МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

 ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

 «МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПИЩЕВЫХ ПРОИЗВОДСТВ»

Кафедра: «Менеджмент и учет на предприятии »

Курсовая работа

по дисциплине:

«Бухгалтерский учет»

на тему

**«Учет вспомогательного производства»**

# Москва, 2007

Содержание

Введение

I глава «Теория ведения учета вспомогательного производства»

* 1. Бухгалтерский учет вспомогательных производств……………….3 стр.
		1. Калькуляция себестоимости продукции вспомогательных

производств………………………………………………………….9 стр.

* 1. Налоговый учет вспомогательных производств………………….13 стр.
		1. Принципы построения налогового учета на предприятии………13 стр.
		2. Расходы вспомогательного производства………………………...21 стр.
		3. Выводы по налоговому учету вспомогательных производств…..26стр.

II глава «Практическая часть»

2.1. Задача………………………………………………………………….28 стр.

Заключение………………………………………………………….……..30 стр.

Приложение………………………………………………………………..31 стр.

Список использованной литературы……………………………………..42 стр.

## Введение

Учет затрат на производство как база для калькулирования себестоимости – сложный многоплановый непрерывный процесс, подчиняющийся определенным объективным и субъективным закономерностям. Именно в этой сфере законодатель предоставляет организации наибольшую свободу выбора в вопросах техники и технологии учета. Это означает, что многие вопросы оценки, учета и распределения затрат на производство должны быть прописаны в учетной политике организации.

В своей работе я рассмотрю, что входит в понятие вспомогательного производства, хозяйственные операции, осуществляемые во вспомогательных производствах, а также особенности формирования и списания затрат в тех видах вспомогательных производств, которые наиболее распространены в практике предпринимательской деятельности.

Организации, у которых есть вспомогательные производства, должны по-особому распределять общехозяйственные и общепроизводственные расходы в бухгалтерском учете. Специфичен у таких предприятий и порядок, в котором следует списывать прямые и косвенные расходы в налоговом учете.

**I глава**

**«Теория ведения учета вспомогательного производства»**

## 1.1. Бухгалтерский учет вспомогательных производств

Прежде всего надо разобраться, что считается вспомогательным производством предприятия. Это цехи и подразделения, которые изготавливают продукцию или оказывают услуги для основного производства.

В частности, вспомогательные подразделения:

- обеспечивают предприятие электроэнергией, паром, газом и т.д.;

- занимаются транспортным обслуживанием;

- ремонтируют основные средства;

- изготавливают инструменты, запчасти, строительные детали и конструкции;

- возводят временные сооружения;

- добывают камень, гравий, песок и другие нерудные материалы;

- заготавливают и обрабатывают лесоматериалы.

Затраты на подобные работы бухгалтер должен собирать на счете 23 "Вспомогательные производства". Вот как это делается. Прямые расходы - те, что можно отнести к производству конкретной продукции либо определенному виду услуг, - показывают по дебету счета 23 сразу. Косвенные же расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются в дебет счета 23 со счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы".

Следует отметить, что если в производстве продукции участвуют только вспомогательные цехи, то собирать общепроизводственные расходы можно сразу на счете 23.

Что касается общехозяйственных расходов, то порядок, в котором их надо списывать, зависит от того, какую фактическую себестоимость рассчитывает организация.

Если это полная фактическая себестоимость продукции, то общехозяйственные расходы распределяются между производственными подразделениями пропорционально критерию, который выбрало само предприятие и указало в своей учетной политике. Таким критерием может быть сумма прямых расходов по каждому виду деятельности. Также в качестве критериев используют показатели материальных затрат или расходов на оплату труда производственного персонала. Однако чаще всего общехозяйственные расходы распределяют пропорционально долям тех услуг, которые вспомогательные цехи оказали производственным подразделениям.

Теперь допустим, что организация не рассчитывает полную фактическую себестоимость продукции, а списывает все общехозяйственные затраты на расходы текущего периода. В этом случае распределять расходы нужно только между продукцией основного производства и услугами вспомогательных цехов, реализованными на сторону.

Рассмотрим на примере, как нужно распределять общехозяйственные расходы, когда вспомогательные подразделения выполняют работы и для основного производства, и для сторонних организаций.

Пример 1. Один из цехов вспомогательного производства ООО "Сахарный комбинат N 1" вырабатывает пар.

Этот пар нужен для переработки сахара-сырца. Также пар используют для нужд здания заводоуправления, объектов жилищно-коммунального хозяйства и цеха вспомогательного производства, который выпускает запчасти. Кроме того, ООО "Сахарный комбинат N 1" реализует пар другим организациям.

В I квартале 2007 г. у цеха по выработке пара были следующие расходы:

- плата за забор воды - 70 800 руб. (в том числе НДС - 10 800 руб.);

- стоимость израсходованного газа для отопления - 177 000 руб. (в том числе НДС - 27 000 руб.);

- стоимость расходных материалов для общехозяйственных нужд цеха - 7080 руб. (в том числе НДС - 1080 руб.);

- зарплата работникам цеха - 60 000 руб.;

- единый социальный налог на зарплату работников - 21 360 руб.;

- амортизация оборудования - 48 000 руб.

Чтобы упростить пример, не будем рассматривать расходы по обязательному пенсионному страхованию.

Получается, что в I квартале расходы цеха по выработке пара составили:

70 800 руб. - 10 800 руб. + 177 000 руб. - 27 000 руб. + 7080 руб. - 1080 руб. + 60 000 руб. + 21 360 руб. + 48 000 руб. = 345 360 руб.

Затраты цеха вспомогательного производства распределяются между подразделениями пропорционально объему потребляемого пара следующим образом:

- цех основного производства - 55 процентов;

- цех вспомогательного производства по выпуску запчастей - 10 процентов;

- заводоуправление - 10 процентов;

- объекты жилищно-коммунального хозяйства - 15 процентов;

- другие организации - 10 процентов.

Следовательно, расходы цеха вспомогательного производства списываются на:

- цех основного производства - 189 948 руб. (345 360 руб. х 0,55);

- цех вспомогательного производства по выпуску запчастей - 34 536 руб. (345 360 руб. х 0,1);

- заводоуправление - 34 536 руб. (345 360 руб. х 0,1);

- объекты жилищно-коммунального хозяйства - 51 804 руб. (345 360 руб. х 0,15);

- другие организации - 34 536 руб. (345 360 руб. х 0,1).

Согласно своей учетной политике ООО "Сахарный комбинат N 1" списывает общехозяйственные расходы на реализованную продукцию отчетного периода. Такие расходы комбината в I квартале 2004 г. составили 751 000 руб. Из них 145 250 руб. приходится на пар, который был реализован другим фирмам.

В бухгалтерском учете ООО "Сахарный комбинат N 1" за I квартал 2007 г. сделаны следующие проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 6000 руб. - оприходованы материалы для хозяйственных нужд котельной;

Дебет 19 Кредит 60

- 1080 руб. - отражена сумма НДС по приобретенным материалам;

**Дебет 23** *субсчет "Производство пара"* **Кредит 60**

- 150 000 руб. - отражены расходы на приобретение газа;

Дебет 19 Кредит 60

- 27 000 руб. - отражена сумма НДС по приобретенному газу;

**Дебет 23** *субсчет "Производство пара"* **Кредит 60**

- 60 000 руб. - отражены расходы на забор воды;

Дебет 19 Кредит 60

- 10 800 руб. - отражена сумма НДС по расходам на забор воды;

**Дебет 23** *субсчет "Производство пара"* **Кредит 10**

- 6000 руб. - материалы списаны на хозяйственные нужды цеха;

**Дебет 23** *субсчет "Производство пара"* **Кредит 70**

- 60 000 руб. - начислена заработная плата работникам цеха;

**Дебет 23** *субсчет "Производство пара"* **Кредит 69**

- 21 360 руб. - начислен ЕСН на заработную плату;

**Дебет 23** *субсчет "Производство пара"* **Кредит 02**

- 48 000 руб. - начислена амортизация по объектам основных средств;

**Дебет 20 Кредит 23** *субсчет "Производство пара"*

- 189 948 руб. - списана доля расходов цеха, приходящихся на основное производство;

**Дебет 23** *субсчет "Производство запасных частей"* **Кредит 23** *субсчет "Производство пара"*

- 34 536 руб. - списана доля расходов цеха, приходящихся на цех по производству запчастей;

**Дебет 26 Кредит 23** *субсчет "Производство пара"*

- 34 536 руб. - списана доля расходов цеха, приходящихся на заводоуправление;

**Дебет 29** *субсчет "ЖКХ"* **Кредит 23** *субсчет "Производство пара"*

- 51 804 руб. - списана доля расходов цеха, приходящихся на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства;

**Дебет 90** *субсчет "Себестоимость продаж"* **Кредит 23** *субсчет "Производство пара"*

- 34 536 руб. - списана доля расходов цеха, приходящихся на реализуемый на сторону пар;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продажи пара" Кредит 26

- 145 250 руб. - списана доля общехозяйственных расходов, приходящихся на реализацию пара на сторону;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж основного производства" Кредит 26

- 605 750 руб. (751 000 - 145 250) - списана доля общехозяйственных расходов, приходящихся на реализованную продукцию основного производства.

### *1.1.1. Калькуляция себестоимости продукции вспомогательных производств.*

Вспомогательные производства не только обеспечивают стабильность и бесперебойную работу организации путем ее обеспечения необходимыми услугами и материальными ресурсами по их себестоимости, но и приносят дополнительный доход за счет продажи продукции и услуг подразделений вспомогательных производств сторонним организациям и физическим лицам. Чтобы формировать достаточную информацию, необходимую для подготовки и принятия эффективных управленческих решений в области оптимизации финансового результата, следует вести раздельный учет по расходам и доходам строительной организации, связанным со вспомогательными производствами.

Калькуляция себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств нужна не только для целей анализа и системы внутреннего контроля деятельности этих подразделений, но и для правильного распределения затрат по отдельным объектам производства и исчисления себестоимости работ по данным объектам.

Когда продукция вспомогательного производства передается в основное производство организации, это является внутренним перемещением материально-производственных запасов. В связи с этим многие организации не прилагают должные усилия в направлении правильной организации бухгалтерского учета на данном участке. Они ошибочно считают, что если это не приводит к определенным налоговым последствиям, то не стоит тратить средства на формирование соответствующих показателей.

Я считаю, что такая позиция неверна по следующим причинам:

- при отгрузке продукции из подразделений вспомогательного производства в основное производство меняется материально-ответственное лицо;

- для осуществления внутреннего контроля необходимы достоверные данные о деятельности каждого подразделения, в том числе и подсобных производств;

- отсутствие аналитической информации в нужных разрезах по подразделениям вспомогательных производств лишает руководство организации возможности анализа выбора альтернативных вариантов;

- не формируются данные для оценки деятельности менеджеров вспомогательных производств, что препятствует применению такой функции управления, как стимулирование;

- продукция вспомогательных производств, как правило, реализуется сторонним организациям и физическим лицам, что непосредственно влияет на величину налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций, а также налогу на добавленную стоимость.

В случае реализации продукции вспомогательных производств на сторону организация должна отразить в бухгалтерском учете финансовый результат по данным хозяйственным операциям в момент их отгрузки, если иное не предусмотрено законодательством. Кроме того, реализация продукции вспомогательных производств сторонним организациям увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на добавленную стоимость.

Широко применяемая в настоящее время методика учета затрат вспомогательного производства не соответствует современному представлению. Ее главный недостаток - существенное ограничение информации, характеризующей процесс формирования себестоимости продукции, работ, услуг вспомогательных производств.

Чтобы формировать достоверную информацию по деятельности вспомогательных производств, следует вести аналитический учет на счете 23 "Вспомогательные производства" с необходимой степенью детализации.

В зависимости от вида выпускаемых изделий, масштаба производства и организации технологического процесса применяются различные методы учета затрат и калькуляции продукции, услуг и работ вспомогательных производств.

Например, в простых производствах, выпускающих однородную продукцию (например, добыче песка), или в производствах, выпускающих несколько видов продукции при непрерывности производственного процесса, затраты производства в пределах отчетного периода учитываются по видам конечной продукции без разграничения этапов производства.

Продукцию вспомогательных производств более сложных видов производства следует калькулировать попередельным или позаказным методом.

При применении попередельного метода калькулирования затраты вспомогательного производства в пределах отчетного периода необходимо учитывать по отдельным этапам производства (переделам), иначе говоря, калькулируется не только конечная продукция, но и промежуточная.

Попередельный метод целесообразно применять при калькулировании себестоимости продукции вспомогательных производств с массовым (серийным) выпуском продукции и прерывным технологическим процессом, когда между отдельными этапами (переделами) производства накапливаются запасы полуфабрикатов для дальнейшей обработки. Данный метод следует применять в том случае, если на определенном этапе производства происходит расчленение технологического процесса на обособленные производственные потоки, в которых полуфабрикаты предыдущего передела могут обрабатываться по-разному.

Особенности попередельного метода учета затрат:

- учет затрат по калькуляционным статьям ведется отдельно по каждому переделу, выделенному в соответствии с организацией технологического процесса производства;

- объектом учета и калькуляции в каждом переделе являются виды полуфабрикатов или готовых изделий, вырабатываемых в данном переделе;

- выявление и систематизация затрат на производство по отдельным видам вырабатываемой продукции производятся по отчетным периодам;

- отчетные калькуляции на выпущенное количество единиц продукции составляются по отчетным периодам.

При применении позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции вспомогательных производств затраты на производство учитываются по отдельным заказам, в состав которых могут входить как отдельные изделия, так и комплект изделий. Следовательно, калькуляция себестоимости изделий составляется по заказу в целом по его выполнении.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции целесообразно применять для учета затрат вспомогательных производств в случаях производства индивидуальных заказов и изготовления массовых изделий в рамках отдельных заказов.

Особенности позаказного метода учета затрат:

- производство осуществляется в рамках отдельных заказов;

- в аналитическом учете производственные затраты собираются по заказам в разрезе номенклатуры статей затрат;

- отчетные калькуляции формируются в рамках отдельных заказов.

Таким образом, качество калькуляции себестоимости продукции подсобных производств в значительной мере зависит от правильности учета затрат по изделиям, находящимся в незавершенном производстве.

Остатки незавершенного производства определяются путем инвентаризации количества незавершенной продукции и ее оценки. Сумма фактических затрат на выпущенную вспомогательным производством продукцию определяется вычитанием из общей суммы производственных расходов той ее части, которая относится на незавершенное производство.

Стоимость незавершенного производства вспомогательных производств формируется в бухгалтерском учете как дебетовый остаток по счету 23 на конец отчетного периода.

**1.2. Налоговый учет вспомогательных производств.**

Внимательное прочтение действующей редакции гл.25 НК РФ подтверждает, что сегодня отраслевые особенности промышленных предприятий законодатель не учел. По мнению автора, наиболее сложный вариант налогового учета достался предприятиям, где производственная технология предусматривает так называемые переделы.

Классическим примером попередельного производства могут служить предприятия нефтехимической, металлургической, пищевой, целлюлозно-бумажной промышленности, автомобилестроения и др.

Обычно это предприятия с серийным производством. Они производят готовую продукцию путем обработки сырья и материалов в ходе нескольких технологических этапов (переделов). Каждое производственное подразделение выполняет часть общего производственного процесса и изготовленное им изделие (полуфабрикат) передает в следующий этап производства.

Интересно, что принципиальной особенностью попередельного метода формирования затрат в бухгалтерском учете является аккумулирование расходов по переделу. То есть по каждому структурному подразделению. Требования, определенные гл.25 НК РФ, позволяют утверждать, что и в налоговом учете при этом методе необходимо формировать расходы по каждому переделу.

Таким образом, предметом налогового учета в части расходов признается отдельный процесс производства. Он имеет свой материальный результат с последующим распределением расходов по направлениям учета:

- незавершенное производство (НЗП);

- остатки продукции на складе;

- стоимость реализованной продукции и др.

* + 1. ***Принципы построения налогового учета на предприятии***

Сегодня проблемой постановки налогового учета озабочены многие специалисты. Качественно решить эту задачу на промышленном предприятии невозможно без знания технологических особенностей процесса выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также без учета организационной структуры организации. Причем это касается любого промышленного предприятия.

Кроме того, учетный процесс зависит от решения ряда специфических для производства вопросов. Например:

Что понимать под прямыми расходами конкретного производства?

Как учитывать передачу изделий (работ, услуг), передаваемых из одних подразделений в другие структуры основного или вспомогательного производств?

Учитывать ли незавершенное производство в каждом цехе или можно определять его в целом по предприятию?

Чтобы ответить на эти вопросы, проанализируем положения гл.25 НК РФ. Ключевыми для понимания налогового учета в производстве являются следующие ее статьи:

- 318 "Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию";

- 319 "Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных";

* 254 "Материальные расходы".

Тексты данных статей налогового кодекса Российской Федерации приведены в приложении к курсовой работе.

Так, на основании ст.318 Кодекса к прямым расходам (кроме материальных расходов) относят:

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), а также начисленные на них суммы;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, которые используются при производстве товаров (работ, услуг).

Что понимать под расходами на оплату труда персонала, занятого в процессе производства, и под амортизацией по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг)? На практике этот вопрос решается по-разному.

Обычно к ним относят перечисленные расходы только основного производства. Однако вопрос, относить ли к прямым расходам оплату труда персонала вспомогательных производств и амортизацию основных средств тех же цехов, остается открытым. В самом деле, разве нельзя утверждать, что персонал вспомогательного цеха, который изготавливает инструменты или штампы, является производственным?

По нашему мнению, эти расходы изначально нужно определять как прямые. Однако обратите внимание: в зависимости от обстоятельств при расчете налоговой базы в конечном итоге их можно представить как прямыми, так и косвенными.

Также одной из основных норм для понимания налогового учета в производстве является ст.254 НК РФ. Она дает представление о структуре материальных расходов в налоговом учете, а также основания для признания их в качестве прямых или косвенных. При этом статья, к сожалению, не содержит исчерпывающей информации о механизме учета материальных расходов.

Рассмотрим 4 положения ст.254 Кодекса.

*Прямые расходы*

К прямым расходам относят расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом. Кроме того, прямыми расходами признают затраты по приобретению комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика (пп.1 и 4 п.1 ст.254 НК РФ).

При применении данной нормы нужно учитывать следующее.

Разные технологии производства могут предусматривать различный состав материалов, необходимых для конкретного производственного процесса. Чтобы исключить возможные налоговые споры, в учетной политике предприятия нужно установить перечень сырья и материалов, которые образуют основу продукции (работ, услуг) либо являются необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг). Кроме того, если необходимо, следует также указать, затраты по приобретению каких комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке, признаются прямыми расходами.

Естественно, если данного элемента в учетной политике нет, налоговые органы будут руководствоваться технологическими картами или утвержденными технологическими инструкциями по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг).

*Косвенные расходы.*

Как следует из совокупного прочтения норм ст.ст.318 и 254 Кодекса, косвенными расходами следует считать все прочие материальные расходы, в том числе:

- для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, эксплуатацию основных средств и иное) (пп.2 п.1 ст.254);

- на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии (пп.5 п.1 ст.254).

Отметим, что по общему правилу все косвенные расходы, в том числе и указанные выше, принимаются для целей налогообложения в том отчетном или налоговом периоде, к которому они относятся. Согласно ст.272 НК РФ датой признания материальных расходов является:

- дата передачи в производство сырья и материалов для сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (выполненные работы, оказанные услуги);

- дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) для услуг (работ) производственного характера.

*Работы и услуги производственного характера*

К материальным расходам в пп.6 п.1 ст.254 НК РФ отнесены затраты:

- на приобретение работ (оказание услуг) производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;

- на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

Хотя в ст.318 Кодекса и нет указаний, как квалифицировать расходы, перечисленные в пп.6 п.1 ст.254 в качестве прямых, их нельзя однозначно воспринимать как косвенные.

За неимением каких-либо официальных разъяснений многие специалисты пытаются уже во втором переделе производства (а также и в последующих) рассматривать расходы на выполнение работ (услуг) структурными подразделениями основного производства как косвенные. Это позволяет снижать налоговую базу.

Лучше воздержаться от подобной практики учета. По моему убеждению, материальные расходы в виде расходов по выполнению работ (услуг) для других структурных подразделений нужно различать в зависимости от ситуации, ибо они не всегда могут быть косвенными.

Предположим, что в основном производстве из цеха N 1 в цех N 2 был передан полуфабрикат - продукция собственного изготовления.

В данном случае нельзя однозначно сказать, можно ли воспользоваться пп.6 п.1 ст.254 Кодекса буквально, поскольку в производстве фактически происходит передача материального результата, то есть полуфабриката, а не выполненных работ (оказанных услуг).

Учитывая, что, например, на предприятиях черной металлургии число переделов может быть более десяти, актуальность данной проблемы очевидна.

Рассмотрим возможные последствия формального применения нормы пп.6 п.1 ст.254 НК РФ. Буквальное прочтение предполагает, что при передаче полуфабриката собственного изготовления в рамках основного производства в качестве прямых расходов будут учтены только материальные расходы.

Логически следует, что расходы в виде оплаты труда и амортизации признаются косвенными, поскольку они будут составлять "налоговую" стоимость работ, связанных с обработкой продукции (полуфабрикатов).

Во-первых, результатом ведения учета по такой схеме на последнем этапе производства будет сумма прямых расходов в следующем составе:

- материальные расходы, составляющие основу продукции;

- оплата труда, суммы ЕСН и амортизационных отчислений, но только лишь последнего передела.

Во-вторых, если рассматривать переделы только как выполнение работ в различных цехах, то многократно увеличиваются трудозатраты специалистов по налоговому учету. Это связано с тем, что возникает потребность в каждом цехе основного производства калькулировать по различным направлениям (НЗП, продукция на складе и пр.) не только прямые материальные расходы, относящиеся к продукции, но и стоимость работ по тем же направлениям.

По моему мнению, чтение указанной нормы "в лоб" противоречит ст.318 НК РФ. Так, известно, что оплата труда и амортизация подразделений основного производства по общему определению являются прямыми расходами. Поэтому в условиях промышленных предприятий следует применять пп.6 п.1 ст.254 Кодекса в части, которая не противоречит положениям ст.318.

Поскольку четких правил налогового учета для ситуации серийного производства попросту нет, предлагаем воспользоваться схемами, выполнение которых соответствует требованиям действующей редакции гл.25 НК РФ.

Технический порядок учета в основном и вспомогательных производствах состоит в следующем.

1. При осуществлении работ (услуг) различными подразделениями в рамках основного производства передаваемые расходы учитываются в оценке прямых расходов.

2. Если работы (услуги) выполняются вспомогательным подразделением для основного производства, расходы по ним относят к косвенным.

3. Если вспомогательное подразделение выполняет работы (услуги) для другого вспомогательного подразделения, расходы у принимающей стороны могут быть признаны в зависимости от ситуации прямыми или (и) косвенными.

Ниже рассмотрим схемы вариантов взаимодействия структурных подразделений.

Отметим, что определить, относится цех к основному или вспомогательному производству, можно на основании организационной структуры производства и учетной политики.

*Оценка готовой продукции*

Обратимся к п.4 ст.254 НК РФ. Допустим, налогоплательщик в качестве сырья, запасных частей, комплектующих, полуфабрикатов и иных материальных расходов использует продукцию собственного производства, а также в состав материальных расходов включает результаты работ или услуги собственного производства. В таком случае их оценка производится исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг) в соответствии со ст.319 НК РФ. То есть по величине прямых расходов.

Заметим, что интерпретация налогового законодательства в этой части ст.254 НК РФ заключается только в установлении правил оценки. При этом необходимо определиться, при каких обстоятельствах применение данного пункта возможно.

В настоящий момент толкование этой нормы активно дебатируется. Она вполне работает в рамках основного производства. То есть при передаче полуфабрикатов из одного передела в другой оценка передаваемых материальных расходов в виде полуфабрикатов определяется по сумме прямых расходов.

Однако в некоторых случаях применение данного пункта можно игнорировать. Например, при передаче инструмента, созданного в цехе вспомогательного производства (при отсутствии в цехе выручки), в цех основного производства расходы, относящиеся к инструменту, оценивают по сумме прямых расходов и признают косвенными. То есть сразу учитывают для целей налогообложения п.1 и п.4 ст.254 НК РФ).

При передаче работ, услуг в рамках вспомогательного производства оценивать косвенные расходы по величине прямых также не имеет смысла.

Обратите внимание: расходы на управление организацией или ее отдельными подразделениями признаются прочими расходами, связанными с производством и реализацией продукции (работ, услуг), то есть косвенными (п.18 ст.264 НК РФ). Таким образом, из расходов предприятия по производству и реализации нужно выделить управленческие расходы (в том числе по оплате труда и амортизационные), чтобы не учитывать их в составе прямых расходов.

* + 1. ***Расходы вспомогательного производства***

Организации при ведении налогового учета вспомогательного производства должны принимать во внимание следующие документы:

- утвержденные технологические инструкции по работам и услугам, осуществляемым подразделениями вспомогательного производства;

- производственные отчеты подразделений;

- ведомость распределения продукции (работ, услуг) по другим структурным подразделениям предприятия.

Ведение учета расходов может быть различным. Это зависит от наличия (или отсутствия) реализации продукции (работ, услуг), а также от иных хозяйственных ситуаций.

*Ситуация 1.* Во вспомогательном производстве собственной выручки нет.

Алгоритм построения налогового учета

- Распределение расходов подразделения на прямые и косвенные. В данном случае распределение расходов вызвано необходимостью определения величины НЗП.

- Определение величины НЗП в данной структуре.

- Признание всех расходов подразделения (в пределах установленных нормативов и выполнения условий их признания в соответствии с нормами гл.25 НК РФ), за исключением установленной суммы НЗП, косвенными и принятие их для целей налогообложения в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Расходы будут признаны в других подразделениях в качестве косвенных. Поэтому целесообразно не распределять их по направлениям, а признать сразу косвенными на уровне цеха, выполняющего работы (услуги).

*Ситуация 2.* Цех вспомогательного производства помимо обеспечения основного производства продукцией (работами, услугами) выпускает и реализует продукцию (работы, услуги) собственного изготовления.

Алгоритм построения учета в цехе вспомогательного

производства при наличии доходов от реализации товаров

(работ, услуг)

- Распределение расходов подразделения на прямые и косвенные.

- Определение величины НЗП.

- Распределение всех прямых расходов подразделения (в пределах установленных нормативов и выполнения условий их признания в соответствии с нормами гл.25 НК РФ), за исключением установленной суммы НЗП, по направлениям в порядке, указанном на рис. 1.

Прямые расходы вспомогательного производства

Расходы, связанные с реализацией готовой продукции, работ, услуг

Расходы, относящиеся к отгруженным товарам

Расходы, связанные с созданием продукции или выполнением работ(услуг) для основного производства

Расходы, связанные с передачей продукции, работ(услуг) для других подразделений вспомогательного производства

Рис. 1. Распределение прямых расходов вспомогательного производства

Расходы, связанные с передачей продукции в структуры основного и вспомогательного производства, можно признавать сразу косвенными, не распределяя по центрам потребления расходов.

Остальные прямые расходы согласно п.п.2 и 3 ст.319 НК РФ распределяются по направлениям потребления продукции (работ, услуг).

*Ситуация 3.* Цех производит продукцию, которая в следующем цехе вспомогательного производства используется для создания амортизируемого имущества.

На практике промышленные предприятия в рамках вспомогательных производств нередко создают амортизируемое имущество. В том числе осуществляют строительство хоз. способом.

Формирование стоимости амортизируемого имущества имеет свои особенности. Их необходимо учитывать при ведении налогового учета в производственных подразделениях.

Затраты, связанные с созданием амортизируемого имущества, не могут быть учтены как расходы для целей исчисления налога на прибыль (п.5 ст.270 НК РФ). Данная норма является приоритетной. Она устанавливает общий порядок в отношении расходов, связанных с амортизируемым имуществом.

Рассмотрим требования гл.25 НК РФ, касающиеся стоимости амортизируемого имущества. Так, первоначальная стоимость основных средств определяется как сумма расходов на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования (ст.257 НК РФ). Иными словами, для определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества необходимо учитывать все (за исключением внереализационных) расходы по его созданию. Дело в том, что эти расходы не принимаются в расчет налоговой базы в период возникновения.

Если налогоплательщик использует объекты основных средств собственного производства, их первоначальная стоимость определяется как стоимость готовой продукции, исчисленная в соответствии с п.2 ст.319 НК РФ (абз.8 п.1 ст.257 НК РФ). Данная норма указывает налогоплательщику только на способ оценки имущества.

Учитывая действие других норм гл.25 НК РФ, можно сделать вывод: положение абз.8 п.1 ст.257 НК РФ применимо в учете только при производстве амортизируемого имущества, создание которого является одним из видов деятельности предприятия.

Примером может служить производство и реализация легковых автомобилей. Стоимость автомобилей собственного изготовления, которые впоследствии будут эксплуатироваться в автотранспортном цехе, изначально определяется по правилам оценки, установленным для готовой продукции.

Таким образом, все расходы, осуществленные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода и относящиеся к созданию амортизируемого имущества (в том числе услуги подрядных организаций), формируют стоимость указанных объектов налогового учета и не подлежат учету для целей налогообложения в момент их возникновения.

При создании амортизируемого имущества величина незавершенного производства в соответствии с правилами ст.319 НК РФ не рассчитывается.

Учитывая изложенные выше способы учета, рассмотрим ситуацию, когда столярный цех изготавливает оконные рамы (перила, двери) и передает продукцию в строительное подразделение. Последнее не только осуществляет текущий ремонт для основного производства, но и строит новый производственный склад (основное средство).

Алгоритм построения учета в цехе вспомогательного

производства (столярный цех)

- Распределение расходов подразделения на прямые и косвенные.

- Определение величины НЗП в данной структуре.

- Распределение всех прямых расходов подразделения (в пределах установленных нормативов и выполнения условий их признания в соответствии с нормами гл.25 НК РФ), за исключением установленной суммы НЗП, по направлениям.

Алгоритм построения учета в цехе вспомогательного

производства (ремонтно-строительный цех)

- Распределение всех прямых расходов подразделения (в пределах установленных нормативов и выполнения условий их признания в соответствии с нормами гл.25 НК РФ), за исключением установленной суммы НЗП, по направлениям потребления.

- Определение величины расходов в части работ по текущему ремонту (но не строительства!).

- Определение косвенных расходов, относящихся к строительству.

- Формирование "налоговой стоимости" амортизируемого имущества из суммы прямых и косвенных расходов, связанных со строительством склада.

***1.2.3 Выводы по налоговому учету вспомогательных производств***

В настоящее время отсутствуют методические рекомендации по налоговому учету, основанные на специфике отраслей промышленности.

Учетная политика является реальным инструментом управления предприятием в части налогового планирования его деятельности и снижения налоговых обязательств. Значение роли учетной политики уже доказано: при налоговых проверках на нее ссылаются налогоплательщики, ее положения принимают судебные инстанции в качестве доказательств при разрешении налоговых споров.

Поскольку настоящая налоговая ситуация характеризуется массой противоречий и разночтений в практическом применении гл.25 НК РФ, перечислим способы и элементы учета, которые рекомендуется в условиях попроцессного метода производства освещать дополнительно при формировании учетной политики предприятия для целей налогообложения.

1. Отношение структурных подразделений к основному или вспомогательному производству.

2. Прямые расходы в части определения персонала и основных средств отдельных структурных подразделений, относящихся к производственным.

3. НЗП: порядок распределения прямых расходов в случае, если при производстве продукции используется несколько видов сырья и выделить основной не представляется возможным.

4. Методы оценки НЗП. Для определения доли НЗП в исходном сырье следует установить, что принимать в расчет в качестве исходного сырья.

5. Формирование НЗП по работам (услугам). Предприятие должно самостоятельно определить критерий объема работ (услуг), в соответствии с которым производится оценка НЗП (например, в натуральных измерителях или в стоимостном выражении).

6. Критерий и метод, используемый каждым подразделением, при распределении прямых расходов по продукции, работам (услугам), по направлениям их потребления.

7. Создание амортизируемого имущества собственными силами для внутрипроизводственного потребления (или иных целей). Необходимо установить критерий и механизм определения косвенных расходов, относящихся к ОС (НМА).

8. Производство продукции из давальческого сырья. Предприятие в учетной политике должно установить методы и способы выделения НЗП, относящегося к данному виду сделки, и определить порядок распределения расходов в части работ по выпуску продукции из давальческого сырья.

В заключение замечу, что предметом настоящей статьи не являлось полное раскрытие методик налогового учета в связи с отраслевыми особенностями или спецификой отдельных предприятий. Это тема отдельных серьезных разработок. В статье изложены лишь общие подходы к ведению налогового учета вспомогательного производства.

**Глава II**

***2.1. Задача***

ОАО «Трансинжстрой» на 01/03/2007 имело входящие сальдо по следующим счетам: «Основные средства» - 200000 рублей, «Касса» - 15000 рублей, «Материалы» - 20000 рублей, «Расчетный счет» - 150000 рублей, «Уставной капитал» - 300000 рублей, «НДС» - 5000, «Износ» - 30000 рублей, «Вспомогательное производство» - 20000 рублей, «Прибыль» - 100000 рублей, дебиторская задолженность - 1800 рублей, «Готовая продукция» - 23000 рублей.

В марте предприятие осуществило следующие хозяйственные операции:

1. приобрело у поставщиков материалы на сумму 3 540 рублей (118%)
2. получило с расчетного счета в кассу денежные средства на выплату заработной платы сотрудникам за февраль – 40 000 рублей
3. выплатили заработную плату сотрудникам – 40 000 рублей
4. приобрело основное средство на сумму 17 700 рублей (118%)
5. передана готовая продукция на нужды вспомогательного производства – 8 000 рублей
6. оприходованы материалы, произведенные вспомогательными цехами – 3 000 рублей.
7. продали готовую продукцию на сумму 16 000 рублей

Рассчитать входящие сальдо на 01/04/2007. Составить оборотно-сальдовую ведомость.

 *Решение:*

1. Д60 – К51(118%) – 3 540р.

Д10 – К60(100%) – 3 000р.

Д19 – К60(18%) – 540р.

1. Д50 – К51 – 40 000р.
2. Д70 – К50 – 40 000р.
3. Д60 – К51(118%) – 17 700р.

Д08 – К60(100%) – 15 000р.

Д19 – К60(18%) – 2 700р.

Д01 – К08(100%) – 15 000р.

1. Д23 – К43 – 8 000р.
2. Д10 – К23 – 3 000р.
3. Д90 – К43 – 16 000р.

Д62 – К90 – 18 880р.

Д90 – К68 – 2 880р.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№****счета** | **Входящие сальдо на 1/03/2007** | **Оборот марта** | **Входящие сальдо на 1/04/2007** |
| **Дебет**  | **Кредит**  | **Дебет** | **Кредит**  | **Дебет**  | **Кредит**  |
| 01 | 200 000 |  | 15 000 |  | 215 000 |  |
| 02 |  | 36 000 |  |  |  | 36 000 |
| 08 |  |  | 15 000 | 15 000 |  |  |
| 10 | 20 000 |  | 6 000 |  | 26 000 |  |
| 19 | 5 000 |  | 3 240 |  | 8 240 |  |
| 23 | 20 000 |  | 8 000 | 3 000 | 25 000 |  |
| 43 | 24 000 |  |  | 24 000 |  |  |
| 50 | 15 000 |  | 40 000 | 40 000 | 15 000 |  |
| 51 | 150 000 |  |  | 61 240 | 88 760 |  |
| 60 |  |  | 21 240 | 21 240 |  |  |
| 62 |  |  | 18 880 |  | 18 880 |  |
| 68 |  |  |  | 2 880 |  | 2 880 |
| 70 |  |  | 40 000 |  | 40 000 |  |
| 76 | 2 000 |  |  |  | 2 000 |  |
| 80 |  | 300 000 |  |  |  | 300 000 |
| 90 |  |  | 18 800 | 18 880 |  |  |
| 99 |  | 100 000 |  |  |  | 100 000 |
| **Сумма** | **436 000** | **436 000** | **186 240** | **186 240** | **438 880** | **438 880** |

**Заключение**

В своей работе я рассмотрела, что входит в понятие вспомогательного производства, хозяйственные операции, осуществляемые во вспомогательных производствах, а также порядок ведения бухгалтерского и налогового учета вспомогательного производства.

Широко применяемая в настоящее время методика учета затрат вспомогательного производства не соответствует современному представлению. Ее главный недостаток - существенное ограничение информации, характеризующей процесс формирования себестоимости продукции, работ, услуг вспомогательных производств.

Так как в настоящее время отсутствуют методические рекомендации по налоговому учету, основанные на специфике отраслей промышленности, то у налогоплательщика остается единственная возможность решать проблемные вопросы налогообложения декларированием методов учета в учетной политике предприятия для целей налогообложения.

От того, насколько рационально будет организован учет и верно выбраны его способы и методы, зависит финансовое положение организации.

**Приложение**

*Статьи налогового кодекса Российской Федерации.*

Статья 254. Материальные расходы

1. К материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика:

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

2) на приобретение материалов, используемых:

абзац исключен. - Федеральный закон от 29.05.2002 N 57-ФЗ;

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 инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

(пп. 4 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов);

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества 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, формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

2. Стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Стоимость материально-производственных запасов в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, определяется как сумма налога, исчисленная с дохода, предусмотренного пунктами 13 и 20 части второй статьи 250 настоящего Кодекса.

(абзац введен Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

3. Если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с материально-производственными запасами, включена в цену этих ценностей, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с материально-производственными запасами, включается в сумму расходов на их приобретение.

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение материально-производственных запасов.

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

4. В случае, если налогоплательщик в качестве сырья, запасных частей, комплектующих, полуфабрикатов и иных материальных расходов использует продукцию собственного производства, а также в случае, если в состав материальных расходов налогоплательщик включает результаты работ или услуги собственного производства, оценка указанной продукции, результатов работ или услуг собственного производства производится исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг) в соответствии со статьей 319 настоящего Кодекса.

(п. 4 введен Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

5. Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких материально-производственных запасов должна соответствовать их оценке при списании.

(п. 5 введен Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ, в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

6. Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. В целях настоящей главы под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

1) по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);

2) по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

7. К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

1) расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, если иное не установлено статьей 261 настоящего Кодекса;

Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ установлено, что впредь до утверждения норм естественной убыли в порядке, установленном подпунктом 2 пункта 7 статьи 254, применяются нормы естественной убыли, утвержденные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти. Данное положение распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 года.

2) потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

3) технологические потери при производстве и (или) транспортировке. Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья;

(пп. 3 в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

4) расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

8. При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

метод оценки по стоимости единицы запасов;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

метод оценки по средней стоимости;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

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

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

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

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

[добровольное страхование квартир, страхование объекта недвижимости](http://insur.smexpert.ru/individ/living/flat.html)

Статья 272. Порядок признания расходов при методе начисления

1. Расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений настоящей главы, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318 - 320 настоящего Кодекса.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

(в ред. Федеральных законов от 31.12.2002 N 191-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

В случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

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.

2. Датой осуществления материальных расходов признается:

дата передачи в производство сырья и материалов - в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги);

дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) - для услуг (работ) производственного характера.

3. Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным статьями 259 и 322 настоящего Кодекса.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные пунктом 1.1 статьи 259 настоящего Кодекса, признаются в качестве расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с настоящей главой приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

(абзац введен Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

4. Расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленных в соответствии со статьей 255 настоящего Кодекса расходов на оплату труда.

5. Расходы на ремонт основных средств признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты с учетом особенностей, предусмотренных статьей 260 настоящего Кодекса.

6. Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) признаются в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страхового (пенсионного) взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

7. Датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается, если иное не установлено статьями 261, 262, 266 и 267 настоящего Кодекса:

1) дата начисления налогов (сборов) - для расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей;

(пп. 1 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

2) дата начисления в соответствии с требованиями настоящей главы - для расходов в виде сумм отчислений в резервы, признаваемые расходом в соответствии с настоящей главой;

(пп. 2 введен Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

3) дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода - для расходов:

в виде сумм комиссионных сборов;

в виде расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги);

в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

в виде иных подобных расходов;

(пп. 3 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

4) дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика - для расходов:

в виде сумм выплаченных подъемных;

в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

5) дата утверждения авансового отчета - для расходов:

на командировки;

на содержание служебного транспорта;

на представительские расходы;

на иные подобные расходы;

(пп. 5 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

5) исключен. - Федеральный закон от 29.05.2002 N 57-ФЗ;

6) дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца - по расходам в виде отрицательной - курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов;

(пп. 6 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

7) дата реализации или иного выбытия ценных бумаг - по расходам, связанным с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость;

8) дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда - по расходам в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба);

(пп. 8 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

9) дата перехода права собственности на иностранную валюту - для расходов от продажи (покупки) иностранной валюты;

(пп. 9 введен Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

10) дата реализации долей, паев - по расходам в виде стоимости приобретения долей, паев.

(пп. 10 введен Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

8. По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях настоящей главы расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

(п. 8 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

8.1. Расходы по приобретению переданного в лизинг имущества, указанные в подпункте 10 пункта 1 статьи 264 настоящего Кодекса, признаются в качестве расхода в тех отчетных (налоговых) периодах, в которых в соответствии с условиями договора предусмотрены арендные (лизинговые) платежи. При этом указанные расходы учитываются в сумме, пропорциональной сумме арендных (лизинговых) платежей.

(п. 8.1 введен Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

9. Суммовая разница признается расходом:

у налогоплательщика-продавца - на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты - на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

у налогоплательщика-покупателя - на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты - на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

(п. 9 введен Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

10. Расходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату признания соответствующего расхода. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

(п. 10 введен Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Статья 318. Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию

1. Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию определяются с учетом положений настоящей статьи.

Для целей настоящей главы расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на:

1) прямые;

2) косвенные.

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254 настоящего Кодекса;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 настоящего Кодекса, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

(абзац введен Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

2. При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных настоящим Кодексом. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы.

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со статьей 319 настоящего Кодекса.

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

(абзац введен Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

3. В случае, если в отношении отдельных видов расходов в соответствии с настоящей главой предусмотрены ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей налогообложения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом по расходам налогоплательщика, связанным с добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) своих работников, для определения предельной суммы расходов учитывается срок действия договора в налоговом периоде, начиная с даты вступления такого договора в силу.

(п. 3 введен Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Статья 319. Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных

1. Под незавершенным производством (далее - НЗП) в целях настоящей главы понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам).

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Указанный порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов.

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

В случае, если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав прямых расходов следующего налогового периода в порядке и на условиях, предусмотренных настоящей статьей.

(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

2. Оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП. Оценка остатков готовой продукции на складе определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящейся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остаток НЗП), и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

(п. 2 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

3. Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции производится налогоплательщиком на основании данных об отгрузке (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП и остаткам готовой продукции на складе. Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящуюся на отгруженную продукцию в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на складе), и суммой прямых затрат, приходящейся на реализованную в текущем месяце продукцию.

(п. 3 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

4. Исключен. - Федеральный закон от 29.05.2002 N 57-ФЗ.

**Список использованной литературы**

1. Е.С. Сидорова «План и корреспонденция счетов: 10000 типовых проводок»// Москва, 2006 год
2. Налоговый кодекс Российской Федерации
3. М.А. Климова, «Большой справочник бухгалтера»//Москва, 2006 год
4. Информационная система «Консультант плюс»
5. Информационная система «Гарант»