

## 2.7. УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ

Миславская Н.А., д.э.н., проф. кафедры «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях»; Поленова С.Н., д.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях»

Финансовый университет при Правительстве РФ

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Учет затрат вспомогательных производств позволяет сформировать информацию о себестоимости продукции, работ, услуг в организациях, занимающихся производством и использующим для этого услуги, работы и продукцию, произведенные в собственных вспомогательных производствах. В условиях неразвитости производственной кооперации в современной Российской Федерации актуальными являются вопросы организации и построения системы учета производственных затрат, формирования себестоимости во вспомогательных производствах, решения в области распределения затрат при оказании взаимных услуг вспомогательных подразделений внутри организации, рассмотренные в настоящей статье.

В зависимости от роли, которые играют производственные подразделения в изготовлении продукции, выполнении работ, оказании услуг коммерческой организации, являющимися результатами ее деятельности, закрепленными в уставе и учредительных документах и обеспечивающими ей выполнение основной цели – извлечение прибыли [1, с. 25], они подразделяются на основные и вспомогательные производства. Вспомогательные производства, представляющие совокупность цехов и иных функциональных подразделений организации, основной целью которых является обслуживание основного производства, выполнение работ и оказание соответствующих услуг, играют существенную роль в бесперебойной и стабильной работе основных подразделений. Наличие на предприятии собственных вспомогательных подразделений позволяет сократить материальные, трудовые, финансовые затраты и в конечном итоге фактическую себестоимость продукции, работ, услуг, снизить цены на них.

Ведение бухгалтерского учета вспомогательных производств зависит от их функционального назначения, особенностей технологического процесса, принятой структуры управления организацией.

Обычно выделяются следующие вспомогательные подразделения:

- энергосиловые производства, обеспечивающие основные подразделения организации электрической и тепловой энергией, сжатым воздухом, кислородом, водой;
- очистные сооружения;
- подразделения, проводящие ремонтные и обслуживающие работы по оборудованию, машинам, механизмам основных и вспомогательных цехов, обслуживающих хозяйств, а также транспортных средств;
- транспортные производства, оказывающие погрузочно-разгрузочные услуги, услуги железнодорожного, водного и автомобильного транспорта;
- ремонтные производства, осуществляющие монтаж, ремонт и модернизацию оборудования, транспортных средств, зданий и сооружений;
- инструментальные производства, занимающиеся изготовлением, ремонтом и восстановлением инструментов, приспособлений, штампов, моделей, вспомогательных материалов, строительных деталей и конструкций, запасных частей;

- тарные производства, осуществляющие изготовление и ремонт тары;
- добывающие производства, занимающиеся добычей песка, гравия, щебня, каменной соли, глины, мела, известняка и других нерудных материалов;
- заготовительные производства, производящие переработку, засолку и сушку сельскохозяйственной продукции, лесозаготовки и лесопиление;
- производства хозяйственного обслуживания, осуществляющие санитарно-гигиеническую обработку зданий, уборку производственных помещений и территорий, ремонт и стирку спецодежды и др.

В зависимости от характера технологического процесса вспомогательные производства подразделяют на:

- индивидуальные (изготовление нестандартной инструментальной оснастки, ремонт и строительство единичных объектов основных средств);
- серийные (изготовление инструментов, запасных частей и других видов продукции);
- массовые (производство различных видов двигательной энергии, перевозка грузов, погрузочно-разгрузочные работы).

По составу выпускаемой продукции, оказываемых услуг и выполняемых работ вспомогательные производства включают:

- простые производства, где выпускается один или несколько видов однородной продукции, работ, услуг массового производства с несложным технологическим процессом и отсутствием остатков незавершенного производства (транспортные, лесозаготовительные цехи, парокотельные, компрессорные станции и др.);
- сложные производства, где в условиях многоэтапного и продолжительного производственного процесса выпускается разнородная продукция индивидуального и мелкосерийного характера, имеются остатки незавершенного производства (ремонтные, строительные, инструментальные цехи и др.).

Результатом учета производственных затрат во вспомогательных цехах является исчисление фактической себестоимости выпускаемых в них продукции, работ, услуг. Для этого расход материальных, трудовых и других ресурсов, используемых во вспомогательном производстве, оформляется первичными учетными документами [2, с. 7], которые не имеют отличий от применяемых в основном производстве (лимитно-заборными картами, требованиями-накладными, требованиями на дополнительный отпуск материалов, нарядами на сдельную работу, рапортами о выработке, маршрутными листами и др.).

Учет расходов вспомогательных производств, относимых на себестоимость продукции, работ, услуг, на основании сгруппированных первичных учетных документов, ведомостей распределения сырья и материалов, ведомостей распределения заработной платы ведется в ведомостях учета затрат вспомогательных производств. В них собираются расходы в разрезе номенклатуры статей вспомогательных производств на синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства». По дебету данного счета отражаются прямые расходы по выпуску продукции (выполнению работ и оказанию услуг), а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств. В отдельных организациях полная фактическая себестоимость услуг, продукции, работ вспомогательных производств может исчисляться по экономическим элементам [4, с. 4]. Тогда деление затрат на прямые и косвенные не производится.

Прямые затраты отражаются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» на основе группировки первичных учетных документов по расходу материальных ресурсов, начислению заработной платы и отчислений на социальные нужды и списываются с кредита счета 10 «Материалы», счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Если в составе номенклатуры расходов, составляющих себестоимость продукции сложных вспомогательных производств, выделяется статья «Потери от брака», то расходы по окончательному браку предварительно собираются по дебету счета 28 «Брак в производстве». На этом счете отражаются также расходы по исправлению брака в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по страхованию и обеспечению» и других. По окончании отчетного месяца счет 28 «Брак в производстве» закрывается бухгалтерской записью:

- Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;
- К-т сч. 28 «Брак в производстве»,

а затраты, составившие фактическую себестоимость брака, включаются в фактическую производственную себестоимость продукции вспомогательных производств.

Косвенные затраты предварительно собираются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в аналитическом членении с использованием субсчета 25/1 «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» и субсчета 25/2 «Цеховые расходы». По окончании отчетного месяца они распределяются между видами продукции, работ, услуг вспомогательных производств пропорционально базе распределения, закрепленной в приказе руководителя организации «Об учетной политике» [5, с. 2]:

- сумме основной заработной платы производственных рабочих;
- сумме основных затрат без стоимости сырья, материалов, покупных полуфабрикатов;
- сумме прямых материальных затрат и др.

При целесообразности общепроизводственные расходы могут учитываться непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства» без предварительного накопления на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и распределения. Такой порядок учета применяется в тех вспомогательных производствах, продукция, работы, услуги которых полностью потребляются в основных цехах организации.

Номенклатура статей расходов вспомогательных производств разрабатывается в каждом производстве в зависимости от особенностей технологического процесса и удельного веса тех или иных расходов в себестоимости. Наиболее типичной является следующая совокупность расходов, составляющих себестоимость вспомогательных производств:

- материалы за вычетом возвратных отходов;
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование и обеспечение;
- общепроизводственные расходы;
- потери от брака;
- итогов производственная себестоимость.

В случае реализации сторонним организациям продукции, услуг, работ вспомогательных производств их полная фактическая себестоимость формируется с включением калькуляционных статей «Общехозяйственные расходы» и «Коммерческие расходы». Тогда

ее списание при отпуске, передаче покупателю, погрузки в транспортные средства отражается корреспонденцией по дебету счета 90 «Продажи», субсчета 2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 23 «Вспомогательные производства».

В небольших вспомогательных производствах, занятых выпуском однородной продукции (работ, услуг), целесообразно укрупнение номенклатуры статей расходов. В этом случае общепроизводственные расходы будут учитываться непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства». Целесообразность этого подхода объясняется тем, что в подобных производствах продукция (работы, услуги) полностью потребляются основными цехами организации.

В качестве объектов калькуляции во вспомогательных производствах выступают виды продукции (работ, услуг), для расчета фактической себестоимости которых может использоваться простой, позаказный или нормативный методы.

Простой метод учета фактической себестоимости применяется во вспомогательных производствах, для которых характерно изготовление одного вида услуг, продукции, работ. Расчет фактической себестоимости каждого вида услуг, продукции, работ производится исходя из фактической себестоимости калькуляционной единицы. При производстве электроэнергии ею является 1 кВт/ч, в парокотельных – 1 т выработанного пара, при производстве сжатого газа или воздуха – 1 куб. м, в транспортных цехах – 1 машино-час или день работы транспортных средств. Себестоимость калькуляционной единицы определяется делением суммы фактически произведенных расходов в текущем месяце на количество потребленных в основных цехах услуг (работ, продукции).

При позаказном методе учета фактическая себестоимость продукции, работ, услуг рассчитывается по заказам, что характерно для ремонтных, инструментальных, строительных цехов. Для этого по видам или группам продукции открывается заказ, по которому собираются соответствующие затраты, а его номер проставляется во всех первичных учетных документах. После сбора всех затрат по заказу и корректировке их на сумму входящего и исходящего остатка незавершенного производства рассчитывается фактическая производственная себестоимость. Затраты в незавершенном производстве могут быть отражены по фактической, нормативной, плановой производственной себестоимости, по сумме прямых статей затрат, его составляющих, а также по стоимости сырья, материалов [3, с. 11].

В ремонтных цехах учет производственных затрат можно организовать по отдельным наименованиям или группам однородных изделий, а для учета затрат открывать по ним заказы. При учете затрат по ремонтным работам небольшого объема целесообразно формировать постоянно действующие заказы по каждому заказчику и использовать их как калькуляционные единицы.

Позаказный метод учета производственных затрат характерен для инструментальных цехов при изготовлении специального инструмента, а нормативный учет используется для учета производственных расходов при изготовлении обычного инструмента. В качестве объекта калькулирования в зависимости от широты номенклатуры может выступать как отдельный типоразмер, так и отдельная группа инструментов.

В сложных многономенклатурных вспомогательных производствах может применяться нормативный метод учета затрат на производство. Его особенностью является раздельный учет фактических затрат по нормам и отклонениям от норм, составление по ним отдельных первичных учетных документов, разработка предварительных нормативных калькуляций себестоимости продукции, услуг, работ. Использование данного метода требует дополнительных затрат. Однако они окупаются формированием оперативной информации о несоблюдении установленных норм расхода ресурсов, возможностью принимать оперативные решения по устранению неблагоприятных последствий и сокращению расходов, составляющих себестоимость.

Объектом калькуляции при производстве тары является типовой размер по каждому виду тары. Себестоимость условной единицы тары исчисляется отношением фактических затрат по данному виду тары к общему количеству условных единиц тары, изготовленных в течение отчетного месяца. Для получения фактической производственной себестоимости единицы тары каждого типового размера себестоимость условной единицы умножают на коэффициент перевода тары разных размеров.

В простых вспомогательных производствах (для которых нехарактерно наличие остатков незавершенного производства) фактические затраты в течение месяца и фактическая производственная себестоимость услуг, работ, продукции идентичны. В сложных производствах при расчете себестоимости необходимо принимать во внимание переходящие остатки незавершенного производства, на которые следует корректировать фактические затраты, учтенные в течение отчетного месяца. Если по заказу производилось несколько видов продукции, затраты незавершенного производства между ними в большинстве случаев распределяются пропорционально их плановой (нормативной) себестоимости.

В конце отчетного месяца счет 23 «Вспомогательные производства» закрывается, а затраты, учтенные на нем, распределяются по потребителям в соответствии с выполненными заказами или пропорционально количеству поставленных услуг. Для этого устанавливаются нормативы потребления основными цехами услуг вспомогательных производств, в них устанавливают счетчики и другие измерительные приборы, которые позволяют детализировать нормативы и контролировать потребление услуг вспомогательных производств. Списание услуг вспомогательных производств отражается бухгалтерской записью:

- Д-т сч. 20 «Основное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость продаж» и др.;
- К-т сч. 23 «Вспомогательные производства».

Остаток по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства вспомогательных цехов.

Аналитический учет затрат вспомогательных производств ведется в целом по производству, если в них изготавливается однородная продукция (в парокотельных, транспортных, лесозаготовительных цехах и др.). В сложных производствах детализация затрат осуществляется по производственным заказам (в ремонтных, строительных, ремонтно-строительных цехах и др.), по группам однородных изделий (в инструментальных и др.).

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета затраты вспомогательных производств аккумулируются в ведомости №12, открываемой отдельно на каждый цех вспомогательного производства. Здесь затраты учитываются в разрезе видов продукции и по статьям расходов. По окончании месяца итоговые значения из ведомости переносят в журнал-ордер №10. Данный регистр построен по принципу шахматной ведомости: кредитуемые счета расположены по вертикали, а дебетуемые, представляющие систему счетов учета затрат на производство, – по горизонтали.

Особенностью деятельности вспомогательных производств является взаимное потребление оказываемых услуг подразделениями предприятия. Так, услугами энергетического цеха пользуются все структуры организации, а энергетический цех потребляет услуги транспортного цеха (перевозка топлива), ремонтных цехов (ремонт зданий, сооружений, оборудования). Определить фактическую стоимость встречных услуг в момент их оказания обычно не представляется возможным. Поэтому для решения данной проблемы используются планово-расчетные цены, а для исчисления фактических затрат вспомогательных производств должна приниматься во внимание стоимость встречных услуг.

На практике возможно использование одного из следующих вариантов исчисления фактической себестоимости вспомогательных производств. Первый заключается в том, что взаимные услуги вспомогательных производств не подвергаются корректировке (остаются в плановой или нормативной оценке). Это возможно, если удельный вес взаимных услуг вспомогательных производств незначителен. Второй вариант – это корректировка нормативной, плановой себестоимости услуг, работ, продукции и доведение ее до фактической себестоимости.

### Пример

Затраты энергетического цеха в отчетном месяце составили 300 000 руб. Всего по предприятию выработано 596 400 кВт/ч. Плановая стоимость 1 кВт/ч – 0,5 руб.

Встречные услуги транспортного цеха по перевозке материалов и топлива составили 1 000 т/км по плановой себестоимости 60 руб. за 1 т/км – 60 000 руб. Отпущено энергии данному цеху – 40 000 кВт/ч в плановой оценке – 0,5 руб. на сумму – 20 000 руб.

Услуги ремонтного цеха были оказаны в количестве 80 нормо-часов по 300 руб. за 1 нормо-час в сумме 24 000 руб. Отпущенная в цех энергия составила 20 000 кВт/ч на сумму 10 000 руб.

Рассчитаем затраты энергетического цеха:

300 000 руб. + 60 000 руб. + 24 000 руб. –  
– 10 000 руб. – 20 000 руб. = 354 000 руб.

Таким образом, фактическая себестоимость 1 кВт/ч будет равна 0,59 руб. (354 000 руб. / 596 400 кВт/ч), что позволяет не проводить ее корректировку из-за незначительной величины ее отклонения от плановой себестоимости (0,09 руб.).

Если организация использует 2-й вариант определения фактической себестоимости вспомогательных производств (производит корректировку фактической себестоимости потребленных услуг вспомогательных производств), следует придерживаться следующего правила. Первоначально закрывают счета производств, имеющих максимальное количество потребителей и минимальный объем встречных услуг. Затем закрывают сче-

та с максимальным размером встречных услуг и минимумом потребителей.

Поэтому закрытие счетов затрат будет осуществляться в следующей последовательности: закрытие счетов затрат цехов по энергоснабжению, водоснабжению, ремонтного цеха, автотранспортного цеха, счетов общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Отклонения фактической себестоимости услуг, работ, продукции вспомогательных производств от плановой (нормативной) себестоимости по счетам, закрываемым в последнюю очередь, будут увеличивать (уменьшать) фактическую себестоимость не всех потребителей услуг, а только тех, которые использовали максимальный объем услуг.

Отнесение затрат вспомогательных производств на себестоимость основных цехов может осуществляться прямым способом без применения базы распределения, исходя их объема потребленных услуг. Распределение таких затрат производится в справках бухгалтерии.

В тех случаях, когда не представляется возможным определить для нужд каких основных подразделений организации была использована продукция, потреблены услуги, выполнены работы вспомогательными цехами, соответствующие расходы распределяются пропорционально базе, установленной в учетной политике организации: пропорционально прямым расходам, заработной плате рабочих основного производства, объему выпущенной продукции и др. На такой же основе расходы вспомогательных производств распределяются между видами изделий.

**Пример**

В отчетном периоде прямые расходы основного производства организации равны 480 000 руб.:

- изделие 1 – 150 000 руб.;
- изделие 2 – 160 000 руб.;
- изделие 3 – 170 000 руб.;
- обслуживающего производства – 200 000 руб.;
- вспомогательного производства – 130 000 руб.

Долю расходов вспомогательного производства, потребленную основным и обслуживающим цехами, выделить не представляется возможным.

Определим долю расходов вспомогательных производств, приходящуюся на изделия основного производства и обслуживающее производство, используя в качестве базы распределения сумму их прямых расходов.

Сумма прямых расходов основного и обслуживающего производств составила:  
680 000 руб. (480 000 руб. + 200 000 руб.).

Доля прямых затрат обслуживающего производства в общей доле прямых затрат составит 29,4%:  
(200 000 руб. / 680 000 руб.) \* 100%.

Сумма расходов вспомогательного производства, подлежащая включению в затраты обслуживающего производства:

38 220 руб. (130 000 руб. \* 29,4%).

Доля прямых затрат основного производства в общей доле прямых затрат основного и обслуживающего производства составит 70,6%:

(480 000 руб. / 680 000 руб.) \* 100%.

Сумма расходов вспомогательного производства, подлежащая включению в затраты основного производства:

91 780 руб. (130 000 руб. \* 70,6%).

Распределим расходы вспомогательного производства по видам изделий основного производства.

Доля прямых затрат на выпуск изделия 1 составит:  
31,25% (150 000 руб. / 480 000 руб. \* 100%).

Сумма расходов вспомогательного производства, подлежащая включению в себестоимость изделия 1, будет равна:

28 681 руб. (91 780 руб. \* 31,25%).

Доля прямых затрат на выпуск изделия 2:

33,3% (160 000 руб. / 480 000 руб. \* 100%).

Сумма расходов вспомогательного производства, подлежащая включению в себестоимость изделия 2, составит:

30 563 руб. (91 780 руб. \* 33,3%).

Доля прямых затрат на выпуск изделия 3 составит:

35,45% (170 000 руб. / 480 000 руб. \* 100%).

Сумма расходов вспомогательного производства, подлежащая включению в себестоимость изделия 3:

32 536 руб. (91 780 руб. \* 35,45%).

На основании произведенных расчетов следует выполнить бухгалтерские записи:

- Д-т сч. 20 «Основное производство»;
- К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»  
91 780 руб.

на сумму расходов вспомогательных производств, включенных в фактическую себестоимость продукции основного производства;

- Д-т сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»  
38 220 руб.

на сумму расходов вспомогательных производств, включенных в фактическую себестоимость обслуживающих производств.

Потребление взаимных услуг в бухгалтерском учете отражается внутренними записями по счету 23 «Вспомогательные производства» в разрезе соответствующих субсчетов, открытых к нему, закрепленных в рабочем плане счетов и представленных в форме приложения к приказу руководителя организации «Об учетной политике».

**Литература**

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н (в ред. от 24 дек. 2010 г. №186н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 : утв. 6 мая 1999 г. №33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

*Миславская Наталья Анатольевна*

*Поленова Светлана Николаевна*

## Ключевые слова

Вспомогательное производство; учет затрат; статьи расходов; калькуляционная единица; распределение расходов.

## РЕЦЕНЗИЯ

Особенностью современного состояния бухгалтерского учета является минимальное внимание к бухгалтерскому учету производственных затрат, господство мнения, что учет производства является объектом лишь управленческого учета. Сложившееся положение в учетной деятельности, низкий уровень учета производственных расходов и невнимание к его рациональному и эффективному построению в системе финансового учета явились существенными причинами негативных явлений в российской экономике: высокого уровня инфляции в стране, трудностями контроля обоснованности цен на продукцию, товары, услуги, а, следовательно, снижения уровня жизни населения. В связи с этим достаточно актуальными проблемами бухгалтерского учета являются разработка и внедрение методик учета производственных затрат, на основе которых возможно получение достоверных и полных сведений о составляющих себестоимости продукции, работ, услуг, использование их для принятия обоснованных управленческих решений. Одна из таких методик, которая может быть применена в современной практике, представлена в статье Н.А. Миславской и С.Н. Поленовой.

Достоверность методики учета затрат видов вспомогательных производств, разделенных на простые и сложные, обусловлена современной нормативно-правовой базой бухгалтерского учета, действующей в соответствии с законодательством и российским правовым полем, а также практикой организации и ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Практическая значимость представленного порядка обусловлена возможностью применения методики учета, распределения и калькулирования услуг, работ, продукции вспомогательных производств. Это позволит в зависимости от организационно-технологических особенностей хозяйственной деятельности вспомогательных цехов получить своевременные и полезные сведения о производственных затратах, сформировать достоверную информацию для калькулирования себестоимости продукции основных производств.

В целом оценивая материал статьи Н.А. Миславской и С.Н. Поленовой, полагаю, что она, имея научную и практическую ценность и отвечая предъявляемым требованиям, может быть рекомендована к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Герасимова Л.Н., д.э.н., проф. кафедры «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)