

## ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО ЭКОНОМИЧЕСКОМУ ЭЛЕМЕНТУ МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАТРАТЫ

Л.Н. Родина, Л.А. Жарикова

*Тамбовский государственный технический университет*

*Рецензент Л.В. Пархоменко*

**Ключевые слова и фразы:** бухгалтерский учет; дебет; кредит; материальные затраты; счет; экономический элемент.

**Аннотация:** Рассмотрены вопросы организации учета расходов предприятия. Проанализированы структура и состав материальных затрат. Предложены новые решения проблемы учета информации по составляющим материальных затрат, а именно, сырью и материалам, электроэнергии, топливу, воде, услугам производственного характера, выполненными сторонними организациями на счетах управленческого учета.

Организация учета затрат по экономическим элементам позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции – процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство. В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность определить имеющиеся резервы по ее снижению. Так, резервом снижения себестоимости материалоемкой продукции кондитерской промышленности (продукции, в структуре себестоимости которой высока доля материальных затрат) является рациональное использование материалов [1].

ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ», являясь представителем кондитерской промышленности, выпускает материалоемкую продукцию. Поэтому необходимым условием эффективного производства является контроль и управление затратами предприятия, а в особенности – материальными. Состав затрат предприятия за последние три года представлены на рис. 1.

Согласно данным материальные затраты из года в год составляют около 80 % всех затрат предприятия на производство и реализацию продукции. Величина затрат в денежном выражении увеличилась по всем

---

Жарикова Л.А. – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ТГТУ; Родина Л.Н. – кандидат педагогических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ТГТУ.

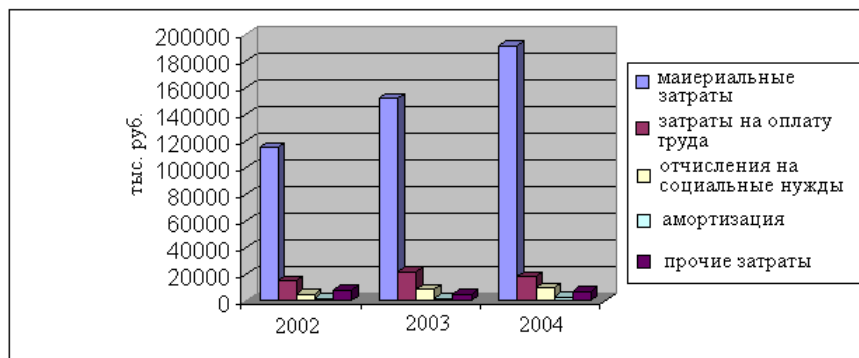


Рис. 1 Состав затрат ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ»

элементам, что в настоящее время является нормальным явлением с учетом наличия небольших инфляционных процессов. Явно прослеживается тенденция увеличения доли материальных затрат, в то время как удельный вес остальных затрат колеблется, увеличение материальных затрат связано с ростом производства, – это положительный момент в деятельности предприятия.

Проанализировав структуру материальных затрат, можно сделать вывод, что причина ежегодного увеличения – это рост затрат на сырье и материалы, топливо, энергию и воду. Затраты на эти виды ресурсов выросли за три года на 65,02; 49,38; 98,9; 97,29 %, соответственно. Максимальный темп роста расходов наблюдался по затратам на энергию и воду, что объясняется постоянным и довольно ощутимым увеличением цен на эти ресурсы соответствующими монополиями.

На ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» для отражения затрат на производство и реализацию продукции по экономическим элементам заполняется п. 6 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и форма № 5–3 «Сведения о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг)». Форма № 5–3 заполняется согласно «Инструкции по заполнению федерального государственного статистического наблюдения №5–3», «Сведения о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг)», утвержденной постановлением Госкомстата России от 24.12.2002 г. № 222.

В соответствии с п. 10 и п. 11 Инструкции [4], по строке 03 в графах 3 и 4 формы № 5–3 приводятся данные об издержках на производство и реализацию продукции (работ, услуг), отраженных по строке 01 данной формы (в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета они учитываются по дебету счетов затрат на производство) в целом по юридическому лицу, а в графах 5 и 6 – по основному виду деятельности.

Согласно Инструкции в части торговой деятельности и деятельности в области заготовок в форме № 5–3 приводятся данные об издержках обращения (об управленческих и коммерческих расходах). Покупная стоимость товаров (продукции, сырья), приобретенных для дальнейшей реализации (торговым и посредническим организациям, другим потребителям, населению) либо направляемых на промышленную переработку, в из-

держки обращения организаций розничной и оптовой торговли и заготовительных организаций не включается.

Формирование показателей по элементам затрат, их составным частям и отражение этих показателей по соответствующим строкам формы осуществляется в соответствии с типовыми отраслевыми методологическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), инструкциями соответствующих отраслей экономики, а также Федеральным законом от 6 мая 1998г. №71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами».

При заполнении отдельных позиций, выделяемых из общих затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), следует руководствоваться следующим.

По строке 04 формы № 5–3 показываются затраты на приобретение со стороны сырья и материалов, топлива всех видов, покупной энергии всех видов, воды, оплату за использованное сырье, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, оплату работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями.

По строке 05 отражаются затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг); материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров для обеспечения технологического процесса; для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на приобретение запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта оборудования, инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества; на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).

Сумма затрат по строке 04 «Сырье и материалы» формы № 5–3 по основному виду деятельности ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» находится путем суммирования величин затрат, отнесенных:

в Дебет счета 20 с Кредита счета 10:	173741085 руб.,
в Дебет счета 21 с Кредита счета 10:	680610 руб.,
в Дебет счета 23 с Кредита счета 10:	4980930 руб.,
в Дебет счета 25 с Кредита счета 10:	1786663 руб.,
в Дебет счета 26 с Кредита счета 10:	546820 руб.
Итого:	181736108 руб.

В дебет счета 44 с кредита счета 10: 926892 руб. (затраты сырья и материалов, относящихся к реализованной продукции собственного производства).

Остальная сумма, списанная с кредита счета 10 в дебет счета 44, относится к реализации покупной продукции.

При учете расходов на приобретение электроэнергии, воды, газа, работ и услуг производственного характера, отражаемых по кредиту 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и дебету произ-

водственных счетов, основанием для учета данных хозяйственных операций являются договора с соответствующими снабжающими организациями, заключенные в соответствии с ГК РФ и иной документ, например, счет, предъявленный налогоплательщику, отражающий поставку конкретного вида материальных ресурсов. При этом указанные расходы должны быть обоснованы технологическим процессом. В случае перерасхода электроэнергии, превышения норм потребления воды, не обусловленных технологическим процессом, затраты считают экономически неоправданными. На предприятии выявляют причины этого и разрабатывают мероприятия по устранению негативных последствий произошедшего и по предотвращению его повторения [6].

На счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» отражают также затраты на охрану, на обслуживание ККМ, ведение реестра акционеров, связь, которые входят в экономический элемент «Прочие затраты». Поэтому для того, чтобы выделить интересующие нас материальные затраты предприятия (вода, газ и т.д.) необходимо рассматривать аналитический счет по субсчету 76-5.

Материальные затраты на ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» аккумулируются на счете 20 «Основное производство»:

Дебет 20 – Кредит 10, 76-5.

Стоимость сырья и материалов, входящих в состав кондитерских изделий, прямо относится на соответствующие субсчета счета 20, а остальных материалов – через счета 23, 25, 26. Потребленные газ, вода, электроэнергия отражаются на счете 23, 25, 26, а уже с них попадают на счет 20 «Основное производство» и в себестоимость продукции:

1) Дебет 23, 25, 26 – Кредит 76-5;

2) Дебет 20 – Кредит 23, 25, 26.

Стоимость работ и услуг производственного характера частично включается в стоимость материалов (при оплате их транспортировки силами сторонних транспортных организаций):

1) Дебет 16 – Кредит 76-5;

2) Дебет 10 – Кредит 16.

Остальная часть таких работ и услуг отражена на счетах 08, 25, 44. В результате расчет материальных затрат на производство в разрезе экономических элементов и учет их в себестоимости продукции при данной организации бухгалтерского учета на предприятии – довольно трудоемкий процесс. Для его оптимизации целесообразно вести учет на счетах по экономическим элементам с обязательной полной автоматизацией учета.

Для определения затрат на производство безотносительно к их целевому назначению необходимо подразделение их по элементам. Это дает возможность выявлять качественные показатели деятельности предприятия, организовывать контроль за расходами в процессе производства продукции [3]. Кроме того, группировка затрат по их экономическому содержанию упрощает анализ затрат предприятия, что в последствии может использоваться для оперативного контроля формирования себестоимости продукции и получения достоверной информации для принятия соответствующих управленческих решений.

По данным В.Ф. Паляя в международной практике также возможен учет затрат, осуществляемых предприятием в ходе своей деятельности, по экономическим элементам. При этом для учета каждого элемента ведется определенный счет бухгалтерского учета [2].

Так, по дебету счета «Материальные затраты» в корреспонденции со счетами «Материалы», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражается стоимость израсходованных на операции по обычной деятельности материалов, энергии, работ сторонних организаций и т.п.

На счете «Затраты на оплату труда», который корреспондирует со счетом «Расчеты с персоналом по оплате труда», отражаются суммы начисленной заработной платы, включая любые формы премирования и любые иные формы оплаты труда персонала предприятия, в том числе высшего управленческого персонала.

По дебету счета «Отчисления на социальные нужды» в корреспонденции со счетом «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются суммы начислений на заработную плату для формирования Пенсионного фонда и других аналогичных фондов социальной защиты. Если отчисления на социальные нужды облакаются в форму социального налога, данный счет корреспондирует с кредитом счета «Расчеты по налогам и сборам».

В дебет счета «Амортизация», корреспондирующего со счетом «Амортизация основных средств», относят расходы на амортизацию по суммам начислений в соответствии с принятыми методами амортизации.

Счет «Прочие затраты» в корреспонденции с разными счетами аккумулирует расходы, которые не нашли отражения на других перечисленных выше счетах затрат, так как они не относятся ни к одному из данных элементов.

Ежемесячно счета учета затрат по элементам закрываются, и сальдо на отчетную дату не имеют. Собранные на них суммы распределяются между калькуляционными счетами и записываются в дебет счетов «Основное производство», «Вспомогательные производства», «Обслуживающие производства и хозяйства», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расходы на продажу».

В международной практике финансового учета калькуляционные счета выделены в отдельную систему управленческого учета. Счета затрат по элементам закрываются в финансовом учете в дебет счета «Сбор затрат» или «Выпуск продукции (работ, услуг)». Собранные затраты с этих счетов списываются на счета «Незавершенное производство», «Готовая продукция», «Продажа (реализация) продукции (работ, услуг)».

В учете ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» вышеперечисленные счета не предусмотрены. Поэтому включение материальных затрат в себестоимость выпускаемой продукции происходит не со счета «Материальные затраты», а со счетов 10 «Материалы» и 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В учете при этом делают записи:

Дебет 20, 23, 25, 26 – Кредит 10, Дебет 23, 25, 26, – Кредит 76-5;

Дебет 20 – Кредит 23, 25, 26.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 9н, допускают формирование информации о расходах по обычным видам деятельности хозяйствующих субъектов в разрезе экономических элементов наряду с группировкой по статьям расходов. В связи с этим И.П. Комиссарова в статье «Об учете расходов организаций по экономическим элементам» [5] рассматривает проблему учета расходов организации по калькуляционным статьям и экономическим элементам, которая, по ее мнению, не только не утратила в последнее время своего значения, а наоборот, приобрела особую важность.

Суть проблемы заключается в том, что некоторые специалисты по бухгалтерскому учету, отстаивая идею подразделения бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, предлагают использовать свободные синтетические счета 30-39 для финансового учета расходов по обычным видам деятельности в разрезе экономических элементов, оставив в управленческом учете формирование информации об этих расходах по калькуляционным статьям, сохранив для этого номера счетов с 20 по 29 раздела III Плана счетов, т.е. ограничиваются расходами по обычным видам деятельности организации.

За последнее время в методологии учета расходов организаций произошли изменения в связи с новыми принципами формирования налогооблагаемой базы для расчета налога на прибыль. Хозяйствующим субъектам предоставлено право внутри всей совокупности расходов относить конкретные производственные виды расходов к расходам по обычным видам деятельности (расходам, связанным с производством и реализацией) либо к прочим (по терминологии бухгалтерского учета) или внепроизводственным (по терминологии НК РФ) расходам, исходя из их характера, условий осуществления и направлений деятельности организаций. Поэтому объединение всей совокупности расходов организации для учета их по экономическим элементам не нарушает принципа отнесения конкретных видов расходов по своему целевому экономическому назначению на соответствующие счета других разделов Плана счетов бухгалтерского учета. Такое объединение благоприятно сказывается на планировании, прогнозировании и формировании бизнес-планов.

Формирование информации о всей совокупности расходов в разрезе экономических элементов позволит создать их экономически обоснованную классификацию по более широкому количеству признаков, характеризующих влияние расходов на показатели деятельности хозяйствующего субъекта.

Такой однородный экономический элемент, как материальные затраты содержится не только в расходах по обычным видам деятельности, но и в операционных, внереализационных и др. Так, в составе операционных расходов, связанных с продажей и списанием (ликвидацией) объектов основных средств, отражены материальные затраты (приспособления для демонтажа оборудования, материалы от разборки зданий и сооружений), затраты на оплату труда (по разборке объектов основных средств, достав-

ке реализуемых объектов основных средств) и другие одноэлементные затраты.

Собственнику организации и ее администрации необходима информация о произведенных в течение отчетного периода расходах в разрезе экономических элементов по всей совокупности предпринимательской (текущей, инвестиционной и финансовой) деятельности, независимо от их назначения и содержания. Любые расходы организации должны либо включаться в стоимость активов, либо через аккумулирующие счета учета расходов по экономическим элементам списываться на финансовые результаты. Других источников возмещения расходов не существует. Только таким образом можно обеспечить формирование точных и достоверных показателей о стоимости активов и величине конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период [5].

Следовательно, каждая организация должна располагать полной информацией о валовой сумме материальных расходов и других одноэлементных расходов при планировании своей деятельности на следующий период.

Для ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ», учитывая специфику деятельности предприятия и изложенную выше точку зрения, можно предложить использовать для учета материальных затрат следующие счета:

30 «Расходы сырья и материалов»;

31 «Расходы электроэнергии»;

32 «Расходы топлива»;

33 «Расходы воды»;

34 «Расходы на оплату работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями».

Тогда схема записей по счетам для ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» будет следующей:

Дебет 30 – Кредит 10 – на стоимость приобретенного сырья и материалов, включая транспортно-заготовительные расходы;

Дебет 31, 32, 33, 34 – Кредит 76-5 – на соответствующие суммы акцептованных счетов-фактур поставщиков материальных ресурсов (воды, газа, электроэнергии, работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями);

Дебет 20, 23, 25, 26, 21, 29 – Кредит 30 – на стоимость израсходованного сырья и материалов по направлениям использования;

Дебет 23, 25, 26 – Кредит 31, 32, 33, 34 – на всю сумму учтенных на этих счетах затрат воды, топлива, электроэнергии, работ и услуг производственного характера.

В результате такая организация учета позволяет рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции, проанализировать и выявить резервы ее снижения, например, рационально использовать материальные ресурсы.

Зная структуру материальных затрат, можно определить приоритетные направления влияния на их величину, получить необходимую для управления информацию обособлено, а не в единой системе счетов, что в свою очередь устранил необходимость формирования такой информации внесистемным путем.

### *Список литературы*

- 1 Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учебн. для вузов / М.А. Вахрушева. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 533 с.
  - 2 Палий, В.Ф. Финансовый учет : учебн. пособие / В.Ф. Палий, В.В. Палий. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 672 с.
  - 3 Безруких, П.С. Бухгалтерский учет : учебн. / П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 1996. – 528 с.
  - 4 Инструкция по заполнению формы федерального государственного статистического наблюдения № 5–3 «Сведения о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг)». Утверждена постановлением Госкомстата России от 24.12.2002 г. № 222.
  - 5 Комиссарова, И.П. Об учете расходов организаций по экономическим элементам / И.П. Комиссарова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 3. – С. 60 – 62.
  - 6 Бухгалтерский учет и аудит. 500 вопросов и ответов / под ред. Г.М. Лисович. – Ростов н/Д: «Феникс», 1999. – 448 с.
- 

### **Organization of Expenditure Records at the Enterprise by Economic Element: Tangible Costs**

**L.N. Rodina, L.A. Zharikova**

*Tambov State Technical University*

**Key words and phrases:** accounting; debit; credit; tangible costs; economic element.

**Abstract:** Matters of organizing expenditure records by one of the five economic elements, i.e. tangible costs are studied. The structure and composition of tangible costs are analyzed. New solutions to the problem of recording the components of tangible costs including those on raw materials, energy, fuel, water, operational services implemented by outside companies are proposed.

---

© Л.Н. Родина, Л.А. Жарикова, 2006