СОДЕРЖАНИЕ

Введение 3

Глава 1. методические основы бухгалтерского и налогового учета затрат на производство

и реализацию продукции 5

1.1. Сущность, принципы и методы организации учета затрат

на производство и реализацию продукции 5

1.2. Бухгалтерский учет затрат (расходов) на производство

и реализацию продукции 10

1.3. Налоговый учет расходов, связанных с производством

и реализацией продукции 23

1.4. Калькулирование себестоимости продукции как основа учета затрат 49

Глава 2. АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ УчетА затрат

на производство и реализацию продукции

в ОАО НАК «Азот» 63

2.1. Краткая характеристика исследуемого предприятия 63

2.2. Продукция ОАО НАК «Азот» как объект калькуляции 64

2.3. Сводный учет затрат на производство в ОАО НАК «Азот» 71

Глава 3. Пути совершенствования учета затрат на производство и реализацию в ОАО НАК «Азот» 75

3.1. Выявленные недостатки учета затрат и себестоимости продукции 75

3.2. Рекомендации по совершенствованию методики учета затрат

на производство и точности исчисления себестоимости продукции 76

Заключение 80

Список литературы 84

Приложения 87

# Введение

Процесс производства является важнейшей стадией оборота средств предприятия. В ходе этого процесса предприятие, расходуя материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость произведенной продукции, что в конечном счете, при прочих равных условиях, оказывает существенное влияние на финансовый результат его деятельности.

Безусловно, любое предприятие старается управлять процессом производства, от которого зависят объем выпуска продукции, ее качество и конкурентоспособность. Большая роль при этом отводится бухгалтерскому учету, как источнику достоверности, своевременности и точности информации, необходимой для процесса управления.

Правильная организация бухгалтерского и налогового учета затрат на производство, с одной стороны, обеспечивает действенный контроль за эффективным использованием на предприятии материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а, с другой стороны, позволяет предприятию избежать конфликтных ситуаций во взаимоотношениях с налоговой службой при решении вопросов налогообложения прибыли.

Кроме того, не следует забывать о такой задаче бухгалтерского учета, как обеспечение внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности полной и достоверной информацией о деятельности организации и ее имущественном положении.

Помимо решения задач анализа и управления эффективностью производственной деятельности предприятия, актуальность выбранной темы связана с изменениями, произошедшими в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогообложения. Среди основных изменений необходимо отметить введение в действие Налогового Кодекса РФ и новых (начиная с 2000 года) Положений о бухгалтерском учете (ПБУ).

Вышеизложенное доказывает особую актуальность данной темы.

Основная цель данной дипломной работы – исследовать бухгалтерский и налоговый учет затрат на производство и реализацию продукции в ОАО НАК «Азот» и предложить пути совершенствования системы учета и калькулирования себестоимости продукции.

Для достижения поставленных в работе целей необходимо решить следующие задачи:

Изучение и анализ нормативной базы, регулирующей бухгалтерский и налоговый учет затрат на производство и реализацию продукции; Установление состава основных затрат на производство; порядок их бухгалтерского учета и включения в себестоимость продукции; Анализ налогообложения операций по выпуску и реализации продукции;

Определяется сущность, понятие и существующая классификация, методика оценки показателей, характеризующих учет расходов предприятия;

Дается краткая характеристика исследуемого предприятия, анализируется состояние бухгалтерского и налогового учета расходов (затрат) на производство и реализацию продукции.

Разрабатываются рекомендации по совершенствованию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в ОАО НАК «Азот»;

Объект исследования в данной дипломной работе – Открытое акционерное общество Новомосковская акционерная компания «Азот» (далее – ОАО НАК «Азот»). Предмет исследования – состояние бухгалтерского и налогового учета затрат на производство в ОАО НАК «Азот».

В процессе работы были использованы нормативно-правовые акты Российской Федерации, Министерства финансов РФ, Министерства строительства РФ, Тульской области, муниципального образования г.Новомосковск и Новомосковский район; финансовая и бухгалтерская отчетность ОАО НАК «Азот», учебно-методическая литература, книги, статьи ведущих отечественных ученых-экономистов.

# методические основы бухгалтерского и налогового учета затрат на производство и реализацию продукции

## Сущность, принципы и методы организации учета затрат на производство и реализацию

При осуществлении производственной деятельности на любом предприятии естественным образом потребляются сырье, материалы, топливо, энергия, работникам выплачивается заработная плата, отчисляются платежи на их социальное и пенсионное страхование, начисляется амортизация, а также осуществляется еще ряд необходимых затрат. Посредством процесса обращения эти затраты постоянно возмещаются из выручки предприятия от реализации продукции, что обеспечивает непрерывность производственного процесса.

В основу организации учета затрат на производство продукции положены следующие принципы:[[1]](#footnote-1)

неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года;

единство объектов планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

группировка затрат в разрезе производственных подразделений, видов продукции, элементов и статей расходов;

детализация объектов учета с целью отнесения на них затрат по прямому признаку;

включение всех затрат отчетного периода в себестоимость продукции;

правильное отнесение расходов к отчетным периодам;

разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений.

Себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Исчисление этого показателя необходимо для следующих целей:[[2]](#footnote-2)

оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики,

определения рентабельности производства и отдельных видов продукции,

осуществления внутрипроизводственных расчетов,

выявления резервов снижения себестоимости продукции,

определения оптовых цен на продукцию,

исчисления национального дохода в масштабах страны,

расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий,

обоснованию решений о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших.

Управление себестоимостью продукции предприятий — планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения.

Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются:[[3]](#footnote-3)

прогнозирование и планирование,

нормирование затрат,

учет и калькулирование,

анализ и контроль за себестоимостью.

Все они функционируют в тесной взаимосвязи друг с другом.

Бухгалтерский учет затрат на производство должен обеспечивать выполнение следующих задач:[[4]](#footnote-4)

* своевременное формирование полной и достоверной информации о фактических затратах, связанных с производством продукции и остатках незавершенного производства;
* обоснованное исчисление фактической себестоимости продукции, правильное составление отчетных калькуляций;
* организация раздельного учета затрат по видам деятельности;
* организация достоверного учета затрат вспомогательных и обслуживающих производств.

Учет расходов по обычным видам деятельности для формирования отчетности должен быть организован в разрезе следующих элементов: материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизация, прочие расходы. Для целей управления расходы учитываются в разрезе статей затрат. Перечень статей затрат устанавливается предприятием самостоятельно с учетом требований отраслевых Инструкций по учету, планированию и калькулированию себестоимости продукции. В качестве примера можно привести типовую номенклатуру статей расходов:

1. Сырье и материалы;
2. Возвратные отходы (вычитаются);
3. Покупные изделия, полуфабрикаты;
4. Услуги сторонних организаций производственного характера;
5. Топливо, энергия на технологические цели;
6. Заработная плата производственных рабочих;
7. Единый социальный налог;
8. Расходы на подготовку и освоение производства;
9. Общепроизводственные расходы;
10. Общехозяйственные расходы;
11. Потери от брака;
12. Прочие производственные расходы;
13. Коммерческие расходы.

Первые 11 статей образуют так называемую производственную себестоимость. Сумма всех 12 статей представляет собой полную себестоимость производства и реализации продукции.[[5]](#footnote-5)

Для целей управленческого учета применяется следующий порядок классификации затрат:

1) По способу включения в себестоимость продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные. Прямые расходы непосредственно относятся на конкретное изделие (основные материалы, заработная плата производственных рабочих и ЕСН). Косвенные расходы предварительно учитываются на определенном счете и затем расчетным путем включаются в себестоимость продукции (амортизация основных средств и нематериальных активов, канцелярские расходы).

2) По отношению к объему производства расходы делятся на условно-постоянные и условно-переменные. Условно-постоянные расходы относительно стабильны по отношению к динамике производства продукции (амортизация производственных и административных зданий, расходы на отопление и освещение, заработная плата управленческого персонала и ЕСН). Условно-переменные расходы изменяются с изменением объема производства (материалы, заработная плата производственных рабочих и ЕСН).

3) Кроме того, затраты могут подразделяться на производственные и периодические. Производственные затраты связаны с осуществлением собственно производственной деятельности (материалы, электроэнергия на технологические нужды, заработная плата производственных рабочих и ЕСН).

Периодические затраты формируются в течение отчетного периода независимо от состояния производственной деятельности (плата за аренду помещений, амортизация основных средств и нематериальных активов).

Основными группировками затрат в учете выступают группировки по видам производств – основное и вспомогательное; по местам возникновения затрат – цеха, производственные участки; по видам изготавливаемой продукции – изделия, группы однородных изделий, переделы, процессы, заказы.

Порядок учета затрат на производство продукции в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции на конкретном предприятии устанавливается **нормативными документами** с учетом технологических и организационных особенностей производственного процесса и описывается в учетной политике предприятия.

Основными нормативными документами, регламентирующими бухгалтерский и налоговый учет расходов на производство и реализацию продукции в настоящее время являются:

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом МФ РФ № 33н от 06.05.99 (в ред. Приказа Минфина РФ от 30.12.99 N 107н)

Статьи 259 - 264 Главы 25 Части 2 Налогового Кодекса РФ;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом МФ РФ № 44н 09.07.2001;

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом МФ РФ № 119н от 28.12.2001;

Приказ МФ РФ от 28.06. 2000 № 60н «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации»

Письмо МФ РФ от 29.04.2002 № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

## Бухгалтерский учет затрат (расходов) на производство и реализацию продукции

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.[[6]](#footnote-6)

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;

- операционные расходы;

- внереализационные расходы.

Для целей бухгалтерского учета расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами. К прочим расходам также относятся чрезвычайные расходы.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально - производственных запасов;

расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально - производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).[[7]](#footnote-7)

Операционные расходы – как правило, расходы, напрямую не связанные с производством.

Операционными расходами являются:

расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

прочие операционные расходы.

Внереализационные расходы – как указано в ПБУ 10/99:

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

возмещение причиненных организацией убытков;

убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

курсовые разницы;

сумма уценки активов;

перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно - просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

прочие внереализационные расходы.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета расходы по основным видам деятельности учитываются на счетах 20, 25, 26. Прочие расходы – на счете 91.[[8]](#footnote-8)

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие затраты.

Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 №283, Приказом Министерства финансов Российской федерации от 30.10.2000 №94н утвержден План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению.

Для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации (кроме расходов на продажу) предназначены счета раздела III «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению.

Инструкцией по применению нового Плана счетов рекомендовано для формирования информации о расходах по обычным видам деятельности использовать либо счета 20 - 29, либо счета 20 - 39. В последнем случае счета 20 - 29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), а счета 30 - 39 применяются для учета расходов по элементам расходов. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов.

В зависимости от того, какую информацию о себестоимости продукции (работ, услуг) необходимо иметь для управленческого учета, организация выбирает состав и методику использования счетов 20 –39 и отражает ее в рабочем Плане счетов и учетной политике, которая должна быть оформлена приказом или распоряжением.

По новому Плану счетов, как и по старому, для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации, предназначен счет 20 «Основное производство».

По дебету счета 20 «Основное производство» 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.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и другими проводками, приведенными в таблице 1.

1.

Основные проводки бухгалтерского учета затрат на производство и реализацию продукции

| Дебет счета | Кредит счета | Содержание хозяйственной операции |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| 20 | 10 | Себестоимость материалов, переданных в производство для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг |
| 20 | 70 | Начисление оплаты труда производственным рабочим |
| 20 | 69 | Начисление единого социального налога и взносов по страхованию от несчастных случаев и травматизма на производстве |
| 20 | 23 | Списание расходов вспомогательных производств |
| 20 | 25 | Списание косвенных расходов, связанных с управлением и обслуживанием – общепроизводственные расходы |
| 20 | 26 | Списание косвенных расходов, связанных с управлением и обслуживанием – общехозяйственные расходы |
| 20 | 28 | Потери от брака, собранные по дебету сч.28 «Брак в производстве», списываются на основное производство |
| 43 | 20 | Возможное списание сумм фактической себестоимости завершенной производством продукции (в зависимости от принятой учетной политики) |
| 40 | 20 | Возможное списание сумм фактической себестоимости завершенной производством продукции (в зависимости от принятой учетной политики) |
| 90/2 | 20 | Возможное списание сумм фактической себестоимости завершенной производством продукции (в зависимости от принятой учетной политики) |

В новом Плане счетов бухгалтерского учета сделан новый шаг к дальнейшему разделению финансового и управленческого учета.[[9]](#footnote-9) Счета управленческого учета предназначены для обобщения информации о процессах формирования издержек производства и обращения, рентабельности отдельных видов продукции, их конкурентоспособности. В более узком понимании в управленческом учете в первую очередь рассматривается калькуляция затрат.

Новый План счетов технически позволяет вести управленческий учет в рамках единой с финансовым учетом системы или в самостоятельной системе счетов. Раздел «Затраты на производство» подвергся существенной корректировке. В частности, оставлены свободными счета 30-39, предназначенные для учета затрат по элементам. Инструкция по применению нового Плана счетов позволяет группировать расходы по местам их возникновения, по статьям и по элементам.

Счета учета затрат «старого» плана счетов предназначались в основном для формирования себестоимости. Но предстоящий переход от налогообложения прибыли к подоходному налогу с юридических лиц исключает из налоговых расчетов понятие себестоимости. И развернутый учет затрат по элементам становится особенно актуальным. Кроме того, в Положении по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 "Расходы организации", сказано, что при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты[[10]](#footnote-10).

Если мы обратимся к форме № 5 отчетности, то увидим, что итоговая строка раздела 660 «Затраты, произведенные организацией» также разбивается на элементы: Материальные затраты (610);

Затраты на оплату труда (620);

Отчисления на социальные нужды (630);

Амортизация (640); Прочие затраты (650).

Взаимосвязь расходов по статьям и элементам предлагается отражать с помощью специальных счетов-экранов. Хотя Минфин России еще не опубликовал своих рекомендаций по организации учета затрат, специалисты предлагают варианты методик выделения счетов управленческого учета. Шнейдман Л. З. в комментариях к новому Плану счетов предлагает двойную систему учета с применением одинаковых счетов со звездочкой и без звездочки. Но, по мнению некоторых авторов, применение одних и тех же знаков счетов и в финансовом, и в управленческом учете будет вносить путаницу в кодировку и корреспонденцию счетов.

Более перспективные подходы предложили Палий В. В. и Палий В. Ф. в статье «Счета управленческого учета».[[11]](#footnote-11) Один из вариантов учета затрат по элементам предполагает в III разделе Плана счетов открыть счета по наименованию элементов затрат и отражающие счета (Инструкция по применению Плана счетов разрешает организациям устанавливать состав счетов в данном разделе). Сначала ведется учет затрат по экономическим элементам, затем их распределение между калькуляционными счетами. Порядок отражения на счетах показан на схемах на рисунке 1:

Таким образом, у организации появляется возможность сгруппировать затраты в системе финансового учета для целей управления по следующим направлениям:

по элементам и статьям затрат;

по полной себестоимости отдельных видов продукции;

по местам возникновения затрат.

Кроме того, предложенная система счетов позволяет составить отчетность и в целях налогообложения.

Рисунок 1. Схемы учета и распределения затрат по элементам

При определении размера материальных расходов, списываемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки сырья и материалов:[[12]](#footnote-12)

метод оценки по себестоимости единицы запасов;

метод оценки по средней себестоимости;

метод оценки по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

метод оценки по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Сущность каждого метода оценки изложена в разделе III Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально – производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 09.06.2001 №44н, которое приказано ввести в действие, начиная с бухгалтерской отчетности 2002 года.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. Общепроизводственные расходы отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда. Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» 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 услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства, согласно Плану счетов предназначен счет 23 «Вспомогательные производства».

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;

Основные проводки бухгалтерского учета затрат на вспомогательные производства приведены в таблице 2.

Основные проводки бухгалтерского учета затрат на вспомогательные производства

| **Дебет счета** | **Кредит счета** | **Содержание хозяйственной операции** |
| --- | --- | --- |
| **1** | **2** | **3** |
| 23 | 26 | Косвенные расходы, связанные с управлением вспомогательных производств |
| 23 | 25 | Косвенные расходы, связанные с обслуживанием вспомогательных производств |
| 23 | 28 | Потери от брака на вспомогательных производствах, собранные по дебету сч.28 «Брак в производстве»  |
| 20 | 23 | Списание расходов вспомогательных производств |
| 29 | 23 | Отпуск продукции вспомогательных производств обслуживающим производствам и хозяйствам |
| 90 | 23 | Выполнение работ и услуг вспомогательными производствами сторонним организациям |
| 40 | 23 | При использовании счета «Выпуск продукции» для учета затрат на производство |

Сальдо на конец месяца по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» показывает стоимость незавершенного производства, способ оценки которого должен быть выбран организацией и закреплен предприятием в учетной политике.[[13]](#footnote-13)

Для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации предназначен счет 25 «Общепроизводственные расходы».

По дебету счета 25 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, используемых для основных и вспомогательных производств;

арендная плата за помещения, машины, оборудование и др. основные средства, используемые в производстве;

оплата труда работников, занятых обслуживанием производства и соответствующая ей сумма единого социального налога и взноса по страхованию от несчастных случаев (зарплата мастера, начальника цеха, технолога, рабочих, осуществляющих техническое обслуживание и ремонт технологического оборудования и др.);

другие аналогичные по назначению расходы.

Основные проводки бухгалтерского учета затрат на общепроизводственные расходы приведены в таблице 3.

Основные проводки бухгалтерского учета затрат на общепроизводственные расходы

| **Дебет счета** | **Кредит счета** | **Содержание хозяйственной операции** |
| --- | --- | --- |
| **1** | **2** | **3** |
| 25 | 02 | Амортизационные отчисления производственного имущества |
| 25 | 60 | Коммунальные услуги (сторонних организаций) |
| 25 | 70 | Заработная плата работников, занятых в производстве |
| 25 | 69 | Единый социальный налог (на заработную плату работников, занятых в производстве)  |
| 23 | 25 | Списаны общепроизводственные расходы по вспомогательным производствам |
| 20 | 25 | Списаны общепроизводственные расходы в основное производство |

Для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом, предназначен счет 26 «Общехозяйственные расходы». Основные проводки бухгалтерского учета затрат на общехозяйственные расходы приведены в таблице 4.

Основные проводки бухгалтерского учета затрат на общехозяйственные расходы

| **Дебет счета** | **Кредит счета** | **Содержание хозяйственной операции** |
| --- | --- | --- |
| **1** | **2** | **3** |
| 26 | 02 | Амортизационные отчисления управленческого имущества |
| 26 | 60 | Коммунальные услуги (сторонних организаций) управлению |
| 26 | 70 | Заработная плата работников аппарата управления |
| 26 | 69 | Единый социальный налог (на заработную плату работников аппарата управления)  |
| 23 | 26 | Списаны общехозяйственные расходы (если вспомогательные производства выполняли работы на сторону) |
| 29 | 26 | Списаны общехозяйственные расходы (если обслуживающие хозяйства оказывали услуги на сторону) |
| 20 | 26 | Списаны общехозяйственные расходы в основное производство |

Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов на себестоимость конкретных видов продукции производится в соответствии с методом, принятым в учетной политике.[[14]](#footnote-14)

Косвенные расходы могут списываться с кредита счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» пропорционально выручке от реализации продукции, пропорционально заработной плате производственных рабочих, пропорционально сумме прямых расходов и др.

Общехозяйственные расходы в качестве условно - постоянных могут списываться в дебет счета 90 «Продажи» в том случае, если учетной политикой предусмотрено признание организацией управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет 90/2 | Кредит 26 | Списаны управленческие расходы на себестоимость |

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и другим статьям расходов.

##  Налоговый учет расходов, связанных с производством и реализацией продукции

С 1 января 2002 года для исчисления налога на прибыль налогоплательщики уменьшают полученные доходы на сумму произведенных расходов. Следовательно, для того чтобы исчислить прибыль, необходимо определить порядок учета расходов, принимаемых в соответствии с налоговым законодательством в уменьшение налогооблагаемых доходов.

Состав расходов, учитываемых для целей исчисления налога на прибыль, определен статьями 252--269 НК РФ.

Налогоплательщики могут уменьшать свою налогооблагаемую прибыль на сумму произведенных расходов, отвечающих следующим требованиям в совокупности:[[15]](#footnote-15)

1) расходы должны быть обоснованы (экономически оправданы);

2) расходы должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации;

3) расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Экономическая оправданность расходов.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.[[16]](#footnote-16)

Отметим определение понятия «экономическая оправданность» по разъяснениям МНС России, которое предлагает под экономически оправданными затратами понимать затраты (расходы), обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота.[[17]](#footnote-17)

Понятие «обычай делового оборота» это термин гражданского законодательства, обозначающий не предусмотренное законодательством или договором, но сложившееся, то есть достаточно определенное в своем содержании, широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, например, традиции исполнения тех или иных обязательств и т.п. [[18]](#footnote-18)

В бухгалтерском учете требование рациональности относится к рациональному ведению бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации[[19]](#footnote-19), а в ином законодательстве он вообще не определен.

Например, МНС России делает вывод о том, что затраты на приобретение спецодежды, спецобуви и защитных приспособлений, подлежащие включению в состав расходов только в случае, если их обязательное применение работниками конкретной профессии предусмотрено законодательством Российской Федерации.[[20]](#footnote-20)

Причем такие расходы следует признать экономически обоснованными (а, следовательно учесть в качестве расходов при налогообложении прибыли) только в случае, если они произведены в соответствии с Правилами обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты (утвержденными постановлением Минтруда России от 18.12.98 № 51) по Типовым нормам бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты работникам сквозных профессий и должностей всех отраслей экономики (утвержденными постановлением Минтруда России от 30.12.1997 № 69).[[21]](#footnote-21)

Указанные выше правила и нормы относятся к обеспечению спецодеждой работников, занятых на работах с вредными или опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением, и обязательны к применению. Однако НК РФ никак не ограничивает для целей налогообложения расходы организации по обеспечению работников спецодеждой и не ставит их в зависимость ни от правил, предусмотренных Минтрудом России, ни от условий труда.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.[[22]](#footnote-22) Исходя из данной формулировки закона следует два важных вывода.

Во-первых, нельзя признать расходами затраты, не подтвержденные документально. Вместе с тем на практике часто происходят ситуации, когда документы, подтверждающие расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде (имеющие соответствующую дату), поступают в организацию в следующем отчетном периоде. В этом случае для целей налогового учета следует учесть соответствующие расходы в том отчетном (налоговом) периоде, когда они фактически были произведены, то есть произвести перерасчет налоговых обязательств в периоде совершения ошибки.[[23]](#footnote-23)

Причем перерасчет налоговых обязательств можно сделать без особых затруднений в случае, если у налогоплательщика есть возможность соблюсти сроки уплаты налога и сдачи Декларации по налогу на прибыль в налоговые органы. Иначе налогоплательщику надо будет сделать соответствующие перерасчеты и представить в налоговые органы исправленные расчеты (поскольку речь идет о своевременно неучтенных расходах, доплачивать налог на прибыль организации не придется).

Для целей бухгалтерского учета, построенного на принципах соответствия доходов и расходов, расход следует признавать в периоде его совершения в оценке, предусмотренной договором или на основании иных предварительных расчетов, а в периоде, когда появятся документы ранее учтенная сумма расходов подлежит соответствующей корректировке (уменьшению или увеличению исходя из суммы фактических расходов, указанных в первичном документе).

Во-вторых, документы, подтверждающие произведенные затраты, должны быть оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации. В комментарии к ст. 252 НК РФ МНС России разъясняет, что порядок оформления документов должен быть предусмотрен нормативными правовыми актами соответствующих органов исполнительной власти, которым в соответствии с законодательством Российской Федерации предоставлено право утверждать порядок составления и формы первичных документов, которыми оформляются хозяйственные операции.[[24]](#footnote-24)

Иными словами документы должны быть в обязательном порядке составлены по утвержденным формам, иначе налогоплательщик не сможет признать расход в целях налогообложения прибыли.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.[[25]](#footnote-25) Это означает, что налогоплательщик может уменьшить доходы на сумму любых расходов, осуществленных в связи с получением дохода. Поэтому перечень расходов, упомянутый в 25 главе НК РФ не является закрытым и подлежит расширительному толкованию.

Рассмотрим основные изменения в определении расходов, связанных с производством и реализацией, принимаемых в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Материальные расходы

Состав материальных расходов определен статьей 254 Налогового кодекса РФ. Существенных отличий от ранее действующего перечня, определяемого в соответствии с законодательством, действующим до 01 января 2002 г., он не имеет. [[26]](#footnote-26)

В отличие от действовавшего Положения о составе затрат, которым не были установлены методы оценки сырья и материалов при их списании в производство, статьей 254 Налогового кодекса РФ эти методы определены:

по себестоимости единицы запасов

по средней себестоимости

по методу ФИФО

по методу ЛИФО

Расходы на оплату труда

Состав расходов на оплату труда определен статьей 255 Налогового кодекса РФ. В целом, перечень расходов аналогичен ранее действующему перечню, утвержденному Положением о составе затрат.

Следует обратить внимание, что статьей 255 Налогового кодекса РФ предусмотрен иной порядок принятия в целях налогообложения расходов на добровольное страхование работников работодателями. До введения в действие НК РФ такие расходы включались в состав затрат, принимаемых для целей налогообложения.[[27]](#footnote-27) В целях налогообложения расходы на добровольное страхование работников принимались в пределах 1 процента от объема реализации товаров (работ, услуг).

С введением в действие главы 25 НК РФ расходы на обязательное и добровольное страхование работников включены в состав расходов на оплату труда. В случае добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) при налогообложении прибыли учитываются платежи по следующим договорам:

долгосрочного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица), в пользу застрахованного лица;

пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения. При этом договоры пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий (пожизненно) только при достижении застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации, дающих право на установление государственной пенсии;

добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

При этом расходы на страхование работников (совокупная сумма взносов работодателей) в целях налогообложения учитывается в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3 процентов от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 10000 тысяч рублей в год на одного застрахованного работника.

Суммы начисленной амортизации

В порядке учета для целей налогообложения амортизационных отчислений по амортизируемому имуществу по сравнению с ранее действующими правилами произошли значительные изменения.

Одним из самых значительных изменений является распределение имущества по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Предусмотрено распределение амортизируемого имущества по 10 амортизационным группам.[[28]](#footnote-28) При этом отнесение имущества к той или иной амортизационной группе зависит от Классификации основных средств, которая должна определяться Правительством РФ.[[29]](#footnote-29) При этом в соответствии с Классификатором имущество должно быть распределено по амортизационным группам (т.е. будут установлены минимальные и максимальные сроки использования имущества), а налогоплательщики самостоятельно будут определять конкретные сроки полезного использования того или иного объекта в пределах сроков, установленных классификационной группой, к которой отнесено амортизируемое имущество.

Внесены изменения и в порядок применения методов начисления амортизации в целях налогообложения. До 2002 года предприятия имели право применять несколько методов начисления амортизации, но в целях налогообложения амортизационные отчисления рассчитывались с применением линейного метода на основании норм амортизации, утвержденных Постановлением Совмина СССР N1072 от 22.10.1990.

В соответствии со статьей 259 Налогового кодекса РФ амортизационные отчисления могут в целях налогообложения быть исчислены как по линейному, так и по нелинейному методу. Линейный метод начисления амортизации применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в амортизационный группы со сроком полезного использования свыше 20 лет (группы 8-10). По остальным основным средствам налогоплательщики вправе применять как линейный, так и нелинейный метод. Порядок и правила применения методов амортизации регулируются пунктами 4-14 статьи 259 Налогового кодекса РФ.

Еще одним нововведением является установление норматива в отношении расходов на ремонт основных средств.[[30]](#footnote-30) Затраты на ремонт будут приниматься в целях налогообложения в пределах 10 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением организаций промышленности, агропромышленного комплекса, лесного хозяйства, транспорта и связи, строительства, геологии и разведки недр, геодезической и гидрометеорологической служб и жилищно-коммунального хозяйства, которые имеют право принимать в целях налогообложения расходы на ремонт в сумме фактических затрат). Если расходы на ремонт превысят установленную норму, то они будут списываться на затраты равномерно в течение 5 лет, а в отношении имущества, имеющего срок полезного использования до 5 лет включительно (группы 1-3) - в течение срока полезного использования.

Также необходимо отметить, что имущество, первоначальная стоимость которого составляет до 10000 рублей включительно, не включается в состав амортизируемого имущества. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.[[31]](#footnote-31)

Прочие расходы

В состав прочих расходов включены все остальные расходы, принимаемые для целей налогообложения, и не включенные в другие группы расходов. В отношении этих расходов также произошли значительные изменения.

Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества

В соответствии со статьей 263 Налогового Кодекса РФ расходы на обязательное страхование имущества включаются в состав затрат в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ. В случае, если они законодательно не установлены, расходы включаются в сумме фактических затрат.

Расходы на добровольное страхование имущества учитываются при налогообложении в сумме фактических затрат. Ранее такие расходы учитывались в целях налогообложения в пределах 3 процентов от объема реализуемой продукции (работ, услуг).

Расходы на оплату услуг по управлению организацией, юридических и бухгалтерских услуг.

В соответствии со статьей 264 принятие таких расходов в уменьшение налогооблагаемой прибыли не ставится в зависимость от наличия (отсутствия) аналогичных работников или служб в штате организации-налогоплательщика.[[32]](#footnote-32) Ранее Положением о составе затрат было предусмотрено, что подобные затраты могут быть учтены в целях налогообложения при условии, что штатным расписанием организации или должностными инструкциями не предусмотрено выполнение соответствующих обязанностей работниками предприятия.

Расходы на проведение маркетинговых исследований, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг)

В расходы включаются затраты на текущее изучение конъюнктуры рынка, сбор и распространение информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг).[[33]](#footnote-33) Таким образом, расходы на проведение маркетинговых исследований будут учитываться в целях налогообложения.

Ранее Положением о составе затрат напрямую не было предусмотрено отнесение соответствующих расходов на себестоимость в целях налогообложения, в связи с чем налогоплательщикам зачастую приходилось доказывать обоснованность включения таких расходов в состав затрат, в том числе в арбитражных судах.

Представительские расходы

До 01 января 2002 года представительские расходы относились в состав затрат для целей налогообложения в пределах нормативов, утвержденных Приказом Минфина РФ N26н от 15.03.2000. Если объем выручки от продажи продукции (работ, услуг) не превышал 30 млн. рублей, предельный размер представительских расходов, учитываемых при налогообложение прибыли, рассчитывался как 1 процент от выручки. В случае превышения представительские расходы могли быть учтены для целей налогообложения в сумме 0,3 млн. рублей + 0,5% от объема выручки от реализации, превышающего 30 млн. рублей.

С введением в действие главы 25 представительские расходы учитываются в целях налогообложения в пределах 4 процентов от расходов на оплату труда.

Расходы на рекламу

Расходы на рекламу до 01 января 2002 г. относились в состав затрат для целей налогообложения в пределах нормативов, утвержденных Приказом Минфина РФ N26н от 15.03.2000. Если объем выручки от продажи продукции (работ, услуг) не превышал 30 млн. рублей, предельный размер представительских расходов, учитываемых при налогообложение прибыли, рассчитывался как 7,5 процентов от выручки. Если выручка превышала 30 млн. рублей, расходы на рекламу учитывались в сумме 2,25 млн. рублей и 3,75 процентов от суммы выручки, превышающей 300 млн. рублей. Если же выручка превышала 300 млн. рублей, то в состав затрат для целей налогообложения могли быть включены расходы на рекламу в пределах 12,375 млн. рублей и 1,5 процентов от суммы выручки, превышающей 300 млн. рублей.

С введением в действие главы 25 расходы на рекламу учитываются для налогообложения в пределах 1 процента от выручки.

Расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате организации

Расходы на подготовку и переподготовку кадров до 01 января 2002 г. относились в состав затрат для целей налогообложения в пределах нормативов, утвержденных Приказом Минфина РФ N26н от 15.03.2000 (не более 4 процентов от расходов на оплату труда).

С введением в действие главы 25 расходы на подготовку и переподготовку кадров будут уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму фактических затрат. При этом Налоговым Кодексом РФ сохранены требования об обязательном наличии лицензии у образовательной организации.

Перечень прочих расходов, носит открытый характер. В состав расходов могут быть отнесены и другие расходы (не поименованные в приведенном перечне), которые связаны с производством и реализации продукции (работ, услуг).[[34]](#footnote-34)

Основные изменения в определении внереализационных расходов, принимаемых в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Состав внереализационных расходов определен статьей 265 Налогового Кодекса РФ.

К внереализационным расходам могут быть отнесены:

расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);

расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком;

В соответствии с главой 25 Налогового Кодекса РФ под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы или иные заимствования независимо от формы их оформления.

При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по кредитам (займам), выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях.

Под кредитами (займами), выданными на сопоставимых условиях, понимаются кредиты (займы), выданные в той же валюте на те же сроки под аналогичные по качеству обеспечения и попадающие в ту же группу кредитного риска.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонения более, чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по долговому обязательству, выданному в том же квартале на сопоставимых условиях.При отсутствии кредитов, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях, и 15 процентов - по кредитам в иностранной валюте.

До 01 января 2002 г. в соответствии с Положением о составе затрат проценты по займам не могли быть учтены при налогообложении и уплачивались за счет собственных средств, а проценты по кредитам относились на себестоимость в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на три пункта, по рублевым кредитам, и в пределах ставки ЛИБОР, увеличенной на три пункта, по кредитам в иностранной валюте.

расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным (дивидендным) платежам, расходы, связанные с предоставлением информации акционерам в соответствии с законодательством и другие аналогичные расходы;

расходы в виде отрицательной курсовой разницы, полученной от переоценки имущества и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте;

расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Центрального банка Российской Федерации на дату совершения сделки продажи (покупки) валюты;

расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам.[[35]](#footnote-35)

Налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов равномерно в течение отчетного (налогового) периода. Настоящее положение не применяется в отношении расходов на формирование резервов по долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов (за исключением банков).

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной в конце предыдущего отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;

по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) - в сумму резерва включается 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;

по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода.

Действующим до 01 января 2002 г. законодательством порядок определения резервов по сомнительным долгам и нормативов по этим резервам не был установлен.

расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы;

затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

судебные расходы и арбитражные сборы;

расходы в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм на возмещение причиненного ущерба;

расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

Налогоплательщик самостоятельно принимает решение о создании резерва и в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв. Резерв создается в отношении тех товаров (работ), по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока. Расходами признаются суммы отчислений в резерв на дату реализации указанных товаров (работ). При этом размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года.[[36]](#footnote-36)

расходы на оплату услуг банков и другие расходы по перечню;[[37]](#footnote-37)

Перечень внереализационных расходов носит открытый характер. В соответствии с подпунктом 21 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ ко внереализационным расходам могут быть отнесены и «другие обоснованные расходы».

Действующий ранее перечень внереализационных расходов, учитываемых в целях налогообложения, установленный пунктом 15 Положения о составе затрат, не предусматривал отнесения в состав внереализационных расходов затрат, не включенных в перечень.

Порядок признания расходов при методе начисления и при кассовом методе. В соответствии с действовавшим до 01 января 2002 г. законодательством для целей налогообложения (кроме акцизов) выручка от реализации продукции (работ, услуг) определялась либо по мере ее оплаты (при безналичных расчетах - по мере поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков, а при расчетах наличными деньгами - по поступлению средств в кассу), либо по мере отгрузки товаров (выполнения работ, услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов (пункт 13 Положения о составе затрат).

Соответственно, и расходы учитывались при налогообложении в зависимости от метода учета выручки от реализации, который закреплен предприятием в учетной политике (т.е. при корректировке выручки от реализации для целей налогообложения одновременно производится и корректировка себестоимости продукции).

С введением в действие главы 25 в порядке учета расходов произошли существенные изменения.

Согласно статьям 271-272 Налогового Кодекса РФ как доходы, так и расходы должны признаваться в целях налогообложения в том периоде, в котором они были получены (понесены) - метод начисления.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов.

При получении доходов в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

В ряде случаев предприятия имеют право при налоговом учете доходов и расходов использовать кассовый метод.

Согласно статье 273 Налогового кодекса РФ организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

В случае, если организация осуществляет налоговый учет по кассовому методу, то такой учет в отношении расходов осуществляется в следующем порядке.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. При этом:

материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве;

расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.[[38]](#footnote-38)

По действовавшему до 2002 г. году законодательству налогооблагаемая прибыль рассчитывалась на основе данных регистров бухгалтерского учета (в частности, Отчета о прибылях и убытках). Понятия «налогового учета» ранее действующее законодательство не содержало.

Согласно ст.313 НК РФ налоговый учет - это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным НК РФ [1].

С начала этого года действует 25 глава Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». Данная глава коренным образом меняет порядок налогообложения. При этом основная проблема заключается в том, что вновь вводимый налоговый учет не соответствует бухгалтерскому учету и приводит к необходимости ведения параллельного налогового и бухгалтерского учета.

Согласно Главе 25 Налогового Кодекса РФ, расходы, связанные с производством и реализацией включают в себя:

расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

расходы на освоение природных ресурсов;

расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

расходы на обязательное и добровольное страхование;

прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.

Группировка расходов, связанных с производством и реализацией, для целей налогообложения, представлены в Приложении 1.

Состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией продукции, представлен в Приложении 2.

Сравнение основных элементов и понятий бухгалтерского и налогового учета приводится в таблице 5.

Сравнение элементов бухгалтерского и налогового учета

| Элементы | Налоговый учет | Бухгалтерский учет |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| Определениеи основные понятия | Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ (ст.313 НК РФ). Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, если статьями Налогового кодекса предусмотрен порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в бухгалтерском учете, установленного правилами бухгалтерского учета (ст. 313 НК РФ). | Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций (ст.1 ФЗ "О бухгалтерском учете" № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.; п.4 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденный Приказом МФ РФ № 34н от 29.07.1998 г.). |
| Регистрыучета | Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения (ст.314 НК РФ). | Формы регистров бухгалтерского учета разрабатываются и рекомендуются Министерством финансов РФ, органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, или федеральными органами исполнительной власти, организациями при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета (п.19 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности № 34н). |
| Признаниедоходов | Ст. 248: К доходам в целях главы 25 НК РФ относятся: - доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;- внереализационные доходы. Главное отличие в том, что Налоговый кодекс определяет, что к доходам не относится (ст.251 НК РФ). | П.4 ПБУ 9/99: доходы организаций подразделяются на:- доходы от обычных видов деятельности;- операционные доходы;- внереализационные доходы. |
| Порядокпризнания доходов | Доходы признаются: - методом начисления (ст. 271 НК РФ);- кассовым методом (ст. 273 НК РФ).При методе начисления доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств. Отдельно рассматриваются условия признания доходов, связанных с реализацией и с внереализационными доходами (ст. 271 НК РФ).При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках или кассу. | В соответствии с ПБУ 9/99 признание доходов осуществляется организацией в том отчетном периоде, в котором эти имели место независимо от факта их оплаты. |
| Расходы | Ст. 252: К расходам относятся:1. Расходы, связанные с производством и реализацией:- материальные расходы (ст. 254 НК РФ);- расходы на оплату труда (ст.255 НК РФ);- суммы начисленной амортизации (ст.256-259 НК РФ);- прочие расходы (ст. 260, 264 НК РФ).2. Внереализационные расходы.Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию определен в ст. 318 НК РФ. | 1. Расходы по обычным видам деятельности:- материальные затраты;- затраты на оплату труда;- отчисления на социальные нужды;- амортизация;- прочие затраты.2. Операционные расходы;3. Внереализационные расходы. |
| Прямые и косвенные расходы | В соответствии со ст. 318 НК РФ, расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся:- материальные расходы, предусмотренные подпунктом 1 пункта 1 статьи 254 НК РФ;- расходы на оплату труда, предусмотренные статьей 255 НК РФ;- амортизационные отчисления, определяемые в соответствии с порядком, установленным статьями 256 - 259 НК РФ, по основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров, работ, услуг.К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, осуществляемые налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. | В соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утвержденной Приказом Минфина РФ № 94 н от 31 октября 2000 г., прямые расходы - те, которые связаны непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг); косвенные расходы - расходы, связанные с обслуживанием основного производства. Списание на затраты по данным видам расходов производится в зависимости от принятой предприятием учетной политики. |
| Признание расходов | Расходы признаются:- методом начисления (ст. 272 НК РФ);- кассовым методом (ст. 273 НК РФ).При методе начисления расходы признаются таковыми в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы их оплаты. Отдельно рассматриваются условия признания расходов, связанных с реализацией и с внереализационными доходами. При кассовом методе расходами признаются затраты после их фактической оплаты. | В соответствии с ПБУ 10/99, признание расходов осуществляется организацией в том отчетном периоде, в котором эти расходы имели место независимо от факта их оплаты.В соответствии с Письмом МНС РФ № ВГ-6-02/442 от 09.06.2000 г. |
| Амортизируемое имущество | В главе 25 НК РФ дано понятие амортизируемого имущества применительно к исчислению налога на прибыль, причем в соответствии со ст. 256 НК РФ под амортизируемым имуществом понимается имущество, находящееся у налогоплательщика на праве собственности (за исключением унитарных предприятий).Особенности организации налогового учета амортизируемого имущества изложены в ст.322 НК РФ. | В нормативной базе бухгалтерского учета присутствует понятие амортизируемых активов (основных средств и нематериальных активов). Понятие активов специально в документах не оговорено |
| Методы амортизации | В соответствии со ст.259 НК РФ налогоплательщика начисляют амортизация одним из двух методов:- линейным;- нелинейным.При применении линейного метода по объектам, принятым к учету до 01.01.2002 г., амортизация в налогообложении будет начисляться исходя из сроков полезного использования, установленных Постановлением Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 г. Линейный метод применяется независимо от срока ввода в эксплуатацию к объектам, входящим в 8-10 амортизационные группы. | В соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств" амортизация основных средств производится одним из четырех способов:- линейный способ;- способ уменьшаемого остатка;- способ списания по сумме чисел срока полезного использования;- способ списания пропорционально объему продукции.Срок полезного использования определяется организацией самостоятельно, исходя из критериев, изложенных в п.20 ПБУ 6/01. При применении линейного метода в бухгалтерском учете срок полезного использования, определенный при принятии к учету, пересмотру не подлежит. |
| Амортизация малоценных основных средств | В соответствии со ст. 256 главы 25 НК РФ, объекты основных средств стоимостью до 10 тыс.руб. включительно относятся в материальные расходы в полной сумме по мере ввода в эксплуатацию для целей налогообложения. | В соответствии с ПБУ 6/01, объекты основных средств стоимостью не более 2000 руб., а также книги, издания, брошюры разрешается списывать на затраты в момент отпуска их в эксплуатацию. |
| Нематериальные активы | В соответствии с п.3 ст. 257 НК РФ, к нематериальным активам относятся:- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;- владение "ноу - хау", секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.В целях главы 25 НК РФ в составе нематериальных активов не учитываются деловая репутация организации и организационные расходы (ст. 257 НК РФ). | В соответствии с п.55 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности № 34н, п. 4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относятся права, возникающие:- из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искус-ства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и т.п.;- из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на из использование;- организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридическо-го лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);- деловая репутация. |
| Нематериальные активы, амортизация по которым не начисляется | Для целей налогообложения амортизация не начисляется на следующие виды имущества:- нематериальные активы, первоначальная стоимость которых составляет до 10000 рублей (п.1 ст. 256 НК РФ, пп.7 п.2 ст. 256 НК РФ);- нематериальные активы, приобретенные с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств) (п.1 ст. 256 НК РФ, пп.3 п.2 ст. 256 НК РФ);- нематериальные активы, полученные или переданные по договорам в безвозмездное пользование (п.1 ст. 256 НК РФ, п.3 ст. 257 НК РФ);- нематериальные активы некоммерческих организаций, используемые для уставной деятельности (пп.2 п.2 ст. 256 НК РФ);- деловая репутация (в соответствии с НК РФ деловая репутация не учитывается в целях налогообложения);- организационные расходы (в соответствии со ст. 257 Налогового кодекса РФ данная категория также не учитывается для целей налогообложения). | Амортизация не начисляется по следующим категориям нематериальных активов:- исключительное право на фирменное наименование;- владение "ноу-хау";- секретной формулой или процессом;- информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.Данные категории были введены ст. 257 Налогового кодекса РФ и ранее не признавались для целей бухгалтерского учета как нематериальные активы. |
| Учет суммовых разниц, возникающих при совершении операций по договорам, суммы обязательств в которых выражены в иностранной валюте или условных денежных единицах, но оплата производится в рублях | В соответствии со ст. 316 НК РФ, суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов и расходов. | В соответствии с п.6.6 ПБУ 9/99, величина поступлений для определения выручки от продажи товаров (работ, услуг) включает в себя суммовые разницы. В соответствии с п.6.6 ПБУ 10/99, величина оплаты определяется с учетом суммовых разниц при формировании себестоимости закупаемых ценностей. |
| Расходы по долговым обязательствам | В соответствии со ст. 265 НК РФ расходы по долговым обязательствам относят в внереализационным расходам. | В соответствии с ПБУ 15/01 расходы по долговым обязательствам включаются или в операционные расходы, или в стоимость инвестиционного актива. |
| Командировочные расходы | Наем жилого помещения в соответствии с пп.12 п.1 ст. 264 НК РФ, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, как командировочные расходы в полном объеме. | В соответствии с Приказом МФ РФ № 49н от 06.07.2001 г. "Об изменении норм возмещения командировочных расходов на территории РФ", оплата найма жилого помещения производится по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами, но не более 550 рублей в сутки. При отсутствии подтверждающих документов расходы по найму жилого помещения возмещаются в размере 12 рублей в сутки. |

При изучении новой редакции НК РФ нельзя не заметить, что многие статьи главы 25 противоречат иным действующим нормативным документам. Особенно ярко эти противоречия проявляются в несогласованности положений НК РФ об основах и порядке ведения налогового и бухгалтерского учетов. Приведенная выше таблица помогла подробнее разобраться в новой системе отражения бухгалтерских и налоговых данных.

## Калькулирование себестоимости продукции как основа учета затрат

Типовыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости в промышленности предусмотрены следующие **статьи затрат**:

Материалы (за вычетом стоимости возвратных отходов), покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций (за вычетом возвратных отходов);

Расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых выпуском продукции (выполнением работ и услуг);

Единый социальный налог и взносы по социальному страхованию от несчастных случаев и травматизма на производстве;

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;

Общепроизводственные расходы;

Потери от брака;

Общехозяйственные расходы;

Итого полная производственная себестоимость;

Коммерческие расходы;

Всего полная себестоимость [17].

Кроме того используется единая и обязательная для организаций всех отраслей хозяйства группировка производственных затрат по экономическим элементам. При классификации по этому признаку затраты организаций, независимо от их правовой формы, в бухгалтерском учете формируются по следующим составляющим:

**Материальные расходы** (за вычетом возвратных отходов). В составе материальных расходов отражается стоимость покупных сырья, материалов, комплектующих изделий, полуфабрикатов, топлива и энергии всех видов, запчастей, работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями, затраты по использованию природного сырья (плата за воду в пределах установленных лимитов), потери от недостач материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли;

**Амортизационные отчисления.** Здесь отражается амортизация как собственных, так и арендованных основных средств и амортизация нематериальных активов;

**Расходы на оплату труда.** В составе данного элемента отражаются основная и дополнительная заработная плата, оплата работ по договорам подряда и трудовым соглашениям;

**Единый социальный налог.** Здесь находят отражение отчисления по установленным нормам от расходов на оплату труда (кроме тех видов оплат, на которые страховые взносы не начисляются);

**Прочие расходы.** В данном элементе отражаются: платежи по обязательному страхованию имущества предприятия, арендная плата, командировочные расходы, отчисления в резервы на ремонт и т.д., прочие расходы.

Для планирования, учета и анализа производственные затраты предприятия объединяются в однородные группы по многим признакам. Затраты на производство продукции группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов.

Группировка по видам расходов

Группировка по видам расходов общепринята в экономике и включает в себя две классификации:

1. по экономическим элементам затрат (или по экономическому содержанию);

по калькуляционным статьям (или по целевому назначению) расходов.

Группа затрат по экономическим элементам.

Применяется при формировании себестоимости по предприятию в целом и включает пять основных групп расходов:

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация основных фондов;

прочие затраты.

Каждая из этих групп объединяет однородные по экономическому содержанию затраты, которые не могут быть разложены на составные части и рассчитываются независимо от того, где они произведены (в основном цехе, в заводоуправлении или на складе), а также от их производственного назначения. Например, в группу затрат на оплату труда включаются все соответствующие расходы (оплата труда производственных рабочих, обслуживающего персонала, аппарата управления и т.д.)

Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определить структуру себестоимости. Для этого исчисляют удельные веса каждого вида затрат в процентах ко всей себестоимости.

Отрасли промышленности существенно отличаются по структуре себестоимости продукции (работ, услуг). В одних преобладают затраты на заработную плату (трудоемкие отрасли), в других — материальные затраты (материалоемкие отрасли), в третьих — расходы на электроэнергию (энергоемкие отрасли), в четвертых — амортизация (фондоемкие отрасли), в пятых — затраты на топливо (топливоемкие отрасли) и т.д.

Группа затрат по калькуляционным статьям.

Используется при составлении калькуляций (расчет себестоимости единицы продукции), позволяющих определить во что обходится предприятию единица каждого вида продукции, себестоимость отдельных видов работ и услуг. Определение затрат по калькуляции как способ их группировки относительно конкретной единицы продукции позволяет отследить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне.

По статьям расходов затраты группируются в зависимости от места и цели (назначения) их возникновения и относятся на каждый вид изделия прямым или косвенным методом. Эта классификация специфична для каждой отрасли промышленности. Поэтому состав расходов в каждой отрасли различен и определяется соответствующими отраслевыми или межотраслевыми инструкциями и методиками. Как правило, по статьям затрат выделяют:

сырье и материалы;

топливо и энергия;

основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;

отчисления на социальное страхование;

расходы на подготовку и освоение производства;

расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;

цеховые расходы;

общезаводские расходы;

прочие производственные расходы;

 внепроизводственные (коммерческие) расходы и т.д.

В результате группировки затрат по калькуляционным статьям образуется ряд комплексных статей, состоящих из нескольких элементов расходов. К таким статьям относятся цеховые расходы, общезаводские расходы, внепроизводственные расходы. В указанные статьи входят затраты, относящиеся к различным элементам, например заработная плата и амортизация и др. Комплексными расходами выступают затраты по ремонту и обслуживанию основных средств, затраты транспортных цехов предприятия.

Группировки в учете затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции взаимосвязаны, так как они характеризуют одни и те же расходы предприятия по составу (элементам) и целевому назначению (статьи калькуляции). Сравнение указанных группировок приведено в таблице.

Группировка затрат по элементам и статьям калькуляции приведена в таблице 6.

Группировка затрат по элементам и статьям калькуляции

|  |  |
| --- | --- |
| **Экономические элементы** | **Статьи калькуляции** |
| **1** | **2** |
| 1. Материальные расходы (за вычетом возвратных отходов) | 1. Сырье и материалы |
| 2. Расходы на оплату труда | 2. Возвратные отходы (вычитаются) |
| 3. Единый социальный налог (взнос) | 3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций |
| 4. Амортизация | 4. Топливо и энергия на технологические цели |
| 5. Прочие затраты | 5. Заработная плата производственных рабочих |
|  ИТОГО | 6. Единый социальный налог (взнос) |
|  | 7. Расходы на освоение производства |
| Списано на непроизводственные счета (-) | 8. Общепроизводственные расходы |
| Изменение остатков незавершенного производства (+) | 9. Общехозяйственные расходы |
| 10. Потери от брака |
| Изменение остатка расходов будущих периодов (-) | Итого производственная себестоимость |
| 11. Коммерческие расходы |
| Себестоимость продукции | Всего полная себестоимость производства |

Группировка по характеру участия в создании продукции

При определении затрат как по отдельным подразделениям, так и по предприятию в целом выделяют:

**основные расходы**, непосредственно связанные с процессом изготовления продукции (выполнения работ, услуг), в частности затраты сырья, основных материалов и комплектующих, топлива и энергии, заработная плата производственных рабочих и т.д.,

**накладные расходы**, т.е. расходы по управлению и обслуживанию производства — цеховые, общезаводские, внепроизводственные (коммерческие), потери от брака.

Накладные расходы при калькулировании себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость, как правило, методом косвенного распределения их пропорционально какому-либо показателю (заработной плате основных производственных рабочих, машино-часам использования производственного оборудования и т.д.).

Группировка по изменяемости в зависимости от объемов производства

Затраты, которые изменяются (увеличиваются или уменьшаются) пропорционально изменению объема продукции, называются условно-переменными.

Затраты, которые остаются неизменными и величина их прямо не связана с ростом или сокращением выработки продукции (выполнения работ, оказания услуг), называют условно-постоянными. Размер условно-постоянных расходов почти не зависит от объема производства продукции. К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Группировка по способу включения в себестоимость продукции

Очень часто при калькулировании себестоимости продукции невозможно точно определить в какой степени те или иные затраты, возникающие на предприятии, могут быть отнесены на те или иные виды продукции. В связи с этим все затраты предприятия подразделяются на прямые, которые могут быть непосредственно отнесены на данный вид продукции (работы, услуги), и косвенные, которые связаны с производством многих изделий. Как правило, это все остальные затраты предприятия. Косвенные затраты распределяются между отдельными видами производства и продукции пропорционально какому-либо установленному показателю.

Группировка по периодичности возникновения

Текущие — расходы, имеющие частую периодичность, например расходы сырья и материалов.

Единовременные — расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходов, связанных с пуском нового производства.

Виды калькуляций.

Одним из основных показателей работы предприятия является себестоимость продукции. Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей товарной продукции называется калькуляцией. Различают следующие виды калькуляций:

плановую,

сметную,

нормативную и

отчетную или фактическую калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Их составляют исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода;

Сметные калькуляции являются разновидностями плановых. Они составляются на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года ниже. Поэтому нормативная себестоимость в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года — ниже.

Отчетные или фактические калькуляции составляют по данным учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают непланируемые производительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. Под методом калькуляции принимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы.

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

На промышленных предприятиях применяют следующие методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции:

нормативный,

позаказный,

попередельный и

попроцессный (простой).

Сравнительный анализ различных методов калькулирования приведен в таблице 7.

Сравнительный анализ различных методов калькулирования

| Метод калькулиро-вания | Объект учета | Сущность метода | Определение фактической себестоимости | Преимущества и недостатки метода |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Нормативный | 1) Отдельные виды продукции | Отдельные виды затрат учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями;Обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования;Учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции | Отклонения от норм и их изменения можно отнести на отдельные виды продукции прямым путем. Фактическую себестоимость определяют способом прямого расчета. | Требует разработки нормативных калькуляций на основе норм затрат, действующих на начало месяца и квартальных смет расходов по обслуживанию производства и управлениюОбеспечивает точное кальку-лирование себестоимости продукции и оперативный контроль за затратами путем учета затрат по текущим нормам и отдельным отклонениям от норм |
| 2) Группы однородных видов продукции | Фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции |
| Позаказный | Отдельный производственный заказ | Затраты считаются незавершенным производством до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. На каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра.  | Себестоимость рассчитывается после окончания заказа как фактическая. Частичный выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов. Допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства. | Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления отчетности. Отсутствует оперативный контроль за уровнем затрат. Сложная и громоздкая инвентариза-ция незавершен-ного производства. |
| Попередель-ный | Передел бесполуфабрикатный | Применяют для продукции, проходящей последовательно несколько фаз обработки (переделов). Затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам. Выделяют основной продукт, остальные рассматривают как побочные. | Учет затрат по каждому переделу. Исчисляют стоимость готового продукта, себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не учитывают. | Оперативный учет движения полуфабри-като в натуральном выражении ведут в цехах. Выявляют отклонения фактических затрат от установленных норм. |
| Передел полуфабри-катный | Калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. | Позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на разных стадиях обработки и обеспечивать действенный контроль за се-бестоимостью продукции. |
| Попроцесс-ный | Вид продукции, не имеющей незавершенного производства | Применяется там, где нет незавершенного производства (добывающая, энергетическая промышленность, поскольку в расчет принимается только выработка продукции. | Производствен-ная себестоимость определяется делением затрат на выработку  | Применяется только в простых вспомогатель-ных производствах или добывающей промышленности для облегчения расчетов |

Системы учета затрат на производство.

Различают следующие системы учета:

Система полного включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), т.е. традиционный учет по полной себестоимости, принятый в отечественной промышленности, или «стандарт-кост», принятый в зарубежной практике;

Система неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, например по признаку зависимости расходов от объемов производства, то есть система «директ-костинг».

В теории отечественного учета существует хорошо отработанная система нормативного учета, во многом схожая с западной системой «стандарт-кост». Система нормативного учета включает в себя методы разработки и установления норм расхода производственных ресурсов, расчет нормативной себестоимости продукции, систематический учет изменений норм и оперативный учет и документирование отклонений от норм с указанием их причин и виновников.

Отличия системы нормативных затрат («стандарт-кост») и нормативного метода учета затрат лежат в нескольких плоскостях:

1) В способе калькулирования себестоимости продукции и определения прибыли:

в нормативном учете (в отечественной практике) — полное включение затрат и распределение всех периодических и накладных расходов;

в стандарт-кост (в зарубежной практике) — частичное включение накладных расходов в себестоимость продукции.

2) В способе установления нормативов и стандартов:

в нормативном учете (в отечественной практике) — жесткая регламентация;

в стандарт-кост (в зарубежной практике) — нежесткая регламентация.

Стандартные затраты необходимо включать в систему управленческого учета — прежде всего в связи с решением задач планирования и контроля. Наиболее важное их использование — связано с составлением смет и анализом результатов деятельности. Наличие системы стандартных затрат дает возможность получить целый ряд принципиальных преимуществ, так как Администрация сама решает:

в каких разрезах классифицировать затраты,

насколько детализировать места возникновения затрат

как вести учет фактических либо стандартных (плановых, нормативных), полных либо частичных (переменных, прямых) ограниченных затрат.

Рассмотрим системы «стандарт-кост» и «директ-костинг» подробнее.

Система «стандарт-кост» включает в себя разработку норм стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной (нормативной) калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов (норм). Один из главных признаков классификации системы управленческого учета — полнота включения затрат в себестоимость продукции.

Преимущества использования нормирования в учете:

Нормативные затраты являются средством измерения фактической эффективности работы, обеспечения контроля за уровнем издержек.

Стандарты помогают накопить информацию об издержках не только в плане того, каковы фактические издержки на единицу продукции, но и в том плане, какими им следует быть.

Использование нормативных затрат упрощает учет товарно-материальных запасов и себестоимости реализованной продукции.

Нормативные затраты используются во всех видах деятельности, в любом производстве, при любой форме собственности. На каждом конкретном предприятии в зависимости от нужд управления нормативы детализируются по производственным подразделениям, участкам и конкретным операциям. Первичным источником информации о нормативах в производстве являются маршрутно-технологические карты.

Система «директ-костинг». Главной особенностью системы учета «директ-костинг» является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собирают на отдельном счете и с заданной периодичностью списываются непосредственно на дебет счета финансовых результатов.

Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости изделий, а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец года и незавершенное производство.

При системе директ-костинг схема построения отчетов о доходах многоступенчатая. В них содержится, по крайней мере, два финансовых показателя:

маржинальный доход и

прибыль.

Маржинальным доходом называется сумма постоянных затрат и прибыли, или сумма покрытия.

Важной особенностью директ-костинга является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимость между:

объемом производства,

затратами (себестоимостью) и

прибылью.

Так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий, директ-костинг позволяет:

заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям;

выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск.

В отчете о финансовых результатах видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции.

Ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами (при резко уменьшившемся числе статей затрат) позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль.

Основные факторы, влияющие на выбор подсистемы управленческого (производственного) учета:

- экономические,

- юридические,

- организационные,

- технико-технологические.

Основные признаки классификации подсистем производственного учета:

форма связи управленческой и финансовой бухгалтерии (интегрированная или автономная);

оперативность учета затрат.

# АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ УчетА затрат на производство и реализацию продукции в ОАО НАК «Азот»

## Краткая характеристика исследуемого предприятия

В качестве объекта исследования в дипломной работе рассмотрим порядок учета затрат на производство при осуществлении хозяйственных операций, бухгалтерский и налоговый учет выпуска и реализации продукции открытого акционерного общества Новомосковская акционерная компания «Азот».

ОАО НАК «Азот» – открытое акционерное общество, созданное путем акционирования трудовым коллективом государственного предприятия Производственное объединение «Азот», введенного в строй в 1933 году.

ОАО НАК «Азот» является одним из крупнейших в мире предприятий химической промышленности. Основная продукция предприятия – азотные удобрения, аммиак, хлор, продукция органического синтеза и полуфабрикаты для дальнейшего производства на базе азота, водорода и хлора.

На химическом комбинате в разные годы трудились от 12 до 18 тысяч сотрудников. Предприятие долгое время являлось главным налогоплательщиком в местный бюджет.

ОАО НАК «Азот» имеет самые широкие связи с поставщиками и покупателями в Российской Федерации и за рубежом.

Подсчет затрат на производство является наиболее важным для формирования прибыли и, следовательно, для налогообложения и выплаты дивидендов собственникам.

Проводя анализ затрат на производство необходимо убедиться в правильности организации бухгалтерского учета по начислению затрат на производство. Для этого необходимо проверить:

1. Методику учета затрат на производство на предприятии и соответствие ее учетной политике, принятой на предприятии;
2. Соблюдение установленного учетной политикой порядка списания материалов и прочих материально-производственных запасов;
3. Соблюдение принципа временной определенности (включение затрат в себестоимость только того периода, к которому они относятся);
4. Состав прямых и косвенных затрат, относимых на себестоимость продукции;
5. Правильность распределения косвенных затрат;
6. Правильность принятия затрат в качестве расходов для целей налогообложения при исчислении налога на прибыль;
7. Правильность исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

## Продукция ОАО НАК «Азот» как объект калькуляции

Учетная политика предприятия как основа учета расходов и формирования себестоимости продукции.

Основные принципы учета на ОАО НАК «Азот» установлены учетной политикой предприятия на 2002 г. Основными элементами учетной политики в части учета расходов являются:

Начисление амортизации основных средств производится линейным способом исходя из срока их полезного использования, устанавливаемого при принятии объектов к учету.

Первоначальная стоимость нематериальных активов погашается линейным способом исходя из срока их полезного использования. Суммы амортизационных отчислений накапливаются на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Объекты основных средств стоимостью не более 10000 руб за единицу признаются затратами на производство (расходами на продажу) и списываются в расход в момент передачи в эксплуатацию.

Затраты на ремонт производственных основных средств включаются в себестоимость того отчетного периода, в котором произведены ремонтные работы.

Оценка материально-производственных запасов и расчет фактической себестоимости отпущенных в производство ресурсов производится по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

Учет затрат на производство ведется с подразделением затрат отчетного периода на прямые и косвенные с включением косвенных затрат в стоимость продукции. При этом калькулируется полная фактическая производственная себестоимость продукции.

Прямые затраты учитываются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство».

Косвенные затраты отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Затраты по обычным видам деятельности учитываются с применением счетов 20-29 Плана счетов бухучета.

Косвенные расходы распределяются между объектами калькулирования пропорционально выручке от реализации продукции.

Расходы будущих периодов включаются в себестоимость продукции отчетного периода равномерно.

В целях налогообложения прибыли доходы и расходы определяются методом начислений.

Объекты калькуляции — отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется по объектам калькуляции. Для каждого объекта необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, в качестве которой применяют, в основном, натуральные (тонны, метры) и условно-натуральные показатели в разрезе номенклатуры выпускаемой продукции.

 Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в ОАО НАК «Азот» включает:

учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям,

учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению,

калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости,

выявление результатов деятельности структурных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции,

выявление резервов снижения себестоимости продукции.

В ОАО НАК «Азот» применяется нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости. Отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями. Обособленно в цехах ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм, учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат.

Фактическая себестоимость продукции определяется сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонения от норм и величины изменений норм.

Поскольку в ОАО НАК «Азот» объектом учета производственных расходов являются группы однородных видов продукции (по профилю рабочих цехов), то фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции.

Учитывая относительную стабильность технологических процессов в ОАО НАК «Азот», нормы затрат изменяются редко, поэтому плановая себестоимость мало отличается от нормативной. Вместо нормативных калькуляций используются плановые.

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут только по прямым расходам (сырье и материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяют между видами продукции по истечении месяца.

Особенностью нормативного метода учета затрат считается возможность оперативного контроля за расходами.

Сумма экономии как отклонения от норм бухгалтерия ОАО НАК «Азот» выявляет после закрытия лимитно-заборных карт, распределения начисленной заработной платы, общепроизводственных, общехозяйственных и других расходов.

Отклонения фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования: инвентарным методом.

В ОАО НАК «Азот» сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляются лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. В ОАО НАК «Азот» используется метод документирования.

Метод документирования основан на документальном оформлении (определенными документами) всех случаев:

а) отклонения отпуска сырья от норм и нормативов;

б) условий при отпуске сырья сверх лимита;

в) случаи замены одних видов сырья другими.

Фактический расход сырья и материалов на производство определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода.

В ОАО НАК «Азот» по статье «Заработная плата производственных рабочих» планируют и учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции. Основная заработная плата производственных рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем. Ту часть заработной платы, которую невозможно прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяют пропорционально сметной ставке этих расходов на единицу продукции.

В соответствии с действующими положениями всю сумму начисленной заработной платы производственных рабочих разделяют на две части:

заработная плата по нормам;

отклонения от норм.

Отклонения от норм выявляют методом документирования. Его сущность заключается в том, что заработная плата в пределах норм начисляется рабочим по принятым документам. Начисление заработной платы сверх норм осуществляется по специально выписанным документам — листкам на доплату, нарядам на выполнение работ, не предусмотренных технологией, листкам учета простоев, нарядам на исправление брака. Отклонения по заработной плате рабочих, оплачиваемых повременно, выявляют при распределении начисленных сумм пропорционально нормативным ставкам и сопоставлением фактически начисленной заработной платы с нормативной суммой.

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Основную часть расходов будущих периодов составляют расходы на подготовку и освоение производства, к ним относят:

взносы арендной платы за последующие периоды,

расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности.

В ОАО НАК «Азот» по статье «Расходы на подготовку и освоение производства» отражают расходы на освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов, расходы на освоение производства новой продукции.

Основными особенностями учета расходов такого рода являются несоответствие времени выполнения работ и времени выпуска продукции. Поэтому такие расходы учитывают в составе расходов будущих периодов. Величина их определяется сметой с необходимыми расчетами к ней. Смета составляется исходя из установленного режима, продолжительности и других условий, пробной эксплуатации и освоения вводимых в действие объектов.

К расходам на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства, относят затраты на проектирование и конструирование, разработку технологического процесса изготовления продукции, переоснастку и переналадку оборудования.

В целях равномерного включения затрат в издержки производства и обращения в ОАО НАК «Азот» создаются следующие резервы предстоящих расходов и платежей:

резервы на предстоящую оплату отпусков работникам;

резервы на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

резервы на ремонт основных средств;

резервы на выплату вознаграждений по итогам работы за год;

К расходам по обслуживанию производства и управлению относят:

расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования — условно-переменные расходы (расходы, зависящие от объема производства продукции);

общепроизводственные и общехозяйственные расходы — условно-постоянные расходы (расходы, не зависящие от объема производства продукции).

Для этих расходов в ОАО НАК «Азот» установлена единая методика контроля затрат:

по каждому их виду составляют плановую смету с подразделением по статьям;

аналитический учет затрат осуществляют по статьям в соответствии с установленной номенклатурой;

* фактические затраты по статьям сопоставляют со сметными и устанавливают отклонения.

Аналитический учет расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования ведут по каждому цеху в отдельности по следующей типовой номенклатуре статей:

«Амортизация оборудования и транспортных средств»;

«Эксплуатация оборудования»;

«Текущий ремонт оборудования и транспортных средств»;

«Внутризаводское перемещение грузов»;

«Прочие расходы».

Для аналитического учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования используют ведомости учета затрат цехов (форма № 12), которые открывают на каждый цех в отдельности. Запись в ведомость производят на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств.

В ОАО НАК «Азот» используется распределение косвенных расходов пропорционально нормативным (плановым) затратам.

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности также в ведомости учета затрат цехов по следующей типовой номенклатуре статей:

«Содержание аппарата управления цеха»;

«Содержание прочего цехового персонала»;

«Амортизация зданий, сооружений и инвентаря»;

«Содержание зданий, сооружений и инвентаря»;

«Текущий ремонт зданий и сооружений»;

«Испытания, исследования, рационализация и изобретательство»;

«Охрана труда»;

«Прочие расходы»;

«Потери от простоев»;

«Потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах»;

«Недостача материальных ценностей и незавершенного производства»;

«Прочие непроизводительные расходы».

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (форма № 15).

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляют специальные ведомости распределения этих расходов. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяют между объектами калькуляции пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

При исчислении себестоимости продукции в ОАО НАК «Азот» затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т.е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

## Сводный учет затрат на производство в ОАО НАК «Азот»

В ОАО НАК «Азот» используют журнально-ордерную форму учета и сводный учет затрат на производство осуществляют в журнале-ордере № 10.

Журнал-ордер № 10 составляют на основании итоговых ведомостей учета затрат цехов (форма № 12), учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (форма № 13), учета потерь в производстве (форма № 14), учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (форма № 15).

Указанные ведомости составляют на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, листков-расшифровок но прочим денежным расходам.

В журнале-ордере №10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов. При этом в журнал-ордер № 10 записывают лишь те суммы кредитовых оборотов материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет одного из счетов затрат на производство.

В журнале-ордере № 10 отражают также все внутренние обороты по счетам затрат на производство (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов, услуг и работ вспомогательных производств и т.п.).

В журнале-ордере № 10 используется шахматная форма записей затрат на производство, что обеспечивает получение сводных данных о затратах и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Выше отмечалось, что в журнале-ордере № 10 отражаются лишь те кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет счетов на производство. Кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет непроизводственных счетов, регистрируются в журнале-ордере №10/1. По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят итоговые записи журнала-ордера № 10. Общие итоги обоих журналов-ордеров разносят по счетам главной книги. При этом по данным журналов-ордеров № 10 и № 10/1 производят записи в главную книгу по дебету соответствующих счетов, а по данным журнала-ордера №10/1 — по кредиту счетов.

Данные журналов-ордеров №10 и № 10/1 используют для составления расчета затрат по элементам и расчета себестоимости товарной продукции по статьям калькуляции.

Аналитический учет затрат по счету 20 “Основное производство” ведут:

по статьям калькуляции;

по объектам затрат (отдельные виды продукции, однородные группы продукции, заказы и др.) и

по подразделениям предприятия (цех, участок, бригада)

Аналитический учет затрат ведут как на компьютере в базе данных, так и в карточках и пустографках.

При составлении калькуляций фактической себестоимости продукции данные сводного учета используют для контроля за выполнением плана по себестоимости всей продукции и ее отдельных видов.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют ведомость сводного учета затрат на производство. Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье переносят в ведомость отчетного месяца из ведомости предыдущего. Затраты на отчетный месяц, себестоимость окончательного брака и недостач незавершенного производства на конец месяца определяют в соответствующих разработочных таблицах. Фактическую себестоимость готовой продукции по каждой статье затрат рассчитывают следующим образом:

к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц,

вычитают:

себестоимость окончательного брака,

суммы недостач,

суммы остатков незавершенного производства на конец месяца.

В применяемых в ОАО НАК «Азот» ведомостях сводного учета затрат на производство помимо указанных данных содержатся сведения о расходе сырья и материалов по каждой графе сказуемого таблицы, что необходимо для последующего калькулирования себестоимости единицы произведенной продукции.

Остатки и обороты по всем сводным ведомостям учета затрат на производство должны соответствовать остаткам и оборотам синтетического счета 20 “Основное производство”.

Вышеизложенная традиционно применяемая в отечественной практике методика группировки и списания затрат основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости.

Кроме того используется методика группировки и списания затрат на производство, предусматривающая разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции.

К условно-переменным относят расходы, размер которых изменяется вместе с изменением объема производства. Их можно разделить на прямые условно переменные расходы (сырье, материалы, основная заработная плата производственных рабочих) и косвенные условно-переменные расходы (расходы по эксплуатации оборудования, внутризаводскому перемещению грузов, износу МБП). Прямые условно-переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23 и 29; косвенные условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают на счета 20 и 23.

Условно-постоянные расходы практически не зависят от объема производства (расходы на содержание управленческого аппарата, хозяйственное обслуживание). Условно-постоянные расходы в части производственных затрат учитывают на счете 26, а в части коммерческих — на счете 44. В конце отчетного периода условно-постоянные расходы списывают со счетов 26 и 44 в дебет счета 90/2.

Таким образом по этой методике группировки и списания затрат на производство на счетах 20, 23, 29 отражают неполную производственную себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов). По окончании отчетного периода неполную фактическую себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20, 23, 29 в дебет счетов 43, 40 и других счетов.

Следовательно, готовая продукция, товары отгруженные, незавершенное производство также будут отражаться в учете и отчетности по полной производственной себестоимости.

# Пути совершенствования учета затрат на производство и реализацию в ОАО НАК «Азот»

## Выявленные недостатки учета затрат и себестоимости продукции

Проанализировав организацию учета затрат и себестоимости продукции в ОАО НАК «Азот» нельзя не отметить некоторые недостатки и трудности, существующие в практике данного предприятия.

Я рассмотрю каждую ситуацию отдельно и далее в работе сформулирую собственные предложения по совершенствованию организации учета затрат и себестоимости в ОАО НАК «Азот».

Неполный состав затрат, включаемых в себестоимость.

Для начала необходимо сказать несколько слов о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции в ОАО НАК «Азот». Из прибыли возмещаются затраты на добровольное страхование имущества (в течение четырех лет). Согласно Главе 25 НК РФ данные расходы можно отнести к расходам на производство и реализацию. На мой взгляд, целесообразно включить эти затраты в себестоимость продукции. При группировке затрат, формирующих себестоимость продукции, в соответствии с их экономическим содержанием, они будут относиться к элементу «прочие расходы».

Недостатки применяемой в ОАО НАК «Азот» методики учета затрат в основном сводятся к следующему:

показатель себестоимости продукции не всегда достоверно отражает объем действительных издержек производства и реализации продукции;

недостаточная аналитичность учета затрат на производство в разрезе калькуляционных статей расходов затрудняет анализ изменений уровня и структуры себестоимости продукции, вызываемых техническим прогрессом;

используются методы распределения косвенных расходов, не обеспечивающие достоверность калькулирования себестоимости отдельных видов продукции.

Основными целями информационного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются: исчисление фактической суммы затрат на производство по элементам затрат и статьям расходов, себестоимости отдельных видов продукции; определение объема выпуска продукции,ее ассортимента и качества.

Первичный учет и существующая система информации о затратах на производство и калькулирование себестоимости продукции в ОАО НАК «Азот» имеет следующие недостатки. К ним относятся:

запаздывание поступления и представления информации, что обусловливает задержку в принятии решений;

дублирование информационных потоков в различных органах управления процессом производства продукции и снижения ее себестоимости;

## Рекомендации по совершенствованию методики учета затрат на производство и точности исчисления себестоимости продукции

Как было видно из анализа действующей практики в ОАО НАК «Азот», учет затрат предусматривает разделение их на прямые и косвенные, и калькулирование полной фактической себестоимости.

Целесообразно применять другой вариант учета затрат, принципиально новый для отечественной учетной теории и практики, который предполагает разделение всех затрат за отчетный период на производственные, обусловленные протеканием производственного процесса, и периодические, более связанные с длительностью отчетного периода.

Прямые производственные затраты собираются по дебету счетов 20 или 23, косвенные производственные затраты – по дебету счета 25 с кредита счетов производственных и финансовых ресурсов.

В конце отчетного периода в расчет себестоимости отдельных видов продукции помимо прямых производственных затрат включаются и косвенные производственные затраты, учтенные в течение отчетного периода на счете 25, что отражается записью по дебету счетов 20 или 23 и кредиту счета 25. Периодические же затраты, собираемые на счете 26, при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются в конце отчетного периода непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции: дебет счета 90/2, кредит счета 26.

Этот вариант учета затрат и результатов предусматривает применение на практике основной идеи западной системы «директ-костинг» - разделение общих текущих затрат отчетного периода по признаку их взаимосвязи с производством на производственные (прямые, условно-переменые) и периодические (косвенные, условно-постоянные) и калькулирование неполной производственной себестоимости.

Два основных преимущества метода «директ-костинг» к учету затрат заключаются в следующем:

с одной стороны - снижение трудоемкости учета, его упрощение,

с другой - в связи с иным подходом к калькулированию появляются дополнительные аналитические возможности.

Относительно составления точных калькуляций при нормативном методе учета: не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно ни было обосновано, искажает фактическую себестоимость.

Если смотреть с этих позиций, то наиболее точной является калькуляция по прямым (переменным) расходам, которая получается при использовании западной системы "директ-костинг", то есть при втором подходе к учету затрат. В этом случае в калькуляцию включаются расходы, непосредственно связанные с изготовлением данного изделия.

Технический прогресс и переход к рыночным отношениям предъявляют все более высокие требования к управлению экономикой, а вместе с тем и к бухгалтерскому учету, являющемуся одним из поставщиков необходимой для управления информации. Бухгалтерская информация, отражаемая в учетных документах, должна быть качественной и эффективной, то есть формироваться с наименьшими затратами труда.

Многообразие и большой объем данных первичного учета, различные условия их получения и регистрации, многочисленность возникновения исходной первичной информации, значительная сложность процесса заполнения бумажных носителей создают определенные трудности по проведению работы на первой стадии учетного процесса.

Возможным направлением совершенствования бухгалтерского учета является внедрение автоматизации первичного учета и процесса сбора информации. Современные средства вычислительной техники, включая устройства сбора, измерения, регистрации, передачи, накапливания информации в условиях функционирования автоматизированных систем управления предприятием и автоматизированных систем управления технологическими процессами, позволяют автоматически получить всю первичную информацию о происходящих хозяйственных операциях, процессах и явлениях.

На мой взгляд, в ОАО НАК «Азот» просто необходимо (хотя и сложно) ввести полностью автоматизированную форму учета, которая намного облегчила бы процесс бухгалтерского учета.

В настоящее время разработано достаточно много новых версий бухгалтерских программ, имеющих перспективы. Среди них продукция как известных фирм – «1С», «БЭСТ», «Парус», «Инфин», так и эффективные бухгалтерские системы менее известных, но также надежных производителей, например фирмы «Порт», «Вторс», «Микробалт» и многих других.

Работая с одной из указанных программ, ОАО НАК «Азот» будет иметь возможность свободно экспериментировать с различными отчетами и формами документов. Программный поиск по журналам проводок за любой период времени представляет широкие возможности для выборки нужных записей и тех или иных хозяйственных операциях, и гораздо эффективнее иметь всю учетную информацию в машинном виде, чтобы оперативно получать те данные, которые необходимы.

Таким образом, на мой взгляд, существуют следующие пути совершенствования технологии учета затрат на ОАО НАК «Азот»:

1) изменение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции.

2) выбор методики затрат, основанной на идее западной системы «директ-костинг» и исчислении неполной производственной себестоимости.

3) внедрение ЭВМ для автоматизации первичных документов и сбора информации.

# Заключение

По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы:

Себестоимость продукции является качественным показателем, характеризующим производственно-хозяйственную деятельность предприятия.

Себестоимость продукции - это затраты предприятия в денежном выражении на ее производство и сбыт. В себестоимости как в обобщающем экономическом показателе находят свое отражение все стороны деятельности предприятия: степень технологического оснащения производства и освоения технологических процессов; уровень организации производства и труда, степень использования производственных мощностей; экономичность использования материальных и трудовых ресурсов.

Одним из основных показателей работы предприятия является себестоимость продукции. Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей товарной продукции называется калькуляцией.

В основу организации учета затрат на производство продукции положены следующие принципы:

неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года;

единство объектов планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

группировка затрат в разрезе производственных подразделений, видов продукции, элементов и статей расходов;

детализация объектов учета с целью отнесения на них затрат по прямому признаку;

включение всех затрат отчетного периода в себестоимость продукции;

правильное отнесение расходов к отчетным периодам;

разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;

- операционные расходы;

- внереализационные расходы.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие затраты.

Согласно Налоговому кодексу РФ налогоплательщики могут уменьшать свою налогооблагаемую прибыль на сумму произведенных расходов, отвечающих следующим требованиям в совокупности:

1) расходы должны быть обоснованы (экономически оправданы);

2) расходы должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации;

3) расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

С начала этого года начала действовать 25 глава Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». Данная глава коренным образом меняет порядок налогообложения. При этом основная проблема заключается в том, что вновь вводимый налоговый учет не соответствует бухгалтерскому учету и приводит к необходимости ведения параллельного налогового и бухгалтерского учета. Предприятия обязаны утвердить порядок ведения налогового учета в учетной политике для целей налогообложения.

Анализ состояния бухгалтерского и налогового учета затрат на производство в ОАО НАК «Азот» позволил выявить следующие проблемы в организации учета:

Показатель себестоимости продукции не всегда достоверно отражает объем действительных издержек производства и реализации продукции;

Недостаточная аналитичность учета затрат на производство в разрезе калькуляционных статей расходов затрудняет анализ изменений уровня и структуры себестоимости продукции, вызываемых техническим прогрессом;

Используются методы распределения косвенных расходов, не обеспечивающие достоверность калькулирования себестоимости отдельных видов продукции.

Из прибыли возмещаются затраты на добровольное страхование имущества (в течение четырех лет).

Запаздывание поступления и представления информации, что обусловливает задержку в принятии решений;

Дублирование информационных потоков в различных органах управления процессом производства продукции и снижения ее себестоимости;

В данной дипломной работе предлагаются следующие направления по разрешению возникших проблем и совершенствованию бухгалтерского и налогового учета затрат на производство и реализацию продукции.

Предложены пути совершенствования системы учета и формирования себестоимости продукции по следующим направлениям:

Изменение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции в части расходов на добровольное страхование имущества;

Выбор методики учета затрат, основанной на идее западной системы «директ-костинг» и исчислении неполной производственной себестоимости;

Внедрение локальной компьютерной сети для автоматизации первичных документов и сбора информации.

Повышение квалификации бухгалтеров предприятия, при необходимости, дополнительное обучение.

Предложенные мероприятия по совершенствованию бухгалтерского и налогового учета затрат и формирования себестоимости продукции могут дать положительный экономический эффект при внедрении в ОАО НАК «Азот».

# Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. 31.12.2001)
2. Федеральный закон “О бухгалтерском учете” № 129-ФЗ от 21.11.96г.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. N 34н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 27 августа 1998 г., регистрационный номер 1598),
4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н
5. Приказ МФ РФ от 28.06. 2000 № 60н «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации»
6. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 января 2000 г. N 4н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. N 60н
8. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 1996 г. N 112
9. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. N 49
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом МФ РФ № 44н 09.07.2001;
11. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом МФ РФ № 119н от 28.12.2001;
12. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 32н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г., регистрационный номер 1791)
13. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 33н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г., регистрационный N 1790)
14. Письмо МФ РФ от 29.04.2002 № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)
15. Правила отнесения отраслей (подотраслей) к экономики к классу профессионального риска
16. Информационное письмо от 13.04.01 г. N 2786-ЮЛ, касающееся порядка учета стажа и заработка застрахованных в системе государственного пенсионного страхования
17. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. №94н.
18. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. «Финансовый анализ», учебное пособие, 2-е изд. – Москва-Новосибирск, Издательство «Дело и сервис», 1999 г.
19. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учеб.для студ.экон.спец. – 4-е изд., доп.и перераб.- М.: Финансы и статистика, 1997 г.
20. Каморджанова Н.А., Карташова И.Н. Бухгалтерский учет. Краткий курс., 3-е изд., - СПб.: Питер-пресс, 2001 г.
21. Ковалев А.И., Привалов В.П. «Анализ финансового состояния предприятия». Изд.4-е, исправл., доп. - М.:Центр экономики и маркетинга, 2000 г.
22. Ковалева О.В. «Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий», Ростов-на-Дону, «Феникс», 2000, - 512 с.
23. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. «Бухгалтерский учет», М., «Финансы и статистика», 1999, - 384 с.
24. Лигачева Л.А. Бухгалтерский учет: Учебное пособие -М.: ИМПЭ им. А.С. Грибоедова, 2001 г., - 216 с.
25. Тяжких С.В, «Типичные ошибки, допускаемые при отражении финансово-хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. Рекомендации по их устранению», СПб., 1999 г., - 224 с.
26. Бойкова М.П. Расходы предприятия (издержки обращения) в учете и их корректировка для целей налогообложения // Бухгалтерское приложение к еженедельнику «Экономика и жизнь», № 28, 2001 г.
27. Комментарии к составу затрат и издержек производства (обращения) продукции // «Бухгалтерский учет в торговле», № 2, 2000 г.
28. Лытнева Н.А., Лытнева Е.А. Корректировка прибыли для целей налогообложения организации // «Бухгалтерский учет», № 1, 2002 г.
29. Одинокова О.В. Новый план счетов: актуальные проблемы в формировании издержек производства и обращения. // диссертация на соискание ученой степени кандидата наук, ТИСБИ, 2002 г.
30. Отдельные изменения в бухгалтерском учете и налогообложении в 2000 году с учетом требований новых бухгалтерских стандартов. // «Бухгалтерский учет в торговле», № 2, 2000 г.
31. Пархачева М.А. Признание расходов в целях налогообложения прибыли. // Экон-профи (авторский сайт), 2002 г.
32. Трубников А.. Сравнение расходов по главе 25 с действующим законодательством. // «Интерэкспертиза», №10, 2001 г.
33. Фомичева Л.П. Типичные ошибки в учете доходов и расходов организаций и порядок их исправления. // Бухгалтерское приложение к еженедельнику «Экономика и жизнь», № 39, 2001 г.

# Приложения

**Приложение 1**

 Группировка расходов, связанных с производством и реализацией для целей налогообложения

| **Вид расхода** | **Состав расходов** | **Особенности** |
| --- | --- | --- |
| **1** | **2** | **3** |
| Материальные расходы | 1) Затраты на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве или образующих их основу, либо являющихся необходимым компонентом при производстве;2) на приобретение материалов, используемых:- при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг) для обеспечения технологического процесса;- для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);3) на приобретение запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта оборудования, инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества;4) на приобретение комплектующих изделий и (или) полуфабрикатов, подвергающихся монтажу и (или) дополнительной обработке в организации;5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самой организацией для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации.7) связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы). |  |
| Расходы на оплату труда | 1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам организации в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);5) стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством Российской Федерации предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);6) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде;7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации, расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров или исполнением работниками государственных обязанностей;8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника;9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации;10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;12) надбавки, предусмотренные законодательством Российской Федерации за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;13) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставляемых работникам организации;14) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;15) расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством Российской Федерации;16) суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами),17) суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;18) суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в организации согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями, как выданные непосредственно этим лицам, так и перечисленные государственным организациям;19) начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам организаций во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;20) расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;21) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;22) предусмотренные законодательством Российской Федерации начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, предусмотренные федеральными законами, законами о статусе военнослужащих и об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;23) доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством Российской Федерации;24) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором. |  |
| Суммы начисленной амортизации | 1. Амортизацию начисляют одним из следующих методов:1) линейным методом;2) нелинейным методом.2. Сумма амортизации для целей налогообложения определяется ежемесячно в порядке, установленном НК РФ. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.3. Линейный метод начисления амортизации применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую – десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.К остальным основным средствам предприятие вправе применять один из указанных методов.Выбранный метод начисления амортизации применяется в отношении объекта амортизируемого имущества, входящего в состав соответствующей амортизационной группы, и не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по этому объекту.Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования. |  |
| Прочие расходы | 1) Расходы на ремонт основных средств, произведенные предприятием, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены: в размере, не превышающем 10 процентов первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств;2) Расходы на освоение природных ресурсов подлежат включению в состав прочих расходов в соответствии с НК РФ, если источником их финансирования не являются средства бюджета и (или) средства государственных внебюджетных фондов;3) Расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, осуществленные им самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов), равно как на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок, включаются в состав прочих расходов;4) Расходы по добровольному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат;5) Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (расшифровка расходов с пояснениями и примечаниями приводится далее). | Расходы на НИОКРравномерно включаются в состав прочих расходов в течение трех лет при условии использования указанных исследований и разработок в производстве с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования.Расходы на НИОКР, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет в размере, не превышающем 70 процентов фактически осуществленных расходов |

Приложение 2

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией

(ст. 264 Главы 25 НК РФ)

|  |  |
| --- | --- |
| **Расшифровка расходов, относимых к прочим расходам, связанным с производством и реализацией** | **Примечание** |
| Суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке | За исключением расходов, не учитываемых в целях налогообложения (ст.270) |
| Расходы на сертификацию продукции и услуг; |  |
| Суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги); |  |
| Расходы на оплату услуг по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты); |  |
| Расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда; |  |
| Расходы по набору работников, включая оплату услуг специализированных компаний по подбору персонала; |  |
| Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; | За вычетом сумм начисленной в соответствии со ст. 259 настоящего Кодекса |
| Расходы на содержание служебного автотранспорта;  |  |
| Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; | В пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации; |
| Расходы на командировки, в частности на:проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;наем жилого помещения;суточные и (или) полевое довольствие;оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов; | По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации; |
| Расходы на оплату юридических и информационных услуг; |  |
| Расходы на оплату консультационных и иных аналогичных услуг; |  |
| Плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление; | Расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке; |
| Расходы на оплату аудиторских услуг, связанных с проверкой достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации; |  |
| Расходы на оплату услуг по управлению организацией или отдельными ее подразделениями; |  |
| Расходы на оплату услуг по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией; |  |
| Расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации; | Если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию; |
| Расходы, связанные с представлением форм и сведений государственного статистического наблюдения; | Если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность представлять эту информацию; |
| Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества; | В порядке, предусмотренном НК РФ; |
| Расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе; | В порядке, предусмотренном НК РФ; |
| Расходы на канцелярские товары; |  |
| Расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы); |  |
| Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям); | К указанным расходам также относятся расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных; |
| Расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор и распространение информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг); |  |
| Расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках; | С учетом положений |
| Расходы обслуживающих производств и хозяйств, включая расходы на содержание объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы; | При этом к обслуживающим производствам и хозяйствам в целях настоящей главы относятся подсобное хозяйство, жилищно - коммунальное хозяйство, объекты социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные производства и службы, осуществляющие реализацию услуг как своим работникам, так и сторонним лицам; |
| Расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов; |  |
| Расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления; |  |
| Расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями; |  |
| Периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности); |  |
| Платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости; |  |
| Расходы по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации; |  |
| Взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации; |  |
| Отчисления налогоплательщиков, осуществляемые на обеспечение предусмотренной законодательством Российской Федерации надзорной деятельности специализированных учреждений в целях осуществления контроля за соблюдением такими налогоплательщиками соответствующих требований и условий, а также отчисления налогоплательщиков в резервы, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность в области связи; |  |
| Другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией. |  |

1. Ковалева О.В. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий. Для студентов вузов. – Ростов-н-Д.: Феникс, 2000 г. – с.70 [↑](#footnote-ref-1)
2. Каморджанова Н.А., Карташова И.Н. Бухгалтерский учет. Краткий курс., 3-е изд., - СПб.: Питер-пресс, 2001 г. – с.92 [↑](#footnote-ref-2)
3. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учеб.для студ.экон.спец. – 4-е изд., доп.и перераб.- М.: Финансы и статистика, 1997 г. – с.129 [↑](#footnote-ref-3)
4. Ковалева О.В. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий. Для студентов вузов. . – Ростов-н-Д.: Феникс, 2000 г. – с.73 [↑](#footnote-ref-4)
5. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Таланина Е.Н. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика, 1997 г. – с.205 [↑](#footnote-ref-5)
6. Положение о бухгалтерском учете «Расходы организации» ПБУ 10/99, п.5 [↑](#footnote-ref-6)
7. Положение о бухгалтерском учете «Расходы организации» ПБУ 10/99, п.7 [↑](#footnote-ref-7)
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. №94н [↑](#footnote-ref-8)
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. №94н [↑](#footnote-ref-9)
10. п.8 ПБУ 10/99, утвержден Приказом Минфина России от 6. 05. 99 № 33н (с изменениями и дополнениями, внесенными Приказом Минфина России от 30. 12. 99 №107н) [↑](#footnote-ref-10)
11. Палий В. В. и Палий В. Ф., Счета управленческого учета // «Экономика и Жизнь», № 216, 2001 г. [↑](#footnote-ref-11)
12. п. 6 ст. 254 НК РФ и п.16 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально – производственных запасов» ПБУ 5/01 [↑](#footnote-ref-12)
13. п.64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 №34н. (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 №107н от 24.03.2000 №31н) [↑](#footnote-ref-13)
14. п.64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 №34н. (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 №107н от 24.03.2000 №31н) [↑](#footnote-ref-14)
15. п. 1 ст. 252 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-15)
16. абз. 3 п. 1 ст. 252 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-16)
17. Комментарий к ст. 252 НК РФ Методических рекомендаций по применению главы 25 НК РФ [↑](#footnote-ref-17)
18. Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» [↑](#footnote-ref-18)
19. п. 7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организаций» [↑](#footnote-ref-19)
20. пп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-20)
21. Пархачева М.А. Признание расходов в целях налогообложения прибыли. // Экон-профи (авторский сайт), 2002 г. [↑](#footnote-ref-21)
22. абз. 4 п. 1 ст. 252 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-22)
23. п. 1 ст. 54 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-23)
24. Методические рекомендаций по применению главы 25 НК РФ [↑](#footnote-ref-24)
25. абз. 4 п. 1 ст. 252 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-25)
26. Постановление Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» [↑](#footnote-ref-26)
27. там же, пп. «р» [↑](#footnote-ref-27)
28. Пункт 3 статьи 258 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-28)
29. «Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы», утвержденная Постановлением Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 года. [↑](#footnote-ref-29)
30. статья 260 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-30)
31. пункт 2 статьи 257 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-31)
32. пункт 1 подпункты 14, 18, 38 статьи 264 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-32)
33. подпункт 27 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ [↑](#footnote-ref-33)
34. подпункт 47 пункта 1 статьи 264 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-34)
35. статья 266 Налогового кодекса РФ [↑](#footnote-ref-35)
36. статья 267 Налогового Кодекса РФ [↑](#footnote-ref-36)
37. пункт 1 статьи 256 Налогового кодекса РФ [↑](#footnote-ref-37)
38. статья 273 Налогового кодекса РФ [↑](#footnote-ref-38)