**Введение**

В современных условиях все предприятия, независимо от их вида, форм собственности и подчиненности ведут бухгалтерский учет имущества и хозяйственных операций согласно действующему законодательству. Рыночная экономика предъявляет высокие требования уровню профессиональной подготовки специалистов, их умению быстро ориентироваться в хозяйственной обстановке, разбираться в вопросах управления, права, учета и налогообложения, оперировать теоретическими и практическими навыками, полученными по курсу «Бухгалтерский учет».

Актуальностью темы «Учет расходов от обычных видов деятельности» является то, что предприятие не может обойтись без учета расходов, т.к. главная цель предприятия – уменьшение расходов и увеличение прибыли предприятия.

Целью данной курсовой работы является:

* ознакомление с нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет расходов от обычных видов деятельности;
* изучить сущность, классификацию и признание расходов от обычных видов деятельности;
* подробно рассмотреть мероприятия по учету расходов от обычных видов деятельности.

Объектом исследования данной курсовой работы являются расходы от обычных видов деятельности. Предметом исследования служит учет расходов от обычных видов деятельности.

**Глава 1**

**1.1. Нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет расходов по обычным видам деятельности**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая) [Текст]: от 31.07.1998 N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (ред. от 09.03.2010)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая, третья, четвертая) [Текст]: от 30.11.1994 N 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994) (ред. от 27.12.2009, с изм. от 08.05.2010)
3. Трудовой кодекс Российской Федерации [Текст]: от 30.12.2001 N 197-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.12.2001) (ред. от 25.11.2009) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2010)
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г № 129-ФЗ., в редакции Федерального закона от 23.07.98г. № 123 «О бухгалтерском учете»
5. Федеральный закон от 15.12.2001 N 167-ФЗ (ред. от 27.12.2009) "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (принят ГД ФС РФ 30.11.2001)
6. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 N 33н (ред. от 27.11.2006) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 N 1790)
7. План счетов бухгалтерского учета, финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
8. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 года №119н (ред. от 26.03.07)
9. Пись­мо Минфина России от 27.08.07 № 03-03-06/1/597
10. Письмо Минфина России от 19.03.07 г. № 03-03-06/1/158, от 24.12.08 г. № 03- 03-06/1/719

**1.2. Понятие, классификация и признание расходов по обычным видам деятельности**

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, оказанием услуг или выполнением работ, т.е. проведением той деятельности, с целью осуществления которой и создан хозяйствующий субъект (организация, предприятие).

В тех организациях, предметом деятельности которых является предоставление в аренду своих активов, участие в капиталах других организаций, а также предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, другой интеллектуальной собственности, указанные операции относятся к обычным видам деятельности.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бух­галтерскому учету в сумме, равной величине оплаты в денежной (иной форме) или величине кредиторской задолженности.

Расходы по обычным видам деятельности формируют расходы:

• связанные с потреблением сырья, материалов, топлива и иных производственных запасов;

1. возникающие непосредственно в процессе обработки материально-производственных запасов или производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
2. связанные с управлением организацией в целом;
3. связанные с продажей готового продукта производственного процесса.

Необходимо отметить, что отнесение сумм к расходам по обычным видам деятельности или к прочим расходам условно, их перечни являются открытыми и организация сама решает, к какой группе отнести те или иные расходы, так как это не влияет на величину конечного финансового результата.

Все расходы организации признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

1. расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
2. сумма расходов может быть определена;
3. имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении расходов, осуществленных организацией, не выполняется хотя бы одно из названных выше условий, то в бухгалтерском учете признаются не расходы, а дебиторская задолженность.

Обязательным условием признания расходов является отнесение их к конкретному учетному периоду. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они произведены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Расходы классифицируются в зависимости от целей учета: для определения себестоимости изготовленной продукции и формирования финансового результата деятельности; для осуществления текущего контроля; для принятия управленческих решений. Рассмотрим основные признаки классификации расходов.

По экономическому содержанию расходы подразделяют на расходы по экономическим элементам и статьям расходов (статьям калькуляции). Обычно экономическим элементом называют однородный вид расходов. Подразделение расходов по экономическим элементам позволяет определить виды затрат по организации в целом независимо от места их возникновения и направления.

Статьей расходов, или калькуляционной статьей, обычно называют определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всего выпуска организации. Состав калькуляционных статей в настоящее время не регламентирован, но, исходя из сложившейся практики, можно предложить их примерную номенклатуру:

1. сырье и материалы;
2. возвратные отходы (вычитаются, так как уменьшают затраченные сырье и материалы);
3. покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
4. топливо и энергия на технологические цели;
5. заработная плата производственных рабочих;
6. отчисления на социальные нужды;
7. расходы на подготовку и освоение производства;
8. общепроизводственные расходы;
9. общехозяйственные расходы (управленческие расходы);
10. потери от брака;
11. прочие производственные расходы.

Итого: производственная себестоимость продукции, коммерческие расходы.

ИТОГО: полная себестоимость продукции.

В зависимости от способов включения в себестоимость продукции (работ, услуг) расходы можно подразделять на прямые и косвенные.

Прямые расходы связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо (на основании информации первичных документов) и непосредственно отнесены на его себестоимость. К ним относят чаще всего расходы сырья и материалов, покупных полуфабрикатов, топлива и энергии на технологические цели, оплату труда производственных рабочих.

К косвенным относят расходы, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением одновременно нескольких видов работ. Такие затраты могут быть распределены между себестоимостями каждого вида продукции (работ, услуг) только на основе специальных расчетов. Но всякое косвенное распределение расходов приводит к неточности в определении себестоимости, поэтому при организации учета необходимо так организовать аналитический учет, чтобы минимизировать удельный вес косвенных расходов. [10; с. 291]

Для целей налогообложения прибыли расходы можно подразделить на лимитируемые и не лимитируемые. К лимитируемым относятся такие расходы, по которым законодательством установлены лимиты, нормы и нормативы. К таким расходам относятся компенсации за использование личных автомобилей для служебных поездок, командировочные и представительские расходы, оплата обучения по договорам с учебными заведениями для подготовки и переподготовки кадров, повышения квалификации, затраты на оплату процентов за кредиты" расходы на рекламу. К не лимитируемым относят расходы, принимаемые в фактических размерах.

В зависимости от периодичности возникновения все расходы можно подразделить на текущие и единовременные. К текущим относятся расходы, связанные с производством и продажей продукции данного периода. Обычно это основная часть расходов организации. Единовременными называют расходы, связанные с подготовкой новых производств, освоением новой продукции, резервированием расходов на какие-либо цели (оплату отпусков, ремонт основных средств и пр.).

По своему составу все расходы подразделяются на одноэлементные и комплексные. Одноэлементными называют расходы, состоящие из однородного вида расходов (например, расходы сырья и материалов, оплата труда производственных рабочих и пр.). Комплексные — состоят из нескольких видов расходов. Например, в состав таких комплексных расходов, как общехозяйственные, входят расходы материалов на общехозяйственные цели, заработная плата руководства организации, амортизация зданий и пр.

По целесообразности расходования все расходы можно разделить на производительные и непроизводительные. В производительные включают все расходы, которые необходимы и планируемы (прогнозируемы) для данного производства. К непроизводительным относят расходы, которые образуются по причинам, свидетельствующим об отклонениях от нормальной технологии производства (брак продукции, потери от простоев, оплата сверхурочных работ и пр.).

По участию в производственном процессе все расходы подразделяются на производственные и коммерческие (внепроизводственные). В производственные включают все расходы организации, связанные с изготовлением готовой продукции, выполнением работ и оказанием услуг и включаемые в их себестоимость. Коммерческими (внепроизводственными) называют расходы, связанные с продажей продукции потребителям. [11; с. 636]

Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 установлена единая номенклатура экономических элементов расходов по обычным видам деятельности для всех организаций:

* материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация;
* прочие затраты.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

* расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
* сумма расхода может быть определена;
* имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность. Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

* с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
* путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
* по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
* независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
* когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов. [6]

**Глава 2**

**2.1. Особенности учета расходов от обычных видов деятельности, отражаемые в учетной политике предприятия**

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организаций в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие, управленческие, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

При выделении в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Операционные и внереализационные расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам на следующих условиях: соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов; расходы и связанные с ними доходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация: расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат; изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ и услуг в отчетном году; расходы, равные величине отчислений в связи с образованием резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей, убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно. [7]

Пример. В январе 2010 года ЗАО «Метил» купило телефонный аппарат за 6000 руб. (в том числе НДС - 1000 руб.). Поскольку срок службы телефона превышает один год, предприятие должно отразить его в составе основных средств. Однако после того, как телефоном начнут пользоваться сотрудники, его стоимость можно сразу списать на затраты.

В учете ЗАО «Метил» бухгалтер должен сделать следующие проводки:

Дт 08 Кт 60 - 5000 руб. (6000 - 1000) - оприходован телефонный

аппарат;

Дт 19 Кт 60 - 1000 руб. - отражен НДС по телефонному аппарату:

Дт 60 Кт 51 - 6000руб. - оплачен телефонный аппарат;

Дт 01 Кт 08 - 5000 руб. - введен телефонный аппарат в эксплуатацию;

Дт 68 Кт 19 - 1000 руб. - возмещен из бюджета НДС по телефонному аппарату; («Входной» НДС по основным средствам производственного назначения можно возместить из бюджета только после того, как эти объекты введут в эксплуатацию)

Дт 26 Кт 01 - 5000 руб. - списана стоимость аппарата на

общехозяйственные расходы.

**2.2.Особенности учета расходов от обычных видов деятельности, отражаемые в Положении о премировании организации**

В бухгалтерском учете затраты организации по выплате премии работникам являются расходами по обычным видам деятельности и включаются в себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг). Согласно п. 18 ПБУ 10/99 расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления выплаты премии (т.е. должна соблюдаться временная определенность фактов хозяйственной деятельности). Если фирма решит премировать работников за счет чистой прибыли, в бухгалтерском учете возникнет постоянная разница и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство.

Для исчисления налога на прибыль организаций следует различать два вида премий: включаемые в расходы на оплату труда и выплачиваемые за счет чистой прибыли.

Согласно абз. 1 ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, премии и единовременные поощрительные начисления. Пунктом 2 этой же статьи конкретизируются выплаты стимулирующего характера, а именно: премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели.

Таким образом, для учета данных выплат в составе расходов при исчислении налога на прибыль премии должны быть по основаниям связаны с производственными результатами и носить стимулирующий характер. Следует иметь в виду, что наличие записи в трудовых, коллективных договорах не означает, что любые выплаты и вознаграждения при условии их включения в трудовой и (или) коллективный договор будут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль. Отнесение выплат в уменьшение налога на прибыль является правомерным, только если они экономически обоснованны, документально подтверждены и направлены на получение организацией дохода. Выплаты, которые не отвечают данным требованиям, не относятся к такой группе расходов, даже если поименованы в трудовых и (или) коллективных договорах.

Другая разновидность премий — выплаты к праздничным и знаменательным датам. Такие выплаты не считаются стимулирующими и не относятся к расходам на оплату труда для целей исчисления налога на прибыль.

Налогообложение выплат с целью материального стимулирования зависит не только от их основания, но и от источника финансирования. Если премия начисляется за производственные результаты, то может быть учтена на основании п. 2 ст. 255 НК РФ, который предусматривает списание в составе расходов на оплату труда начислений стимулирующего характера (премий за производственные результаты, надбавок к тарифным став­кам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели).

В данном случае премиальные выплаты учитываются при налогообложении прибыли (письма Минфина России от 19.03.07 г. № 03-03-06/1/158, от 24.12.08 г. № 03- 03-06/1/719). При этом следует обратить внимание на четкое определение производственных показателей, достижение которых стимулирует премиальная выплата, и необходимость избегать неопределенных формулировок, поскольку в ст. 270 НК РФ установлен перечень расходов, не учитываемых для целей налогообложения и не вклю­чаемых в состав расходов на оплату труда. Согласно пп. 21 и 22 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются в составе расходов на оплату труда расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работнику помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов), а также расходы в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений.

Начисление премий, выплачиваемых на основании трудовых договоров, внутренних нормативных документов и не связанных с улучшенными показателями производственной деятельности (например, к профессиональным праздникам), производится по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом 70.

Премии, выплачиваемые на основании трудовых договоров, внутренних нормативных документов и связанные с проведением работ капитального характера (например, работ по монтажу оборудования, созданию нематериальных активов), начисляются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 70.

Кроме того, премии могут быть выплачены за счет средств целевого финансирования. В этом случае их следует учесть проводкой Д 86 «Целевое финансирование» — К 70. [13; с.29]

Пример. В январе 2010 г. организация начислила и выплати­ла работнику единовременную премию за высокие производственные результаты в 2009 г. в размере 25 000 руб. В трудовом договоре с работником за­креплена обязанность работодателя о премировании по указанному основанию, а также существует ссылка на положение о премировании работников, в котором отражена данная обязанность. В бухгалтерском учете производятся записи:

Дт 20 (25, 26, 44) Кт 70 - 25 000 руб. - на­числена премия работнику;

Дт 70 Кт 68-1 **-** 3250 руб. (25 000 руб. х 13%) - из доходов работника удержан НДФЛ;

Дт 70 Кт 51 - 21 750 руб. (25 000 руб. - 3250 руб.) - отражена сумма премии за вычетом НДФЛ, выплаченная работнику.

**2.3. Особенности учета расходов от обычных видов деятельности, отражаемые в коллективном договоре**

Статьей 40 Трудового кодекса РФ установлено, что коллективный договор является правовым актом, регулирующим социально - трудовые отношения в организации и заключаемым работниками и работодателем в лице их представителей.

Содержание и структура коллективного договора определяются сторонами. В коллективный договор могут включаться взаимные обязательства работников и работодателя, в частности по вопросам формы, системы и размера оплаты труда, выплаты пособий, компенсаций и т.п. [3]

Предусмотренная коллективным договором выплата материальной помощи работникам, предоставляемая на регулярной основе, может являться элементом материального стимулирования работников организации и включаться в состав оплаты труда работников. Расходы на оплату труда признаются расходами по обычным видам деятельности (п.п.5, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 30.03.2001)).

Для обобщения информации о расчетах с работниками организации по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям и другим выплатам Планом счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, предназначен счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Выплата из кассы материальной помощи отражается по дебету счета 70 в корреспонденции со счетом 50 "Касса".

В целях бухгалтерского учета 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 является внереализационным расходом согласно п.12 ПБУ 10/99. В соответствии со ст.1 Федерального закона от 11.08.1995 N 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" под благотворительной деятельностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки. Благотворительная деятельность осуществляется, в частности, в сфере социальной поддержки и защиты граждан, включая улучшение материального положения малообеспеченных. Таким образом, расходы организации на выплату пенсионерам материальной помощи также относятся к внереализационным.

Выплата суммы материальной помощи бывшим работникам, находящимся на пенсии по возрасту, отражается по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счета 50 "Касса".

Для отражения внереализационных расходов Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению предназначен счет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы".

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчету 91-2 "Прочие доходы" и кредитового оборота по субсчету 91-1 "Прочие доходы" определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" на счет 99 "Прибыли и убытки".

Согласно Плану счетов счет 99 предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыль (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Выявленный по итогам года по счету 99 итоговый результат деятельности организации подлежит зачислению на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)": кредит счета 84 - дебет счета 99.

Пунктом 1 ст.252 НК РФ установлено, что в целях налогообложения прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, за исключением расходов, указанных в ст.270 НК РФ. При этом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходы на выплату материальной помощи пенсионерам были произведены организацией без намерения получить экономический эффект, следовательно, они не удовлетворяют критериям п.1 ст.252 НК РФ и на основании п.49 ст.270 НК РФ не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Для целей налогообложения прибыли любые виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренные трудовым и (или) коллективным договором, включаются в расходы налогоплательщика на оплату труда (п.25 ст.255 Налогового кодекса РФ). Вместе с тем в соответствии с п.23 ст.270 НК РФ не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль расходы в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности).

Таким образом, все вышеперечисленные расходы не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Согласно п.6 ПБУ 18/02 постоянные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная разница).

Возникновение постоянной разницы приводит к образованию постоянного налогового обязательства, которое определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату (20%). Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница (п.7 ПБУ 18/02).

Согласно п.7 ПБУ 18/02 и Инструкции по применению Плана счетов постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" (субсчет "Постоянное налоговое обязательство") в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На величину признанного организацией постоянного налогового обязательства будет скорректирована сумма условного расхода по налогу на прибыль для получения величины текущего налога на прибыль. Под условным расходом по налогу на прибыль в целях ПБУ 18/02 понимается сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли. Под текущим налогом на прибыль понимается налог на прибыль для целей налогообложения (п.п.20, 21 ПБУ 18/02). Текущий налог на прибыль указывается в налоговой декларации и подлежит уплате в бюджет.

В соответствии с п.1 ст.210 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) учитываются все доходы работника, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме.

В соответствии с п.4 ст.226 НК РФ удержание начисленной суммы НДФЛ организация производит непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате, что отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 70 (76) в корреспонденции с кредитом счета 68. [21]

Пример. Менеджер отдела продаж ООО «Альфа» Б.Н. Медведев направлен в служебную командировку сроком на пять дней. Согласно коллективному договору ему выплачены суточные в размере 5000 руб., то есть по 1000 руб. за каждый день командировки.

Дт 71 Кт 50 — 5000 руб. — выплачены суточные Б.Н. Медведеву;

Дт 44 Кт 71 — 5000 руб. — начислены суточные Б.Н. Медведеву;

Дт 44 субсчет «Постоянные положительные разницы» Кт 44 — 4500 руб. (5000 руб. - 100 руб.\*5 дн.) — отражена постоянная положительная разница (эту сумму нельзя учесть при расчете налога на прибыль);

Дт 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства» Кт 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — 1080 руб. (4500 руб.\*20%) — начислено постоянное налоговое обязательство.

**Глава 3**

**3.1. Учет основного производства.**

### Под основным производством в бухгалтерском учете понимается процесс создания стоимости новой продукции (работ, услуг).

### Отсюда двойственная природа счета 20 "Основное производство", с одной стороны это чисто калькуляционный счет, позволяющий сконцентрировать затраты, связанные с производством готовой продукции (работ, услуг); с другой - материальный, так как на нем показывается незавершенная обработкой и остающаяся в цехах основного производства или просто готовая продукция, еще не сданная на склад.

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 другие.

Затраты основного производства могут отражаться в учете двумя способами – полуфабрикатным и бесполуфабрикатным методом.

При бесполуфабрикатном методе изделия, изготовленные в результате отдельных стадий технологического процесса и подлежащие дальнейшему использованию в процессе изготовления готовой продукции, не учитываются на отдельном счете как полуфабрикаты, а учитываются на счете 20 «Основное производство» в составе незавершенного производства.

При полуфабрикатном методе технологический процесс изготовления изделия может делиться на отдельные стадии, продуктом которых являются изделия, подлежащие последующей обработке или использованию в последующих технологических стадиях.

Полуфабрикатный метод предполагает, что произведенные полуфабрикаты приходуются на специальный склад, а затем оттуда передаются другим структурным подразделениям для дальнейшего использования в процессе изготовления конечного изделия.

Для того чтобы принять к учету полуфабрикаты на склад, нужно определить их стоимость. Для этого можно после каждой стадии технологического процесса, в результате которой произведены полуфабрикаты, определять их себестоимость, что повышает трудоемкость, особенно в тех случаях, когда процесс состоит из достаточно большого числа промежуточных процессов, по окончании которых приходится рассчитывать себестоимость полуфабрикатов. При определении себестоимости полуфабрикатов можно использовать способы расчета, установленные для оценки незавершенного производства:

* по стоимости сырья и материалов, использованных при изготовлении полуфабрикатов.
* по сумме прямых затрат.
* по фактической или нормативной производственной себестоимости.

Другим способом является принятие к учету полуфабрикатов по условным учетным ценам, которые устанавливаются в организации.[15]

Пример. Процесс изготовления изделия в организации состоит из двух технологических стадий. После завершения обработки в цехе №1 изделия учитываются как полуфабрикаты и затем передаются в цех №2 для окончательной сборки изделия.

За текущий месяц расходы цеха №1 составили:

Стоимость материалов, переданных в производство – 80 000 рублей.

Стоимость израсходованных материалов – 75 000 рублей.

Сумма начисленной заработной платы – 30 000 рублей.

Сумма начисленной амортизации основных средств – 1 500 рублей.

Затраты на освещение и электроэнергию – 1 500 рублей (без НДС).

Затраты вспомогательного производства – 3 500 рублей.

Дт 20 Кт 10 – 80000 руб. - списана стоимость материалов, переданных в производство;

Дт 20 Кт 70 – 30000 руб. - начислена заработная плата работникам;

Дт 25 Кт 02 – 1500 руб. - начислена амортизация оборудования;

Дт 25 Кт 60 – 1500 руб. - отражены затраты на освещение и электроэнергию;

Дт 20 Кт 25 – 3000 руб. - отражены затраты на амортизацию оборудования, освещение и электроэнергию;

Дт 20 Кт 23 – 3500 руб. - списаны расходы вспомогательного производства.

Определим себестоимость произведенных полуфабрикатов различными методами.

А) По стоимости сырья и материалов.

Стоимость материалов, непосредственно израсходованных на производство полуфабрикатов в текущем месяце, составила 75 000 рублей. Соответственно, эта сумма и будет являться себестоимостью полуфабрикатов при их принятии к учету:

Дт 21 Кт 20 – 75000 руб. - отражена себестоимость изготовленных полуфабрикатов.

Б) По сумме прямых затрат.

При этом способе в себестоимость полуфабрикатов включается стоимость материалов, фактически израсходованных на их производство, а остальные прямые затраты распределяются между изготовленными полуфабрикатами и остатком материалов в производстве (которые могут находиться в разных стадиях обработки и классифицироваться как незавершенное производство).

Общая сумма прямых расходов, кроме стоимости материалов, составляет:

30 000 + 7 800 = 37 800 рублей.

Доля прямых расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты:

37 800 : 80 000 \* 75 000 = 35 437,50 рубля.

Общая сумма прямых расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты:

75 000 + 35 437,50 = 110 437,50 рубля.

Дт 21 Кт 20 – 110 437, 50 руб. - отражена себестоимость изготовленных полуфабрикатов.

В) По сумме фактических затрат.

При этом способе в себестоимость полуфабрикатов включается сумма прямых расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты, а также косвенные расходы в сумме, пропорциональной сумме прямых затрат.

Общая сумма косвенных затрат: 1 500 + 1 500 + 3 500 = 6 500 рублей.

Общая сумма прямых расходов: 117 800 рублей.

Сумма прямых расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты: 110 437,50 рубля.

Доля косвенных расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты:

6 500 : 117 800 \* 110 437,50 = 6 093,75 рубля.

Общая сумма расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты:

110 437,50 + 6 093,75 = 116 531,25 рубля.

Дт 21 Кт 20 – 116 531, 25 руб. - отражена себестоимость изготовленных полуфабрикатов.

Основным недостатком полуфабрикатного метода является трудоемкость расчетов себестоимости на каждом промежуточном этапе. Кроме того, при использовании этого метода значительно возрастают обороты по счету 20 «Основное производство», особенно при большом количестве стадий технологического процесса, так как себестоимость полуфабрикатов каждой последующей стадии в этом случае складывается из затрат этого этапа обработки и себестоимости полуфабрикатов, рассчитанной на предыдущем этапе.

Таким образом, одни и те же затраты несколько раз учитываются при расчете себестоимости полуфабрикатов на последующих стадиях.

**3.2. Учет полуфабрикатов собственного производства**

Организации, занимающиеся произ­водством какой-либо продукции, при ее производстве, помимо сырья и материалов, используют полуфабри­каты. В связи с этим на предприятии должны быть организованы учет и контроль за движением и сохранно­стью полуфабрикатов.

В общем смысле полуфабрика­том называется изделие, прошедшее одну или несколько стадий обработ­ки и подлежащее доработке (доведе­нию до готовности) в последующих производственных цехах предприя­тия или предназначенное для укомп­лектования выпускаемой готовой продукции.

Для разных отраслей промыш­ленности в нормативных документах могут быть представлены различные определения полуфабриката собст­венного производства. Так, напри­мер, в Плане счетов предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утвержденном приказом Минсельхоза России от 13.06.01 № 654, для указанных производите­лей содержится следующее понятие полуфабриката: полуфабрикатами собственного производства считают полуфабрикаты, полученные в произ­водственных цехах или на отдельных переделах, еще не прошедшие всех установленных технологическим про­цессом стадий производства и под­лежащие в силу этого доработке в последующих производственных це­хах предприятия или укомплектова­нию в готовую продукцию. К ним, в частности, относятся виноматериалы и сокоматериапы в виноделии и при производстве соков, томатная паста, крахмал, патока, солод, различные виды овощных и фруктовых пюре, предназначенные для выработки продукции.

Главное, что следует из пред­ставленных определений, это то, что полуфабрикатами называются про­дукты, технологический процесс про­изводства которых не закончен; они подлежат дальнейшей переработке в целях изготовления продукции либо для реализации другим предприяти­ям. Сказанное обусловливает специ­фику их оценки и учета.

Полуфабрикаты могут различать­ся по степени готовности: чем она выше, тем меньше технологических операций необходимо для того, что­бы от полуфабриката перейти к изго­товлению готовой продукции. Разли­чие в степени готовности принципиа­льно для инженеров, технологов и иных технических работников, а для бухгалтерского учета это не имеет значения.

В бухгалтерском учете полуфаб­рикаты относятся к материально- производственным запасам, следо­вательно, их учет регламентирует­ся Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально- производственных запасов, утверж­денными приказом Минфина Рос­сии от 28.12.01 № 11 н (ред. от 26.03.07).

Согласно п. 106 Методических указаний, в каждом подразделе­нии организации общепита должен вестись оперативный количествен­ный учет наличия и движения полу­фабрикатов собственного произ­водства.

При полуфабрикатом методе сводного учета затрат на производство, помимо количественного учета наличия и движения полуфабрикатов собственного производства, должен вестись их системный (стоимостной) учет по соответствующим счетам уче­та затрат на производство.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйст­венной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.00 № 94н, полуфаб­рикаты собственного производства учитываются на счете 21 "Полуфаб­рикаты собственного производства". Указанный счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собст­венного производства в организа­циях, ведущих их обособленный учет.

По дебету счета 21, как правило, в корреспонденции со счетом 20 "Основное производство" отражают­ся расходы, связанные с изготовле­нием полуфабрикатов. По кредиту счета 21 отражается стоимость полу­фабрикатов, переданных в дальней­шую переработку и проданных дру­гим организациям и лицам.

В организациях, не ведущих обо­собленного учета полуфабрикатов собственного производства, указан­ные ценности отражаются в составе незавершенного производства, т. е. на счете 20.

Согласно п. 63 Положения по ве­дению бухгалтерского учета и отчет­ности в Российской Федерации, к незавершенному произ­водству относится продукция, не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испы­тания и технической приемки.

В соответствии с п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности существуют следующие способы оценки полуфабрикатов собственного производства:

* по стоимости сырья и материа­лов;
* по прямым статьям затрат; по фактической или нормативной (плановой) производственной себе­стоимости.

Рассмотрим их подробнее.

Оценка по стоимости сырья и материалов

Данный способ оценки полуфабри­катов собственного производства - самый простой, однако он не дает полного представления обо всех за­тратах на их производство. Погреш­ности можно считать небольшими, если основные затраты по изготов­лению полуфабрикатов приходятся на стоимость продуктов, а расходы по их переработке имеют незначите­льный удельный вес.

Оценка по прямым статьям затрат

Перечень прямых затрат, включае­мых в стоимость полуфабрикатов собственного производства, уста­навливается организацией само­стоятельно на основе отраслевых инструкций и особенностей произ­водства.

Среди прямых расходов в бухгал­терском учете организации можно выделить такие затраты, как:

* + затраты на материалы и сырье;
  + заработная плата производст­венных рабочих и отчисления с нее;
  + амортизация основных средств; регламентное обслуживание и ремонт оборудования.

Оценка по фактической производственной себестоимости

Данный способ оценки полуфабри­катов собственного производства используется организациями при единичном и мелкосерийном произ­водстве.

Оценка полуфабрикатов по фак­тической производственной себе­стоимости включает все затраты, связанные с их изготовлением, как прямые, так и косвенные.

Заработная плата производст­венных рабочих и отчисления с нее регламентное обслуживание и ре­монт оборудования распределяются пропорционально сумме материаль­ных затрат, учитываемых в стоимости полуфабрикатов.

Такой же порядок распределе­ния затрат прописан в учетной поли­тике для косвенных расходов.

Оценка по нормативной себестоимости

Данный способ оценки полуфабри­катов собственного производства используется в цехах с крупносерий­ным и массовым характером произ­водства. Нормативный метод предполагает составление соответствую­щей калькуляции по прямым затра­там на материалы и заработную плату.

В целях налогообложения прибы­ли, согласно пп. 4 п. 1 ст. 254 НК РФ. к материальным расходам, в частно­сти, относятся затраты на приобре­тение полуфабрикатов, подвергаю­щихся дополнительной обработке у налогоплательщика. При этом п. 4 ст. 254 НК РФ установлено, что опре­деление стоимости полуфабрикатов собственного производства осуще­ствляется исходя из оценки гото­вой продукции (работ, услуг) в соот­ветствии со ст. 319 НК РФ, т. е., на основании расходов, относящихся, согласно ст. 318 НК РФ, к прямым расходам.

Перечень прямых расходов определяется налогопла­тельщиком самостоятельно, при этом базовые элементы почти те же, что и в бухгалтерском учете, - мате­риальные затраты, расходы на оплату труда (включая отчисления), аморти­зационные отчисления.

В целях налогообложения нало­гоплательщик вправе выбрать состав прямых расходов, связанных с про­изводством, закрепив их перечень в учетной политике организации (пись­мо Минфина России от 27.08.07 № 03-03-06/1/597). [12; с. 35]

Пример. В январе 2009 года в цех № 1 было отпущено основных и вспомогательных материалов (тканей, ниток) на сумму 122000 руб. В этом же месяце было изготовлено 1400 полуфабрикатов женских костюмов. Незавершенное производство, оцененное по себестоимости сырья и материалов, составило 6000 руб.

Следовательно, на изготовление полуфабрикатов было использовано исходных материалов на сумму 118000 руб. (2000 + 122000 - 6000).

Другие расходы по цеху № 1:

- заработная плата рабочих - 45000 руб.,

- страховые взносы в ПФР, взносы в ФСС на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний - 16200 руб.;

- амортизация основных средств - 2800 руб.;

- расходы на отопление, освещение и электроэнергию - 5000 руб.;

- расходы на ремонт и обслуживание основных средств - 2000 руб.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие проводки:

Дебет 20 Кредит 10 - 122000 руб. - отпущены материалы со склада в цех № 1;

Дебет 20 Кредит 70 - 45000 руб. - начислена заработная плата рабочих цеха № 1;

Дебет 20 Кредит 69 - 16200 руб. - начислены страховые взносы в ПФР, взносы в ФСС на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний;

Дебет 20 Кредит 02 - 2800 руб. - начислена амортизация по основным средствам;

Дебет 20 Кредит 60 - 5000 руб. - отражены расходы на отопление, освещение и электроэнергию по цеху № 1;

Дебет 20 Кредит 10, 69, 70 - 2000 руб. - учтены расходы на ремонт и обслуживание основных средств.

Себестоимость изготовленных полуфабрикатов составит 189000 руб. (118000 + 45000 + 16200 + 2800 + 5000 + 2000);

Дебет 21 Кредит 20-1 - 189000 руб. - на склад передано 1400 полуфабрикатов костюмов.

Себестоимость одного полуфабриката женского костюма - 135 руб. (18900 руб. : 1400 шт.).

**3.3. Учет затрат вспомогательного производства**

В тех случаях, когда в организации помимо структурных подразделений, непосредственно выпускающих продукцию, имеются также подразделения, выполняющие функции вспомогательных, занятых обслуживанием основного производства, затраты этих производств учитываются обособленно на счете 23 «Вспомогательные производства». В частности, вспомогательными могут считаться производства, выполняющие следующие функции:

* обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и другими);
* транспортное обслуживание;
* ремонт основных средств;
* изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях);
* возведение временных (нетитульных) сооружений;
* добыча камня, гравия, песка и других нерудных материалов;

### лесозаготовки, лесопиление;

### засолка, сушка и консервирование сельскохозяйственных продуктов и так далее.

### Эти производства относятся к вспомогательным только в том случае, если данный вид деятельности не является основным.

### Учет затрат вспомогательных производств производится по аналогии с учетом затрат основного производства на счете 20 «Основное производство».

### По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции вспомогательного производства, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

### Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и другие. [16]

Пример. В течение месяца прямые расходы основного производства составили 320 000 рублей, в том числе на выпуск изделия 1 – 130 000 рублей, на выпуск изделия 2 – 190 000 рублей. Прямые расходы обслуживающего производства составили 120 000 рублей.

Расходы вспомогательного производства составили 75 000 рублей.

Общая сумма прямых затрат основного и обслуживающего производств: 320 000 + 120 000 = 440 000 рублей.

Доля прямых затрат обслуживающего производства в общей сумме: (120 000 : 440 000) х 100% = 27,27%.

Сумма расходов вспомогательного производства, подлежащая включению в затраты обслуживающего производства: 75 000 х 27,27% = 20 452,50 рубля.

Доля прямых затрат основного производства в общей сумме: (320 000 : 440 000) х 100% = 72,73%.

Сумма расходов вспомогательного производства, подлежащая включению в затраты основного производства: 75 000 х 72,73% = 54 547,50 рубля.

Кроме того, расходы вспомогательного производства, списываемые на счет 20 «Основное производство», нужно распределить по видам продукции.

Доля прямых затрат на выпуск изделия 1 в общей сумме прямых расходов основного производства: (130 000 : 320 000) х 100% = 40,625%.

Сумма расходов вспомогательного производства, подлежащая включению в себестоимость изделия 1: 54 547,50 х 40,625% = 22 159,92 рубля.

Доля прямых затрат на выпуск изделия 2 в общей сумме прямых расходов основного производства: (190 000 : 320 000) х 100% = 59,375%.

Сумма расходов вспомогательного производства, подлежащая включению в себестоимость изделия 1: 54 547,50 х 59,375% = 32 387,58 рубля.

Дт 20 Кт 10, 70, 69 - 320 000 - отражены прямые затраты основного производства

Дт 29 Кт 10, 70, 69 - 120 000 - отражены прямые затраты обслуживающего производства

Дт 23 Кт 10, 70, 69 - 75 000 - отражены затраты вспомогательного производства

Дт 20 Кт 23 54 - 547,5 - затраты вспомогательного производства включены в расходы основного производства

Дт 29 Кт 23 - 20 452,5 - затраты вспомогательного производства включены в расходы обслуживающего производства.

### 3.4. Учет общепроизводственных расходов

Затраты на содержание, организацию и управление цехами (другими производственными подразделениями) основного, вспомогательного и обслуживающего производств относятся к общепроизводственным расходам. В состав общепроизводственных расходов включаются:

* стоимость материалов, запасных частей, использованных для обслуживания и ремонта производственного оборудования;
* затраты на оплату труда сотрудников, занятых обслуживанием производства (мастеров, начальников цехов, технологов, рабочих, осуществляющих техническое обслуживание и ремонт технологического оборудования), с отчислениями на социальные нужды;
* амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
* расходы на демонтаж оборудования, затраты на материалы, детали, покупные полуфабрикаты, используемые при наладке оборудования;
* арендная плата за помещения, машины, оборудование и другие основные средства, используемые в производстве;
* расходы, связанные с эксплуатацией основных средств, непосредственно задействованных в производстве (газ, топливо, электроэнергия и т.д.);
* амортизационные отчисления по нематериальным активам, используемым в производстве;
* стоимость недостач и потерь от простоев, порчи ценностей в производстве и на складах и т.д.

В течение отчетного периода общепроизводственные расходы отражаются по дебету одноименного счета 25. При этом учет расходов на счете 25 ведется в разрезе каждого производственного подразделения.

Затраты, связанные с управлением компанией, организацией ее хозяйственной деятельности, содержанием ее общего имущества, относятся к общехозяйственным расходам. В состав общехозяйственных расходов включаются:

* затраты на оплату труда административно-управленческого и общехозяйственного персонала (с отчислениями на социальные нужды);
* арендная плата, амортизация, затраты на текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общефирменного и управленческого назначения;
* затраты на охрану;
* расходы на подготовку кадров и подбор персонала;
* представительские расходы;
* расходы на оплату услуг связи;
* коммунальные расходы;
* канцелярские и почтово-телеграфные расходы;
* расходы на охрану труда и т.д.

На практике может возникнуть вопрос, как в бухучете отражать общехозяйственные расходы, если доходов от своей деятельности организация не получает.

Общехозяйственные расходы (например, зарплату управленческого персонала, расходы на аренду офиса и другие расходы, связанные с освоением и развитием бизнеса), как и остальные расходы, нужно учитывать независимо от того, приведут они к получению дохода или нет (п. 16–18 ПБУ 10/99). Поэтому, даже если организация не получает доходов от своей деятельности, эти расходы все равно должны быть полностью отражены на счетах бухучета.

Общехозяйственные расходы, которые отражаются на одноименном счете 26, учитываются либо на счете 20 «Основное производство», либо сразу в расходах на производство продукции, т.е. на счете 90 «Продажи», либо же учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов».

В первом случае общехозяйственные расходы будут учитываться в составе расходов основного производства, т.е. по дебету счета 20, формируя полную себестоимость готовой продукции. Во втором – они будут непосредственно формировать финансовый результат (убыток) отчетного периода, т.е. учитываться по дебету счета 90-2.

В третьем случае расходы не будут учитываться в себестоимости (формировать убыток) до тех пор, пока организация не начнет получать доходы. Как только организация начнет получать доходы, эти затраты нужно будет перенести на себестоимость продукции (работ, услуг), с производством которой они были связаны. Порядок переноса расходов будущих периодов на себестоимость организация должна определить самостоятельно (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности). Например, такие расходы можно списывать равномерно в течение периода, утвержденного приказом руководителя организации или пропорционально доходам, полученным от реализации, или другими способами. При этом конкретных порядок списания расходов будущих периодов закрепляется в учетной политике для целей бухучета (п. 4 ПБУ 1/2008).

Подчеркнем, что порядок признания косвенных расходов на производство продукции в бухгалтерском и налоговом учете может различаться. Расхождения в учете косвенным. [17]

Пример. В январе 2010 г. фактическая сумма расходов составила: общепроизводственных – 100 тыс. руб. и общехозяйственных – 125 тыс. руб. Прямые расходы по заказу №1 составили:

– стоимость израсходованных материалов – 82300 руб.;

– зарплата производственных рабочих – 68500 руб.;

–сумма взносов на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование и взносов на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний с зарплаты производственных рабочих – 18 427 руб.

Итого по заказу №1 – 169227 руб.

Прямые расходы по заказу №2 составили:

– стоимость израсходованных материалов – 151500 руб.;

– сумма начисленной заработной платы производственных рабочих – 55000 руб.;

– сумма взносов на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование и взносов на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний с зарплаты производственных рабочих – 14795 руб.

Итого по заказу №2 – 221295 руб.

Общая сумма зарплаты производственных рабочих по обоим заказам составила 123500 руб. (68500 руб. + 55000 руб.). При этом доля зарплаты производственных рабочих в общей сумме их зарплаты по заказу №1 равна – 55% (68500 руб. : 123500 руб.) а по заказу №2 – 45% (55000 руб. : 123500 руб.).

Таким образом, на себестоимость заказа №1 отнесена часть общепроизводственных расходов в сумме 55000 руб. (100 тыс. руб. × 55%) и часть общехозяйственных расходов в сумме 68750 руб. (125 тыс. руб. × 55%). В результате фактическая себестоимость заказа №1 составила: 169227 руб. + 55000 руб. + 68750 руб. = 292977 руб.

В свою очередь на себестоимость заказа №2 также отнесена часть общепроизводственных расходов в сумме 45000 руб. (100 тыс. руб. – 55 тыс. руб.) и часть общехозяйственных расходов в сумме 56250 руб. (125000 руб. – 68750 руб.). В результате фактическая себестоимость заказа №2 составила: 221295 руб. + 45000 руб. + 56250 руб. = 322545 руб.

Дт 20 (23, 29) Кт 25 – списаны общепроизводственные расходы за отчетный месяц.

Общехозяйственные расходы можно списывать одним из двух способов:

– на счет 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»);

– на счет 90-2 «Себестоимость продаж».

### 3.5. Учет общехозяйственных расходов

### Для учета расходов для нужд управления организацией, не связанных непосредственно с производственным процессом, Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 26 «Общехозяйственные расходы». На этом счете отражаются:

### административно-управленческие расходы;

### расходы на 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 на оплату информационных, аудиторских, консультационных и других подобных услуг;

### другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено два варианта списания общехозяйственных расходов:

### **Вариант 1.** Общехозяйственные расходы списываются на счета учета затрат на производство и учитываются при формировании производственной или полной производственной себестоимости продукции.

### При использовании этого способа общехозяйственные расходы списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» (если вспомогательные производства производили продукцию, выполняли работы, оказывали услуги на сторону). 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если осуществлялась реализация товаров, работ или услуг на сторону).

### При списании общехозяйственных расходов на счет 20 они распределяются по видам выпускаемой продукции пропорционально выбранному показателю. Механизм списания и распределения аналогичен рассмотренному выше.

### Таким образом, сумма осуществленных в текущем месяце общехозяйственных расходов в итоге распределяется следующим образом: часть входит в состав незавершенного производства, которое учтено в сальдо по счету 20, часть учтена в себестоимости готовой, но не реализованной продукции и входит в сальдо по счету 43 «Готовая продукция» и еще одна часть учтена в себестоимости реализованной продукции и входит в оборот по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж».

### **Вариант 2.** Если учетной политикой организации предусмотрено включение общехозяйственных расходов текущего периода в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), то вся сумма общехозяйственных расходов в качестве условно-постоянных списывается в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж».

### В данном случае формируется неполная (сокращенная) себестоимость выпускаемой продукции, а себестоимость реализованной продукции увеличивается. [18]

Пример. ООО «Старт» производит два вида продукции: столы и стулья. В сентябре 2005 года общая сумма общехозяйственных расходов организации составила 600 000 руб. ООО «Старт» формирует полную себестоимость продукции. Согласно учетной политике общества базой для распределения таких расходов является зарплата рабочих, занятых производством каждого вида продукции. В сентябре 2005 года зарплата рабочих, занятых в производстве столов и стульев, составила соответственно 400 000 и 160 000 руб.

В конце месяца бухгалтер ООО «Старт» распределил общехозяйственные расходы следующим образом.

На долю производства столов приходится сумма общехозяйственных расходов, которая равна 428 571 руб. [600 000 руб. х 400 000 руб. : (400 000 руб. + 160 000 руб.)].

На долю производства стульев приходится сумма общехозяйственных расходов в размере 171 429 руб. [600 000 руб. х 160 000 руб. : (400 000 руб. + 160 000 руб.)].

В бухгалтерском учете эти операции отражаются так:

30 сентября 2005 года

Дт 20-1 Кт 26— 428 571 руб. — списаны общехозяйственные расходы, относящиеся к производству столов;

Дт 20-2 Кт 26— 171 429 руб. — списаны общехозяйственные расходы, относящиеся к производству стульев.

Если ООО «Старт» ведет подсчет сокращенной себестоимости, то бухгалтер 30 сентября 2005 года должен списать всю сумму общехозяйственных расходов на счет 90:

Дт 90-2 Кт 26— 600 000 руб. — списаны общехозяйственные расходы на себестоимость продаж.

### 3.6. Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств

### Целью любой коммерческой организации является получение прибыли. Именно с целью получения дохода субъекты хозяйственной деятельности принимают решение об открытии организации и осуществлении какого-либо вида предпринимательской деятельности, будь то деятельность, направленная на производство продукции, торговая, либо иная деятельность. Нередко встречается ситуация, когда на балансе организации находятся структурные подразделения, деятельность которых не связана с основной деятельностью, а служит лишь для удовлетворения производственных целей, а также для удовлетворения тех или иных потребностей работников и служащих организации.

### К обслуживающим производствам и хозяйствам в первую очередь относятся:

### организации жилищно-коммунального хозяйства (жилые дома, общежития, прачечные, бани и тому подобные);

### пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания;

### столовые и буфеты;

### детские дошкольные учреждения (сады, ясли);

### дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительского назначения.

### Существующие в организации обслуживающие производства и хозяйства могут:

### состоять на едином балансе;

### быть выделенными на самостоятельный баланс.

### Если структурное подразделение состоит на едином балансе организации, то вся информация о затратах, связанных с деятельностью объекта обслуживающих производств и хозяйств отражается на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

### Если структурное подразделение выделено на отдельный баланс, то вся информация обо всех видах расчетов с таким подразделением осуществляется с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

### Учет затрат объектов обслуживающих производств на предприятии может быть организован:

### по местам возникновения (отдельно по каждому объекту);

### по статьям затрат;

### по получателям (заказчикам). В качестве получателей продукции (работ, услуг) объектов обслуживающих производств и хозяйств могут выступать основное и вспомогательные производства, а также сторонние организации;

### по объектам учета (в зависимости от вида изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг);

### по видам оказываемых услуг.

### Как правило, такой учет необходим для подразделений жилищно-коммунального хозяйства. Так, например, затраты подразделений жилищно-коммунального хозяйства могут учитываться отдельно по отоплению, водоснабжению, канализации и так далее.

По мере производства готовой продукции (работ, услуг) обслуживающими производствами и хозяйствами их себестоимость списывается с кредита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет других счетов бухгалтерского учета, в зависимости от назначения.

Сальдо на конец отчетного (налогового) периода по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» говорит о наличии незавершенного производства в этих подразделениях.

Если обслуживающие производства и хозяйства реализуют товары (работы, услуги) на сторону, то в бухгалтерском учете таких подразделений доходы, полученные от продажи, признаются доходами от обычных видов деятельности, то есть, выручкой. Отражение выручки в учете производится в обычном порядке, с помощью бухгалтерской записи по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».

Итак, обслуживающие производства и хозяйства выполняют работы (оказывают услуги):

* для нужд основного и вспомогательного производств;
* для непроизводственных нужд на бесплатной основе;
* для непроизводственных нужд на платной основе.

При этом, заметим, что организации, имеющие обслуживающие производства и хозяйства, обычно устанавливают для своих работников льготные цены на свои работы и услуги. Это может быть льготная оплата детских садов, квартплата и так далее, что приносит минимальную прибыль или убыток.

Рассмотрим на примерах, как будут учитываться выполненные работы (оказанные услуги) обслуживающими производствами и хозяйствами.

### Учет выполненных работ (оказанных услуг) для нужд основного и вспомогательного производств. [19]

Пример. Организация «А», занятая производством стекла, имеет на балансе швейный цех, который оказывает услуги по пошиву спецодежды работникам основного и вспомогательного производственных цехов. Прямые расходы основного и вспомогательного производств за 9 месяцев текущего года – 1 200 000 рублей, в том числе расходы основного производства – 900 000 рублей, расходы вспомогательного производства – 300 000 рублей, расходы, связанные с деятельностью пошивочного цеха, - 370 000 рублей.

В учетной политике организации «А» установлено, что общепроизводственные расходы распределяются между отдельными производствами пропорционально прямым затратам.

Дт 20 Кт 10, 70, 69 - 900 000- учтены затраты основного производства

Дт 23 Кт - 10, 70, 69 - 300 000- учтены затраты вспомогательного производства

Дт 29 Кт - 10, 70, 69 - 370 000- учтены расходы пошивочного цеха

Дт 25 Кт 29 - 370 000- списаны на общепроизводственные расходы затраты пошивочного цеха

Дт 20 Кт 25- 277 500 - списаны расходы пошивочного цеха на затраты по содержанию основного производства (370 000 х 900 000 1 200 000)

Дт 23 Кт 25- 92 500 - списаны расходы пошивочного цеха на затраты по содержанию вспомогательного производства (370000 х 300 000 1 200 000).

**3.7. Учет расходов на продажу**

К расходам на продажу относятся расходы, связанные с продажей продукции, оплачиваемые поставщиком. В организациях, осуществляющих производственную деятельность, это расходы:

* на затаривание и упаковку;
* по доставке продукции, погрузке в транспортные средства;
* комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
* по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи;
* на рекламу;
* на представительские расходы;
* другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, это расходы:

* на перевозку товаров;
* на оплату труда; на аренду;
* на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
* по хранению и подработке товаров;
* на рекламу;
* на представительские расходы;
* другие аналогичные по назначению расходы.

Учет расходов на продажу ведется на счете 44 "Расходы на продажу". По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных расходов с кредита материальных, расчетных и денежных счетов.

В конце месяца расходы на продажу списываются на себестоимость проданной продукции одним из способов:

1. Списываются все расходы в полном объеме

2. Расходы на упаковку и транспортировку (для производственных организаций) и расходы на транспортировку (для торговых организаций), учтенные на счете 44 - с распределением на отдельные виды продукции (товаров), остальные расходы на продажу - в полном объеме.

Распределение на отдельные виды продукции осуществляется прямым способом или при помощи пропорционального распределения. Также расходы на продажу распределяются между выпущенной реализованной продукцией и остатках на складах.

### Аналитический учет по счету 44 "Расходы на продажу" ведется по видам и статьям расходов. [20]

Пример. На оптовый склад поступили вафли в картонных коробках (по 20 кг в коробке). Всего получено 400 коробок. В товарной накладной поставщик указал стоимость вафлей – 48 руб. за 1 кг, в том числе цена товара – 40 руб., НДС 20% – 8 руб. Всего стоимость вафлей составляет 320 000 руб. (40 руб. х 20 кг х 400 мест), НДС на стоимость вафлей – 64 000 руб. (320 000 руб. х 20%).

Отдельной строкой поставщик выделил количество и стоимость тары: коробка картонная, 400 штук, по цене 12 руб. за 1 коробку, в том числе НДС 20% – 2 руб. Всего стоимость тары составляет 4000 руб. (10 руб. х 400 штук), НДС на стоимость тары – 800 руб.

Вафли отпускаются с оптового склада покупателям в коробках. Поэтому при оприходовании вафлей стоимость коробок была включена в себестоимость поступившего товара:

Дт 41-1 Кт 60-1 – 324 000 руб. (320 000 руб. + 4000 руб.) – оприходован товар по цене поставщика;

Дт 19-3 Кт 60-1 – 64 800 руб. (64 000 руб. + 800 руб.) – НДС, предъявленный поставщиком.

### Заключение

Данная курсовая работа посвящена бухгалтерскому учету расходов от обычных видов деятельности.

Поставленные цели курсовой работы были достигнуты, т.е. я:

* + ознакомилась с нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет расходов от обычных видов деятельности;
  + изучила сущность, классификацию и признание расходов от обычных видов деятельности;
  + рассмотрела особенности учета расходов от обычных видов деятельности, отражаемые в учетной политике организации, в Положении о премировании организации, в коллективном договоре;
  + подробно изучила мероприятия по учету расходов от обычных видов деятельности, в которые входят: учет основного производства, учет полуфабрикатов собственного производства, учет затрат вспомогательного производства, учет общепроизводственных расходов, учет общехозяйственных расходов, учет затрат обслуживающих производств и хозяйств, учет расходов на продажу.

Зная все аспекты ведения бухгалтерского учета, а именно такого раздела как расходов по обычным видам деятельности, предприятие может оптимизировать свою деятельность в части бухгалтерского и налогового учета.

**Список литературы**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая) [Текст]: от 31.07.1998 N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (ред. от 09.03.2010)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая, третья, четвертая) [Текст]: от 30.11.1994 N 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994) (ред. от 27.12.2009, с изм. от 08.05.2010)
3. Трудовой кодекс Российской Федерации [Текст]: от 30.12.2001 N 197-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.12.2001) (ред. от 25.11.2009) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2010)
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г № 129-ФЗ., в редакции Федерального закона от 23.07.98г. № 123 «О бухгалтерском учете»
5. Федеральный закон от 15.12.2001 N 167-ФЗ (ред. от 27.12.2009) "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (принят ГД ФС РФ 30.11.2001)
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ-10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99г. №33н в редакции приказов Минфина РФ от 30.12.99г. №107н, от 30.03.01г. №27н
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ-1/08), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.08г. №106н.
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10. 2000г. № 94 с изменениями и дополнениями
9. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 года №119н (ред. от 26.03.07)
10. Гетьман, В. Г. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / В. Г. Гетьман, В. А. Терехова - М.: Издательско-торговая корпорация «Данилов и К», 2009. - 496с.
11. Анциферова, И. В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебное пособие / И. В. Анциферова - М.: Издательско-торговая корпорация «Данилов и К», 2009, - 800с.
12. Семенихин,В.В.Бухгалтерский и налоговый учет полуфабрикатов [Текст] / Семенихин В.В.// Официальные материалы для бухгалтера. - 2010. -№ 5. – с. 35
13. Разгулин, С.В. Учет премий [Текст]/ Разгулин С.В.// Горячая линия. – 2009.- № 144. – с.29
14. Куликова, Л. И. Последствия изменения учетной политики [Текст]/ Куликова Л. И. //Бухгалтерский учет. - 2010. - №3. – с.33
15. Учет основного производства [Электронный ресурс] // <http://www.buh.ru/document-139>
16. Учет затрат вспомогательного производства [Электронный ресурс] // <http://www.audit-it.ru/articles/account/buhaccounting/a7/42962.html>
17. Бухгалтерский учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов организации [Электронный ресурс] // <http://www.rosbuh.ru/article.asp?rba_id=2859>
18. Учет общехозяйственных расходов [Электронный ресурс] // <http://www.intercom-audit.ru/experts/2007/04/01/experts_37.html>
19. Бухгалтерский учет операций обслуживающих производств и хозяйств [Электронный ресурс] // <http://www.audit-it.ru/articles/account/buhaccounting/a7/60037.html>
20. Расходы на продажу [Электронный ресурс] // <http://www.snezhana.ru/materials_11/>
21. Центр исследований проблем налогообложения и бухгалтерского учета [Электронный ресурс] // <http://info-to.narod.ru/Help/Korresp/2003/03/4.htm>