактическая себестоимость произведённой продукции	43	20.01	331404,98	Акт выпуска готовой продукции
Списаны расходы, связанные с продажей продукции	90.02	43	302234,56	Акт выпуска готовой продукции

II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы	1210	106 940	112 302	88 119
в том числе:				
запасы		106 940	112 302	88 119

Рис. 1. Отражение незавершенного производства по строке 1210 бухгалтерского баланса

Выручка	2110	224 184	221 540
Себестоимость продаж	2120	(194 842)	(195 349)
Валовая прибыль (убыток)	2100	29 342	26 191
Коммерческие расходы	2210	-	-
Управленческие расходы	2220	-	-

Рис. 2. Отражение затрат в отчете о финансовых результатах

По статье «Расходы будущих периодов» отражаются суммы расходов, признанных в бухгалтерском учете, но не имеющих отношения к формированию затрат основного производства. Они отражаются в балансе в сумме фактически произведенных организацией затрат.

Строка 1210 «Запасы» раздел II «Оборотные активы» заполняется по формуле:

$$\begin{aligned} \text{Строка 1210 «Запасы»} &= \text{сумма дебетовых сальдо счетов 10, 11, 43, 20, 44 «+» «+»} \\ &\text{Дебет 41 – Кредит 42 + Дебет 15 + Дебет 16 – Кредит 14 + Дебет 97} \end{aligned} \quad (1)$$

Формула (1) – Формула расчета незавершенного производства.

Также, информация о затратах основного производства отражена в Пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах – в пункте 4.1 «Наличие и движение запасов» по строкам «Затраты в незавершенном производ-

стве» и «Прочие запасы и затраты». В пункте 6 «Затраты на производство» Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах расписаны расходы по элементам затрат.

В рамках совершенствования бухгалтерского учета затрат основного производства и калькулировании себестоимости готовой продукции АО СП «Аксиньино», для начала предлагается доработать Учетную политику в части ведения участка «Животные на выращивании и откормке» – рис. 3.

Отсутствие этой части может повлечь за собой нарушения в правильности ведения бухгалтерского учета по статьям и в дальнейшем повлиять на достоверность бухгалтерской информации.

Для целей бухгалтерского учета затрат основного производства АО СП «Аксиньино» по экономическим элементам предложена следующая структура затрат – табл. 3.

Учет животных учитывается на счете 11 «Животные на выращивании и откормке». Затраты по выращиванию и откормке животных учитывается на счете 20 «Основное производство» субсчет 20.02 «Животноводство».

Рис. 3. Совершенствование Учетной политики АО СП «Аксиньино»

Таблица 3

Группировка затрат основного производства по экономическим элементам

№ п/п	Экономические элементы (действующие)	Экономические элементы (предлагаемые)
1	Материальные затраты (за вычетом возвратных отходов)	Сырье и материалы
2	Затраты на оплату труда	Топливо и энергия
3	Отчисления на социальные нужды	Заработная плата
4	Амортизация	Амортизация
5	Прочие затраты	Затраты по оплате процентов за пользование кредитами и займами
6		Себестоимость готовой продукции
7		Расходы на тару
8		Прочие расходы

В целом бухгалтерский учет затрат основного производства по экономическим элементам позволяет установить влияние технического прогресса на структуру затрат. Целью данного анализа является оценка соблюдения плана по статьям затрат основного производства. Он дает возможность установить, по каким статьям перерасход. Это дает возможность определить резервы снижения себестоимости на предприятии.

Таким образом, бухгалтерский учет затрат основного производства оказывает существенное влияние на формирование себестоимости готовой продукции и на возможность нахождения резервов их снижения.

Список литературы

1. Федеральный закон от 4 ноября 2014 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 18.07.2017).
2. Положение по бухгалтерскому учету от 06.05.1999 № 33н «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (ред. от 16.11.2016).
3. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях».
4. Гетьман В.Г. Финансовый учет: учебник / В.Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 784 с.
5. Керимов В.Э. Управленческий учет: учебник / В.Э. Керимов. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2011. – 460 с.
6. Ларионов А.Д. Бухгалтерский учет: учебник / А.Д. Ларионов, А.И. Нечитайло. – М.: Проспект, 2012. – 368 с.
7. Михалкевич, А.П. Калькуляция себестоимости продукции в АПК / А.П. Михалкевич. – М.: Минск. – 2011. – 198 с.
8. Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет на предприятии / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 457 с.