

Управление затратами предприятия

Глава 1. Затраты как управляемая экономическая категория

Задачей любой экономической системы является удовлетворение всех необходимых потребностей как отдельным индивидом, так и всем обществом в целом, что связано с определенным расходом ресурсов. Проблемы экономического развития тесно связаны со следующими экономическими аксиомами: потребности общества безграничны, ресурсы имеют свои ограничения. Ограничение ресурсов ведет к необходимости делать определенный выбор в производстве продукции исходя из производственных факторов и возможностей их альтернативного использования.

Деятельность любого предприятия предполагает возникновение определенных затрат. Затраты на производство и реализацию продукции включают в себя расходы сырья, основных и вспомогательных материалов, а также комплектующих изделий; расходы на топливо и энергию; расходы по основной и дополнительной заработной плате, в том числе отчисления на социальное страхование; амортизационные отчисления; прочие денежные расходы; внепроизводственные расходы.

Затраты на производство и реализацию продукции составляют ее себестоимость. Они возмещаются в каждом производственном цикле за счет выручки. При неизменном уровне оптовых цен от величины затрат на производство и реализацию продукции при прочих равных условиях зависит размер прибыли предприятия и уровень рентабельности производства.

Неизменным условием должно быть возмещение расходов на приобретение сырья и материалов, износ основных фондов, оплату труда, затрат на расширение и модернизацию производства, на социальные программы и многие другие нужды, за счет доходов, полученных от реализации продукции, и прочей деятельности. При этом предприятие должно быть рентабельным. Выставляя ориентиром максимальные доходы и рентабельность, предприятие концентрируется, изыскивает все возможные ресурсы, возможность вовлечения в оборот заемных средств. Все совершаемые действия должны осуществляться с долей осознанного риска, точного расчета и ясного видения конечного результата. Прибыль предприятия также должна служить источником возврата и оплаты кредита. Предприятия, выполняющие все вышеизложенные условия, являются прибыльными, прогрессирующими, успешными, доминирующими в жестких условиях рынка.

Расходы на производство и реализацию продукции находят свое обособление в части стоимости продукции. Выделение расходов в самостоятельную экономическую категорию в процессе обмена товарами ведет к соизмерению расходов с доходами от реализации продукции и получению оценки результатов затраченного труда.

На уровне расходов непосредственным образом сказываются множественные производственные факторы: любые незначительные замены в технике или технологии, материально-техническое усовершенствование, изменение номенклатуры производимой продукции, а также более серьезные изменения, такие как модернизация и реконструкция, научная организация труда и повышение квалификации работников.

Уровень затрат характеризует степень эффективности использования производственных ресурсов, всего производственного процесса в целом. Сама экономическая эффективность деятельности предприятия является как бы сопоставлением произведенных затрат в процессе производства и определенных результатов от хозяйственной и управленческой деятельности предприятия. Повышением эффективности производства будет являться увеличение производимого продукта при уменьшении издержек производства. Именно рост эффективности, стремление при минимальных затратах получить наибольшие результаты является составляющей экономического прогресса, который, в свою очередь, лежит в основе общественного прогресса. Потребность в повышении эффективности ведет к развитию и прогрессированию общества.

Экономическая эффективность относится к важнейшим социально-экономическим категориям. Для нее характерны изменения и прогрессивность, свойства историчности. На различных этапах развития общество задавалось вопросами о том, какова цена конечного производственного результата, сколько составляют затраты и какова цена израсходованных ресурсов. Отсюда можно сделать вывод, что исходная модель количественной оценки эффективности состоит из сопоставления полученных результатов с израсходованными ресурсами и понесенными затратами. Итоговой целью является максимизация конечных результатов с единицы затрат и ресурсов или минимизация затрат и ресурсов на единицу конечного результата. Достижение данной цели, методы и пути повышения экономической эффективности лежат в основе экономической науки.

В рыночных условиях устойчивость положения любого предприятия в жесткой среде конкуренции зависит от его финансовой стабильности, которая достигается путем повышения эффективности производства на основе экономического использования всех видов ресурсов в целях снижения затрат.

Разработать необходимую стратегию и тактику по развитию организации, нахождению имеющихся ресурсов повышения производства продукции помогает экономический анализ.

Экономисты и бухгалтеры, менеджеры и аудиторы должны грамотно пользоваться информацией при проведении анализа, эффективно использовать инструменты анализа на практике, давать точную оценку финансового положения и платежеспособности организации.

На финансовые показатели организации оказывают влияние не только технические, организационные и природные условия самого процесса производства, но и социальные условия производственного коллектива, финансово-экономические условия организации, так как от них зависит степень использования производственных ресурсов, средств и предметов труда, т.е. фондоотдача, материалоемкость продукции, производительность труда.

Экономический анализ деятельности любого предприятия позволяет выявить целесообразность и оправданность производственных постоянных и переменных затрат на производство и реализацию продукции, выполнение работ и оказание услуг.

Затраты представляют собой использованные ресурсы и израсходованные денежные средства на товары и услуги, которые имеют отношение к производству конечного продукта.

Для наиболее точного учета затрат необходимо выбрать оптимально обоснованный вариант группировки расходов по экономическим элементам и калькуляционным статьям. Группировка затрат по экономическим элементам производится по однородности их экономического содержания.

Экономический анализ в управлении затратами подразумевает отслеживание динамики всех затрат на производство и реализацию продукции. Это позволяет определить изменения материалоемкости, трудоемкости, зарплатоемкости работ.

С помощью анализа в процессе его проведения создаются базы данных о расходах на производство и реализацию, что позволяет сделать соответствующую оценку возможности их сокращений, выбрать оптимальный вариант в управлении производственными затратами, найти пути их более эффективного расходования.

Для проведения экономического анализа необходима плановая, нормативная и учетная информация. Данную информацию помогут представить современные компьютерные технологии, т.е. нормирование, планирование и учет производственных затрат должны быть автоматизированы.

Система планирования и учет затрат на производство имеют ряд недостатков. Планирование затрат на основе определенных норм ведется по основному производству, основным материалам и заработной плате. Расходы на планирование обслуживающего производства берутся по затратам предыдущего периода. В бухгалтерском учете использование информации о затратах по местам их возникновения слабо развито. Снижение за контролем затрат идет из-за отсутствия данных о затратах по местам их формирования.

Анализ прямых и косвенных расходов должен проводиться регулярно с целью выявления возможных резервов для снижения расходов по отдельным статьям затрат.

Разделение затрат на прямые и косвенные позволяет сформировать полную себестоимость отдельных видов продукции, незавершенного производства, а также остатков готовой продукции на складе.

Чем шире на предприятии ассортимент выпускаемой продукции, тем выше величина косвенных затрат. На таких предприятиях с усложненной организационной структурой меняется структура затрат в сторону увеличения доли косвенных затрат. Это усложняет процесс распределения косвенных затрат по их объектам. Возникает необходимость в коэффициенте распределения косвенных затрат.

В условиях динамично развивающегося рынка затраты предприятия могут быть подвержены изменениям по причине как внутренних факторов, так и внешних. Заранее предусмотреть все изменения невозможно, но с помощью внедрения системы управления затратами можно контролировать затраты, планомерно влиять на их изменения, предохранять от влияния негативных факторов.

При внедрении системы управления затратами возникает ряд трудностей, одна из которых состоит в сборе информации. На многих предприятиях составление информации об использованных материалах, сырье, топливе поступает несвоевременно и в искаженном виде, что влечет за собой составление неверных данных величины затрат. Поэтому разработку и внедрение системы управления затратами необходимо начинать с составления организационной структуры, где будут строго распределены все необходимые функции: сбор информации о затратах, контроль, учет, анализ и планирование затрат и др.

Положительный эффект от управления затратами ожидается при системном подходе к

решению данных проблем. При успешном использовании системы управления затратами можно определять наиболее выгодные возможности вложения средств, уменьшать непроизводительные затраты, выявлять имеющиеся ресурсы снижения затрат, оказывать влияние на рыночные цены.

Лидером в современных условиях завоевания рынка является предприятие, которое берет за основной ориентир эффективное управление затратами с целью улучшения качества продукции, повышения конкурентоспособности, обеспечения стабильного финансового положения и получения высокой прибыли.

Управление затратами является основным инструментом в организации производственной деятельности предприятия. Выявление внутрихозяйственных резервов способствует возможности снижения затрат, их более эффективному использованию. Все это предрасполагает к повышению эффективности хозяйствования, достижению более высоких темпов прироста прибыли и рентабельности производства.

Глава 2. Классификация затрат и их анализ

Управленческий, финансовый и налоговый учет применяет в своей работе способы и приемы бухгалтерского учета (оценку и калькуляцию, счета и двойную запись, документацию и инвентаризацию). Для всех видов учета существует классификация затрат, отвечающая особенностям и потребностям каждого вида учета. С помощью такой классификации достигаются полнота, достоверность, своевременность и ответственность учета. Существует различие между понятиями "затраты", "расходы" и "издержки".

Затраты - это ресурсы, израсходованные на конкретные цели, в стоимостном выражении. Размер затрат определяется исходя из величины использованных материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Для обеспечения соразмерности различных ресурсов величина их должна быть представлена в денежном выражении.

Понятие "затраты" становится значимым только относительно определенной цели и задачи, на которые затраты направлены, таких как производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, работа структурного подразделения предприятия и пр.

Сущность понятия "расходы" изложена в ПБУ 10/99 "Расходы организации" и в НК РФ. Расходами организации считается уменьшение экономических выгод, связанное с выбытием активов и появлением обязательств, приведших к уменьшению капитала организации. Исключение составляет уменьшение вкладов по решению собственников имущества.

Понятие "расходы" ограничивается по цели использования ресурсов. В зависимости от характера и условий осуществления деятельности организации расходы подразделяются на две основные группы: 1) расходы по обычным видам деятельности;

2) прочие расходы (из них операционные, внереализационные, чрезвычайные).

Расходы по обычным видам деятельности связаны с производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг, покупкой и продажей товаров, а учитываются на счетах учета затрат на производство, (счета 20, 23, 25) и расходов на продажу (счет 44).

Прочие расходы на счетах учета затрат на производство не учитываются, их конечный итог отражается на счетах 91 "Прочие доходы и расходы" и 99 "Прибыли и убытки".

Экономическая теория употребляет понятие "издержки" в качестве понятия "затраты" применительно к производству продукции, работ или услуг, т.е. эти понятия фактически идентичны.

Понятие "издержки производства и обращения" применяется, как правило, торговыми организациями или предприятиями общественного питания.

2.1. Классификация затрат для оценки запасов и определения финансового результата

Активы, используемые на предприятии в качестве сырья и материалов при производстве продукции, предназначенные для продажи или управленческих нужд, называют материально-производственными запасами.

Предприятие самостоятельно выбирает единицу бухгалтерского учета материально-производственных запасов, которой может служить номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.д.

Информация о материально-производственных запасах, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, полученная из бухгалтерского учета, является основанием для эффективного управления материально-производственными запасами.

Правильно организованный учет должен придерживаться следующих правил:

- 1) лица, принявшие материально-производственные запасы под отчет, несут полную материальную ответственность;
- 2) в местах хранения материально-производственных запасов (на складах, участках, кладовых) ведется учет по наименованиям в натуральном выражении по каждому материально ответственному лицу;
- 3) фактические остатки материально-производственных запасов в натуральном выражении в местах хранения соответствуют данным складского учета;
- 4) бухгалтерия учитывает материально-производственные запасы в стоимостном выражении отдельно по синтетическим счетам и субсчетам, по материально ответственным лицам;
- 5) данные аналитического учета материально-производственных запасов в местах хранения в натуральном выражении идентичны данным стоимостного учета бухгалтерии. Материально-производственные запасы предприятия можно разделить на основные группы: материалы, готовую продукцию и товары.

Материалы - это часть имущества организации, представленная в виде сырья, материалов, запасных частей, топлива, тары.

Правильная организация учета материалов, особенно вопросы списания их стоимости на себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг строится на классификации материалов. Самая распространенная классификация материалов - по калькуляционным статьям затрат, которые в настоящее время не соответствуют субсчетам, открываемым к счету 10 "Материалы".

По статье "Сырье и материалы" учитывают приобретаемые на стороне сырье и материалы, входящие в состав производимой продукции и образующие ее основу либо являющиеся необходимым компонентом при изготовлении продукции, проведении работ или оказании услуг.

Самое большое движение стоимости обычно происходит именно по этой статье, что важно при выборе метода, по которому материалы списываются на себестоимость продукции, а также при планировании нормы запаса. Неточный расчет приводит к недостатку материалов на какой-либо стадии производственного процесса или к их излишку. Недостаток материалов угрожает остановкой производственного процесса, штрафными санкциями из-за срыва договорных обязательств, излишек материалов ведет к иммобилизации (или омертвлению) оборотных средств - в любом случае последствия ошибки негативны.

Движение материалов в производстве проводится и оформляется в рамках обычной деятельности. Причинами выбытия материалов могут быть отпуск в производство, во вспомогательные производства, а также обслуживающие производства и хозяйства; использование материалов для процесса управленческой деятельности и для общехозяйственных расходов, использование материалов в ходе реализации готовой продукции; реализация излишков материалов (этот случай рассматривают за рамками обычной деятельности предприятия).

Различные виды материалов списывают в разрезе субсчетов, открываемых к счету 10 "Материалы".

На субсчете "Сырье и материалы", помимо сырья, учитывают основные материалы, которые составляют основу вырабатываемой продукции, и вспомогательные материалы, которые используются при производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд. Основная проводка по списанию сырья и основных материалов:

Дебет счета 20 "Основное производство",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 1 "Сырье и материалы" - отпущены материалы в основное производство.

В случае, если продукция предназначена для реализации на сторону или для дальнейшего использования в процессе производства, затраченные на ее производство сырье и материалы оформляются проводкой:

Дебет счета 23 "Вспомогательные производства",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 1 "Сырье и материалы" - отпущены материалы в обслуживающие производства и хозяйства.

Вспомогательные материалы не составляют основу продукции, выпускаемой предприятием, но участвуют в производственном процессе или в хозяйственной деятельности предприятия непосредственно. Вспомогательными материалами могут быть и красители для окрашивания продукции, и материалы для производства работ в административном здании предприятия.

В настоящее время в Планах счетов не предусмотрено для синтетического учета вспомогательных материалов отдельного субсчета, но необходимость отдельного учета основных и вспомогательных материалов существует. Партия вспомогательных материалов не может быть списана на соответствующую партию готовой продукции, так как вспомогательные

материалы не составляют основу продукции, поэтому движение таких материалов меньше, чем основных.

Размеры использования вспомогательных материалов в общехозяйственной деятельности или в обслуживающем производстве на порядок ниже, чем применение материалов в основном производстве.

Особенности применения вспомогательных материалов существенно влияют на нормирование объемов производственных запасов предприятия, но значимость такого нормирования ниже, чем относительно основных материалов.

Движение вспомогательных материалов в производстве оформляется проводкой:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 1 "Сырье и материалы" - списана стоимость материалов, переданных на общепроизводственные нужды;

Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 1 "Сырье и материалы" - списана стоимость материалов, переданных на общехозяйственные нужды;

Дебет счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 1 "Сырье и материалы" - списана стоимость материалов, переданных в обслуживающие производства и хозяйства;

Дебет счета 20 "Основное производство",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 1 "Сырье и материалы" - списана стоимость материалов, переданных в основное производство.

Вспомогательные материалы обычно не могут быть отнесены на конкретный вид или партию продукции и при использовании в основном производстве подлежат распределению.

Для учета покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий в Плане счетов предусмотрено открытие отдельного субсчета. Полуфабрикаты являются не сырьем в чистом виде, а продуктом овеществленного труда других предприятий. Материалы, стоимость которых относится на субсчет 10-3, могут выполнять не только производственные, но и потребительские функции, значит, могут использоваться без дополнительной обработки или монтажа.

Эту же характеристику можно отнести к материалам, учитываемым на счете 21 "Полуфабрикаты собственного производства".

Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия используются, как правило, в основном производстве и для него приобретаются, поэтому основная проводка по списанию стоимости полуфабрикатов:

Дебет счета 20 "Основное производство",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали" - списана стоимость полуфабрикатов и комплектующих изделий, переданных в основное производство.

Когда полуфабрикаты служат продукцией, готовой к дальнейшей реализации, их списание оформляют проводкой:

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 2 "Прочие расходы",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали" - списана стоимость реализованных полуфабрикатов и комплектующих изделий.

Для списания стоимости реализуемых материальных ценностей через счет 90 "Продажи" необходим учет их на счете 41 "Товары". В таком случае организация должна иметь право на ведение торговой или аналогичной деятельности.

На счете 10 "Материалы" субсчете 3 "Топливо" учитываются материалы, используемые в качестве горюче-смазочных в транспортных организациях, а также топливо, используемое для технологических и общехозяйственных нужд. Достаточно сложно технически определить количество топлива, потраченного на производство определенного вида продукции. Исключением может быть количество горюче-смазочных материалов в транспортных предприятиях. Суммы стоимости топлива относят на одну из статей, предназначенных для учета затрат общего назначения, счетов 25 "Общепроизводственные расходы" или 26 "Общехозяйственные расходы", в дальнейшем распределяя по видам выпускаемой продукции, выполняемых работ или оказываемых услуг. Топливо, используемое для выработки тепловой и электрической энергии, учитывается также на счете 10 "Материалы" субсчете 3 "Топливо".

В случае, когда выработка энергии осуществляется в соответствующих структурных подразделениях, стоимость топлива списывается на счет 23 "Вспомогательные производства" или 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Примером может служить топливо, отпускаемое котельной, которая находится на балансе жилищно-коммунального хозяйства и отпускает топливо для социальной сферы и для производственных нужд. Стоимость топлива списывают проводками:

Дебет счета 20 "Основное производство" (25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие

производства и хозяйства"),

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 3 "Топливо" - списана стоимость топлива.

Операции с тарой отличаются выраженной спецификой. **Тара** - это материалы для упаковки и транспортировки продукции (товаров) на предприятиях, в производственных объединениях и организациях. Методические указания по учету материально-производственных запасов классифицируют тару на виды:

- 1) тара из древесины;
- 2) тара из картона и бумаги;
- 3) тара из металла;
- 4) тара из пластмассы;
- 5) тара из стекла;
- 6) тара из тканей и нетканых материалов.

На основе этой классификации разрабатывают рабочий план счетов организации в части определения счетов аналитического учета к субсчету "Тара и тарные материалы", который открывают к счету 10 "Материалы".

В состав тары включают также материалы и детали для изготовления и ремонта тары - тарные материалы. Дополнительное оборудование транспортных средств для обеспечения сохранности загружаемой продукции к таре не относят и учитывают на счете 10 "Материалы" субсчет 1 "Сырье и материалы".

Тара, занятая товарами, может совершать однократный или многократный оборот. Бумажная, картонная, полиэтиленовая тара, бумажные и полимерные мешки, использованные для упаковки товаров, обычно включаются в себестоимость упакованной продукции и отдельно покупателем не оплачиваются.

Договор поставки продукции может предусматривать использование многооборотной тары, которая подлежит обязательному возврату поставщикам продукции или сдаче организациям, ремонтирующим тару. Возвратной тарой обычно служит деревянная тара (ящики, бочки, кадки и пр.), картонная тара (ящики из плоского и гофрированного склеенного картона и пр.), металлическая и пластмассовая тара (бочки, фляги, ящики, бидоны, корзины, пр.), стеклянная тара (бутылки, банки, бутылки, флаконы и пр.), тара из тканей и нетканых материалов (тканевые мешки, упаковочные ткани, нетканые полотна и пр.), а также изготовленная для упаковки определенной продукции специальная тара.

К упаковке продукции могут применяться особые требования и условия возврата тары. Это устанавливается договорами, стандартами и техническими условиями. За некоторые виды многооборотной тары поставщик может брать с покупателя вместо стоимости тары залог, который ему возвращается после получения пустой тары в исправном состоянии. Взимание залоговых сумм также учитывается договором.

В методических указаниях по учету материально-производственных запасов существует понятие внешней и непосредственной упаковки. Непосредственная упаковка неотделима от вложенного в нее товара, самостоятельно может использоваться только после расходования этого товара, со склада упаковка отпускается вместе с товаром (банки и бутылки для консервов, красок, флаконы для духов и т.д.). Если такая тара может быть использована внутри организации или быть продана, ее берут на учет и требуют ее возврата на склад после расходования вложенных в эту тару материальных ценностей.

До момента оприходования в качестве отдельных предметов такая тара не оценивается, а ее фактическая стоимость включается в стоимость соответствующего материала, т.е. фактически материал списывают по более высокой цене. Отсюда следует, что учет непосредственной тары на субсчете 10-4 следует осуществлять по цене возможного использования в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы" с обязательным включением учетной суммы в состав валовой и налогооблагаемой прибыли. На субсчете 10-4 "Тара и тарные материалы" счета 10 "Материалы" отражается стоимость всех видов тары, кроме используемой как хозяйственный инвентарь.

Этот субсчет учитывает материалы и детали, предназначенные для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, обручное железо) всеми организациями, кроме предприятий торговли и общепита, учет в которых имеет собственные особенности. При использовании материалов для ремонта тары делается проводка:

Дебет счета 10 "Материалы" субсчет 4 "Тара и тарные материалы",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 4 "Тара и тарные материалы" - списана стоимость израсходованных материалов, при условии, что ремонт производится непосредственно в местах хранения тары.

Стоимость материалов может списываться на стоимость работ и услуг вспомогательных производств:

Дебет счета 23 "Вспомогательные производства",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 4 "Тара и тарные материалы" - списана стоимость

материалов, израсходованных при ремонте тары во вспомогательных цехах.

По окончании ремонтных работ на стоимость израсходованных тарных материалов делается проводка:

Дебет счета 10 "Материалы" субсчет 4 "Тара и тарные материалы",

Кредит счета 23 "Вспомогательные производства" - списана стоимость услуг вспомогательных производств.

Если стоимость тары включена в оптовую цену продукции (независимо от того, своего производства тара или покупная), ее стоимость списывается со счета 10 "Материалы" субсчет "Тара и тарные материалы" и относится: 1) на счет 20 "Основное производство" с включением в производственную себестоимость продукции, при условии упаковки продукции в цехах основного производства;

2) на счет 44 "Расходы на продажу" с включением в полную себестоимость продукции, если упаковка продукции происходит после ее сдачи на склад.

При оплате покупателем стоимости тары отдельно, сверх стоимости упакованной в нее продукции, стоимость тары по учетным ценам или по фактической себестоимости списывается у поставщика с кредита счета 10 "Материалы" субсчет 4 "Тара и тарные материалы" в дебет учета расчетов по мере отгрузки:

Дебет счета 90 "Продажи" субсчет 2 "Себестоимость продаж",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 4 "Тара и тарные материалы" - списана стоимость тары по фактической себестоимости или учетным ценам.

В первичных документах - счетах, платежных требованиях, платежных поручениях и прочих расчетных документах - возвратная тара указывается отдельной строкой по ценам, обозначенным в соответствующих договорах, при этом ее стоимость не включается в продажную цену упакованной в эту тару продукции.

Стоимость пустой тары, возвращенной поставщику или ремонтной организации, оплачивается получателем тары сдатчику тары по ценам, предусмотренным договорами купли-продажи, условиями поставки и прочими документами. Если поставщик или организация по ремонту тары дополнительно тратятся на ремонт, очистку, промывку тары, полученной от сдающей организации, то такие работы считаются услугой и их стоимость подлежит возмещению получателю тары сверх стоимости возвращенной тары, если договор между получателем и сдатчиком тары не предусматривает другое решение вопроса.

Относительно возвратной (но не залоговой) тары могут быть оформлены две проводки:

Дебет счета 10 "Материалы" субсчет 4 "Тара и тарные материалы",

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - учтена стоимость возвращенной тары;

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 2 "Прочие расходы",

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражены дополнительные расходы таросдатчика.

Возвращенная тара учитывается у поставщика по дебету счета 10 "Материалы" субсчет 4 "Тара и тарные материалы" по учетной цене или по фактической себестоимости в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов.

Разница между фактической себестоимостью или учетной ценой тары и ее стоимостью, указанной в договоре (договорной ценой), списывается со счетов учета расчетов разными способами. Если операции с тарой производятся в коммерческой организации, разница списывается на финансовые результаты как операция расхода. В некоммерческих организациях разница списывается на расходы или увеличение доходов.

Поставщик относит сумму возмещенных расходов по ремонту и очистке тары на финансовые результаты, если организация коммерческая, на увеличение дохода - в некоммерческих организациях. Расходы по ремонту залоговой тары поставщик учитывает на соответствующих счетах учета затрат на производство и списывает их с этих счетов в дебет счета учета финансовых результатов как операции расходов у коммерческих организаций или как увеличение расходов у некоммерческих организаций. Правильность такого учета обоснована тем, что поступления в покрытие этих расходов учитываются как прочие доходы, а не как доходы от продаж. Полная схема проводок у поставщика тары будет выглядеть так:

Дебет счета 20 "Основное производство" (23 "Вспомогательные производства"),

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражена стоимость расходов по ремонту тары;

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 2 "Прочие расходы",

Кредит счета 20 "Основное производство" (23 "Вспомогательные производства") - отражены фактические расходы по ремонту тары;

Дебет счета 51 "Расчетные счета",

Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - получены денежные средства, поступившие в покрытие расходов на ремонт;

Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",
Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 1 "Прочие доходы" - учтена сумма полученного дохода.

Когда тара поступает от поставщиков вместе с продукцией или товаром, покупатель приходит и учитывает ее одновременно с поставленной продукцией в случае, если тара подлежит оплате поставщику сверх стоимости упакованной в нее продукции, - по цене, указанной в договоре (дебет счета 10 "Материалы" субсчет 4 "Тара и тарные материалы", кредит счетов учета расчетов). В случае если тара поставщику не оплачена отдельно от товара, но может быть использована покупателем или продана, то такая тара приходится по рыночной цене с учетом физического состояния с одновременным отнесением указанной стоимости на счета учета финансовых результатов.

В любом случае, если договор поставки не оговаривает других вариантов, получатель обязан вернуть многооборотную тару, в которой поступил товар, в сроки и порядке соответственно правовым актам, договорам или правилам. На основании предъявленного к оплате расчетного документа возвращенная поставщику тара списывается по ценам, оговоренным в договоре, с кредита счета 10 "Материалы" субсчет 4 "Тара и тарные материалы" в дебет счетов учета расчетов. Если сумма, подлежащая оплате получателем, расходится со стоимостью возвращенной тары по учетным ценам, разницу относят на транспортно-заготовительные расходы или на счет "Отклонения в стоимости материальных ценностей".

В случае когда получателем тары (поставщиком) не полностью оплачена возвращенная покупателем тара, то покупатель списывает сумму недоплаты с кредита счета учета расчетов на транспортно-заготовительные расходы или на счет отклонений, если недоплаты обоснованы и признаны покупателем:

Дебет счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" (16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"),

Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - отражена сумма обоснованной недоплаты.

Если покупатель не согласен с действиями поставщика и не принимает претензии, сумму недоплаты вносят в дебет счета учета расчетов по претензиям:

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет 2 "Расчеты по претензиям",

Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - отражена сумма необоснованной неоплаты.

Многооборотная тара любого происхождения, на которую установлены по договору залоговые цены, учитывается по сумме залога. При ее покупке разница между фактической себестоимостью и залоговой ценой тары учитывается со счетов учета затрат "Вспомогательное производство" или счетов учета расчетов на счета учета финансовых результатов как операционные расходы. Залоговая тара подлежит возврату. Если тара при отгрузке продукции учтена по залоговым ценам, стоимость тары отражается в расчетных документах отдельно по залоговым ценам и оплачивается покупателем сверх стоимости упакованной в эту тару продукции.

В организациях, у которых изготовление и ремонт тары служит основной деятельностью, затраты по изготовлению и ремонту тары учитываются на счете 20 "Основное производство", в других организациях - на счете 23 "Вспомогательные производства". Новая изготовленная тара по приемо-сдаточным накладным сдается на склад, оценивается и приходится по дебету счетов учета материальных ценностей с кредита счета 23 "Вспомогательные производства".

Расходы по очистке и ремонту тары, полученной вместе с продукцией, покупатель списывает на транспортно-заготовительные расходы этой группы материалов.

Расходы по доставке возвратной тары возмещаются покупателю согласно договору с поставщиком и относятся в затраты на продажу. Если согласно договору расходы по доставке возвратной тары до поставщика или организации по ремонту тары производятся за счет покупателя, он относит эти расходы на транспортно-заготовительные расходы или расходы на продажу.

Оплаченные или подлежащие оплате организациями-получателями залоговой тары суммы сверх залоговых цен как возмещение расходов по сбору и хранению тары относятся организациями-поставщиками в расходы на продажу.

Тара, пришедшая в негодность из-за естественного износа, списывается с кредита счета материалов субсчет 4 "Тара и тарные материалы" и относится на счета учета финансовых результатов в виде операционных расходов. Если тара пришла в негодность до окончания срока полезного использования в результате ее порчи, ее стоимость списывается с кредита счета учета материалов субсчет 4 "Тара и тарные материалы" в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", далее распределяется в предусмотренном для этого порядке.

Отдельно учитывается движение тары-оборудования - многооборотной тары, которая предназначена для хранения, транспортировки и продажи из нее товаров. Учитывается такая тара

на балансе организации-собственника, имеющей право собственности на эту тару, и подлежит обязательному возврату покупателями.

Тара-оборудование учитывается у организации-собственника на счете "Материалы" субсчет "Тара и тарные материалы" независимо от того, покупная она или собственного изготовления. Тара-оборудование, которая по правилам бухгалтерского учета относится к внеоборотным средствам, учитывается на счете 01 "Основные средства". Если товары поставляются с тарой-оборудованием, стоимость тары-оборудования в стоимость товара не включается, в расчетных документах ее показывают отдельной строкой.

Контроль за техническим состоянием тары-оборудования производит поставщик-собственник, при этом несет расходы: 1) амортизационные отчисления на тару-оборудование, учтенную на счете "Основные средства". Начисление амортизации происходит в установленном для основных средств порядке и учитывается по кредиту счета учета амортизации:

Дебет счета 20 "Основное производство" (23 "Вспомогательные производства"),

Кредит счета 02 "Амортизация основных средств" - начислена амортизация; 2) расходы по всем видам ремонта тары-оборудования, по ее санитарной обработке, включаемые поставщиком в затраты на производство. Когда транспортные расходы по возврату тары-оборудования несет поставщик по условиям поставки, затраты считаются расходами на продажу поставщика и отражаются проводками:

Дебет счета 20 "Основное производство" (44 "Расходы на продажу"),

Кредит счета 10 "Материалы" (23 "Вспомогательные производства", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и пр.) - отражена сумма расходов по ремонту тары-оборудования;

Дебет счета 44 "Расходы на продажу",

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражена сумма расходов по транспортировке тары.

Когда подобные расходы несет отправитель тары-оборудования, он относит их на транспортно-заготовительные расходы, связанные с покупкой запасов в указанной таре. Покупатели товаров возмещают собственнику тары-оборудования расходы по амортизации, ремонту тары-оборудования и другие расходы в определенных договорами размерах и относят их на транспортно-заготовительные расходы, а поставщик тары-оборудования полученные от покупателя суммы относит на счет учета финансовых результатов.

Списывают тару-оборудование, учтенную на счете 01 "Основные средства", как объекты основных средств:

Дебет счета 02 "Амортизация основных средств",

Кредит счета 01 "Основные средства" - начислена амортизация;

Дебет счета 01 "Основные средства",

Кредит счета 01 "Основные средства" - списана остаточная стоимость тары-оборудования;

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 2 "Прочие расходы",

Кредит счета 01 "Основные средства" - отражен убыток от списания тары-оборудования;

Дебет счета 10 "Материалы" субсчет 6 "Прочие материалы",

Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 1 "Прочие доходы" - учтена стоимость оприходованных отходов от разборки.

Запасные части иногда могут иметь такие же наименования, как полуфабрикаты, разница состоит в их экономическом назначении, когда покупные полуфабрикаты используются при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, а запасные части - при проведении ремонта объектов основных средств. Планирование запасов этих видов материалов также осуществляется различно - покупные полуфабрикаты планируются так же, как и сырье и основные материалы, - в расчете на объем выпуска продукции, а запасные части планируются в соответствии со сметной документацией и планом проведения всех видов ремонта.

При таком методе планирования запасов и расходования запасных частей можно достаточно точно определить и количество необходимых материалов, и сроки приобретения материалов.

По причине того, что запасные части чаще всего используются для проведения всех видов ремонта, самая распространенная проводка:

Дебет счета 23 "Вспомогательные производства",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 5 "Запасные части" - учтена стоимость ремонта, проведенного специализированным структурным подразделением организации.

Если организация не имеет своего структурного подразделения по ремонту, а ремонт производится силами персонала основного производства, стоимость запасных частей списывают проводкой:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 5 "Запасные части" - списана стоимость запасных частей.

При неравномерном осуществлении расходов на ремонт в течение отчетного периода организация может создавать резерв или списывать понесенные затраты на расходы будущих периодов, причем в первом случае сумма расходов будет проведена по дебету счета 96 "Резервы предстоящих расходов", во втором случае - по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов".

Собирательным понятием "прочие материалы" именуют самые разнообразные материалы: отходы производства (обрезки, стружку, опилки, обрубки); неисправимый брак; материальные ценности, потерявшие свои потребительские свойства, оставшиеся от выбытия основных средств; запасные части или топливо на предприятии; металлолом; утильсырье, изношенные шины, старую резину и пр.

Цели использования этих материалов определяют особенности их учета. Обычно прочие материалы представляют собой отходы основного производства или остатки материалов от ликвидации объектов основных средств и прочего имущества предприятия, поэтому самые вероятные пути их использования:

- 1) возвращение в производство для общехозяйственных или технологических целей;
- 2) выдача обслуживающим производствам и хозяйствам для дальнейшей переработки;
- 3) передача для проведения ремонта запасных частей, полученных при разборке объектов основных средств;
- 4) реализация (по возможности) металлолома, макулатуры, утильной резины;
- 5) списание по причине невозможности использования.

Списание прочих материалов происходит в соответствии с целями их использования и оформляется проводками:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы" (26 "Общехозяйственные расходы"),
Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 6 "Прочие материалы" - преданы прочие материалы в производство для технологических и общехозяйственных целей;

Дебет счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства",
Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 6 "Прочие материалы" - преданы прочие материалы в обслуживающие производства и хозяйства для дальнейшей переработки;

Дебет счета 23 "Вспомогательные производства",
Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 6 "Прочие материалы" - переданы прочие материалы, полученные при разборке объектов основных средств, для проведения ремонта;

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 2 "Прочие расходы",
Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 6 "Прочие материалы" - отражена стоимость реализованных прочих материалов.

На субсчете 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону" учитывают не отдельные виды материалов, а только материалы, используемые для конкретной операции. На этом субсчете, конечно, могут учитываться любые виды материалов, кроме прочих.

Но, если предполагается передача материалов общего назначения, которые учитываются на других счетах, для переработки как давальческое сырье, в бухгалтерском учете сначала оформляют проводку, переводящую стоимость этих материалов с кредита соответствующего субсчета в дебет субсчета 10-7, причем общая схема бухгалтерских проводок будет:

Дебет счета 10 "Материалы" субсчет 7 "Материалы, переданные в переработку на сторону",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 1 "Сырье и материалы" - списана стоимость материалов, переданных в переработку;

Дебет счета 10 "Материалы" субсчет 1 "Сырье и материалы",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 7 "Материалы, переданные в переработку на сторону" - списана стоимость переработанных материалов, переведенных в состав основных для дальнейшего использования в основном производстве;

Дебет счета 20 "Основное производство",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 7 "Материалы, переданные в переработку на сторону" - списана стоимость материалов, полученных из переработки и переданных в основное производство;

Дебет счета 20 "Основное производство",

Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - списана стоимость расходов по переработке, подлежащих оплате перерабатывающей организации.

Фактически давальческие материалы вывозятся с территории организации, но на период переработки стоимость материалов с баланса организации-давальца не списывается, и не происходит их списания в состав расходов. Учет стоимости материалов вместе со стоимостью их переработки в составе расходов осуществляется общим порядком - при их передаче в производство или реализации.

Субсчет 10-8 "Строительные материалы" используют только предприятия-застройщики,

которые осуществляют строительство как подрядным, так и хозяйственным способом. На субсчете 10-8 могут учитываться любые материалы, необходимые при производстве строительно-монтажных работ. Субсчет 10-8 используют только заказчики строительства, поэтому единственно правильный вариант списания таких материалов - отнесение их на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 3 "Строительство объектов основных средств":

Дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 3 "Строительство объектов основных средств",

Кредит счета 10 "Материалы" субсчет 8 "Строительные материалы" - списана стоимость строительных материалов.

Причем, если материалы переданы подрядной организации в целях производства строительно-монтажных работ, после получения расчетных документов на оплату выполненных работ стоимость материалов исключают из сумм к оплате. Этим отличаются строительные материалы от материалов, переданных в переработку (субсчет 10-7).

Давальческое сырье не списывают с баланса, а строительные материалы сразу после их передачи списывают с баланса организации, что обусловлено спецификой расчетов за строительную продукцию и особенностями определения сметной стоимости строительства. Подрядная организация включает стоимость полученных материалов в стоимость выполненных работ независимо от места получения материалов, иначе определить многие показатели было бы очень сложно.

Строительные материалы также не могут учитываться в составе расходов по обычной деятельности. Стоимость переданных подрядчику материалов отражается в составе расчетов, а стоимость использованных материалов в случае строительства хозяйственным способом увеличивает первоначальную стоимость построенных объектов основных средств. Эту стоимость можно перенести на расходы по обычной деятельности путем начисления амортизации.

В случае, когда организация-застройщик покупает материалы для использования в деятельности, не связанной с производством строительных работ или содержанием дирекции заказчика-застройщика, стоимость этих материалов относится на другие субсчета счета 10 "Материалы".

Для учета возвратных материалов также не предусмотрен отдельный субсчет, их учитывают либо на субсчетах учета сырья и основных материалов, запасных частей или топлива, когда предполагается дальнейшее их использование, либо на счете учета прочих материалов, если возвратные материалы далее используются как вспомогательные. Вместе с тем статья калькуляции "Возвратные материалы" используется практически во всех производствах, стоимость возвратных материалов по ней отражается отрицательными числами.

Все виды материалов могут быть реализованы и оформлены бухгалтерскими проводками, обычными для отражения продажи прочих активов организации.

Материалы, выданные со склада непосредственно для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд предприятия, считаются отпущенными в производство. Выдача материалов на склады подразделений предприятия называется внутренним перемещением.

К бухгалтерскому учету материально-производственные запасы принимаются по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов - это сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и прочих возмещаемых налогов.

Правильное формирование себестоимости продукции, работ или услуг связано с выбором оптимального метода оценки отпускаемых в производство материалов. Эти методы принципиально отличаются от методов оценки материалов при их приобретении или прочими поступлениями.

Согласно ПБУ 5/01 и Методическим указаниям по учету материально-производственных запасов организация может оценить материалы при отпуске в производство или ином выбытии следующими способами:

1) по себестоимости каждой единицы;

2) по средней себестоимости;

3) способом ФИФО - по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов. Выбранный метод оценки по группе (виду) материалов, отпускаемых в производство, должен отражаться в учетной политике организации и быть непрерывным в течение отчетного года. Обоснование выбора определенного метода проводится с помощью экономических расчетов.

Материально-производственные запасы, которые организация использует в особом порядке, или запасы, которые не могут быть заменены на другие, оценивают по себестоимости каждой единицы. Отпуская материалы по себестоимости каждой единицы, пользуются двумя вариантами исчисления себестоимости единицы запаса:

1) с включением расходов по приобретению запаса;

2) с включением только стоимости запаса по договорной цене. Более простой второй вариант используется, когда невозможно непосредственно отнести транспортно-заготовительные и другие расходы по приобретению запасов на себестоимость. При этом варианте разницу между фактической себестоимостью купленных запасов и их стоимостью по договорным ценам распределяют пропорционально стоимости отпущенных материалов по договорным ценам.

Среднюю себестоимость исчисляют по каждому виду запасов как результат деления общей себестоимости вида запасов на их количество, полученных из суммированных себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в течение месяца.

Два этих способа оценки материальных ресурсов традиционны для российской практики учета. Материальные ресурсы списывают на производство в течение отчетного месяца обычно по учетным ценам, а в конце месяца соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам списывают.

Метод ФИФО основан на допущении: независимо от того, какая партия материалов уходит в производство, сначала списывают материалы по цене первой закупленной партии, затем по цене второй партии и далее по очереди до получения общего расхода материалов за месяц.

Аналитический учет материалов не только по видам, но и по отдельным партиям построен на определении и использовании оптимального метода оценки материально-производственных запасов. Израсходованные материалы можно оценить расчетным путем при помощи формулы:

$$P = O_n + П - O_k,$$

где P - стоимость израсходованных материалов;

O_n и O_k - стоимость начального и конечного остатков материалов;

П - поступление за месяц.

Материально-производственные запасы на конец отчетного периода оценивают в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии. Исключение составляют товары, учитываемые по продажной стоимости.

Кроме методов оценки израсходованных материальных запасов, которыми пользуются в финансовом учете, управленческий учет применяет методы оценки материальных запасов, популярные в зарубежной практике - методы ХИФО, ЛОФО, перманентной переоценки, оценки по твердым ценам, цены концерна, цены приобретения, цены дня, учетной цены.

Метод ХИФО состоит в том, что израсходованные материалы или товары, независимо от срока приобретения, оценивают по самой высокой цене покупки.

Метод ЛОФО использует, напротив, самую низкую цену для оценки израсходованных товарно-материальных ценностей независимо от времени закупки. При использовании методов хифо и лофо разницу между фактической и учетной стоимостью товарно-материальных ценностей списывают на финансовые результаты организации.

Метод перманентной переоценки предполагает, что израсходованные материалы оцениваются по текущим рыночным ценам на дату их списания, а разницу в оценке материалов считают результатом работы службы снабжения.

Метод оценки по твердым ценам основан на том, что материалы учитываются в течение года по заранее установленным ценам и тарифам, как бы ни менялись текущие цены закупки.

В конце учетного периода отклонение фактической себестоимости материалов от их стоимости по твердым ценам списывают.

Цена концерна - это цена, по которой товарно-материальные ценности продаются внутри корпорации. **Фактическая цена в момент покупки** - это цена приобретения, а цена, по которой товарно-материальные ценности закупаются в день приобретения, - цена дня. Средневзвешенная цена закупки товарно-материальных ценностей называется учетной ценой.

На выбор метода оценки израсходованных материальных запасов влияют конкретные условия хозяйственной деятельности, рентабельность готовой продукции.

Готовой продукцией называют часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи как окончательный результат производственного цикла, законченные обработкой активы, качественные и технические характеристики которых соответствуют условиям договора.

Бухгалтерский учет готовой продукции позволяет достоверно определить результаты отгрузки и продажи продукции, помогает контролировать сохранность готовой продукции, своевременность расчетов с покупателями. На оценку готовой продукции влияют особенности процесса производства и продажи.

В учете готовой продукции пользуются оценками по фактической производственной себестоимости, плановой (нормативной) производственной себестоимости, свободным рыночным ценам.

Фактическая производственная себестоимость - это совокупность всех затрат на

производство готовой продукции, которая формируется путем накопления данных о затратах на производство по окончании отчетного периода.

Плановая (нормативная) производственная себестоимость складывается на основе специально разработанных норм. Фактическая производственная себестоимость сопоставляется с плановыми ценами, и таким образом выявляется экономия или перерасход сырья и материалов.

Свободные рыночные цены используют предприятия торговли и общественного питания при учете товаров, которые реализуют через розничную сеть.

Учетная политика организации обязательно должна отражать выбранный метод оценки готовой продукции.

Учет выпуска готовой продукции ведется на балансовом счете 43 "Готовая продукция", причем организация имеет право сама выбирать методику отражения выпуска продукции:

1) списание фактической себестоимости готовой продукции производится с балансового счета 20 "Основное производство" в дебет балансового счета 43 "Готовая продукция". В текущем учете применимы как плановые, так и учетные цены. Вся информация о движении продукции отражается двумя оценками с выявлением отклонений. В случае, когда фактическая себестоимость превышает учетную цену, делают дополнительную запись, если учетная цена выше фактической себестоимости, то разница списывается методом красного сторно. Приходованная для использования в собственном производстве продукция списывается с балансового счета 20 "Основное производство" на балансовый счет 10 "Материалы";

2) ведется предварительный учет фактической производственной себестоимости выпущенной продукции на счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". По нормативной или плановой себестоимости учет ведется на балансовом счете 43 "Готовая продукция". Сопоставляется фактическая себестоимость выпущенной продукции и ее нормативная себестоимость на балансовом счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", выявленные отклонения списываются на балансовый счет 90 "Продажи". Остатки продукции показываются в балансе по плановой себестоимости.

По дебету балансового счета 43 "Готовая продукция" и по кредиту счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" отражается передача готовой продукции из производства на склад.

В конце месяца происходит списание фактической себестоимости готовой продукции, что отражается по дебету балансового счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" и по кредиту счета 20 "Основное производство".

Отклонения фактической себестоимости от нормативной отражаются по дебету балансового счета 90 "Продажи" и по кредиту счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

Если фактическая себестоимость превышает плановую, разница оформляется дополнительной записью, сумма экономии сторнируется. Остатка на конец месяца по балансовому счету 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" не бывает.

Проданная в течение месяца готовая продукция оформляется по плановой себестоимости бухгалтерской записью по дебету субсчета 90-2 "Себестоимость продаж" и по кредиту балансового счета 43 "Готовая продукция".

2.2. Классификация затрат для принятия управленческих решений

Эффективный и достоверный учет, обеспечивающий своевременное принятие управленческих решений предполагает специфическое разделение затрат на производство продукции.

По отношению к объему производства затраты делят на переменные, условно-переменные (полупеременные), постоянные и условно-постоянные.

Переменными называют затраты, изменение размера которых происходит пропорционально изменению размера объема производства продукции. К переменным затратам относят сырье и основные материалы, заработную плату производственных рабочих, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические цели и прочие затраты. Переменными расходами, кроме прямых материальных и трудовых затрат, является часть косвенных материальных и трудовых затрат, таких как вспомогательные материалы, расходы на инструменты, почасовая оплата труда управленческого персонала, имеющего отношение непосредственно к производству продукции. Переменные расходы в расчете на единицу продукции составляют постоянную величину, и рост их происходит вместе с увеличением количественного объема производства. Но практически это равновесие часто нарушается из-за колебаний цен на сырье и материалы, изменений структуры транспортных расходов, которые влияют на стоимость закупаемых сырья и материалов, замены одного вида материалов другим и прочих факторов. Управленческий персонал при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования должен учитывать возможное влияние подобных факторов на размер переменных затрат. Но для целей учета такие экономические факторы значения не имеют.

Условно-переменные (полупеременные) затраты также зависят от объема производства, но не прямо пропорционально, так как часть затрат остается неизменной, а часть меняется вместе с изменением объема производства продукции. Как пример можно привести оплату услуг телефонной связи, когда общая сумма состоит из постоянной части - абонентской платы и переменной части - оплаты междугородних и международных переговоров, связи с Интернетом.

Условно-переменные расходы относятся к следующим калькуляционным статьям: общепроизводственные расходы, расходы на продажу и другие, в составе которых часть затрат является постоянными по отношению к объему производства, а часть изменяется вместе с объемом производства. Для планирования и оценки условно-переменных расходов пользуются коэффициентами зависимости этих расходов от объема производства, определяемыми обычно методами корреляционного анализа.

Величина постоянных затрат практически не зависит от изменения объема производства продукции. Постоянными расходами являются амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработная плата управленческого персонала, арендные платежи и прочие затраты. Калькуляционная статья учета постоянных расходов - общехозяйственные расходы.

Постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства только в расчете на единицу продукции, образуя обратно пропорциональную зависимость. Допустим, внутри объема производства в 50000 руб. общехозяйственные расходы составляют 5000 руб., т.е. на 1 руб. продукции приходится 10 коп. общехозяйственных расходов. Если объем производства увеличится вдвое, размер общехозяйственных расходов останется неизменным и составит 5 коп. на 1 руб. произведенной продукции: 5000 руб. : 100000 руб., т.е. уменьшатся в расчете на единицу продукции в 2 раза, чем при первоначальном объеме производства.

Условно-постоянные расходы образуются, когда в составе общехозяйственных расходов некая их часть оказывается зависящей от объема производства продукции. К таким затратам относятся суммы поощрения работникам при значительном повышении объема производства, затраты на улучшение технического оснащения работников, могут также возрасти сумма расходов на канцелярские товары, увеличиться счета за телефонные переговоры, представительские и командировочные расходы и т.п.

Влияют на постоянные расходы и другие факторы, как, например, рост цен при инфляции, но независимость от роста объема производства при этом сохраняется.

Все возможные изменения должны приниматься во внимание при сопоставлении фактической величины общехозяйственных расходов с плановой величиной и учитываться при планировании постоянных расходов на будущие периоды времени. Перечисленные изменения обычно не оказывают значительного влияния на размер общехозяйственных расходов, поэтому в планировании, учетной и контрольной деятельности общехозяйственные расходы допускают как постоянные.

Важно не забывать, что затраты могут быть постоянными только относительно устоявшегося уровня деловой активности - объема производства и реализации продукции. Если уровень деловой активности - релевантный уровень - изменяется существенно, с ним изменяются и постоянные расходы. При анализе постоянных расходов за период в несколько лет можно заметить ступенчатый характер изменения уровня постоянных расходов.

Принимаемые и не принимаемые в расчет затраты - это затраты, которые имеют отношение к принимаемому решению либо не имеют.

Например, при расчете технической документации на внедрение в производство нового изделия перед предприятием встает выбор: использовать покупной полуфабрикат или изготовить запасную часть собственными силами. Для анализа ситуации делается плановый расчет себестоимости изготовления детали в собственном производстве и сравнивается с ценой покупного аналогичного изделия.

Затраты на изготовление одной детали:

- 1) сырье и материалы - 25 руб.;
- 2) зарплата слесаря - 250 руб.;
- 3) амортизация станка - 5 руб.;
- 4) накладные расходы - 120 руб.

Итого - 400 руб. будет затрачено предприятием на изготовление единицы изделия.

Такая же деталь, купленная в составе оптовой партии на специализированном предприятии, обойдется в 370 руб. Потребное количество для выполнения заказа - 1000 штук. На основании анализа ситуации управленческий персонал предприятия решает закупить партию готовых запасных частей и потратить на покупку 370 тыс. руб., а не терять время на изготовление более дорогой детали.

В данном случае в расчет принимаются затраты, непосредственно связанные с изготовлением детали, и игнорируются затраты, связанные с заключением договора поставки партии покупных деталей, затраты на погрузку, доставку, хранение материальных ценностей. Такие сведения условно считаются не принимаемыми в расчет.

Явные затраты осуществляет организация, производя и реализуя продукцию, работы или услуги.

Альтернативные (или вмененные) затраты появляются при ограниченных ресурсах в процессе выбора из нескольких вариантов самого оптимального. Эти затраты означают упущенную выгоду в условиях ограниченных ресурсов.

Например, организация имеет в наличии прогулочный теплоход, который использует для проведения почасовых речных экскурсий. Поступил заказ руководству организации на аренду теплохода в качестве плавучего помещения для проведения свадебного торжества. Отдавая теплоход в аренду на день, организация теряет дневной доход от проведения экскурсий. Но эти убытки должны быть компенсированы с прибылью за счет оплаты арендаторами услуг.

Учитывая, что доход от экскурсий носит неравномерный характер, управляющий организацией принимает решение о сдаче теплохода в аренду ввиду очевидной выгоды сделки. Потери дневного заработка при этом становятся альтернативными затратами и погашаются полученным доходом от сделки.

Альтернативные затраты носят расчетный характер, в первичных бухгалтерских документах не отражаются и называются иногда "воображаемые затраты".

Безвозвратные затраты относятся к истекшему периоду, возникают в результате решения, принятого в прошлом. В настоящее время на сумму понесенных затрат невозможно повлиять. К таким затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества, когда при любом варианте использования остаточная стоимость списывается либо на затраты по производству продукции как амортизационные отчисления, либо на операционные расходы в процессе продажи и списания имущества. Стоимость купленных ранее материальных ресурсов, которые по некоторым причинам потеряли свою потребительскую привлекательность и их невозможно использовать, также относят к безвозвратным затратам. Такие материалы называют "неликвиды".

Инкрементные (или приростные) затраты - дифференциальные затраты, относящиеся к дополнительным затратам, которые возникают при производстве дополнительной продукции или реализации дополнительных товаров. Например, дополнительный выпуск продукции привел к увеличению затрат на 200 тыс. руб. - эта сумма считается инкрементными затратами.

Маргинальные (или предельные) затраты - дополнительные затраты не на весь выпуск продукции, а на единицу.

2.3. Классификация затрат для контроля выполнения

Осуществление регулирования затрат и контроля выполнения планируемых мероприятий по их оптимизации требует от управленческого и финансового учета особой классификации затрат. В этих целях затраты делят на регулируемые и нерегулируемые затраты в пределах норм, плана, сметы и отклонения от норм, плана, сметы.

Расходы, величина которых может изменяться волевым решением менеджера соответствующего уровня управления, называются регулируемыми.

Затраты, на размер которых не оказывают влияния решения управляющего персонала низшего уровня, называют нерегулируемыми.

Так, бригадир имеет право регулировать только затраты в пределах бригады, цеховые расходы вне пределов его компетенции. Начальник цеха может регулировать затраты в пределах цеха и не может влиять на общехозяйственные расходы. Руководителю организации доступны все уровни влияния на затраты, его решения делают затраты любого рода регулируемыми.

Классификация расходов на регулируемые и нерегулируемые необходима для установления личной ответственности каждого работника управленческого персонала и исполнителя за величину расходов.

Затраты подразделяются на контролируемые и неконтролируемые по возможности осуществления контроля за их размерами.

Контролируемые затраты поддаются контролю работниками организации. Такие затраты, как изменение ставок на различные отчисления, повышение цен и тарифов, не поддаются контролю со стороны работников организации и считаются неконтролируемыми. Классификация на затраты в пределах норм, плана, сметы и на отклонение от норм, плана, сметы позволяет управленческому персоналу предприятия принимать решения по управлению затратами.

2.4. Анализ соотношения "затраты - объем - прибыль"

Система управленческого учета призвана в первую очередь обеспечивать финансовой информацией руководителей предприятия. Оптимальные решения по управлению предприятием базируются на правильно подобранной и проанализированной информации, представленной

вовремя и в необходимом объеме.

Исследование зависимости изменений объемов произведенной продукции, расходов на ее производство, объемов доходов от продаж и прибыли является основой для анализа возможности работы предприятия без убытков. Анализ безубыточности производства помогает подготовить финансовую информацию для принятия решений и контроля за уровнем затрат на предприятии, решений по установлению цены реализации продукции, по регулированию объемов реализации продукции.

Соотношение "затраты - объем - прибыль" и его влияние на доходность предприятия при поверхностном взгляде кажется простым и однозначным: чем больше растет объем производства, чем больше реализуется продукции, тем выше доходы предприятия, тем больше прибыль. Отсюда следует вывод: главная цель предприятия - увеличение объема производства продукции. Но анализ ситуации показывает, что рост возможен только в течение определенного времени, который будет ограничен производственными мощностями, количеством персонала квалификации, достаточной для производства рассматриваемого продукта.

Объемы заключенных договоров на поставки необходимых для производства материалов также ограничены и не рассчитаны на резкое увеличение объемов выработки продукции. Возможно быстро организовать дополнительные поставки материалов, но увеличить за короткое время производственные мощности и привлечь рабочих нужной квалификации практически невероятно.

Кроме того, значительные дополнительные затраты влияют на себестоимость продукции и на прибыль. Следует вывод, что модель безубыточности действует в рамках ограниченного времени, обусловленного действующими производственными возможностями.

Кроме производственных возможностей, на ограниченность временного промежутка влияют и внешние факторы, такие как конкуренция, покупательский спрос, покупательная способность потребителей и прочие, не зависящие от производства факторы.

В целях упрощения анализа зависимости дохода от реализации, затрат на производство и прибыли от объема производства объем реализации условно принимают равным объему производства.

Анализ зависимости дохода от продаж, расходов на производство и прибыли от объема производства проводят при помощи экономической модели, которая показывает динамику соотношения совокупных доходов и расходов при увеличении объема реализации, рассматривает влияние на процесс постоянных и переменных издержек.

Как правило, вначале с ростом объема производства и реализации продукции совокупные доходы растут, но наступает момент, когда для повышения уровня доходов приходится значительно увеличить объем производства и снизить цены реализации, и далее - когда при увеличении объема реализации доходы начинают падать.

На поведение совокупных расходов предприятия значительно влияет изменение переменных расходов. Совокупные расходы увеличиваются из-за роста переменных расходов в связи с увеличением объема производства. В момент достижения оптимального режима производства возникает так называемый возрастающий эффект масштаба, когда средние переменные издержки на единицу продукции снижаются и не происходит экономических потерь, при этом предприятие может получать большие скидки от поставщиков сырья и материалов, снижаются расходы на рабочую силу в расчете на единицу производимой продукции.

В процессе дальнейшего роста объема производства совокупные расходы начинают расти, так как производственные мощности работают с перегрузкой, внеплановые закупки сырья и материалов ведут к дополнительным расходам, используется более дорогой сверхурочный труд персонала - возникает отрицательный эффект масштаба.

Момент, когда совокупные доходы и расходы уравниваются, называют точкой безубыточности, т.е. это объем затрат, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка. Эта точка называется также критической, мертвой, точкой равновесия или порогом рентабельности.

Совокупный доход, соответствующий точке безубыточности, называют пороговой выручкой. Объем производства в точке безубыточности называют пороговым объемом производства, предприятие терпит убытки при реализации продукции меньше порогового объема и получает прибыль, если превышает этот объем производства.

Практически для определения точки безубыточности пользуются тремя методами: графическим (бухгалтерская модель), математическим и методом валовой прибыли (маржинального дохода).

Бухгалтерская модель отличается от экономической модели безубыточности тем, что предполагает неизменность переменных издержек и цены продукции в течение рассматриваемого периода, поэтому между совокупными издержками и доходом формируется линейная прямая зависимость - с увеличением объема производства совокупные доходы растут, и рост прибыли ограничен только объемом производства.

Бухгалтерская модель менее точно отражает реальную взаимозависимость дохода от продаж, издержек и прибыли, чем экономическая, но на практике применения бухгалтерской модели безубыточности бывает достаточно для принятия оперативных управленческих решений.

Обычно предприятия не планируют производство продукции выше проектной производственной мощности, поэтому анализ зависимости между объемами производства, себестоимостью и прибылью, принятие оперативных решений по установлению цены реализации, изменению объемов продаж продукции, увеличение или экономия по отдельным статьям затрат можно осуществить с помощью бухгалтерской модели безубыточности. Модель подлежит пересмотру в случае изменения цены единицы продукции, затрат, эффективности производства.

Анализ зависимости "затраты - объем - прибыль" проводят также с помощью математики - методом уравнений. При этом также допускают, что цена реализации и расходы на единицу продукции - величины неизменные и прибыль от реализации продукции меняется в зависимости от произведенного объема. Это допущение касается цены производимой продукции и переменных издержек, но важно помнить, что постоянные расходы не изменяются с изменением объемов производства, а являются постоянной величиной и могут изменяться при изменении объемов производства в расчете на единицу продукции. Например, постоянные расходы предприятия равны 10 000 руб., тогда при объеме производства в 1000 единиц продукции постоянные расходы составят 10 руб. за единицу продукции. Если объем производства вырастет до 2000 единиц продукции, постоянные расходы составят 5 руб. на единицу, т.е. прибыль в расчете на единицу продукции не будет при разных объемах производства величиной постоянной, значит, при изучении зависимости прибыли, объемов и себестоимости правильнее будет принимать во внимание постоянные расходы полностью, а не в расчете на единицу продукции.

Математическая зависимость выглядит детально таким образом:

Прибыль = (Цена реализации x Количество проданных единиц) - Постоянные затраты - (Переменные издержки на единицу продукции x Количество единиц).

Если ввести обозначения:

NP - прибыль;

x - количество проданных единиц продукции;

P - цена реализации;

B - переменные издержки;

A - совокупные постоянные затраты,

тогда

$$NP = Px - (A + Bx).$$

Учитывая условия расчета точки безубыточности (прибыль отсутствует, выручка равна совокупности переменных и постоянных расходов):

$$Px = (A + Bx).$$

Например, организация имеет следующие показатели (в руб.):

1) постоянные расходы за год - 50 000 руб.;

2) цена реализации единицы продукции - 100 руб.;

3) переменные расходы на единицу продукции - 50 руб. Точка безубыточности рассчитывается в единицах продукции:

$$100x = (50\,000 + 50x);$$

$$100x - 50x = 50\,000;$$

$$50x = 50\,000;$$

$$x = 1000 \text{ единиц.}$$

Таким образом, для достижения предприятием уровня безубыточности при заданных показателях достаточно изготовить и реализовать 1000 единиц продукции, каждая следующая проданная единица товара принесет прибыль. Предложенная формула позволяет провести анализ зависимости между прибылью, объемом реализации и издержками предприятия.

Допустим, руководство предприятия из примера решило уменьшить постоянные расходы на 10 000 руб. при сохранении прежних условий. Тогда точка безубыточности рассчитывается:

$$40\,000 = 50x;$$

$$x = 800 \text{ единиц.}$$

Вывод: снижение постоянных расходов предприятия на 20% приводит к снижению на 20% объема продаж в точке безубыточности.

При снижении переменных издержек на единицу продукции на 25% при прежних прочих условиях:

$$50\ 000 = 100x - 37,5x;$$

$$50\ 000 = 62,5x;$$

$$x = 800 \text{ единиц.}$$

Снижение уровня переменных затрат на 25% снизило объем продаж безубыточности только на 20%.

Можно проследить, как изменится цена реализации на точке безубыточности, если цена реализации единицы продукции повысится на 20% при прежних прочих данных:

$$50\ 000 = 120x - 50x;$$

$$50\ 000 = 70x;$$

$$x = 714 \text{ единиц.}$$

Повышение цены реализации на 20% повлечет за собой снижение объема безубыточности на 28,6%.

В практической работе изменение какого-либо показателя в выгодную сторону осложняется нюансами планирования и управления производством: расчетом плановых показателей с максимальной экономией, когда фактические затраты превышают предполагаемые; стремлением к снижению цен реализации по не зависящим от предприятия причинам.

Конечно, можно изменить одновременно все три показателя: постоянные расходы снизятся на 10%, переменные издержки в расчете на единицу продукции повысятся на 5%, а цена реализации повысится на 15%, при таких условиях точка безубыточности снизится на 28%:

$$45\ 000 = 115x - 52,5x;$$

$$x = 720 \text{ единиц.}$$

Формула $NP = Px - (A + Vx)$ поможет рассчитать цену реализации, необходимую для получения нужной прибыли при заданном объеме реализации.

Например, ожидаемая прибыль 10 000 руб. при реализации 900 единиц продукции.

$$10\ 000 = P \times 900 - (50\ 000 + 50 \times 900);$$

$$P = 117 \text{ руб.}$$

Появление дополнительных постоянных расходов можно покрыть, рассчитав дополнительный объем производства. Например, при плане дополнительного объема постоянных расходов в сумме 5000 руб. рассчитаем покрывающий дополнительный объем исходя из выручки на единицу продукции:

$$5000 = 50 \times 100, \text{ т.е. необходимо реализовать дополнительно } 100 \text{ единиц продукции.}$$

Анализ зависимости рассматривает также соотношение прибыли и объема реализации, выраженное процентным отношением валовой прибыли к доходу от реализации. Это соотношение называется коэффициентом валовой прибыли или коэффициентом маржинального дохода.

На базе примера можно рассчитать соотношение прибыли и объема реализации:

Валовая прибыль на единицу продукции - 50 руб.

Доход от реализации единицы продукции - 100 руб.

Соотношение - 50% (50 / 100).

Отсюда следует расчет: при известной оценке совокупного дохода от реализации продукции, например 140 000 руб., можно вычислить совокупную валовую прибыль: 140 000 руб. \times 50% = 70 000 руб. Вычитаем сумму постоянных расходов 50 000 руб. и получаем прибыль предприятия в сумме 20 000 руб.

Значит, в совокупном валовом доходе предприятия 140 000 руб. прибыль составит 20 000 руб.

2.5. Анализ чувствительности прибыли к изменениям затрат

Экономический метод управления прибылью предприятия, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат, называется производственным леввериджем (от англ. leverage - "рычаг"). Метод (или рычаг) управления прибылью предприятия заключается в увеличении зависимости прибыли от изменения выручки при уменьшении удельного веса постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия. Производственный левверидж рассчитывают по формуле:

$$L = (Px - Vx) / NP,$$

где P - цена реализации;

V - переменные издержки;

x - количество проданных единиц продукции;

NP - прибыль предприятия;

L - производственный левверидж;

Px - Vx - валовая прибыль (или маржинальный доход).

На основе следующих показателей можно рассчитать производственный леверидж:

- 1) объем производства, единиц - 2000;
- 2) цена единицы продукции, руб. - 100;
- 3) переменные издержки на единицу продукции, руб. - 30;
- 4) доход от реализации, руб. - 200 000;
- 5) переменные издержки, руб. - 60 000;
- 6) валовая прибыль, руб. - 140 000;
- 7) постоянные затраты, руб. - 100 000;
- 8) прибыль, руб. - 40 000.

Эффект производственного левериджа составит: $140\ 000 / 40\ 000 = 3,5$ руб.

Результаты расчета позволяют сделать вывод, что в нашем примере снижение выручки на 1 руб. влечет за собой снижение прибыли предприятия на 3,5 руб.

Показатель производственного левериджа изменяется в зависимости от изменения цены, объема реализации, изменения постоянных или переменных затрат. Допустим, цена единицы продукции в примере снизится со 100 до 90 руб., тогда доход от реализации будет равен 180 000 руб., валовая прибыль - 120 000 руб. (180 000 руб. - 60 000 руб.), т.е. изменение валовой прибыли относительно начального показателя валовой прибыли составит 14,3%, значит, показатель прибыли снизится на 50% ($14,3 \times 3,5$) и составит 20 000 руб. Изменившийся эффект производственного левериджа теперь составляет 6 (120 000 руб. / 20 000 руб.).

Сделанный анализ приводит к выводу: чем ниже прибыль предприятия, тем выше эффект производственного левериджа, и наоборот.

Первоочередная цель работы предприятия - покрыть свои постоянные затраты за счет валовой прибыли. Следовательно, чем выше постоянные затраты на предприятии, тем позже оно достигнет точки безубыточности и станет получать прибыль при неизменных прочих условиях.

Производственный леверидж начинает действовать только в этот момент. Эффект производственного левериджа при увеличении объема продаж и удалении от точки безубыточности снижается и действует в течение короткого производственного периода. Как только при изменении объема производства происходит очередной скачок суммы постоянных затрат, сдвигается точка безубыточности и проявляется по-новому эффект производственного левериджа.

Управление соотношением постоянных и переменных затрат при использовании механизма производственного левериджа становится более эффективным и целенаправленным.

Постоянные затраты поддаются изменению в меньшей степени, чем переменные. Высокое значение производственного левериджа показывает, что предприятие теряет возможность гибкого управления своими затратами, что не снимает задачи изыскания резервов сокращения постоянных затрат.

Глава 3. Правила бухгалтерского и налогового учета расходов организации

Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н, устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод, приводящее к уменьшению капитала этой организации.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под обособленными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Согласно п. 3 ПБУ 10/99 "Расходы организации" не признаются расходами выбытие активов:

- 1) в связи с приобретением внеоборотных активов, таких как основные средства, незавершенное строительство, нематериальные активы и т.п.;
- 2) во вклады в уставные капиталы других организаций, на приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью продажи;

3) по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

4) в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

5) в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

6) в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

В соответствии с п. 5 данного ПБУ расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ и оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходами вновь созданных и реорганизованных организаций признается стоимость (остаточная стоимость) имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации. Стоимость имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку, определяется по данным и документам налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности на указанные имущество, имущественные права.

Расходами вновь созданных и реорганизованных организаций также признаются расходы в той части, которая не была учтена ими при формировании налоговой базы. В целях налогообложения указанные расходы учитываются организациями-правопреемниками. Состав таких расходов и их оценка определяются по данным и документам налогового учета реорганизуемых организаций на дату завершения реорганизации (дату внесения записи о прекращении деятельности каждого присоединяемого юридического лица - при реорганизации в форме присоединения).

Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, отражаемые в бухгалтерском учете, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности.

Величина оплаты или кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком или иным контрагентом.

Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг

либо предоставления во временное пользование аналогичных активов.

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Величина оплаты или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется стоимостью товаров, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется стоимостью товаров, полученных организацией. Стоимость товаров, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные товары.

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина оплаты или кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина оплаты или кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

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

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

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

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

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

К прочим расходам относятся (п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации"):

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

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

3) расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

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

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

- 6) расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- 7) отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности.
- 8) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- 9) возмещение причиненных организацией убытков;
- 10) убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- 11) суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- 12) курсовые разницы;
- 13) сумма уценки активов;
- 14) 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;
- 15) прочие расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

Расходы 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 расхода может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, т.е. 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, прочие 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.

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:

- 1) с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- 2) 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;
- 3) по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- 4) независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- 5) когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

В составе информации об учетной политике организации 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 расходы, управленческие расходы и прочие расходы.

В случае выделения 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.

Прочие расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

1) соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;

2) расходы и связанные с ними доходы, возникшие 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:

1) расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;

2) изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;

3) расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета 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 и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Понесенные налогоплательщиком расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

Понесенные налогоплательщиком расходы, стоимость которых выражена в условных единицах, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

Пересчет указанных расходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания таких расходов. Суммы, отраженные в составе расходов налогоплательщиков, не подлежат повторному включению в состав его расходов.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

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

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

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

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

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

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.

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:

а) для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

б) 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 РФ, и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

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

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;

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.

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); 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).

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 Налоговым кодексом РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

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.

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

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 ст. 319 НК РФ.

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.

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. 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.

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.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

1) расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;

2) потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в

порядке, установленном Правительством РФ;

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;

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.

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:

- 1) метод оценки по стоимости единицы запасов;
- 2) метод оценки по средней стоимости;
- 3) метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- 4) метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами и коллективными договорами.

К расходам на оплату труда относятся:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) начисления стимулирующего и компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, совмещение профессий, расширение зон обслуживания, работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);

5) расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством РФ работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации;

6) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ о труде;

7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ, фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно в порядке, предусмотренном действующим законодательством - для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов и в порядке, предусмотренном работодателем - для иных организаций, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ;

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика;

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет в соответствии с законодательством РФ;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе

начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;

12) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

13) стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия;

14) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;

15) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ;

16) расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ;

17) суммы платежей или взносов работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей или взносов работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ.

В случаях добровольного страхования негосударственного пенсионного обеспечения указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:

а) страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов, за исключением страховых выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;

б) негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при наступлении у участника и (или) застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее 5 лет, или пожизненно, а договоры добровольного пенсионного страхования - выплату пенсий пожизненно;

в) добровольного личного страхования работников, заключаемого на срок не менее 1 года, предусматривающего оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

г) добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица. Совокупная сумма платежей работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда. В случае внесения изменений в условия договора страхования жизни, а также договора добровольного пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников), если в результате таких изменений условия договора перестают соответствовать требованиям настоящего пункта, или в случае расторжения указанных договоров в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников) взносы работодателя по таким договорам в отношении соответствующих работников, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с даты внесения таких изменений в условия указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров либо их расторжения (за исключением случаев досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, то есть чрезвычайными и непредотвратимыми обстоятельствами). Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату

труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 рублей в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников; 18) суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за календарные дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;

19) суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;

20) в случаях, предусмотренных законодательством РФ, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;

21) расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;

22) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

23) предусмотренные законодательством РФ начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством РФ предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, предусмотренные федеральными законами, законами о статусе военнослужащих и об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;

24) доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ;

25) расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, осуществляемые в соответствии со ст. 324 НК РФ;

26) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренные трудовым договором или коллективным договором.

Расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Данные условия применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств в соответствии с порядком, установленным ст. 324 НК РФ.

Расходами на освоение природных ресурсов признаются расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

К расходам на освоение природных ресурсов, в частности, относятся:

1) расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых, разведку полезных ископаемых и гидрогеологические изыскания, осуществляемые на участке недр в соответствии с полученными в установленном порядке лицензиями или иными разрешениями уполномоченных органов, а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе в государственных органах;

2) расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов и окружающей среды, в том числе на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов;

3) расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства и эксплуатации объектов, на переселение и

выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений. К этим расходам также относятся компенсации, предусмотренные договорами (соглашениями) с органами местного самоуправления или родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов, заключенными такими землепользователями.

Расходы на освоение природных ресурсов, осуществленные после введения в действие настоящей главы, подлежат включению в состав прочих расходов в соответствии с настоящей главой, если источником их финансирования не являются средства бюджета или средства государственных внебюджетных фондов.

При осуществлении расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам недр, указанные расходы учитываются отдельно по каждому участку недр в доле, определяемой налогоплательщиком в соответствии с принятой им учетной политикой для целей налогообложения. Указанные расходы признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы (этапы работ), и включаются в состав прочих расходов.

Если расходы на освоение природных ресурсов по соответствующему участку недр оказались безрезультатными, указанные расходы признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором налогоплательщик уведомил федеральный орган управления государственным фондом недр или его территориальное подразделение о прекращении дальнейших геолого-поисковых, геологоразведочных и иных работ на этом участке в связи с их бесперспективностью.

При этом безрезультатными признаются геолого-поисковые, геолого-разведочные и иные работы, по результатам которых налогоплательщик принял решение о прекращении дальнейших работ на соответствующей части участка недр в связи с бесперспективностью выявления запасов полезных ископаемых либо в связи с невозможностью или нецелесообразностью строительства или эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых.

Порядок признания расходов на освоение природных ресурсов для целей налогообложения применяется также к расходам на строительство разведочной скважины на месторождениях нефти и газа, которая оказалась непродуктивной, проведение комплекса геологических работ и испытаний с использованием этой скважины, а также на последующую ликвидацию такой скважины. Такой порядок применяется налогоплательщиком независимо от продолжения или прекращения дальнейших работ на соответствующем участке недр после ликвидации непродуктивной скважины при условии раздельного учета расходов по этой скважине. Расходы по непродуктивной скважине признаются для целей налогообложения равномерно в течение 12 месяцев с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором эта скважина была ликвидирована в установленном порядке как выполнившая свое назначение.

Решение о признании соответствующей скважины непродуктивной принимается налогоплательщиком 1 раз и в дальнейшем изменению не подлежит. При этом налогоплательщик уведомляет налоговый орган по месту своего учета о решении, принятом в отношении каждой скважины, не позднее установленного настоящей главой предельного срока представления налоговой декларации за отчетный период, в который он фактически включил расходы по скважине в состав прочих расходов.

Расходы на приобретение работ (услуг), геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе у государственных органов, а также расходы на самостоятельное проведение работ по освоению природных ресурсов принимаются для целей налогообложения в сумме фактических затрат.

Расходами на научные исследования или опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, осуществленные им самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов), равно как на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок, признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок и подписания сторонами акта сдачи-приемки в порядке, предусмотренном настоящей статьей.

Указанные расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение 1 года при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца,

следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования.

Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение 1 года в размере фактически осуществленных расходов, в порядке, предусмотренном настоящим пунктом.

Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата), произведенные налогоплательщиками-организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, созданных в соответствии с законодательством РФ, признаются в том налоговом периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике", признаются для целей налогообложения в пределах 1,5% доходов (валовой выручки) налогоплательщика.

Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по следующим видам добровольного страхования имущества:

1) добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией;

2) добровольное страхование грузов;

3) добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных);

4) добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;

5) добровольное страхование товарно-материальных запасов;

6) добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных;

7) добровольное страхование иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода;

8) добровольное страхование ответственности за причинение вреда, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами РФ или общепринятыми международными требованиями. Расходы по обязательным видам страхования включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. В случае если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Расходы по добровольным видам страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы налогоплательщика:

1) суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ порядке;

2) расходы на сертификацию продукции и услуг;

3) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

4) суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;

5) суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;

6) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, в том числе услуг, оказываемых вневедомственной охраной при органах внутренних дел РФ в соответствии с законодательством РФ, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей;

7) расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством РФ, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;

8) расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

9) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

10) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое имущество (в том числе земельные участки), а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг. В случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами, учитываемыми в соответствии с настоящим подпунктом, признаются:

а) у лизингополучателя - арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу;

б) у лизингодателя - расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг;

11) расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта). Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

12) расходы на командировки, в частности на:

а) проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

б) наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

в) суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;

г) оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

д) консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

е) расходы на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют свою деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы должны быть предусмотрены коллективными договорами;

13) расходы на питание экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм, утвержденных Правительством РФ;

14) расходы на юридические и информационные услуги;

15) расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

16) плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

17) расходы на аудиторские услуги;

18) расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями;

19) расходы на услуги по предоставлению работникам (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией;

20) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию;

21) расходы, связанные с представлением форм и сведений государственного статистического наблюдения, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность представлять эту информацию;

22) представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества;

- 23) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика на договорной основе;
- 24) расходы на канцелярские товары;
- 25) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы);
- 26) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. и обновление программ для ЭВМ и баз данных;
- 27) расходы на текущее изучение конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг);
- 28) расходы на рекламу производимых или реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках;
- 29) взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является условием для осуществления деятельности налогоплательщиками - плательщиками таких взносов, вкладов или иных обязательных платежей;
- 30) взносы, уплачиваемые международным организациям и организациям, предоставляющим платежные системы и электронные системы передачи информации, если уплата таких взносов является обязательным условием для осуществления деятельности налогоплательщиками - плательщиками таких взносов или является условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения налогоплательщиком - плательщиком таких взносов указанной деятельности;
- 31) расходы, связанные с оплатой услуг сторонним организациям по содержанию и реализации в установленном законодательством РФ порядке предметов залога и заклада за время нахождения указанных предметов у залогодержателя после передачи залогодателем;
- 32) расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика. Если такие нормативы органами местного самоуправления не утверждены, налогоплательщик вправе применять порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам;
- 33) отчисления предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно-опасные и ядерно-опасные производства и объекты, для формирования резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии и в порядке, установленном Правительством РФ;
- 34) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- 35) расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления;
- 36) расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;
- 37) периодические платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);
- 38) расходы, осуществленные налогоплательщиком - организацией, использующей труд инвалидов, в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика инвалиды составляют не менее 50% и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%;
- 39) расходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов в виде средств, направленных на осуществление деятельности указанных общественных организаций инвалидов. Получатели средств, предназначенных на осуществление деятельности общественной организации инвалидов и на цели социальной защиты инвалидов, по окончании налогового периода предоставляют в

соответствующие налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств.

При нецелевом использовании таких средств с момента, когда их получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению (нарушил условия предоставления этих средств), такие средства признаются доходом у налогоплательщика, получившего эти средства;

40) платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за представление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости;

41) расходы по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации;

42) расходы налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

43) расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и (или) реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках, но не более 7% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания;

44) потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также нереализованной в пределах сроков, указанных в настоящем подпункте (морально устаревшей), продукции средств массовой информации и книжной продукции, списываемой налогоплательщиками, осуществляющими производство и выпуск продукции средств массовой информации и книжной продукции, в пределах не более 10% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции, а также расходы на списание и утилизацию бракованной, утратившей товарный вид и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции.

Расходом признается стоимость продукции средств массовой информации и книжной продукции, не реализованной в течение следующих сроков:

а) для периодических печатных изданий - в пределах срока до выхода следующего номера соответствующего периодического печатного издания;

б) для книг и иных непериодических печатных изданий - в пределах 24 месяцев после выхода их в свет;

в) для календарей (независимо от их вида) - до 1 апреля года, к которому они относятся;

45) взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;

46) отчисления налогоплательщиков, осуществляемые на обеспечение предусмотренной законодательством РФ надзорной деятельности специализированных учреждений в целях осуществления контроля за соблюдением такими налогоплательщиками соответствующих требований и условий, а также отчисления налогоплательщиков в резервы, создаваемые в соответствии с законодательством РФ, регулирующим деятельность в области связи;

47) потери от брака;

48) расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи), а также расходы работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые 2 дня нетрудоспособности работника в соответствии с законодательством РФ в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на осуществление соответствующего вида деятельности, по договорам с работодателями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые 2 дня нетрудоспособности; и другие расходы, связанные с производством и реализацией.

К представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания

руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

К расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями.

Указанные расходы включаются в состав прочих расходов, если:

1) соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;

2) подготовку проходят работники налогоплательщика, состоящие в штате, а для эксплуатируемых организаций, в соответствии с законодательством Российской Федерации отвечающих за поддержание квалификации работников ядерных установок, работники этих установок;

3) программа подготовки способствует повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика. Не признаются расходами на подготовку и переподготовку кадров расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования. Указанные расходы для целей налогообложения не принимаются. К расходам организации на рекламу относятся:

1) расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации, в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению и через телекоммуникационные сети;

2) расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

3) расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, осуществленные им в течение отчетного периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Расходами на приобретение права на земельные участки признаются расходы на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках.

Сюда также относятся расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды.

Расходы на приобретение права на земельные участки включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, в следующем порядке:

1) по выбору налогоплательщика сумма расходов на приобретение права на земельные участки признается расходами отчетного (налогового) периода равномерно в течение срока, который определяется налогоплательщиком самостоятельно и не должен быть менее 5 лет, либо признается расходами отчетного (налогового) периода в размере, не превышающем 30% исчисленной в соответствии со ст. 274 НК РФ налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы.

Порядок признания расходов на приобретение права на земельные участки применяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения.

Для расчета предельных размеров расходов, исчисляемых в соответствии с настоящей статьей, налоговая база предыдущего налогового периода определяется без учета суммы расходов указанного налогового периода на приобретение права на земельные участки. Если

земельные участки приобретаются на условиях рассрочки, срок которой превышает указанный в [абзаце первом](#) настоящего пункта срок, то такие расходы признаются расходами отчетного периода равномерно в течение срока, установленного договором;

2) сумма расходов на приобретение права на земельные участки подлежит включению в состав прочих расходов с - момента документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права.

Под документальным подтверждением факта подачи документов на государственную регистрацию прав понимается расписка в получении органом, осуществляющим государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, документов на государственную регистрацию указанных прав.

Если договор аренды земельного участка в соответствии с законодательством РФ не подлежит государственной регистрации, то расходы на приобретение права на заключение такого договора аренды признаются расходами равномерно в течение срока действия этого договора аренды. При реализации земельного участка и зданий, находящихся на нем, прибыль (убыток) определяется в следующем порядке:

1) прибыль (убыток) от реализации зданий принимается для целей налогообложения в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;

2) прибыль (убыток) от реализации права на земельный участок определяется как разница между ценой реализации и не возмещенными налогоплательщику затратами, связанными с приобретением права на этот участок. Под не возмещенными затратами для целей настоящей статьи понимается разница между затратами налогоплательщика на приобретение права на земельный участок и суммой расходов, учтенных для целей налогообложения до момента реализации указанного права в порядке, установленном ст. 264.1 НК РФ.

3) убыток от реализации права на земельный участок включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, установленного в соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 264.1 НК РФ, и фактического срока владения этим участком.

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством или реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

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

Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование или временное владение и пользование свое имущество или исключительные права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, расходами, связанными с производством и реализацией, считаются расходы, связанные с этой деятельностью;

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным налогоплательщиком, а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством РФ.

При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа. Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами и первоначальной доходности, установленной эмитентом в условиях эмиссии, но не выше фактической;

3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в частности на подготовку проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг, расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, в том числе расходы на услуги реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным платежам, расходы, связанные с ведением реестра, представлением информации акционерам в соответствии с законодательством РФ, и другие аналогичные расходы;

4) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством РФ, и другие аналогичные расходы;

5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ.

Отрицательной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при оценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств;

5.1) расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

6) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

7) расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам;

8) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы;

9) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

10) судебные расходы и арбитражные сборы;

11) затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции. Признание расходов по аннулированным заказам, а также затрат на производство, не давшее продукции, осуществляется на основании актов налогоплательщика, утвержденных руководителем или уполномоченным им лицом, в размере прямых затрат;

12) расходы по операциям с тарой;

13) расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

14) расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде.

15) расходы на услуги банков, включая услуги, связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа в порядке, установленном статьей 46 НК РФ с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем "клиент - банк";

16) расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания;

17) расходы в виде не подлежащих компенсации из бюджета расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, используемых частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана;

18) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок;

19) расходы в виде отчислений организаций, входящих в структуру РОСТО, для аккумулирования и перераспределения средств организациям, входящим в структуру РОСТО, в целях обеспечения подготовки в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотического воспитания молодежи, развития авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

19.1) расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок;

19.2) расходы в виде целевых отчислений от лотерей, осуществленные в размере и порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации;

20) другие обоснованные расходы.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде, в частности:

1) убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем налоговом периоде;

2) суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;

3) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

4) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

5) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники

которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти;

6) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;

7) убытки по сделке уступки права требования в порядке, установленном статьей 279 НК РФ. Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Безнадежными долгами признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном настоящей статьей. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последнее число налогового периода. Настоящее положение не применяется в отношении расходов по формированию резервов по долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов, за исключением банков. Банки вправе формировать резервы по сомнительным долгам в отношении задолженности, образовавшейся в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам, а также в отношении иной задолженности, за исключением ссудной и приравненной к ней задолженности.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

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

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

3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва. При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки налогового периода.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном настоящей статьей.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в текущем налоговом периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий налоговый период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. В случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего налогового периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем налоговом периоде. В случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего налогового периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем налоговом периоде.

В случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными в соответствии с настоящей статьей, осуществляется за счет суммы созданного резерва. В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Налогоплательщики, осуществляющие реализацию товаров (работ), вправе создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, и отчисления на формирование таких резервов принимаются для целей налогообложения в порядке, предусмотренном настоящей статьей.

Налогоплательщик самостоятельно принимает решение о создании такого резерва и в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв. При этом резерв создается в отношении тех товаров (работ), по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока.

Расходами признаются суммы отчислений в резерв на дату реализации указанных

товаров (работ). При этом размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие 3 года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период. В случае, если налогоплательщик менее 3 лет осуществляет реализацию товаров (работ) с условием осуществления гарантийного ремонта и обслуживания, для расчета предельного размера создаваемого резерва учитывается объем выручки от реализации указанных товаров (работ) за фактический период такой реализации.

Налогоплательщик, ранее не осуществлявший реализацию товаров (работ) с условием гарантийного ремонта и обслуживания, вправе создавать резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ) в размере, не превышающем ожидаемых расходов на указанные затраты. Под ожидаемыми расходами понимаются расходы, предусмотренные в плане на выполнение гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии.

По истечении налогового периода налогоплательщик должен скорректировать размер созданного резерва, исходя из доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за истекший период.

Сумма резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ), не полностью использованная налогоплательщиком в налоговом периоде на осуществление ремонта по товарам (работам), реализованным с условием предоставления гарантии, может быть перенесена им на следующий налоговый период. При этом сумма вновь создаваемого в следующем налоговом периоде резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего налогового периода. В случае, если сумма вновь создаваемого резерва меньше, чем сумма остатка резерва, созданного в предыдущем налоговом периоде, разница между ними подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика текущего налогового периода.

В случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ), списание расходов на гарантийный ремонт осуществляется за счет суммы созданного резерва. В случае, если сумма созданного резерва меньше суммы расходов на ремонт, произведенных налогоплательщиком, разница между ними подлежит включению в состав прочих расходов.

Если налогоплательщиком принято решение о прекращении продажи товаров (осуществления работ) с условием их гарантийного ремонта и гарантийного обслуживания, сумма ранее созданного и неиспользованного резерва подлежит включению в состав доходов налогоплательщика по окончании сроков действия договоров на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

При реализации товаров и (или) имущественных прав налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров и (или) имущественных прав, определяемую в следующем порядке:

1) при реализации амортизируемого имущества - на остаточную стоимость амортизируемого имущества;

2) при реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) - на цену приобретения (создания) этого имущества;

2.1) при реализации имущественных прав (долей, паев) - на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией.

При реализации долей, паев, полученных участниками, пайщиками при реорганизации организаций, ценой приобретения таких долей, паев признается их стоимость, определяемая в соответствии с п. 4-6 ст. 277 НК РФ. При реализации имущественного права, которое представляет собой право требования долга, налоговая база определяется с учетом положений, установленных ст. 279 НК;

3) при реализации покупных товаров - на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из методов оценки покупных товаров.

Если цена приобретения (создания) имущества (имущественных прав), с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения.

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными

долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах под аналогичные обеспечения. При определении среднего уровня процентов по межбанковским кредитам принимается во внимание информация только о межбанковских кредитах. Данное положение применяется также к процентам в виде дисконта, который образуется у векселедателя как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Если налогоплательщик - российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством РФ аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации, и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика - российской организации на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, применяются следующие правила.

Налогоплательщик обязан на последнее число каждого налогового периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом налоговом периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего налогового периода.

При этом коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном капитале российской организации, и деления полученного результата на 3.

При определении величины собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита.

В состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, но не более фактически начисленных процентов.

Положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность.

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

- 1) в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;
- 2) в виде пеней, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций;
- 3) в виде вноса в уставный капитал, вклада в простое товарищество;

- 4) в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- 5) в виде расходов по приобретению или созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств;
- 6) в виде взносов на добровольное страхование;
- 7) в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение;
- 8) в виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения;
- 9) в виде имущества, переданного комиссионером, агентом или иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом или иным поверенным за комитента, принципала или иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента или иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров;
- 10) в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством РФ, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг;
- 11) в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;
- 12) в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа, а также в виде средств или иного имущества, которые направлены на погашение таких заимствований;
- 13) в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер;
- 14) в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- 15) в виде сумм добровольных членских взносов в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций;
- 16) в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей;
- 17) в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования;
- 18) в виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прецедентов;
- 19) в виде сумм налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- 20) в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;
- 21) в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров;
- 22) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
- 23) в виде сумм материальной помощи работникам;
- 24) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;
- 25) в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно;
- 26) в виде сумм на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми или коллективными договорами;
- 27) в виде сумм на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам ниже рыночных цен товаров (работ, услуг) работникам;

- 28) в виде сумм на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;
- 29) в виде сумм на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников;
- 30) в виде расходов налогоплательщиков-организаций государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов РФ по операциям с материальными ценностями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов, связанные с восстановлением и содержанием указанного запаса;
- 31) в виде стоимости переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента;
- 32) в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;
- 33) в виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам;
- 34) в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в пункте 2 статьи 251 НК РФ;
- 35) на осуществление безрезультатных работ по освоению по освоению природных ресурсов в соответствии с пунктом 5 статьи 261 НК РФ;
- 36) в виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством РФ;
- 37) в виде сумм на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату суточных, полевого довольствия и рациона экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством РФ;
- 38) в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке;
- 39) в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям;
- 40) в виде сумм на замену бракованных, утративших товарный вид и недостающих экземпляров периодических печатных изданий, а также потери в виде стоимости утратившей товарный вид, бракованной и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции, помимо расходов и потерь;
- 41) в виде представительских расходов в части, превышающей их размеры;
- 42) в виде расходов, предусмотренных абзацем шестым пункта 3 статьи 264 НК РФ;
- 43) в виде сумм на приобретение призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на иные виды рекламы;
- 44) в виде сумм отчислений в Российский фонд фундаментальных исследований, Российский гуманитарный научный фонд, Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федеральный фонд производственных инноваций, Российский фонд технологического развития, а также в иные отраслевые и межотраслевые фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированные в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике", сверх сумм отчислений;
- 45) в виде отрицательной разницы, полученной от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости;
- 46) в виде расходов учредителя доверительного управления, связанных с исполнением договора доверительного управления, если договором доверительного управления предусмотрено, что выгодоприобретателем не является учредитель;
- 47) в виде расходов, осуществляемых религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения;
- 47.1) в виде стоимости имущества (работ, услуг), полученного в соответствии с подпунктом 30 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса, а также стоимости имущества, приобретаемого (создаваемого) за счет указанных средств, в том числе при дальнейшей реализации этого имущества;

47.2) в виде расходов, включая вознаграждение управляющей компании и специализированному депозитарию, произведенных за счет средств организаций, выступающих в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, при инвестировании средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии;

47.3) в виде сумм, которые направлены организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, на пополнение средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, и которые отражены на пенсионных счетах накопительной части трудовой пенсии;

47.4) в виде средств пенсионных накоплений для финансирования накопительной части трудовой пенсии, передаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации негосударственными пенсионными фондами в Пенсионный фонд Российской Федерации и (или) другой негосударственный пенсионный фонд, которые выступают в качестве страховщика по обязательному пенсионному страхованию;

47.5) расходы судовладельцев на обслуживание, ремонт и иные цели, связанные с содержанием и эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

47.6) расходы банка развития - государственной корпорации;

47.7) понесенные налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со статьей 3 Федерального закона "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", включая расходы, связанные с инженерными изысканиями при строительстве, архитектурно-строительным проектированием, со строительством, с реконструкцией и организацией эксплуатации олимпийских объектов;

48) в виде иных расходов, не соответствующих вышеуказанным критериям.

Доходы признаются в том налоговом периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (метод начисления).

По доходам, относящимся к нескольким налоговым периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

По производством с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Для доходов от реализации датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемой в соответствии с ст. 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату. При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента).

При реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг дата получения дохода определяется как день последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования.

При уступке налогоплательщиком - продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу дата получения уступки права требования определяется как день подписания сторонами акта уступки права требования.

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 гл. 25 НК РФ доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Суммовая разница признается доходом:

1) 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;

2) 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 товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания соответствующего дохода. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату перехода права собственности по операциям с указанным имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

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

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. 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 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.

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.

Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации.

Расходы в виде капитальных вложений признаются в качестве косвенных 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.

Расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы расходов на оплату труда.

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.

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.

Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страховой премии (пенсионного взноса) в рассрочку, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы по каждому платежу признаются равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодию, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страховой премии (пенсионного взноса) в рассрочку, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы по каждому платежу признаются равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодию, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, 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).

Расходы по приобретению переданного в лизинг имущества признаются в качестве расхода в тех 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.

Суммовая разница признается расходом:

1) 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;

2) 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.

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

Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 000 000 руб. за каждый квартал.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (кассовым методом).

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. В целях настоящей главы оплатой товара (работ, услуг и (или) имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком - приобретателем указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров.

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

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

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

3) расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность. Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

В случае заключения договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества участники указанных договоров, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, обязаны перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в котором был заключен такой договор.

Обратим особое внимание на отражение в бухгалтерском учете расходов на маркетинг. Следует учесть отсутствие определения понятия "маркетинг" в гражданском, налоговом и бухгалтерском законодательстве. Это означает, что для правильного отражения в учете расходов организации на маркетинг требуется каждый раз детально анализировать содержание проводимой

операции и проверять правильность оформления первичных документов.

Одно из условий принятия к учету маркетинговых расходов - их документальное подтверждение. Отсутствие документального подтверждения расходов может стать причиной существенных налоговых рисков, поскольку не удовлетворяются требования п. 1 ст. 252 НК РФ. Это касается как самого договора на оказание маркетинговых услуг, так и документов, которые оформляются по результатам проведения маркетинговых мероприятий. К таким документам относятся:

- 1) выставленный исполнителем маркетинговых услуг счет на оплату маркетинговых услуг;
- 2) двусторонний акт приемки-сдачи маркетинговых услуг (из которого виден состав и характер оказания услуг);
- 3) первичные документы, подтверждающие расходы, понесенные исполнителем;
- 4) счет-фактура исполнителя услуг.

При оформлении комплекта таких документов следует помнить, что для подтверждения произведенных расходов для учета их в целях налогообложения первичные документы должны соответствовать требованиям Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", которым определены порядок оформления первичных документов и наличие в них обязательных реквизитов, в том числе электронной подписи. Это означает, что если в первичных документах нет существенных реквизитов, установленных ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете", то отраженные в них расходы не являются документально подтвержденными. Следовательно, они не могут быть учтены для целей налогообложения прибыли.

Бухгалтерский и налоговый учет расходов на маркетинг различаются в зависимости от того, как проводились маркетинговые мероприятия - с привлечением сторонней профильной организации либо силами собственной маркетинговой службы.

На основании п. 5, 7, 9 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н, расходы на оплату маркетинговых услуг сторонней профильной организации являются расходами по обычным видам деятельности и включаются в себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

В соответствии с п. 18 ПБУ 10/99 "Расходы организации" 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 погашения задолженности.

Согласно п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. N 60н, учетная политика организации должна обеспечивать требование приоритета экономического содержания над формой, под которым понимается отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

Это означает, что в бухгалтерском учете экономическое содержание хозяйственной операции имеет приоритет перед ее правовой формой. Следовательно, для признания в бухгалтерском учете затрат по договорам на оказание маркетинговых услуг необходимо исходить из экономического содержания таких услуг.

Расходы на маркетинговые услуги, оказанные сторонними организациями, могут быть учтены в целях налогообложения прибыли при соблюдении требований, установленных ст. 252 НК РФ (т.е. расходы должны быть произведены, обоснованы и документально подтверждены). Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, а под документально подтвержденными - подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Порядок определения даты признания расходов организациями, применяющими метод начисления, установлен ст. 272 НК РФ. Согласно п. 7 ст. 272 НК РФ датой признания прочих расходов в виде оплаты сторонним организациям предоставленных услуг является дата предъявления организации-налогоплательщику документов, служащих основанием для расчетов (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ), т.е. данные расходы признаются в том периоде, когда все работы по проведению маркетинговых мероприятий завершены и подписан двусторонний акт приемки-сдачи маркетинговых услуг. Кроме того, в данном случае в соответствии с п. 1 ст. 318 НК РФ расходы на проведение маркетинговых мероприятий будут являться косвенными расходами организации, которые при условии их осуществления в отчетном (налоговом) периоде в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 318 НК РФ).

При определении для целей налогообложения прибыли доходов и расходов кассовым методом расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. В целях гл. 25 НК РФ оплатой товара (работ, услуг и (или) имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком - приобретателем указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав) (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Таким образом, при определении доходов и расходов организацией кассовым методом на основании п. 3 ст. 273 НК РФ затраты на проведение маркетинговых мероприятий признаются расходами после их фактической оплаты сторонней профильной организации.

Каждый конкретный комплекс маркетинговых мероприятий носит целевой характер. Среди целей проведения маркетинга можно выделить следующие:

1) активизацию процесса реализации продукции (товаров, услуг) организации на основе использования результатов текущего исследования рынка;

2) разработку, выпуск и последующую продажу новой продукции с требуемыми характеристиками (определение вида и установление характеристик продаваемого товара) на основе использования результатов стратегического (долгосрочного) исследования рынка;

3) исследование рынка с целью приобретения имущества. В зависимости от цели проведения маркетинговых мероприятий расходы на маркетинг классифицируются следующим образом:

1) текущие (соответствуют [цели 1](#));

2) долгосрочного характера (соответствуют [цели 2](#));

3) связанные с приобретением имущества (соответствуют [цели 3](#)).

Глава 4. Распределение затрат по видам продукции

4.1. Системы учета затрат для управления и контроля

Единая система бухгалтерского учета, принятая в нашей стране, рассматривает учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции как свою составную часть. Быстро развивающаяся экономика предполагает особое отношение к такой важной для правильной организации производства категории, как затраты на производство. Развитая рыночная экономика требует выделения учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции как части управленческого учета, способного дать полную и достоверную информацию специалистам предприятия для управления себестоимостью продукции.

Правильная организация учета производственных затрат требует их научной классификации и основана на ряде принципов.

1. Четкое следование принципам организации учета затрат обеспечит достоверное формирование фактической себестоимости продукции, правильное исчисление прибыли и налогов.

2. Неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в течение года.

3. Затраты предприятия формируются на основании условий письменных договоров.

Каждая сделка должна быть оформлена договором, соответствующим требованиям гражданского законодательства. Сюда относятся следующие требования:

1) полное отражение в учете всех хозяйственных операций. Документальное подтверждение произведенных расходов оформляется первичными документами надлежащим образом. При этом принятие к учету затрат, подтвержденных фиктивными или недействительными документами, недопустимо;

2) правильное отнесение доходов и расходов к отчетным периодам;

3) раздельный учет текущих затрат на производство и капитальных вложений;

4) подтверждение производственной направленности затрат;

5) отнесение затрат предприятия к производственной деятельности самого предприятия;

6) отражение в валюте, действующей на территории РФ, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операций, затрат, произведенных предприятием в иностранной валюте и подлежащих включению в себестоимость продукции (работ, услуг);

7) регламентация положениями действующих нормативных актов перечня статей затрат, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг) и относимых на ее себестоимость;

8) регламентация отраслевыми нормативными методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом особенностей производства перечня затрат, их состава и методов распределения по видам продукции (работ, услуг).

Получение достоверной информации о себестоимости продукции основано на четком определении состава производственных затрат.

В нашей стране состав себестоимости продукции определяет государство. Принципы формирования состава себестоимости регламентируют НК РФ и Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), в которых перечислены издержки, относимые за счет соответствующих источников финансирования. Такими источниками могут быть прибыль организации, фонды специального назначения, целевое финансирование и целевые поступления и пр. Государство также регламентирует определение порядка начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, установление тарифов отчислений на социальные нужды и др.

Основываясь на НК РФ и ПБУ 10/99, министерства, ведомства и другие управляющие организации разрабатывают положения о составе затрат по отраслям производства, а также методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, работ или услуг для подведомственных организаций.

Правильная организация бухгалтерского учета производственных затрат предполагает верный выбор объектов калькуляции и номенклатуры синтетических и аналитических счетов учета затрат на производство.

Крупные и средние предприятия и организации учет затрат на производство продукции ведут с помощью следующих счетов: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 97 "Расходы будущих периодов", 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам", 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", причем расходы учитываются по дебету счетов и списываются по кредиту. Затраты, учтенные в течение месяца на собирательно-распределительных счетах 25, 26, 28, 97, в конце отчетного периода относятся на счета основного и вспомогательного производств 20, 23, с кредита которых списывается фактическая себестоимость выпущенной продукции, работ или услуг. Величину затрат на незавершенное производство указывает сальдо счетов основного и вспомогательного производств.

Малые предприятия и организации учет затрат на производство продукции ведут либо только на счете 20 "Основное производство", либо еще на счетах 26 "Общехозяйственные расходы" и 97 "Расходы будущих периодов". Предприятия, имеющие долгосрочный характер производства и рассчитывающие затраты по отдельным этапам работ, используют для учета затрат на производство счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам". Счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" предназначен для учета произведенной продукции, работ или услуг, выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции, работ или услуг от плановой и нормативной. Счет 40 применяется в случае необходимости и помогает проводить расчеты отклонений себестоимости по готовой, отгруженной и реализованной продукции.

Правильная организация учета затрат на производство должна учитывать особенности типа производства, технологии и назначения продукции. Все типы производства можно разделить на две основные группы: добывающие и обрабатывающие.

Добывающие производства извлекают из недр всевозможные материальные ресурсы. Добыча угля, нефти, руды, древесины, морепродуктов относится к добывающим производствам, где себестоимость единицы продукции исчисляют делением суммы затрат отчетного периода на количество добытой за это время продукции одного вида.

Обрабатывающие производства занимаются переработкой сырья в целях последующего производственного и массового потребления. Обрабатывающие производства обычно изготавливают множество различных видов изделий, как правило, имеют остатки незавершенного производства. Обрабатывающие производства отличаются также сложными технологическими процессами и, как следствие, трудоемким учетом затрат и калькулированием себестоимости выпускаемой этими производствами продукции. Некоторые предприятия, относящиеся к обрабатывающим отраслям промышленности, изготавливают готовую продукцию посредством обработки сырья или путем механической сборки готовых деталей. Другие предприятия для получения готового продукта применяют несколько стадий обработки сырья, называемых переделами. Затраты на подобных производствах учитывают не только в целом, но и по отдельным переделам, видам продукции внутри них, что также усложняет процесс учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

Свое влияние на организацию учета производственных затрат оказывают объем и повторяемость изделий. С учетом этих показателей производства можно разделить на

индивидуальные, серийные и массовые.

Индивидуальные производства, как правило, имеют наиболее сложно организованную систему учета затрат, так как каждый отдельный заказ или вид работ требуют собственного учета затрат. Кроме того, себестоимость на таких производствах определяют после окончания всех работ по индивидуальному заказу, виды которых могут постоянно меняться.

Учет затрат в серийных и массовых производствах организовать проще: номенклатура изделий ограничена, технология производства более устойчивая, возможен расчет нормативной базы. В производствах такого типа затраты учитывают на всю продукцию или партию продукции, себестоимость исчисляют делением суммы затрат на объем произведенной продукции.

Внутри отдельного предприятия производства классифицируют по назначению на основные, вспомогательные и обслуживающие цеха, производства и хозяйства. Продукцию, работы и услуги, для выпуска которых и создана организация, изготавливают в цехах основного производства. Вспомогательные производства обеспечивают основные цеха электроэнергией, инструментами, водой и прочими необходимыми ресурсами. К таким производствам относятся ремонтно-строительные цеха, ремонтно-механические мастерские, транспортные и энергетические хозяйства, другие производства. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости работ и услуг вспомогательных производств обычно не является таким сложным, как в основном производстве.

Обслуживающие производства и хозяйства оказывают услуги работникам организации и не связаны с основной деятельностью предприятия, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в них производятся аналогично учету во вспомогательных производствах.

Группировка затрат по основному, вспомогательным и обслуживающим производствам необходима для контроля за затратами в этих производствах и хозяйствах и исчисления себестоимости выпускаемой ими продукции.

Аналитический учет затрат на производство ведется обычно по объектам калькуляции - отдельным изделиям, группам изделий, полуфабрикатам, работам и услугам, себестоимость которых необходимо определить. Объектом учета затрат на производство служат и организация в целом, и ее части, и места возникновения затрат.

В целом по предприятию затраты учитываются в разрезе элементов затрат, для исчисления себестоимости продукции затраты учитываются по статьям калькуляции.

По местам возникновения затраты группируют также в целях контроля за расходами по этим объектам. К ним относятся производственные - цеха, переделы, бригады; обслуживающие - административные отделы, склады; условные места возникновения затрат - расходы по командировкам и др.

Для принятия управленческих решений, контроля за затратами производства и анализа фактических итогов деятельности организации затраты подразделяются на следующие виды:

- 1) переменные, полупеременные, постоянные;
- 2) принимаемые и не принимаемые в расчет;
- 3) явные и альтернативные;
- 4) безвозвратные;
- 5) инкрементные и маргинальные.

По отношению к объему производства затраты разделяют на переменные, условно-переменные (полупеременные) и постоянные. Эта классификация затрат довольно близка к разделению на основные и накладные, разница заключается не столько в экономическом смысле, сколько в практическом применении. Суть приведенной классификации будет рассмотрена подробно в следующей главе.

Принимаемые в расчет затраты (релевантные) представляют собой затраты, имеющие отношение к принимаемому решению. Не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные) отношения к принимаемому решению не имеют.

Пример

Саратовской организации необходимо срочно закупить партию воздушных шаров и аксессуаров для выполнения крупного заказа по оформлению праздника.

Существуют два варианта закупки: малыми партиями в специализированных магазинах Саратова или выезд курьера в Москву на оптовую базу. Для исчисления расходов на поездку поездом определяются принимаемые в расчет затраты:

- 1) стоимость билетов - 1000 руб.;
 - 2) суточные - 300 руб.;
 - 3) оплата постельного белья - 50 руб.;
 - 4) оптовая стоимость материалов - 15 тыс. руб.
- Итого - 16 350 руб.

При варианте покупки материала в магазинах: затраты на покупку по розничным ценам составят 18 000 руб.

Расчет показывает, что выгоднее послать за товаром курьера.

Затраты на погрузочно-разгрузочные работы, городской автомобильный транспорт, телефонные переговоры и иное не были приняты в расчет, поскольку они не зависят от принимаемого решения.

Пример

Организация имеет 5 автомобилей "Газель" для перевозки пассажиров по определенным городским маршрутам.

Поступил заказ на перевозку группы туристов в течение дня, для выполнения которого нужна одна машина. При отказе от работы на маршруте пятая часть ежедневного дохода будет потеряна. Эта сумма считается вмененными затратами. Величина вмененных затрат должна быть компенсирована при заключении договора на перевозку туристов.

Для осуществления процесса регулирования затраты делят на регулируемые и нерегулируемые; затраты в пределах норм, плана, сметы и отклонения от норм, плана, сметы.

Регулируемыми называют расходы, величина которых может меняться и зависеть от решений менеджера соответствующего уровня управления.

Нерегулируемые - расходы, не зависящие от решений менеджера как соответствующие высшему уровню управления.

Например, для бригадира регулируемые являются только затраты в пределах бригады, нерегулируемыми являются цеховые расходы. Для начальника цеха регулируемые являются затраты в пределах цеха, общехозяйственные расходы для него нерегулируемые. Руководитель организации может регулировать все расходы, для него нерегулируемых расходов не существует.

Разделение расходов на регулируемые и нерегулируемые имеет большое значение для установления ответственности каждого руководителя и исполнителя за величину расходов.

Затраты подразделяются на контролируемые и неконтролируемые по возможности осуществления контроля за ними.

Контролируемые затраты могут контролировать работники организации. Неконтролируемые затраты не поддаются контролю работников организации. К таким затратам можно отнести повышение цен на оборудование, топливо, энергетические ресурсы, изменение ставок налогов, отчислений на социальные нужды и пр.

Разделение затрат на соответствующие нормам, плану, смете и на отклонения от норм, плана, сметы позволяет управленческому персоналу принимать решения по выявлению указанных отклонений и управлению затратами.

4.2. Группировка затрат по статьям, их состав

Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции, работ или услуг определяют перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции с учетом характера и структуры производства независимо от формы собственности организации.

Группировка затрат по статьям калькуляции должна обеспечить выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут прямо и непосредственно включаться в их себестоимость, - прямых расходов.

Типовую группировку затрат по статьям калькуляции можно представить в следующем виде:

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

Итог этих статей образует производственную стоимость продукции. С учетом коммерческих расходов получаем полную себестоимость продукции. При необходимости в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство вносятся изменения с учетом особенностей технологии и организации производства.

Учет материальных затрат

Материальные затраты учитываются по статьям калькуляции: сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и энергия на технологические цели.

Необходимо, чтобы запасы товарно-материальных ценностей соответствовали установленным администрацией нормативам. Определяя нормативы, учитывают планируемые объемы производства продукции, существующую динамику цен на закупаемые сырье и материалы, их специфику, надежность поставщиков и транспортных организаций, наличие складских и хозяйственных помещений у организации, прочие факторы.

При должном уровне организации производственного процесса и снабжения предприятиям нужно стремиться к минимизации нормативов материальных запасов, так как это позволит снизить потери от порчи при хранении и уменьшить затраты на страхование, увеличить доходы с оборотного капитала.

Расход сырья и материалов - это непосредственное потребление их в процессе изготовления продукции. Выдача сырья и материалов в кладовые помещения цехов и подразделений не считается расходом на производство, а является перемещением материальных ценностей.

Нормирование материалов и отпуск их на основе установленных лимитов является важным условием контроля за рациональным использованием материалов. Лимиты устанавливают отделы снабжения, основываясь на данных планового отдела об объеме выпуска продукции и расходных норм материалов на единицу продукции.

Порядок документации отпуска материалов зависит от организации производства, направления расхода и периодичности отпуска материалов. Каждая служба предприятия должна располагать списком должностных лиц, имеющих право подписи документов на получение и отпуск со склада материалов, а также право выдавать разрешение на вывоз их с предприятия. При отпуске материалы необходимо точно взвешивать, измерять и подсчитывать.

Документирование отпуска материалов на разных предприятиях может различаться, что зависит от характера производства, направления и частоты расхода материалов. Так, ежедневный отпуск материалов на производство и прочие цели оформляется при помощи лимитно-заборных карт. Карта выписывается в двух или трех экземплярах на движение одного или нескольких видов материалов в течение месяца. Одновременно могут применяться квартальные лимитно-заборные карты, в которых фактический отпуск материалов предусмотрен по отрывным месячным талонам. В лимитно-заборных картах указываются вид операций; номер склада, с которого производится отпуск материалов; цех, получающий необходимые материалы со склада; шифр затрат; наименование и номенклатурный номер получаемых материалов; единица измерения и лимит месячного расхода материалов, исчисляемый на основе производственной программы сроком на месяц и существующих нормативов расхода материалов. Материальный склад и цех-получатель оставляют себе по одному экземпляру заполненной лимитно-заборной карты.

Установленный лимит ограничивает выдачу материалов со складов. При отсутствии необходимого материала на складе производят его замену другим, для этого выписывают отдельное требование-накладную на замену или дополнительный отпуск материалов, уменьшая остаток лимита в лимитно-заборной карте. В карте также делаются записи о неиспользованных в производстве и возвращенных на склад материалах, для этого никакие дополнительные документы не требуются.

Применение в управлении производством современной вычислительной техники улучшает качество расчетов, повышает обоснованность исчисляемых лимитов, уменьшает трудоемкость составления карт и количество разовых документов.

Разовый либо нечастый отпуск материалов со склада может быть оформлен односрочным либо многосрочным требованием-накладной на отпуск материалов. Накладные выписывает цех-получатель в двух экземплярах. Такие же требования-накладные применяются для учета движения материалов внутри предприятия. Составляются они материально ответственными лицами участка, отпускающего материалы. Один экземпляр накладной оставляют на месте с росписью получателя, другой экземпляр с росписью отпускающего ценности лица передают получателю материалов.

Накладными на отпуск материалов на сторону оформляют выдачу ценностей сторонним организациям или хозяйствам своей организации, расположенным вне предприятия. Такие накладные выписывает отдел снабжения предприятия обычно в трех экземплярах, основываясь на договорах и других документах, причем первый экземпляр оставляют на складе для дальнейшего ведения аналитического, синтетического учета материалов, второй экземпляр отдают получателю материалов, третий экземпляр передают в бухгалтерию предприятия. В случае реализации материалов первый экземпляр накладной служит основанием для выписки

бухгалтерией расчетно-платежных документов.

Товарно-транспортная накладная выписывается при перевозке материалов автотранспортом.

Акт на списание материалов составляется специально созданной комиссией с участием материально ответственного лица для документального оформления списания материалов.

Карточки учета материалов часто используются для совмещения первичных и расходных документов, что позволяет уменьшить объем учетной работы и усилить контроль за соблюдением норм складских запасов. Представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках, там же проставляют шифр производственных затрат для дальнейшей группировки расходов по объектам калькуляции и статьям затрат.

Акт расхода на фактически израсходованные материалы составляет получатель материалов, указывая наименование, количество, учетную цену и сумму по каждому наименованию, шифр заказа, для выполнения которого расходовались материалы, расход материалов по норме и фактически с указанием отклонений от норм и их причин. При необходимости указывают также объем произведенных работ или количество изготовленной продукции. Подразделения организации ежемесячно составляют отчеты о наличии и движении материальных ценностей для бухгалтерии.

Контроль за движением сырья и материалов в производстве осуществляют при помощи четырех основных методов: документирования, партионного раскроя, партионного учета и контроля, инвентарного метода.

Метод документирования в разной степени используется на всех промышленных предприятиях. Он основан на оформлении отдельным документом каждого случая отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм, нормативов и условий. Например, при замене одного вида сырья и материалов другими, при расходовании сырья и материалов сверх лимита и т.д. Отклонения от норм документируются специальными требованиями на дополнительный отпуск, на замену и т.п. При отпуске немерных, некондиционных материалов отклонения выявляются непосредственно в документах на отпуск материалов в производство.

Метод партионного раскроя применяется при отпуске материалов по весу и в измерении по площади. Метод состоит в том, что на каждую партию материалов, которые отпускаются на производство, выписывается раскройный лист (учетная карта). В листе указывают количество поданного к рабочему месту материала, количество деталей и отходов, которое должно получиться из данных материалов, и фактически полученные детали или заготовки и отходы. Для расчета результатов раскроя фактически полученное количество деталей сравнивают с нормативным количеством. Экономия или перерасход материалов определяются при сопоставлении фактического количества потраченного материала с нормативным расходом. Подобные расчеты производят и по отходам. В раскройном листе отмечают причины обнаруженных отклонений и работников, ответственных за раскрой материалов.

Метод партионного раскроя применяется в машиностроении, мебельной, отраслях легкой промышленности, иногда в мясной и молочной отраслях. Метод партионного учета и контроля основан на формировании партий сырья и материалов, однородных по технологическим параметрам. Партии формируются путем отбора соответствующих видов сырья и материалов и отдельного их хранения в специально предназначенных местах, при этом каждой партии присваивается свой учетный признак. Признаком может служить номер партии, наименование материала и т.д.

Выбранный признак партии в дальнейшей работе указывается во всех учетных первичных документах по израсходованным в производстве материальным ценностям, чтобы относить сырье и материалы прямым путем на соответствующие виды продукции, работы или услуги. При компьютеризированном производственном учете в первичных документах также указывают код работников, принимающих решение по отбору сырья и материалов для конкретной партии.

В процессе использования сырья и материалов определенных партий составляются оперативно-производственные и ежемесячные производственные отчеты, а также сводные технические отчеты использования сырья и материалов в производстве.

Метод партионного учета и контроля за использованием сырья и материалов применяется в организациях химической, нефтехимической, фармацевтической, пищевой промышленности, на предприятиях черной и цветной металлургии.

Инвентарный метод применяется для определения фактического расхода материалов и выявления отклонений от норм в случае невозможности использования других способов контроля. Он основан на регулярной инвентаризации остатков неизрасходованного сырья и материалов - по истечении смены, суток, декады, месяца или другого периода. Сроки проведения инвентаризации остатков материалов зависят от специфики производства, характера изготавливаемой продукции, периода изготовления и других условий. Фактический расход сырья и материалов на производство исчисляют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода.

При умножении выработанной продукции на норму расхода сырья и материалов получают нормативный расход сырья и материалов. По каждой калькуляционной группе сравнивают фактический расход сырья и материалов с нормативным и устанавливают отклонения от норм, которые впоследствии распределяют по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативам. Определяют причины и инициаторов отклонений. Организации разрабатывают номенклатуру причин и определяют возможных виновников по ним в целях системного анализа отклонений от норм.

Инвентарный метод контроля за использованием сырья и материалов широко применяется в пищевой, химической промышленности, металлургии, электроэнергетическом комплексе. Метод инвентаризации трудоемок и требует хорошей организации учета, выработки деталей по операциям, на которых расходуются материалы. По истечении каждого месяца в цехах составляют отчеты о расходе сырья и материалов с указанием нормативных и фактических расходов материалов по каждому виду продукции или на несколько видов продукции. Здесь же дают объяснения причин перерасхода или экономии по материалам. На основании отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету отдельно ведомости (машинограммы) распределения материалов. Расход сырья и материалов отражается в ведомостях по каждому аналитическому счету в составе синтетических производственных счетов.

Распределение сырья и материалов по видам продукции часто осуществляется прямым путем, так как в первичных документах по расходованию указывается вид или код изделия. Но во многих отраслях и производствах сырье и материалы расходуют на группу изделий, поэтому по видам продукции их распределяют косвенно-нормативным или коэффициентным способом.

При нормативном способе фактически потребленное сырье и материалы распределяют по видам продукции пропорционально их расходу по норме. Основой коэффициентного способа распределения служит коэффициент содержания, который показывает соотношение расходования сырья и материалов по каждому изделию. На каждый вид продукции расход сырья и материалов можно определить по формуле:

$$P_i = P / Q_i \times K_i,$$

где P_i - фактический расход сырья и материалов на i -е изделие;

P - фактический расход сырья и материалов на все виды продукции;

Q_i - количество выпущенных изделий;

K_i - коэффициент содержания.

Коэффициентным способом распределения материалов между видами продукции пользуются, к примеру, в издательской деятельности, полиграфии, электроэнергетике.

В электроэнергетическом комплексе все виды топлива - газ, уголь, мазут - приводят к единому измерителю способом пересчета на условное топливо, после чего при помощи данных о расходе топлива в условном измерении определяют коэффициент его расхода на единицу энергии.

Стоимость использованных в производстве сырья и материалов отражают в бухгалтерском учете без стоимости возвратных отходов. Отходы по степени их относительной ценности для предприятия разделяют на возвратные и безвозвратные. Возвратные отходы могут быть использованы предприятием либо реализованы за пределы предприятия. Безвозвратными называют отходы, которые нецелесообразно или невозможно использовать при существующем уровне организации производства.

Возвратные отходы оценивают в зависимости от их характера и направления использования, безвозвратные отходы не оценивают.

По каждому виду продукции количество и стоимость возвратных отходов определяют прямым путем. Если это невозможно, то возвратные отходы распределяют по видам продукции пропорционально количеству и стоимости израсходованных сырья и материалов.

Возвратные отходы оформляют бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 10 "Материалы",

Кредит счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства".

Расход вспомогательных материалов учитывают по тому же принципу, что и основных, но между объектами калькуляции вспомогательные материалы распределяются обычно косвенным путем - пропорционально сметным ставкам, установленным на единицу продукции. Сметные ставки исчисляются исходя из нормы расхода вспомогательных материалов на технологические цели, а также их плановой себестоимости. По мере изменения норм расхода или цен ставки пересматривают.

В случае когда затраты на вспомогательные материалы становятся значительными, они выделяются в самостоятельную статью калькуляции, а стоимость израсходованных вспомогательных материалов распределяется между видами продукции тем же способом, что и стоимость основных материалов.

Счет 10 "Материалы" субсчет 2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали" отражает затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, которые использует предприятие для производства готовой продукции. Эта статья также включает в себя расходы на оплату услуг производственного характера (выполнение отдельных операций по производству продукции, обработке сырья и материалов, внутрипроизводственному передвижению сырья и материалов и др.), которые оказывают сторонние организации, при условии возможности прямого отнесения этих расходов на себестоимость отдельных изделий. Остальные работы и услуги производственного направления, произведенные сторонними организациями и непромышленными производствами и хозяйствами для своего предприятия, относятся на другие статьи затрат в соответствии с характером работ и услуг. На счете 10 "Материалы" субсчете 2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали" можно выделить отдельно калькулируемые полуфабрикаты собственного производства или продукты, полученные в отдельных переделах и еще подлежащие доработке или укомплектованию в изделия.

В целях контроля за использованием и перемещением полуфабрикатов составляют оперативный баланс их движения. В балансе по каждому виду полуфабрикатов указывают остаток в цехе на начало месяца, поступление за месяц, расход за месяц и остаток на конец месяца. Баланс, как правило, составляют по накопительным документам, в которых отражены первичные данные о получении и передаче полуфабрикатов. По результатам инвентаризации данные о фактических остатках по балансу сопоставляют с учетными и анализируют причины расхождений.

Покупные полуфабрикаты нужны для производства определенных изделий и прямым путем относятся на эти конкретные изделия. Если прямой учет невозможен, покупные полуфабрикаты распределяют между изделиями другими способами.

По статье калькуляции "Топливо и энергия на технологические цели" отражают стоимость израсходованного топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, которые непосредственно использовались в процессе производства продукции. Расход энергии по подразделениям предприятия определяют по показаниям счетчиков и приборов. В случае отсутствия приборов и счетчиков энергетические расходы распределяют между объектами соответствующими особенностям производства способами. Расходы энергии могут рассчитываться пропорционально числу отработанных машиночасов, нормативным (сметным) ставкам на единицу продукции, объему работы механизмов с учетом их мощности и т.д.

Стоимость топлива и энергии распределяют между отдельными видами продукции в ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств исходя из норм расхода и действующих цен.

Топливо и энергию, израсходованные на технологические цели, относят в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" с кредита счетов 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства" и 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Расход купленной на стороне электроэнергии на технологические цели оформляют проводкой:

Дебет счета 20 "Основное производство",

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Расходы на топливо и энергию, потраченные на содержание оборудования и хозяйственные нужды, списывают в дебет счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы" с кредита счетов 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Методические указания по бухгалтерскому учету включают в состав оборотных активов специальное имущество организации - специальные инструменты, приспособления, оборудование, одежду. Для специального имущества разработан особый порядок отнесения его стоимости в статьи расходов на изготовление и реализацию продукции, работ или услуг.

Специальными инструментами и приспособлениями называют технические средства с индивидуальными свойствами, необходимые для изготовления определенных видов продукции. К специальным инструментам относятся штампы, прессы, стапели, изложницы и др. Специальным оборудованием считают средства труда для обеспечения условий выполнения нестандартных технологических операций, которые можно многократно использовать в производстве. К специальному оборудованию относится кузнечно-прессовое технологическое оборудование, контрольно-испытательная аппаратура, испытательные установки и другие виды испытательного оборудования. Специальные инструменты, приспособления и оборудование в целом называют специальной оснасткой. Специальной одеждой называют средства индивидуальной защиты работников предприятия, такие как защитные костюмы, обувь, предохранительные приспособления - очки, шлемы, противогазы, респираторы, рукавицы и пр. Конкретный перечень специального имущества организация определяет с учетом особенностей характера производства и технологического процесса. Учет специальной оснастки ведется аналогично учету основных средств предприятия.

Учет затрат на оплату труда

По статье "Затраты на оплату труда" ведется учет оплаты труда рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции.

Основные системы оплаты труда - повременная, сдельная и аккордная.

Повременная и сдельная системы оплаты труда различаются по видам: простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная. При повременных системах труд оплачивают за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ.

При расчете заработка рабочего часовую или дневную тарифную ставку его разряда умножают на количество фактически отработанных им часов или дней. Зарботок других категорий работников исчисляют иначе: при условии полной отработки всех рабочих дней месяца их оплату составят установленные для них оклады; если отработано неполное число рабочих дней, то зарботок определяется делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней, оплачиваемых за счет предприятия. Повременно-премиальная система оплаты труда предполагает прибавку к сумме заработка по тарифу премии, исчисленной в определенном проценте к тарифной ставке или к другому измерителю. Первичный учет труда работников при повременной оплате производится в табелях.

При прямой сдельной системе оплата труда рабочих начисляется за количество изготовленной ими продукции и выполненных работ на основе твердых сдельных расценок, которые устанавливаются с учетом необходимой квалификации.

Сдельно-премиальная система оплаты труда рабочих предусматривает начисление премии за перевыполнение норм выработки, за достижение высоких качественных показателей, таких как отсутствие брака, рекламаций и т.д.

При сдельно-прогрессивной системе размер оплаты труда повышается за выработку сверх нормы. При косвенно-сдельной системе оплата труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других работников исчисляется в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого подразделения предприятия.

В некоторых случаях возможно комбинирование систем оплаты труда, например, если бригадир или мастер небольшого рабочего коллектива совмещают руководство коллективом, которое оплачивается повременно, с непосредственной производственной деятельностью, которая оплачивается по сдельным расценкам.

Аккордная система оплаты труда основана на определении совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или за производство определенного объема продукции.

Зарботок при сдельной системе оплаты труда начисляется на основании документов о выработке. Трудовой вклад каждого рабочего в общий зарботок бригады рассчитывается при помощи коэффициентов трудового участия (КТУ). Правильное начисление оплаты труда рабочим должно проводиться с учетом отступлений от нормальных условий работы, которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. К таким отступлениям относят дополнительные операции, не предусмотренные технологией производства, отклонения от нормальных условий работы, простои не по вине рабочих. Ночная работа оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации. Сверхурочные работы проводятся в исключительных случаях и также оплачиваются по повышенным ставкам. Компенсация за работу в выходные и праздничные дни работнику предоставляется в виде другого дня отдыха или по соглашению денежной выплатой не менее чем в двойном размере. Право на отпуск работникам предоставляется по истечении 6 месяцев непрерывной работы на данном предприятии, причем сохраняется средний зарботок работника на период его отпуска. Кормящим матерям и работающим женщинам, имеющим детей в возрасте до полутора лет, должны устанавливаться дополнительные перерывы, время которых учитывается как рабочее время и подлежит оплате в размере среднего заработка. Пособия по временной нетрудоспособности выплачиваются работникам предприятия за счет страховых отчислений на основании больничных листов, выдаваемых лечебными учреждениями.

Чтобы распределить заработную плату производственных рабочих по объектам учета затрат, ее группируют по данным первичных документов по учету труда и его оплаты (нарядов, рапортов, ведомостей, маршрутных листов и пр.) по цехам, переделам, участкам и прочим объектам учета. По каждому объекту учета заработная плата производственных рабочих группируется по объектам калькуляции, после чего данные о заработной плате производственных рабочих заносят в накопительные карточки или ведомости, которые открываются на каждый объект учета и калькулирования. По данным накопительных карточек составляется разрабочная таблица распределения заработной платы.

Основная часть заработной платы производственных рабочих включается в

себестоимость отдельных видов продукции прямым путем. Часть заработной платы, которую нельзя прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяется косвенно, обычно это делается пропорционально сметной ставке расходов по заработной плате на единицу продукции.

Руководствуясь действующими положениями, сумму начисленной заработной платы производственных рабочих разделяют на две части: заработную плату по нормам и отклонениям от норм, выявляемым методом документирования. Сущность метода в том, что заработная плата в пределах норм начисляется рабочим по принятым документам. Начисление заработной платы сверх норм производится по специально выписанным документам - листкам на доплату, нарядам на выполнение работ, не предусмотренных технологией, листкам учета простоев, нарядам на исправление брака. Отклонения по заработной плате рабочих, оплачиваемых повременно, выявляют при распределении начисленных сумм пропорционально нормативным ставкам путем сопоставления фактически начисленной заработной платы с нормативной суммой.

В целях контроля за отклонениями по заработной плате регулярно составляют ведомость на отклонения, в которой указывают причины отклонений (неисправность оборудования, замену сырья и материалов, отсутствие и неисправность инструментов и приспособлений, выполнение не предусмотренных технологическим процессом операций, исправление брака и пр.) и виновников отклонений. В организациях используют отраслевую номенклатуру причин и виновников отклонений.

Отчисления на социальные нужды распределяют между видами продукции пропорционально затратам на оплату труда.

Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов и платежей

Произведенные в отчетном периоде затраты, имеющие при этом отношение к будущим отчетным периодам, называют расходами будущих периодов. Основную часть таких расходов на предприятиях составляют расходы на подготовку и освоение производства и расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (при отсутствии ремонтного фонда), а также расходы, относимые на будущие периоды частично, и пр. Учитывают расходы будущих периодов по дебету активного счета 97 "Расходы будущих периодов" с кредита соответствующих материальных, расчетных и прочих счетов - 10, 70, 69, 76 и др. В отчетные сроки расходы, учтенные на дебете счета 97, списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и др.

Предприятие определяет сроки и соответствующие издержки для списания расходов будущих периодов на основании нормативных актов либо согласно характеру производства.

Так, учтенные в начале года на счете 97 расходы по ремонту основных средств списывают каждый месяц или пропорционально ежемесячному объему производства продукции, или пропорционально затратам на ремонт основных средств по плану, или равномерно.

Отдельной калькуляционной статьей по счету 20 "Основное производство" из общего состава расходов будущих периодов выделяют расходы по подготовке и освоению производства. Прочие расходы списывают со счета 97 в дебет собирательно-распределительных счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы" или других счетов.

Учет расходов на подготовку и освоение производства

На счете 97 "Расходы будущих периодов" планируют и учитывают следующие затраты:

1) на освоение и подготовку новых организаций, производств, цехов и агрегатов, учтенные с начала текущей деятельности организации, цеха или использования новых агрегатов в текущей деятельности организации (пусковые расходы);

2) на освоение и подготовку производства новых видов продукции, не предназначенной для массового производства, и новых технологических процессов;

3) на разработку природных ресурсов, подготовительные работы на разрабатываемых месторождениях в добывающей промышленности;

4) другие единовременные расходы, перечень которых основан на отраслевой специфике деятельности организации и на видах производств.

Величина пусковых расходов определяется сметой, которая составляется с учетом установленного режима, продолжительности и других условий пробной эксплуатации, освоения вводимых в действие объектов. Пусковые расходы учитываются в составе расходов будущих периодов.

Пусковые расходы включают в себестоимость отдельных видов продукции по нормам погашения, которые устанавливаются на единицу продукции с учетом общей суммы расходов,

длительности периода погашения пусковых расходов и планового объема выпуска продукции в рассматриваемом периоде.

Пусковые расходы списывают бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 20 "Основное производство",

Кредит счета 97 "Расходы будущих периодов".

Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов учитывают отдельно как вложения во внеоборотные активы, руководствуясь указаниями ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы".

Срок списания этих затрат организация определяет самостоятельно с учетом срока, в течение которого могут быть получены экономические выгоды от результатов выполненных работ, при этом срок полезного использования не может быть дольше срока деятельности организации.

Затраты списывают линейным способом либо способом списания расходов пропорционально объему продукции, работ или услуг.

Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов не включают затраты на освоение и подготовку выпуска продукции, которая не предназначена для массового производства.

Не относятся к расходам на подготовку и освоение производства затраты, связанные с улучшением технологии и организации производства, с повышением качества продукции, а также связанные с изменением дизайна продукции и других свойств, осуществляемых в ходе технологического процесса.

Перечисленные затраты являются общепроизводственными или общехозяйственными расходами и включаются в их состав по времени признания. Фактические затраты на подготовку производства изделий по индивидуальным заказам включаются в затраты соответствующего изделия или партии изделий.

Затраты на освоение природных ресурсов включают в свой состав, кроме работы подготовительного характера на разрабатываемых месторождениях, также затраты по до-разведке введенных в разработку месторождений; затраты на организацию новых структурных подразделений на новых площадях; расходы по очистке территории при открытых горных работах; затраты по подготовке площадок для хранения плодородного слоя почвы, который можно использовать при последующей рекультивации земель; затраты по устройству временных подъездных дорог к скважинам или местам разработки месторождения, а также другие виды работ. Все эти расходы учитывают на счете 97 "Расходы будущих периодов" предварительно и на основании расчетов и сроков погашения списывают в установленном порядке.

Учет расходов по обслуживанию производства и управлению

Расходы по обслуживанию производства и управлению включают в себя расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, а также общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Общепроизводственные расходы и расходы на содержание и эксплуатацию оборудования включают в себестоимость продукции по статье "Общепроизводственные расходы" и учитывают на синтетическом счете 25 "Общепроизводственные расходы"; общехозяйственные расходы учитывают на счете 26 "Общехозяйственные расходы" и включают в себестоимость продукции по той же статье. Счета 25 и 26 - активные, собирательно-распределительные. Затраты отражают на дебете счетов в течение месяца, списывают затраты по кредиту счетов на производственные счета. В конце отчетного периода остатки на данных счетах отсутствуют. Для контроля общепроизводственных и общехозяйственных расходов по каждому их виду составляют плановую смету с разделением по статьям; анализируют затраты по статьям, руководствуясь установленной номенклатурой; фактические затраты по статьям сравнивают со сметными и выявляют отклонения. Обе статьи наряду с похожими качествами имеют и некоторые различия.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования считаются полупеременными или условно-переменными, значит, зависящими от объема производства продукции, цеховые же и общезаводские расходы считаются постоянными, не зависящими от объема производства продукции. Существует государственный регламент на размер некоторых расходов в составе общехозяйственных, необходимый для налогообложения.

Затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, как правило, учитывают на отдельном субсчете счета 25 "Общепроизводственные расходы".

Аналитический учет расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования ведется отдельно по каждому структурному подразделению предприятия и в отдельности по номенклатуре статей:

1) "Амортизация оборудования и транспортных средств";

2) "Эксплуатация оборудования" - стоимость вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, отчисления на социальные нужды, стоимость потребленного топлива и всех видов энергии, услуги вспомогательных производств и пр.;

3) "Ремонт оборудования и транспортных средств";

4) "Внутризаводское перемещение грузов";

5) "Прочие расходы".

Наиболее существенными из перечисленных статей расходов по содержанию и эксплуатации оборудования являются затраты на амортизацию и ремонт оборудования и транспортных средств. Существует несколько вариантов начисления амортизации по основным средствам, соответственно ПБУ 6/01 "Учет основных средств":

1) линейный способ;

2) способ уменьшаемого остатка;

3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции или работ.

Амортизация одной группы однородных объектов основных средств в течение всего срока их полезного использования начисляется одним и тем же способом.

Срок полезной эксплуатации объекта основных средств определяется предприятием при принятии объекта на учет.

В случае, когда срок полезного использования объекта основных средств не установлен в централизованном порядке или когда он отсутствует в технических условиях, его определяют с учетом:

1) ожидаемого срока использования объекта на основании ожидаемой производительности и мощности применения;

2) ожидаемого физического износа, естественных условий, системы всех видов планово-предупредительного ремонта;

3) нормативно-правовых и других ограничений использования объекта (срока аренды).

Амортизационные отчисления производятся в течение всего срока полезного использования объекта основных средств, приостановка возможна в случаях нахождения объекта на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации и перевода объекта на консервацию на срок более 3 месяцев.

Не начисляют амортизацию на объекты основных средств, потребительские свойства которых со временем остаются неизменными, например на объекты природопользования.

Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу, купленные книги, брошюры списывают как затраты на производство (расходы на продажу) по мере их отпуска в производство. Необходим контроль за движением этих мелких объектов для обеспечения их сохранности в производстве.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений производится в зависимости от способа начисления:

1) при линейном способе - на основе первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

2) при способе уменьшаемого остатка - на основе остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

3) при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - на основе первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе - чисто лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта;

4) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции или работ - исходя из натурального показателя объема продукции или работ в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции или работ за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Налоговым кодексом предусмотрена возможность применения повышенных и пониженных норм амортизации. Повышение норм амортизации можно применять по основным средствам, которые используются в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, и по лизинговому имуществу.

По нематериальным активам для целей налогового учета сумма амортизации определяется так же, как и по основным средствам. В финансовом учете амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются по ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов" способами:

1) линейным;

2) уменьшаемого остатка;

3) списания стоимости пропорционально объему продукции, работ или услуг.

Для целей финансового и налогового учета общим является линейный способ начисления амортизации основных средств и амортизации по нематериальным активам, его же целесообразно использовать и для целей управленческого учета.

В составе расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования значимыми являются затраты на ремонт основных средств. В финансовом учете эти затраты относят на себестоимость продукции тремя способами:

1) фактические затраты по ремонту списывают на счет 25 "Общепроизводственные расходы" и другие с кредита счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.;

2) создают резервный фонд на ремонт основных средств с последующим списанием на него фактических затрат по ремонту основных средств;

3) фактические затраты по ремонту основных средств сначала учитывают на счете 97 "Расходы будущих периодов", а затем равномерно списывают с этого счета на издержки производства и обращения.

Если ремонтные работы проводятся неравномерно (в сезонных отраслях производства), применение первого способа отнесения затрат может вызвать колебания себестоимости продукции.

Применение второго и третьего способа позволяет более равномерно относить затраты по ремонту основных средств на себестоимость продукции. Резервный фонд целесообразно создавать в отраслях производства, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на вторую половину года. В организациях с основными расходами по ремонту основных средств в начале года удобно использовать счет 97 "Расходы будущих периодов". При втором и третьем способах затраты по ремонту основных средств отражают комплексной статьей.

Для аналитического учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования на каждый цех в отдельности открывают ведомости учета затрат цехов (форма N 12), записи в которых производят на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листов-расшифровок по прочим денежным расходам, отраженным в журналах-ордерах.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования списывают на счета 20 "Основное производство" и 28 "Брак в производстве" (в части исправимого брака) и распределяют между отдельными видами продукции пропорционально сумме заработной платы производственных рабочих или другими способами: пропорционально нормативным или плановым затратам, массе и объему продукции, количеству отработанных рабочими человеко-часов, количеству машино-часов оборудования и др.

Определение базы распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования основано на влиянии особенностей производства. Например, в автоматизированном производстве в качестве базы распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования целесообразнее использовать количество часов работы оборудования, напротив, на предприятии, где широко применяется ручной труд, лучше в качестве базы распределения использовать заработную плату производственных рабочих или отработанное ими время. Если отдельные виды продукции производятся с использованием специализированного оборудования, то все расходы по нему относятся на эти виды продукции прямым путем.

На субсчете 2 счета 25 "Общепроизводственные расходы" учитывают расходы по обслуживанию, организации, управлению структурным подразделением.

Аналитический учет второй части общепроизводственных расходов ведут в ведомости учета затрат цехов по статьям:

- 1) содержание аппарата управления цеха;
- 2) содержание прочего цехового персонала;
- 3) амортизация зданий, сооружений, инвентаря;
- 4) ремонт зданий, сооружений и инвентаря;
- 5) испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство;
- 6) охрана труда;
- 7) прочие расходы;
- 8) потери от простоев;
- 9) потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах;
- 10) недостача материальных ценностей и незавершенного производства (за вычетом излишков);
- 11) прочие непроизводительные расходы.

Учет общепроизводственных расходов, кроме расходов непроизводительного характера, ведется по номенклатуре статей сметы этих расходов, что облегчает контроль за расходами.

Собранные в ведомости N 12 расходы по истечении месяца списывают в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 28 "Брак в производстве" и других счетов (10 "Материалы", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 79 "Внутрихозяйственные расчеты", 97 "Расходы будущих периодов", 99 "Прибыли и убытки").

На небольших предприятиях возможен отказ от отдельного учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и других общепроизводственных расходов. Предприятие может самостоятельно установить перечень статей общепроизводственных расходов, выделив наиболее важные, по которым необходимо установить центры затрат и центры ответственности для усиления контроля за затратами. По небольшим участкам вспомогательных производств общепроизводственные расходы учитывают непосредственно на счете 23 "Вспомогательные производства".

Базой распределения общепроизводственных расходов может служить заработная плата производственных рабочих, отработанное рабочими время, объем выпуска продукции, прямые затраты по отдельным видам продукции и пр.

Затраты, общие для всей организации, учитывают на активном синтетическом счете 26 "Общехозяйственные расходы".

Если в предприятии нет разделения по цехам, в состав общехозяйственных расходов дополнительно включают статьи: содержание персонала отделений (заработная плата инженерно-технического персонала, служащих и младшего обслуживающего персонала с отчислениями на социальные нужды); содержание, текущий ремонт и амортизация оборудования, транспортных средств, зданий, сооружений и инвентаря отделений и другие расходы.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и непроизводственных расходов (форма N 15) или в соответствующей машинограмме при условии применения на предприятии компьютерной техники. Машинограмма или ведомость составляются на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листов-расшифровок по прочим денежным расходам. По окончании отчетного периода общехозяйственные расходы распределяют и списывают на основное и вспомогательные производства и хозяйства и прочие счета затрат. Учетная политика организации регламентирует порядок списания общехозяйственных расходов в рамках двух возможных вариантов:

1) общехозяйственные расходы списывают на счета учета затрат по основной деятельности (20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 28 "Брак в производстве"), 08 "Вложения во внеоборотные активы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" и на другие счета. Для правильного распределения расходов между счетами учета составляются сметные расчеты, определяющие соответствующие доли общехозяйственных расходов, относимых на указанные счета. Базой распределения может служить среднесписочная численность работников, заработная плата производственных рабочих, отработанное время и др.;

2) общехозяйственные расходы можно списывать со счета 26 "Общехозяйственные расходы" на счет 90 "Продажи", т.е. общехозяйственные расходы в полной сумме включаются в себестоимость проданной продукции, работ или услуг.

Выбор варианта распределения общехозяйственных расходов существенно влияет на показатели себестоимости продукции, прибыли, рентабельности, платежеспособности организации. Общим моментом для обоих вариантов распределения общехозяйственных расходов между видами произведенной или проданной продукции являются базовые показатели пропорциональности: заработная плата производственных рабочих или отработанное ими время, объем производства или продаж, неполная производственная себестоимость продукции, прямые затраты на производство продукции и т.п.

Учет непроизводительных затрат и потерь

К этой статье затрат относят потери от брака, простоев, недостач и прочие потери материальных ценностей. Потери от брака учитывают в себестоимости продукции отдельной статьей калькуляции, остальные потери отражаются в себестоимости продукции в составе общепроизводственных или общехозяйственных расходов.

Учет потерь от брака ведется по статье "Потери от брака" обычно только в отчетных калькуляциях. Существуют отрасли производства, в которых потери от брака включают в план в связи с технологической неизбежностью, например в стекольном, литейном производствах.

Брак - это изделия и полуфабрикаты, по своему качеству не соответствующие установленным стандартам, техническим условиям или условиям договора. Брак подразделяют на исправимый и неисправимый (окончательный) в зависимости от характера дефектов,

обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов.

В случае, когда изделия и полуфабрикаты после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление их технически возможно и экономически целесообразно, брак называют исправимым.

Если исправление испорченных изделий и полуфабрикатов технически невозможно или экономически нецелесообразно и эти изделия и полуфабрикаты не могут быть использованы по прямому назначению, их считают неисправимым (окончательным) браком. Такие изделия реализуют по ценам возможного использования или оставляют в собственном производстве как вторичное сырье.

Различают внутренний и внешний брак в зависимости от места обнаружения. Брак, обнаруженный до отправки покупателю, считают внутренним. Внешним считают брак, найденный после отпуска продукции покупателю.

Работники отдела технического контроля, обнаружившие брак, делают соответствующие отметки в первичных документах по учету выработки. Неисправимый брак также оформляют актом о браке или ведомостью о браке, где отражается несколько случаев брака. Акт составляется работником отдела технического контроля, мастером или начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. В акте указываются характеристика брака; причина его возникновения; количество забракованной продукции; виновник брака; себестоимость брака; суммы взыскания с виновников брака; потери от брака; отметка цеха-получателя или склада о приемке забракованной продукции. Руководитель организации принимает решение о порядке списания потерь от брака - за счет производства либо за счет виновных в его возникновении. Размер потерь от неисправимого брака исчисляют путем вычитания из его себестоимости стоимости забракованных изделий по ценам возможного использования и сумм, удерживаемых с виновников брака.

Себестоимость внутреннего окончательного брака исчисляют из фактических затрат по установленным статьям расходов, за исключением затрат по статьям "Расходы на подготовку и освоение производства", "Общехозяйственные расходы", "Потери от брака", "Прочие производственные расходы". На предприятиях с большой номенклатурой изделий брак, как правило, оценивают по плановой или нормативной себестоимости.

Себестоимость внутреннего исправимого брака исчисляют по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, потраченных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов.

Потери от внутреннего исправимого брака исчисляют путем вычитания из его себестоимости сумм, удерживаемых с виновников брака. Если внутренний окончательный и исправимый брак произошел по вине поставщиков сырья, материалов и полуфабрикатов, в его себестоимость включают также соответствующую долю общехозяйственных расходов, обычно долю начисляют в процентном отношении к заработной плате производственных рабочих, начисленной за операции до момента обнаружения окончательного брака или до момента доработки исправимого брака.

Оценка внешнего брака производится суммированием производственной себестоимости забракованной продукции, расходов по приобретению этой продукции покупателями, транспортных расходов при замене забракованной продукции или расходов потребителя на исправление забракованной продукции. Уплаченные покупателям штрафы относят на счет 91 "Прочие доходы и расходы" и в стоимость потерь от брака не включают.

Синтетический учет потерь от брака ведется на активном счете 28 "Брак в производстве", по дебету которого отражают затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.) и окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства).

Потери от брака списывают с кредита счета 28 "Брак в производстве" в дебет различных счетов:

1) счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в случае, если брак допустили рабочие;

2) счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет 2 "Расчеты по претензиям", если виновны в браке поставщики недоброкачественных сырья и материалов;

3) счета 10 "Материалы" на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования;

4) счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" в случае, если потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции. Аналитический учет потерь от брака ведется в каждом подразделении предприятия по статьям расходов и видам забракованной продукции.

Учет потерь от простоев

Причины простоев на производстве могут быть разного происхождения. Внутренние причины происходят по вине самого предприятия; внешние причины могут случиться по вине поставщиков сырья и материалов, из-за перебоев с подачей воды и электроэнергии; стихийные бедствия также считаются внешними причинами простоев.

Размер потерь от простоев складывается из оплаты труда производственных рабочих за время простоя, доплаты рабочим при использовании их на других работах, отчислений на социальные нужды, стоимости непроизводительно потраченных за время простоя сырья и материалов, топлива и энергии.

Оформляют простои рабочих свыше 15 мин простойным листком, где указываются время простоя, причины, сумма заработной платы рабочего за время простоя и другие необходимые сведения.

По статье 25 "Общепроизводственные расходы" учитывают потери от простоев по внутренним причинам.

В состав потерь по внешним причинам также входит соответствующая доля общепроизводственных расходов. Сумма потерь от простоев по внешним причинам включается в состав внереализационных расходов в случае, когда расходы не подлежат возмещению, либо относятся на виновные предприятия и организации, если возмещение убытков возможно. В случае, когда потери от простоев вызваны стихийными бедствиями, их размер списывают на уменьшение прибыли предприятия.

Учет недостач и потерь от порчи материальных ценностей

Недостачи и потери от порчи материальных ценностей по сырью, материалам и незавершенному производству предварительно учитывают по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита счетов 10 "Материалы", 20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательные производства". Если недостачи и потери от порчи материальных ценностей произошли в пределах естественной убыли, их списывают с кредита счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в дебет счетов 25 "Общепроизводственные расходы" - в случае хранения сырья и материалов в цехах и при недостатке незавершенного производства и 26 "Общехозяйственные расходы" - в случае хранения сырья и материалов на заводских складах.

Если конкретные виновники порчи ценностей не выявлены, недостачу сверх норм убыли списывают со счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Полностью испорченные или недостающие материальные ценности оцениваются по их фактической себестоимости. По сумме определившихся потерь оцениваются ценности, испорченные частично.

В случае выявления виновников порчи ценностей недостачи и потери списывают в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", определяя сумму потерь по рыночным ценам.

Учет прочих производственных расходов и расходов на продажу

Статья "Прочие производственные расходы" включает в свой состав расходы, не вошедшие ни в одну из других статей затрат. По этой статье учитывают затраты на гарантированное обслуживание и ремонт продукции, проданной с гарантией, расходы на стандартизацию и др.

На себестоимость соответствующих видов продукции прочие производственные расходы относят прямым путем либо распределяют между видами продукции пропорционально их производственной себестоимости без учета прочих производственных расходов в случае невозможности прямого расчета.

Статья затрат "Расходы на продажу" включает затраты предприятия на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции; затраты на транспортирование продукции до места отправления, на погрузку; расходы на комиссионные отчисления сбытовым и посредническим организациям; расходы на рекламу; представительские расходы и прочие аналогичные затраты.

Затраты на продажу каждый месяц списываются полностью на себестоимость реализованной продукции либо распределяются между видами отгруженной за месяц продукции в расчете по весу, объему, производственной себестоимости или другим показателям. Порядок списания затрат определяется учетной политикой организации.

Калькуляционный принцип группировки затрат положен в основу построения планов

счетов бухгалтерского учета в нашей стране и в других странах. Современное усложнение производства, изменение структуры себестоимости требует гибкой учетной политики в организациях и на предприятиях. Важно отдать предпочтение учетно-калькуляционной системе, способной принести наиболее объективные и реалистичные результаты.

Глава 5. Калькуляция себестоимости продукции

5.1. Система калькулирования полных затрат

Себестоимость продукции, работ или услуг - это оценка в стоимостном выражении полных затрат на производство этой продукции, работ или услуг и их продажу.

Себестоимость определяет те затраты, которые были фактически произведены и стали ресурсами для производства продукции, независимо от времени выплаты денежных средств, т.е. в том отчетном периоде, в котором затраты имели место.

Калькулирование - это исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Путем калькулирования исчисляют себестоимость:

- 1) полного объема выпущенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- 2) отдельных видов продукции, работ, услуг, основного и вспомогательного производств, обслуживающих производств;
- 3) полуфабрикатов для последующей переработки или реализации;
- 4) продукции, работ и услуг отдельных подразделений производства;
- 5) незавершенного производства.

Перечисленные показатели себестоимости используются для определения цен на продукцию, работы или услуги, управления себестоимостью продукции, составления отчетов о прибылях и убытках, оценки результатов деятельности предприятия и его подразделений.

В системе современного управленческого бухгалтерского учета различают плановую, сметную, нормативную и отчетную (фактическую) калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции, работ или услуг на плановый период (месяц, квартал, год). При составлении плановой калькуляции за основу берут прогрессивные нормы расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования, а также нормы расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы являются средними на планируемый период. Для определения цены и расчета с заказчиками в случае изготовления разового изделия используют разновидность плановой калькуляции - сметную калькуляцию.

Нормативные калькуляции составляют, основываясь на действующих на начало месяца нормах расхода сырья, материалов и прочих затрат - текущих нормах затрат. Эти нормы соответствуют производственным возможностям предприятия на данный период его деятельности при условии постоянных, стабильных цен на ресурсы. Текущие нормы затрат обычно в начале года превышают запланированные, а в конце года понижаются. Поэтому нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце - ниже.

Отчетные (фактические) калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции (работ, услуг). Отчетная калькуляция отражает фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ, включая непланируемые непроизводительные расходы.

Объектами калькулирования могут служить отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, незавершенное производство, работы и услуги, себестоимость которых исчисляется. По объектам калькулирования ведется обычно аналитический учет, причем можно открывать аналитические счета не на каждый отдельный объект, а на их группу.

Для каждого объекта калькулирования выбирают калькуляционную единицу, которой могут служить:

- 1) натуральные единицы (штуки, метры, килограммы и др.);
- 2) условно-натуральные единицы, которые исчисляются с помощью коэффициентов (спирт 100%-ной крепости, 100 м ткани, 1000 условных банок консервов и т.п.);
- 3) стоимостные единицы (затраты на рубль реализованной продукции, на 1000 руб. стоимости запасных частей и т.п.);
- 4) трудовые единицы (нормо-час, норма-смена). Калькуляционные единицы не всегда совпадают с учетной натуральной единицей. Для упрощения составления плановых и отчетных калькуляций калькуляционные единицы укрупняют. К примеру, в перерабатывающих организациях учетная единица - 1 кг продукции, а калькуляционной единицей является 1 т или 1 ц.

Калькулированием исчисляют себестоимость всей продукции, отдельных видов продукции, единиц отдельных видов. При этом используют различные способы расчета: способ

суммирования затрат, нормативный способ, способ пропорционального распределения затрат, исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат, комбинированный способ.

Способ прямого расчета - самый простой и точный. Сущность его в том, что затраты, учтенные по статьям калькуляции, делят на количество единиц выпущенной продукции. Этот способ расчета себестоимости применяется в производствах, где выпускают один вид продукции. Его используют также при производстве нескольких видов продукции при условии, что можно отдельно учитывать затраты по каждому виду продукции. Способ прямого расчета применяется обычно при по-процессном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Способ суммирования затрат заключается в том, что себестоимость единицы продукции исчисляется суммированием затрат по отдельным стадиям процесса производства данной продукции или отдельным частям изделия. Например, себестоимость листа прокатной стали определяется суммированием затрат по каждому технологическому комплексу его производства.

Нормативный способ заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, которые предусмотрены нормативными калькуляциями, отдельно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм (при этом указывают место возникновения отклонения, причины и виновников). Также учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате проведения организационно-технических мероприятий, определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции (Зф) определяется сложением суммы затрат по текущим нормам (Зн) с величиной отклонений от норм (О) и величиной изменений норм (И), т.е. по формуле:

$$Зф = Зн + О + И.$$

Нормативный способ калькулирования себестоимости продукции применяется в отраслях обрабатывающей промышленности, где массовым и серийным путем производят сложную и разнообразную продукцию.

Способ пропорционального распределения затрат применяется обычно в комплексных производствах, где невозможно идентифицировать продукцию до достижения определенной точки в процессе производства. Этот момент называют точкой разделения. При этом разделение исходного сырья на отдельные продукты может осуществляться одновременно или в разное время. До точки разделения накапливаются общие расходы - стоимость перерабатываемого сырья и расходы по его переработке. После точки разделения полученные продукты могут уже считаться готовой продукцией (например, цельное молоко) или подвергаться дальнейшей обработке (сливки, продукты на основе закваски - кефир, йогурт, сметана, сухое молоко и пр.). Затраты на последующую переработку относят на отдельные виды основных и попутных продуктов. При выработке основной и попутной продукции общие расходы распределяют между отдельными ее видами, для этого используют разные способы пропорционального распределения затрат. Эти способы можно разделить на два вида:

- 1) на основе натуральных показателей;
- 2) на основе стоимостных показателей.

В первой группе способов самый простой - способ распределения общих расходов пропорционально объему производства различных продуктов.

Применение способа пропорционального распределения общих расходов предполагает, что все выработанные продукты имеют одинаковую себестоимость и цену продажи. В случае если цена реализации отдельных видов продукции будет различная, можно получить различную рентабельность, а иногда и убыточность отдельных видов совместно произведенной продукции.

Данный способ нельзя применить по отношению к продуктам, не имеющим общей основы измерения количества (например, к твердым веществам, жидкостям и газу), это ограничивает возможности применения способа пропорционального распределения общих расходов.

Кoeffициентный способ распределения общих расходов применяется в комплексных производствах при выработке из исходного сырья и материалов нескольких видов основной продукции.

Устанавливая коэффициенты пересчета по отдельным видам продукции, учитывают особенности их производства, нормы выхода отдельных продуктов из единицы исходного сырья, потребительские свойства, физико-химические свойства, соотношение затрат на обработку, цены реализации и другие качества.

Способ исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат на производство применяют в производствах с комплексной переработкой исходного сырья в едином технологическом процессе. При этом вырабатывается несколько видов продукции и образуются отходы производства. Таким образом работают предприятия животноводства, цветной металлургии, химической, нефтеперерабатывающей, горной, пищевой промышленности.

Для исчисления себестоимости продукции, полученной при переработке исходного сырья

и материалов, ее подразделяют на основную продукцию, попутную продукцию и отходы.

Главный признак разделения продукции на основную и попутную - целевое назначение и общественная значимость этих продуктов и их стоимость, которая определяется долей исходного сырья и материалов в составе вырабатываемой продукции.

Основная продукция - главная цель переработки исходного сырья и материалов, включает в себя большую часть их стоимости и обладает высокими потребительскими качествами.

Попутная продукция вырабатывается из исходного сырья вместе с основной, но отличается от нее целевым назначением, включает в себя меньшую часть стоимости исходного сырья и материалов по отношению к основной продукции и обладает менее значимыми потребительскими качествами.

Отходы производства - это остатки исходного сырья и материалов. Имеют сравнительно небольшую полезность, поэтому дальнейшая переработка в основном производстве организации экономически нецелесообразна или невозможна.

Например, основной продукцией работы мясокомбината является мясо на костях, попутной продукцией - субпродукты, топленый жир, шкуры, кишечные фабрикаты. Отходы производства - содержимое желудочно-кишечного тракта животных.

Каждая отраслевая инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции содержит подробную классификацию продукции, полученной из исходного сырья и материалов, на основную, попутную продукцию и отходы.

При способе исключения стоимости попутной продукции себестоимость основной продукции определяется путем вычитания из общей суммы затрат стоимости попутной продукции, которая исчисляется по установленным ценам.

Комбинированный способ. Себестоимость продукции исчисляется путем использования различных способов, что особенно удобно в комплексных производствах.

В группе способов распределения общих расходов на основе стоимостных показателей можно выделить способ распределения общих расходов пропорционально стоимости продукции по ценам реализации. При этом способе общие расходы распределяют между видами выработанной продукции пропорционально их стоимости по ценам продажи.

Способ распределения общих расходов пропорционально себестоимости полуфабрикатов в точке разделения применяют в случаях, когда полуфабрикаты, полученные в точке разделения, подвергаются дополнительной обработке.

В результате применения данного способа распределения общих расходов рентабельность совместно полученных продуктов может различаться.

Чтобы получить одинаковую рентабельность продукции, полученной в едином производственном процессе, можно использовать способ распределения общих расходов на основе постоянной доли прибыли в объеме продаж.

Распределив общие расходы между основной и попутной продукцией, определяют себестоимость основной продукции суммированием последующих и общих расходов.

Себестоимость единицы продукции исчисляется делением совокупных расходов на количество единиц продукции, так же определяется и себестоимость отдельных видов попутной продукции.

В современной системе бухгалтерского учета применяют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в зависимости от характера производства, его организации и технологии.

На выбор метода учета затрат влияет характер и длительность производственного процесса, номенклатура вырабатываемых изделий, система контроля за прохождением сырья и полуфабрикатов, сборки и формирования готовой продукции.

Классификация методов основана на способах группировки затрат по отдельным объектам учета (видам продукции, группам однородных наименований продукции, переделам, заказам, процессам) и способам калькулирования себестоимости продукции (нормативный способ, способ прямого расчета, способы суммирования затрат, пропорционального распределения затрат, исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат и др.).

В зависимости от этих признаков применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, а также метод сокращенной себестоимости - директ-костинг.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Метод построен на использовании нормативного способа калькулирования себестоимости.

Для работы на основе нормативного метода учета затрат и калькулирования

себестоимости продукции необходимо:

- 1) составлять нормативные калькуляции по каждому виду продукции, работ или услуг;
- 2) учитывать изменения норм затрат;
- 3) находить отклонения фактических затрат от нормативных и выявлять причины и виновников этих нарушений;
- 4) исчислять фактическую себестоимость отдельных видов продукции, работ или услуг путем прибавления к нормативным затратам отклонений фактических затрат от норм и изменений, вносимых в нормы.

Нормативные калькуляции в управленческом учете используются для многих целей. В планировании они нужны для расчетов плановой себестоимости продукции, смет затрат по центрам ответственности, трансфертных цен, для исчисления цен реализации продукции. В бухгалтерском учете калькуляции необходимы для оценки незавершенного производства и брака продукции, контроля за себестоимостью продукции, исчисления фактической себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции в целом.

Структура и количество нормативных калькуляций зависят от уровня организации производства, от сложности технологического процесса.

В массовых и крупносерийных производствах нормативные калькуляции составляют по узлам, деталям, цеховым машинокомплектam, полуфабрикатам, процессам сборки сборочных единиц, заказам на технологическое оснащение, изготовление типовых инструментов, на единицы энергоносителей, транспортных работ, на группы запасных частей и пр.

Нормативные калькуляции составляют на основе соответствующей нормативной базы. Организация должна иметь отраслевые нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расхода производственных ресурсов, вспомогательную нормативную документацию.

К нормативным документам технической подготовки относятся: спецификации наборов и узлов, которые показывают состав машинокомплектов и изделий и последовательность процесса узлового; маршрутные листы с указанием маршрута движения деталей, цеха-изготовителя и цеха-потребителя, цеховые списки деталей и изменения в маршрутных листах; карты раскроя материалов, поддетальных и пооперационных норм расхода материалов и т.п. Нормативные документы разрабатываются техническими службами предприятия - отделом главного технолога, главного механика, главного конструктора.

Нормативы расхода производственных ресурсов определяют использование труда рабочих (живого труда), предметов труда и средств труда.

Нормативы живого труда - это затраты рабочего времени на единицу продукции или работы, нормы выработки продукции в единицу времени, расценки для рабочих сдельной системы оплаты труда и тарифные ставки повременных рабочих, нормы обслуживания рабочих мест и оборудования, нормативы бюджета рабочего времени работников, нормативы численного состава управленческого персонала и др.

Нормативы по предметам труда - это нормы расхода сырья и основных материалов на производство единицы продукции или работы, нормы расхода электроэнергии, сжатого воздуха, пара, других видов энергии для технологических целей и хозяйственных нужд, нормы расхода вспомогательных материалов в расчете на единицу изделия, один машинокомплект, на 1000 руб. выпуска запасных частей и т.п.

Нормативы по средствам труда - это нормы амортизационных отчислений, нормы съема продукции с единицы оборудования и производственной площади, нормативы часовой, сменной, суточной производительности станков и агрегатов, режимы работы оборудования, нормативные коэффициенты использования оборудования по времени и мощности и др.

Нормативы и нормы использования производственных ресурсов разрабатывают вместе работники технического отдела, планового отдела и бухгалтерии, при этом используют данные предыдущего отчетного периода (фактически сложившиеся нормы расхода со всеми потерями и недостатками) или заново разрабатывают технически обоснованные нормы.

Технически обоснованные нормы и нормативы разрабатывают на основе паспортных данных оборудования, отраслевых справочников, экспертных оценок, экспериментов, также используют новейшие достижения науки и техники.

Учет изменений норм

Новые нормы и нормативы, разработанные техническими отделами, утверждаются руководителем организации, затем в цеха, отдел снабжения и экономические службы передают извещения об изменении норм, основанные на распорядительных документах.

В извещениях указывают нормы до и после изменения, основания для внесения изменений, дату введения новых норм, шифры структурных подразделений, использующих

измененные нормы, шифры изделий с измененными нормами, другие данные.

С изменениями норм времени, расценок, оказывающими влияние на оплату труда, рабочих знакомят до введения новых норм.

Если изменений норм много, данные извещений записывают в карточки (ведомости) учета изменений норм, которые открываются на каждое изделие.

Итоги за месяц по изменению норм используют для корректировки нормативной калькуляции изделий, для контроля за эффективностью произведенных изменений норм по структурным подразделениям, видам продукции и т.п.

Учет отклонений от норм

Отклонением от нормы называют выявленную разницу между фактическими и нормативными затратами. Отклонения по своему содержанию делят на положительные (экономия) и отрицательные (перерасход).

Положительные отклонения являются следствием направленных на повышение эффективности производства мер, таких как совершенствование технологии производства, устранение брака, рациональное использование отходов и пр. Нормы периодически пересматривают и, если положительные отклонения возникли в результате заниженных норм, их повышают.

Отрицательные отклонения от норм появляются при нарушении технологического процесса производства продукции, недостатках в организации производства и управлении им - при наличии брака, при сверхурочных работах, при порче сырья и материалов и т.д.

Для учета отклонений от норм используют способы документирования, инвентарный и расчетный. Способы документирования и инвентарный применяют для учета отклонений по прямым переменным затратам. Расчетный способ чаще применяется для учета отклонений по косвенным переменным расходам.

Анализ отклонений от норм проводят по видам выпускаемой продукции, по статьям калькуляции, по местам возникновения затрат и их причинам.

Учет остатков незавершенного производства

Остатки незавершенного производства на конец предыдущего месяца переходят на начало следующего месяца. Незавершенное производство на конец предыдущего месяца оценивают в соответствии с нормами, действующими в прошлом месяце.

Если нормы в отчетном месяце изменились, необходимо переоценить незавершенное производство на начало месяца исходя из новых норм. Переоценку осуществляют двумя способами: путем прямого пересчета всех объектов незавершенного производства на величину изменений норм и способом укрупненного пересчета по статьям калькуляции на величину изменений норм.

В процессе применения способа пересчета всех объектов незавершенного производства на величину изменений норм стоимостные показатели незавершенного производства по узлам, деталям, полуфабрикатам и прочим объектам незавершенного производства умножают на величину изменений норм в процентах. Этот способ переоценки незавершенного производства очень трудоемок, но позволяет получить достоверные данные.

При учете способом укрупненного пересчета по калькуляционным статьям на величину изменения норм остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье умножают на процент изменений. Этот способ переоценки незавершенного производства находит на практике большее применение как менее трудоемкий по сравнению с первым способом.

Если объем незавершенного производства незначителен, а изменения норм не существенны, организации могут не пересчитывать незавершенное производство, в таком случае изменения норм по незавершенному производству и выявленные отклонения от норм относят на товарный выпуск продукции.

Сводный учет затрат и калькулирование себестоимости продукции

При нормативном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции исчисление фактической себестоимости отдельных видов продукции производят в ведомостях сводного учета затрат на производство.

В настоящее время организации применяют различные формы ведомостей. Типовые инструкции по нормативному методу учета от 1983 г. рекомендуют сложную форму ведомости, в

которой по незавершенному производству на начало и конец месяца, по расходам за месяц и себестоимости товарной продукции указываются отдельно данные по текущим нормам, по изменениям норм и по отклонениям от норм. Кроме того, в форме ведомости приведены индексы изменений норм и отклонений от норм по совокупным затратам незавершенного производства и затратам отчетного периода. Иногда применяются формы ведомостей, в которых, кроме стоимостных показателей, отражены натуральные показатели по основным видам использованных материалов. В ряде организаций применяется и упрощенная форма указанных ведомостей.

Основываясь на показателях ведомостей сводного учета затрат, организации составляют отчетные калькуляции по всей продукции в целом и по отдельным видам. Количество и формы калькуляционных расчетов зависят в основном от производственных особенностей организации. Так, при большой номенклатуре вырабатываемой продукции отчетные калькуляции составляют по группам однородной продукции, при этом себестоимость отдельных видов продукции определяют при помощи коэффициентов, которые рассчитывают соотношением фактических и нормативных затрат.

Форма калькуляционного листа зависит от степени охвата калькулируемых объектов и периода, за который составляется калькуляция.

Нормативный метод учета затрат на производство базируется на американской системе "Стандарт-кост", поэтому они похожи. Но существуют и серьезные различия:

1) система "Стандарт-кост" не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных реестров. Нормативный метод учета затрат регламентирован, в нем разработаны общие и отраслевые стандарты;

2) текущий учет изменений норм в системе "Стандарт-кост" не ведется, а при нормативном методе учета затрат текущий учет изменений норм осуществляется в разрезе причин и инициаторов;

3) при системе "Стандарт-кост" косвенные расходы в пределах норм относят на себестоимость продукции, а выявленные отклонения фактических косвенных расходов от нормативных списывают на счета финансовых результатов. При нормативном методе косвенные затраты относят на себестоимость продукции в фактическом размере;

4) при системе "Стандарт-кост" применяются теоретические (или идеальные) стандарты, а при нормативном методе учета затрат нормы устанавливаются исходя из существующих производственных условий;

5) порядок оценки незавершенного производства и выпуска продукции при нормативном методе отличается от принятого в системе "Стандарт-кост" вследствие текущего учета изменений норм и списания фактических сумм косвенных расходов на себестоимость продукции.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Объект учета и калькулирования при позаказном методе учета затрат - отдельный производственный заказ. Заказом считают изделие, мелкие серии одинаковых изделий, монтажные, экспериментальные или ремонтные работы. В случае изготовления крупного изделия с длительным процессом производства заказы выдаются не на изделие в целом, а на его агрегаты и части, представляющие собой законченные конструкции.

На основании договоров с заказчиками заказы открывают в плановом отделе. Там же принимаются заявки от подразделений организации. В заказе обозначают изделие или работу, подлежащую выполнению, объем, сроки исполнения, исполнителей и плановую себестоимость. Каждому заказу присваивают шифр - порядковый номер заказа.

На каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа для учета затрат. Учет прямых затрат по отдельному заказу ведется на основании первичных документов по расходу материалов, учету выработки и т.д. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами принятым в производстве или отрасли способом.

Позаказный метод учета затрат используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах, а также широко применяется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах.

При позаказном методе учета затрат до самого окончания всех работ по заказу все затраты считаются незавершенным производством. Отчетная калькуляция составляется после выполнения заказа, не совпадает по времени с периодической отчетностью.

При сдаче заказчику частично выполненного заказа его оценивают по плановой себестоимости данного заказа или по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкциях, технологии, условиях производства. Допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

Выполненные заказы оформляют документами на приемку произведенной продукции или

выполненных работ - актами, ведомостями и т.д.

В индивидуальных производствах при исчислении себестоимости произведенной продукции суммируют затраты по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве делят общую сумму затрат на количество выработанных изделий и получают фактическую себестоимость единицы продукции.

После выполнения заказа реальные затраты по каждой статье калькуляции сравнивают с плановыми, выявляют отклонения по ним, устанавливают причины и инициаторов отклонений для принятия решений по снижению себестоимости продукции, работ или услуг при выполнении следующих заказов.

Оперативный контроль за прямыми затратами - это главная задача использования позаказного метода учета затрат. Внедрение основных элементов нормативного метода учета затрат (учет затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам, выполняемым при освоении заказов, помогает в решении этой задачи.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод предполагает учет затрат на производство как по видам продукции и статьям калькуляции, так и по переделам.

Переделом называют совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе). Например, в черной металлургии передел - это выплавка чугуна в доменном цехе, выплавка стали в сталеплавильном цехе, выпуск проката в прокатном цехе; на трикотажной фабрике - выработка пряжи, крашение и перемотка пряжи, изготовление изделий.

Метод попередельного учета затрат применяют в производствах с комплексным использованием сырья, в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где исходные сырье и материалы проходят несколько фаз обработки.

В случае комплексного использования сырья и полуфабрикатов изготавливаемую продукцию различных сортов и наименований переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные считают попутными и оценивают их по установленным ценам. Стоимость попутной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции разделяют на бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты.

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому переделу, не отражая движение полуфабрикатов в бухгалтерских документах. Бухгалтерия контролирует движение полуфабрикатов от одного передела к другому по данным оперативного учета в натуральном выражении. Оперативный учет ведется в цехах. При таком порядке учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, исчисляют только итоговую себестоимость готового продукта.

При втором варианте передвижение полуфабрикатов по цехам оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. Это позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на разных стадиях их обработки и этим обеспечивать лучший контроль за себестоимостью продукции.

Важнейшие элементы нормативного метода учета затрат используются и при попередельном методе. Таким же образом систематически выявляют отклонения фактических затрат от текущих норм плановой себестоимости, учитывают изменения этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии по факту сопоставляют с нормативным. Использование элементов нормативного метода помогает регулярно контролировать затраты на производство, выяснять причины отклонений от норм, находить резервы снижения себестоимости продукции.

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Попроцессный (или простой) однопередельный, метод применяется в организациях, имеющих массовый характер производства одного или нескольких видов продукции, короткий период технологического процесса, при этом незавершенное производство отсутствует либо оно незначительно.

Таковыми признаками обладают организации добывающей, нефтедобывающей,

угледобывающей промышленности, строительных материалов, электростанции, теплостанции, а также энергетические хозяйства вспомогательных производств.

При данном методе затраты учитывают по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы.

Количество наименований выпускаемой продукции и наличие незавершенного производства влияют на выбор одного из трех вариантов начисления себестоимости единицы продукции.

Первый, самый простой вариант применяется в основном производстве организаций, вырабатывающих один вид продукции при отсутствии незавершенного производства, - в организациях угольной и горнорудной промышленности, в производстве строительных материалов, а также в энергетических хозяйствах вспомогательных производств. Себестоимость единицы продукции в таких производствах исчисляют путем деления суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

Например, в горнорудной промышленности затраты по разработке и добыче руды, учтенные по всем стадиям технологического процесса, таким как подготовительная работа, выемка руды, погрузка в вагоны, транспортировка, сортировка и иное, делят на количество тонн добытой руды и определяют себестоимость 1 т. В энергетическом хозяйстве вспомогательного производства затраты по нему делят на количество выработанной электроэнергии и определяют себестоимость 1 кВт/ч.

Второй вариант применяют в производствах, которые вырабатывают несколько видов продукции при отсутствии незавершенного производства - на электростанциях с одновременной выработкой электро- и тепловой энергии, в организациях нефтедобывающей промышленности, где добываются нефть, газ и др.

В таких производствах затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают по этому виду продукции. Общие для всех видов продукции затраты распределяют между видами продукции в соответствии с принятыми в организации способами.

Например, в нефтедобывающей промышленности расходы по амортизации скважин, затраты на текущий ремонт подземного оборудования, на увеличение отдачи пластов, на перекачку и хранение нефти, стоимость израсходованной электроэнергии относят на себестоимость нефти, при этом расходы на сбор и транспортировку газа относят на газ.

Третий вариант исчисления себестоимости единицы продукции применяют в производствах с длительным периодом процесса производства и поэтому имеющих незавершенное производство на конец отчетного периода - в организациях торфяной, лесозаготовительной промышленности и др.

Остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оценивают обычно по нормативной себестоимости или другим установленным в организации способом. Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и полученную сумму расходов делят на количество единиц готовой продукции.

Иногда незавершенное производство пересчитывают по установленным коэффициентам в готовую продукцию, в таком случае себестоимость единицы продукции определяют делением суммы затрат отчетного месяца на количество приведенных единиц.

Метод учета затрат и калькулирования сокращенной себестоимости продукции - "директ-костинг"

Метод исчисления себестоимости продукции по прямым затратам - "директ-костинг" - стал применяться впервые в 30-х гг. XX в. в Германии, в 1953 г. был рекомендован американской ассоциацией бухгалтеров для применения в США. В последнее время он широко применяется в большинстве развитых стран.

В процессе развития метода производственная себестоимость продукции стала исчисляться не только по прямым, но и по косвенным переменным расходам.

В российской практике сокращенная себестоимость продукции исчисляется только по переменным и условно-переменным затратам. Прямые переменные затраты сразу учитывают на счетах учета затрат на производство продукции - на счетах 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Условно-переменные расходы учитываются на счете 26 "Общехозяйственные расходы", с которого в конце месяца списываются на счет 90 "Продажи", т.е. общехозяйственные расходы в производственную себестоимость продукции не включаются.

Для исчисления сокращенной себестоимости продукции используются показатели

маржинального дохода и прибыли от производства.

Маржинальный доход исчисляют путем вычитания из выручки от продажи произведенной продукции (стоимости продукции) суммы переменных затрат.

Показатель прибыли от производства (остаточного дохода) исчисляют вычитанием из маржинального дохода постоянных затрат.

Примерный расчет показателей маржинального и остаточного дохода (в тыс. руб.):

Стоимость 1000 единиц продукции по ценам продажи (В) – 1000.

Переменные затраты (ПЗ₁) – 600.

1

Маржинальный доход (М) – 400.

Постоянные затраты (ПЗ₂) – 150.

2

Остаточный доход (прибыль от производства) (П) – 250.

Подобный расчет может приниматься как отчет по прибыли от производства, целесообразно составлять такие отчеты по организации в целом, ее структурным подразделениям, видам продукции и т.п. Для управления себестоимостью продукции показатели маржинального дохода и прибыли от производства имеют большое значение - они показывают зависимость прибыли от цен на продукцию, структуры выпускаемой продукции, величины переменных и постоянных затрат.

Анализируя взаимосвязь "затраты - объем - прибыль", можно определить критическую точку объема производства в единицах продукции или стоимости продукции.

Например, критическую точку объема производства в единицах продукции (Х) находим по формуле:

$$X = \frac{\text{ПЗ}_2}{(\text{Ц} - \text{ПЗ}_1)},$$

где Ц - цена единицы продукции.

Если цена единицы продукции 1000 руб., а переменные затраты на единицу продукции 600 руб., то $X = 150\,000 \text{ руб.} : (1000 \text{ руб.} - 600 \text{ руб.}) = 375$ единиц.

С помощью метода "директ-костинг" обосновывают оптимальный объем производства продукции, целесообразность принятия отдельных заказов, цены на новую продукцию и т.д.

Существуют и негативные последствия использования метода исчисления сокращенной производственной себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции в целом. На счетах учета затрат на производство продукции (20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства") и выпущенной продукции (43 "Готовая продукция", 45 "Товары отгруженные") и соответствующих балансовых статьях отражается неполная производственная себестоимость продукции без общехозяйственных расходов, что уменьшает величину актива баланса и оказывает влияние на значение коэффициента текущей платежеспособности, так как величина этого важнейшего показателя уменьшается.

5.2. Система калькулирования постоянных и переменных затрат

В управленческом бухгалтерском учете все затраты предприятия на производство и реализацию продукции в целях исчисления ее себестоимости разделяют на виды по следующим признакам.

1) по отношению к себестоимости продукции:

а) включаемые;

б) не включаемые в себестоимость продукции.

Для определения себестоимости изготовленной продукции суммируют стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода и затраты отчетного периода. Из полученной суммы вычитают стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода. Стоимость незавершенного производства на начало периода и непосредственно относящиеся к выпуску продукции расходы относятся к включаемым в себестоимость продукции затратам.

Стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода и затраты, непосредственно к производству выпущенной продукции не относящиеся, а также часть расходов будущих периодов в себестоимость продукции не включаются;

2) по экономическому содержанию затраты разделяют на группы:

а) по элементам затрат;

б) по статьям калькуляции.

Согласно ПБУ 10/99 "Расходы организации" расходы предприятия по обычным видам

деятельности группируют по элементам затрат: материальные затраты (без стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Данные, полученные по элементам затрат, используются при управленческом и финансовом планировании, определении объема приобретения запасов товарно-материальных ценностей, начислении фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, для эффективного контроля за расходами и др.

В процессе учета расходов по элементам не разделяются затраты на законченную производством продукцию, работы или услуги и незавершенное производство. Налоговый кодекс выделяет для целей налогообложения четыре элемента расходов: материальные расходы, расходы на оплату труда, сумму начисленной амортизации, прочие расходы.

Статьи калькуляции - утвержденная учетной политикой организации совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции, работ или услуг, а также ее отдельных видов. Группировка затрат по статьям калькуляции была подробно рассмотрена в предыдущей главе;

3) по экономической роли в процессе производства:

а) основные;

б) накладные.

Основные затраты непосредственно связаны с технологическим процессом производства продукции. К ним можно отнести затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, зарплату производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и другие расходы. К основным затратам не относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Накладными называют расходы, связанные с организацией, обслуживанием производства и управлением им, т.е. общепроизводственные и общехозяйственные расходы;

4) по составу:

а) одноэлементные;

б) комплексные.

Одноэлементные расходы однородны, т.е. состоят из одного элемента, например заработная плата, амортизация и др. Комплексные расходы состоят из нескольких элементов, например общепроизводственные и общехозяйственные расходы - в их состав входит заработная плата персонала, амортизация зданий и прочие одноэлементные расходы;

5) по способу включения в себестоимость продукции:

а) прямые;

б) косвенные.

Прямые затраты имеют отношение к производству определенного вида продукции и непосредственно относятся на его себестоимость. К прямым затратам относятся сырье и основные материалы, зарплата производственных рабочих, потери от брака и прочие расходы. Косвенные затраты распределяются условно, так как не могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции. К косвенным относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, часть расходов на продажу и некоторые другие.

Существует тождество между основными и прямыми, накладными и косвенными расходами. Накладные расходы распределяют между объектами учета косвенным способом, но вместе с тем значительная часть основных расходов также распределяется по объектам учета косвенным способом - основная часть вспомогательных материалов, отчисления на социальные нужды и др. Группировка затрат на прямые и косвенные связана с отраслевыми особенностями производства и зависит от принятого метода калькулирования продукции, особенностей организации производства. Способы распределения косвенных расходов связаны с технологическими особенностями производства продукции, видом расходов и рядом других факторов.

Названия некоторых статей в группировках по элементам затрат и статьям калькуляции схожи, но содержание их отличается. К примеру, по статье калькуляции "Сырье и материалы" отражается стоимость и покупных материальных ресурсов, потраченных на производство продукции, и собственного производства. Элемент затрат учитывает только покупные ресурсы.

Также эта статья калькуляции учитывает стоимость только материалов, расход которых непосредственно связан с производством продукции, работ или услуг. Материалы, израсходованные на нужды управления и при реализации продукции, учитывают по статьям калькуляции "Общепроизводственные расходы", "Общехозяйственные расходы" и "Расходы на продажу";

б) по периодичности возникновения:

а) текущие;

б) единовременные.

Текущие затраты имеют частую периодичность (расход сырья и материалов, расходы на оплату труда рабочих). Единовременные (или дискреционные) затраты связаны с подготовкой и освоением выпуска новых видов продукции, запуском новых производств и пр.;

7) по участию в процессе производства:

- а) производственные;
- б) непроизводственные (расходы периода).

Производственными называют затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, включаемые в их себестоимость - материальные затраты, расходы на оплату труда рабочих, отчисления в единый социальный налог, потери от брака, общепроизводственные и прочие производственные расходы.

Непроизводственными (расходами периода) называют затраты, которые непосредственно не связаны с процессом производства продукции, выполнением работ и оказанием услуг, поэтому не включаются в производственную себестоимость, а списываются на уменьшение прибыли от продажи продукции по счету 90 "Продажи". Расходы по продаже продукции (коммерческие) также относятся к расходам периода. Коммерческие расходы в значительной своей части относятся на себестоимость проданной продукции прямым путем, часть расходов на продажу распределяется между видами проданной продукции пропорционально производственной себестоимости, стоимости проданной продукции и т.д. Способ списания на себестоимость общехозяйственных расходов зависит от учетной политики предприятия: если предусмотрено исчисление полной производственной себестоимости продукции, то общехозяйственные расходы списываются на счета учета затрат на производство, т.е. включаются в состав производственных расходов. Исчисление неполной производственной себестоимости продукции предполагает отнесение общехозяйственных расходов к расходам периода, в этом случае их списывают на счет 90 "Продажи";

8) по эффективности:

- а) производительные;
- б) непроизводительные.

Производительные расходы ведут к получению продукции планируемого качества при оптимальной технологии и организации производства.

Непроизводительные затраты появляются в результате недостатков в технологии и организации производства. Это брак продукции, оплата сверхурочных работ, потери от простоев и пр. Производительные затраты также называют планируемыми, они отражены в бизнес-плане. Непроизводительные затраты считают непланируемыми;

9) по возможности нормирования:

- а) нормируемые;
- б) ненормируемые.

Затраты, поддающиеся нормированию, включаются в нормативную базу предприятия. К ним относятся материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и прочие затраты. На ненормируемые затраты нормы не устанавливаются. Это потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.д.

НК РФ также предусматривает деление затрат на нормируемые и ненормируемые для целей налогообложения. В этом смысле к нормируемым расходам относятся командировочные и представительские расходы, суммы выплаченных подъемных в пределах норм по законодательству, затраты на компенсацию за пользование личными автомобилями в служебных целях, плата нотариусу в пределах установленных тарифов за оформление сделок, часть затрат на рекламу. Эти затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли с учетом принятых нормативов. Для управленческого бухгалтерского учета они принимаются в фактически произведенных затратах. Остальные расходы организаций являются ненормируемыми с точки зрения налогообложения;

10) по временным периодам осуществления:

- а) затраты предшествующих периодов;
- б) данного периода;
- в) будущих периодов.

Затраты предшествующих периодов - это незавершенное производство, учтенное по счетам 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Затраты отчетного периода основной своей частью включаются в себестоимость продукции. Расходы будущих периодов производятся в отчетном периоде, но имеют отношение к будущим отчетным периодам, основную их часть составляют расходы на подготовку и освоение производства. Также к расходам будущих периодов относятся расходы по ремонту основных средств при отсутствии ремонтного фонда, частично относимые на будущие периоды расходы и др.;

11) по отношению к объему производства:

- а) переменные;
- б) условно-переменные (полупеременные);
- в) постоянные.

Данное деление происходит в целях оптимизации бухгалтерского учета и принятия

верных управленческих решений.

Размер переменных затрат изменяется пропорционально объему производства продукции. Переменными затратами являются сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические цели и др. Кроме прямых материальных и трудовых затрат, переменными расходами служат некоторые виды косвенных материальных и трудовых затрат, например почасовая оплата труда оператора, работающего на компьютере, вспомогательные материалы, затраты на инструменты и др.

Переменные расходы составляют постоянную величину в расчете на единицу продукции. Но в действительности это постоянство может нарушаться, так как для учетных целей не все стоимостные факторы принимаются во внимание. Например, стоимость израсходованных сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другим и от прочих факторов.

Полупеременные (условно-переменные) затраты зависят от объема производства, но не прямо пропорционально. Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. Например, плата за телефон состоит из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородних переговоров (переменная часть). Из калькуляционных статей к переменным относятся общепроизводственные расходы, расходы на продажу и иные, в составе которых часть затрат является переменными по отношению к объему производства, а часть - постоянными.

Общепроизводственные расходы включают в свой состав расходы энергоресурсов для производственного оборудования, транспортных средств, машин и механизмов. К общепроизводственным можно отнести расходы на уход за оборудованием и рабочими местами - оплату труда наладчиков, ремонтных рабочих, стоимость смазочных и обтирочных материалов. Общепроизводственные расходы включают в себя расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и общецеховые расходы на управление. Обе группы расходов имеют общие характеристики: состоят из комплексных статей, возникают в производственных подразделениях, планирование и учет ведутся по местам их возникновения, контроль производится бюджетно-сметным методом, распределяются между видами готовой продукции и незавершенным производством косвенным методом.

Учитывают общепроизводственные расходы на счете 25, корреспондируют со счетами учета производственных запасов, расчетов по оплате труда персонала, по социальному страхованию и социальному обеспечению, расчетных счетов, кассы и пр.

Типовые проводки формирования общепроизводственных расходов:

1) начислены амортизационные отчисления по имуществу общепроизводственного назначения:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 02 "Амортизация основных средств" (05 "Амортизация нематериальных активов");

2) списаны материалы (полуфабрикаты), использованные на общепроизводственные нужды:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 10 "Материалы" (21 "Полуфабрикаты собственного производства");

3) учтена в составе общепроизводственных расходов стоимость услуг сторонних организаций:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами");

4) учтен НДС по работам (услугам) сторонних организаций:

Дебет счета 19 "НДС по приобретенным ценностям",

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами");

5) оплачены работы (услуги) сторонних организаций по обслуживанию производственного процесса:

Дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"),

Кредит счета 50 "Касса" (51 "Расчетные счета");

6) произведен налоговый вычет:

Дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам",

Кредит счета 19 "НДС по приобретенным ценностям";

7) начислена заработная плата работникам, обслуживающим производство:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";

8) начислен единый социальный налог (ЕСН) с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в фонд социального страхования:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" субсчет 1 "Расчеты по социальному страхованию";

9) начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в пенсионный фонд:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" субсчет 2 "Расчеты по пенсионному обеспечению";

10) начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" субсчет 3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию";

11) начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" субсчет 3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию";

12) начислены взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний:

Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",

Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" субсчет 1 "Расчеты по социальному страхованию".

На суммы фактических общепроизводственных расходов в конце отчетного периода составляют запись:

Дебет счета 20 "Основное производство" - для подразделений основного производства,

Дебет счета 23 "Вспомогательные производства" - для подразделений вспомогательных производств,

Дебет счета 28 "Брак в производстве" - расходы, отнесенные к забракованной продукции,

Кредит счета 25 "Общепроизводственные расходы".

Предприятие самостоятельно утверждает порядок распределения общепроизводственных расходов между основным, вспомогательными и обслуживающими производствами в своей учетной политике.

Распределение общепроизводственных расходов производится следующим образом:

1) выбирается объект отнесения затрат;

2) собираются затраты для отнесения на объекты;

3) определяется распределительная база, которая соотносит учетный объект с затратами.

Базой распределения выбирают показатель, наиболее соответствующий накладным расходам каждого производственного подразделения. База распределения является элементом учетной политики предприятия, поэтому не меняется длительное время. Для распределения производственных накладных расходов обычно применяются базы:

1) заработная плата производственных рабочих;

2) машино-часы;

3) прямые затраты;

4) стоимость основных материалов;

5) объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении;

6) сметные (нормативные) ставки.

При планировании и оценке условно-переменных расходов необходимо пользоваться коэффициентами зависимости этих расходов от объема производства, которые определяются, как правило, методами корреляционного анализа.

Постоянные затраты почти не зависят от изменения объема производства продукции. К постоянным расходам относятся амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработная плата управленческого персонала, арендная плата и др. Из калькуляционных статей к постоянным расходам относят общехозяйственные расходы.

Аналитический учет общехозяйственных расходов производят по группам расходов и по статьям для контроля исполнения сметы общехозяйственных расходов.

Типовая номенклатура общехозяйственных расходов выделяет следующие статьи расхода по промышленным предприятиям:

1) расходы на управление предприятием:

а) заработная плата аппарата управления;

б) командировки и перемещения;

в) представительские расходы;
г) содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
д) прочие расходы;
2) общехозяйственные расходы:
а) содержание прочего общезаводского персонала;
б) амортизация основных средств;
в) содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
г) проведение опытов, исследований, испытаний, техническое усовершенствование, изобретательство;
д) охрана труда;
е) подготовка кадров;
ж) организованный набор рабочей силы;
з) прочие общехозяйственные расходы;
3) налоги, сборы, отчисления;
4) непроизводительные расходы:
а) потери от простоев;
б) недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе.
Типовые проводки формирования общехозяйственных расходов:
1) начислены амортизационные отчисления по имуществу хозяйственного назначения:
Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",
Кредит счета 02 "Амортизация основных средств" (05 "Амортизация нематериальных активов");
2) списаны материалы (полуфабрикаты), использованные на общехозяйственные нужды:
Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",
Кредит счета 10 "Материалы" (21 "Полуфабрикаты собственного производства");
3) учтена в составе общехозяйственных расходов стоимость услуг сторонних организаций:
Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",
Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами");
4) учтен НДС по работам (услугам) сторонних организаций:
Дебет счета 19 "НДС по приобретенным ценностям",
Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами");
5) оплачены работы (услуги) сторонних организаций, связанные с обслуживанием производственного процесса:
Дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"),
Кредит счета 50 "Касса" (51 "Расчетные счета");
6) произведен налоговый вычет:
Дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам",
Кредит счета 19 "НДС по приобретенным ценностям";
7) начислена заработная плата административно-хозяйственного персонала:
Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",
Кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";
8) начислен единый социальный налог (ЕСН) с заработной платы работников административно-хозяйственного персонала в части, подлежащей перечислению в фонд социального страхования:
Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",
Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" субсчет 1 "Расчеты по социальному страхованию";
9) начислен ЕСН с заработной платы работников административно-хозяйственного персонала в части, подлежащей перечислению в пенсионный фонд:
Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",
Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" субсчет 2 "Расчеты по пенсионному обеспечению";
10) начислен ЕСН с заработной платы работников административно-хозяйственного персонала в части, подлежащей перечислению в федеральный фонд обязательного медицинского страхования:
Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",
Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" субсчет 3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию";
11) начислен ЕСН с заработной платы работников административно-хозяйственного персонала в части, подлежащей перечислению в территориальный фонд обязательного

медицинского страхования:

Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",

Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" субсчет 3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию";

12) начислены взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний:

Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы",

Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" субсчет 1 "Расчеты по социальному страхованию".

Порядок списания общехозяйственных расходов зависит от способа формирования себестоимости продукции:

1) по полной производственной себестоимости;

2) по сокращенной себестоимости.

При учете по полной себестоимости в конце отчетного периода счет 26 "Общехозяйственные расходы" закрывается:

Дебет счета 20 "Основное производство" - для подразделений основного производства,

Дебет счета 23 "Вспомогательные производства" - для вспомогательных производств,

Дебет счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" - в части обслуживающих производств,

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет 2 "Расчеты по претензиям" - на сумму расходов, причитающихся к получению от поставщиков в возмещение потерь от простоев по внешним причинам,

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" - на сумму расходов, понесенных предприятиями в результате временной остановки производства, и пр.,

Кредит счета 26 "Общехозяйственные расходы".

При учете по сокращенной себестоимости общехозяйственные расходы списывают в дебет счетов 90 "Продажи", 2 "Себестоимость продаж".

В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства, осуществляя обратно пропорциональную зависимость. К примеру, объем производства продукции составляет 100 000 руб., общехозяйственные расходы при этом 30 000 руб., т.е. в расчете на единицу продукции (1 руб.) эти расходы составляют 30 коп. Если объем производства увеличится в 2 раза, общехозяйственные расходы останутся неизменными и составят 15 коп. на каждый рубль продукции (30 000 руб. : 200 000 руб.), т.е. в 2 раза меньше, чем при начальном объеме производства. На практике некоторая часть общехозяйственных расходов может оказаться зависящей от объема производства. Так, при основательном увеличении объема производства может быть повышена заработная плата управленческого персонала или улучшено техническое оснащение, может вырасти сумма расходов на оплату телефонных переговоров, командировок и т.п.

На постоянные расходы, не зависящие от объема производства, могут оказывать влияние другие факторы, например рост цен при инфляции. Все изменения необходимо принимать во внимание при сопоставлении фактической величины общехозяйственных расходов с плановой и учитывать при планировании этих постоянных расходов на будущее.

На практике при планировании, учете и контроле общехозяйственные расходы принимаются в качестве постоянных, так как изменения обычно не оказывают существенного влияния на величину общехозяйственных расходов.

Если рассматривать постоянные расходы за длительный период, становится заметен ступенчатый характер изменения постоянных расходов, так как затраты являются постоянными только в пределах устоявшегося объема производства и продаж (уровня деловой активности). При существенном изменении уровня деловой активности - релевантного уровня - изменяются и постоянные расходы. В то же время уровень условно-постоянных расходов может сохраниться даже при полной остановке предприятия. Классификацию расходов на постоянные и переменные отличает от разделения затрат на основные и накладные в основном практическое применение. Самым ярким примером применения классификации "постоянные - переменные" является определение точки безубыточности продукции - объема продаж, который обеспечивает производству безубыточность. Суть метода сводится к одному: безубыточность продукции наступает, когда удельный размер постоянных издержек на единицу реализованной продукции будет равен разнице между продажной ценой единицы изделия и суммой переменных издержек, включенных в себестоимость этого изделия. В показателе "точка безубыточности" фактически принимают участие три фактора, т.е. владение информацией о распределении затрат на условно-постоянные и переменные дает реальную возможность проводить гибкую политику в управлении предприятием.

5.3. Себестоимость в финансовом и управленческом учете

Показатель себестоимости продукции играет важнейшую роль в производственной деятельности предприятия, отрасли промышленности, всего народного хозяйства. Себестоимость продукции показывает эффективность использования средств труда, предметов труда и самого труда при изготовлении продукции. Решение задачи снижения себестоимости приводит к увеличению общей суммы прибыли, а следовательно, и размеров отчислений в фонды экономического стимулирования. Себестоимость продукции - главный элемент экономических отношений между предприятиями, а внутри предприятий - между отдельными производственными подразделениями.

Себестоимость продукции показывает экономическую эффективность хозяйственных и организационных мероприятий, помогает сделать оптимальный выбор при распределении капитальных вложений между отраслями производства и отдельными предприятиями внутри отрасли. Показатель себестоимости продукции необходим при сравнительном анализе работы различных предприятий. Себестоимость используется при расчете экономической эффективности внедрения новой техники, технологических процессов, для внедрения новых материалов, совершенствования организации производства, а также при определении целесообразных уровней концентрации и специализации производства и во многих других случаях.

Как управленческий, так и финансовый учет использует в работе методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Конечный финансовый результат производственной деятельности предприятия в России определяют только способом сопоставления себестоимости продукции и выручки от продаж. В финансовом учете при этом определяется себестоимость всей производственной продукции и ее основных видов в целом по предприятию. В системе управленческого учета исчисляют и анализируют разные показатели себестоимости - по видам, по технологическим особенностям, по отдельным производствам, по зонам реализации и т.д.

План бухгалтерских счетов, действующий в настоящее время и утвержденный приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н, позволяет производить учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции для целей финансового и управленческого учета одновременно с использованием однокруговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) систем учета производственных затрат.

Особенность однокруговой системы учета затрат заключается в вариантах:

- 1) специальные счета управленческого учета не используются;
- 2) система счетов управленческого учета используется при расчетах.

При первом варианте для управленческого учета специальные счета не используются, а информация финансового учета для целей управления группируется в специальных регистрах с расчетными и другими данными.

Для обеспечения взаимосвязи финансового и управленческого учета при втором варианте используют для учета расходов по элементам затрат счета 30 "Материальные затраты", 31 "Затраты на оплату труда", 32 "Отчисления на социальные нужды", 33 "Амортизация", 34 "Прочие затраты". По окончании месяца учтенные на этих счетах расходы списывают на счет 37 "Отражение общих затрат", а со счета 37 списывают в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на продажу".

Однокруговая система учета затрат основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете, возможности же контроля затрат ограничены, поэтому ее удобно использовать на средних и малых предприятиях и в таких же организациях. В крупных организациях целесообразно применять двухкруговую систему учета затрат, когда финансовый и управленческий учет имеют самостоятельные планы счетов. Можно выделять для управленческого учета и специальные обособленные счета.

Данные финансового и управленческого учета согласуют при помощи переходных и зеркальных счетов. Перенос информации из финансового учета в управленческий и из управленческого в финансовый осуществляют на переходных счетах. Численное согласование данных финансового и управленческого учета и выявление возможных расхождений обеспечивают зеркальные счета.

Управленческий учет как самостоятельная учетная система образовался и развился в результате выделения из общей бухгалтерии организаций калькуляционной бухгалтерии. Бухгалтерия разделилась на финансовую и калькуляционную в связи с потребностями стремительно развивающейся экономики еще в 60-х г. XX в. Управленческий учет позволяет оптимально реализовать функции учета, планирования, контроля и регулирования себестоимости продукции - важнейшего показателя деятельности предприятия.

Глава 6. Расчет и анализ точки безубыточности

Любая успешная компания стремится к получению большей прибыли, увеличению объемов продаж, расширению собственного бизнеса. Бизнес является делом азартным и рискованным. И для того чтобы действия по наращиванию прибыли не привели к неожиданным результатам, ведущим к банкротству компании, необходимо рассчитать точно, сколько предприятие заработает при реализации определенного объема продукции и каким должен быть минимальный объем продаж, при котором работа компании будет безубыточна. Такой объем продаж получил название точки безубыточности.

Компания, определившая свою точку безубыточности, может планировать относительно нее свои возможные варианты объемов продаж и ожидаемые результаты полученной прибыли. Точка безубыточности является страховкой от получения убытков. Если этот минимальный объем продаж достигнут, то предприятие покрывает все свои расходы, не получая при этом никакой прибыли, но может стремиться к наращиванию больших объемов продаж. Если объем продаж увеличился свыше точки безубыточности, то предприятие является прибыльным, так как каждая единица продукции, проданная свыше, приносит прибыль. Если предприятие в продаже своего товара не достигло точки безубыточности, то такое предприятие убыточное и ему нет смысла продолжать свой бизнес в том же ритме, так как при данном бизнесе без каких-либо изменений его ожидает банкротство.

Изображается точка безубыточности английской аббревиатурой ВЕР. Определить точку безубыточности можно, имея данные о затратах на изготовление продукции и объемах ее реализации. Все показатели должны соответствовать одному и тому же периоду времени. Затраты должны обязательно подразделяться на постоянные и переменные. К переменным затратам можно отнести затраты на сырье и материалы, технологическую энергию, затраченную при изготовлении продукции, сдельную оплату труда, т.е. все затраты, которые тесным образом связаны с выпуском продукции и меняются относительно объемов выпускаемой продукции. Постоянные затраты не зависят от объемов производства продукции. Это затраты на аренду и коммунальные услуги, ремонт и содержание зданий и сооружений, оборудования, повременную оплату труда.

Чтобы рассчитать минимальный объем реализации продукции, при котором предприятие не получает ни прибыли, ни убытка, но выручка от которого покрывает все переменные и постоянные затраты, предприятия на практике используют такие показатели, как величина и норма маржинального дохода.

В денежном выражении точку безубыточности можно рассчитать следующим образом:

$ВЕР = \text{Постоянные затраты} / \text{Норма маржинального дохода},$

где

$\text{Норма маржинального дохода} = \text{Маржинальный доход} / \text{Выручка от реализации},$

$\text{Маржинальный доход} = \text{Выручка от реализации} - \text{Переменные затраты}.$

Отсюда:

$ВЕР = (\text{Постоянные затраты} / (\text{Выручка от реализации} - \text{Переменные затраты})) \times \text{Выручка от реализации}.$

Затраты и выручка берутся за один период времени. В зависимости от того, за какой промежуток времени взять данные, можно рассчитать, какой самый малый объем продаж будет, допустим, в месяц, квартал, год.

Чем ниже точка безубыточности, тем легче предприятию получить прибыль, так как меньше продукции нужно продать, чем при более высокой точке безубыточности.

По уровню точки безубыточности можно судить о положении компании: ее успешности или ухудшении положения. Но при одном главном условии - неизменном масштабе компании. Если размер точки безубыточности увеличивается, но при этом масштаб предприятия не меняется и объем реализации продукции остается стабильным, то это является тревожным сигналом для компании. В данный момент необходимо выявить причины увеличения точки безубыточности и принять необходимые меры для остановки ее роста.

На рост точки безубыточности могут повлиять как внешние, так и внутренние факторы. К внешним факторам относятся увеличение цен на сырье и материалы, рост стоимости

энергоносителей и другие причины. К внутренним факторам можно отнести увеличение заработной платы работников, ремонт неожиданно вышедшего из строя оборудования и др.

Если компания укрупняется, увеличивает свои масштабы, то рост точки безубыточности здесь неизбежен, однако это не является сигналом ухудшения положения компании. При расширении производства увеличиваются постоянные затраты: увеличиваются рабочие площади, что ведет к увеличению арендной платы и платы за коммунальные услуги, дополнительная рабочая сила увеличивает затраты на оплату труда, увеличение объема производства требует больше затрат на обслуживание оборудования, также необходима рекламная кампания нового продукта для его востребованности на рынках сбыта.

С увеличением оборота компании увеличивается точка безубыточности, и наоборот. Выходит, что судить о прочности финансового положения предприятия по точке безубыточности необъективно. У маленькой ремонтной мастерской точка безубыточности намного меньше, чем у крупного предприятия-производителя, но это вовсе не означает, что финансовое состояние ремонтной мастерской лучше и стабильнее.

Для ответа на вопрос о финансовой стабильности компании необходимо ознакомиться с такой величиной, как запас прочности.

Определяя запас прочности, предприятие ставит своей целью установить рубеж, за которым начинаются убытки. Запас прочности показывает, на сколько процентов можно увеличить или уменьшить объем реализации продукции, чтобы не перейти черту безубыточности.

Запас прочности рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Запас прочности} = ((\text{Выручка от реализации} - \text{ВЕР}) / \text{Выручка от реализации}).$$

Чем выше значение запаса прочности, тем устойчивее положение предприятия.

Если компания производит несколько видов продукции, то ей необходимо знать, насколько производство и реализация выгодны для предприятия, какое минимальное количество продаж по каждому виду продукции необходимо, чтобы не перейти черту безубыточности.

Для этого необходимо рассчитывать точку безубыточности в натуральном выражении:

$\text{ВЕР (в натуральном выражении)} = \text{Постоянные затраты} / (\text{Цена реализации единицы продукции} - \text{Переменные затраты на единицу продукции}).$

Для компании, производящей много различных видов товаров, возникают проблемы в разнесении общего показателя постоянных затрат на отдельные виды продукции. Часто постоянные затраты распределяются по видам производимой продукции пропорционально их объемам реализации. Но данная картина не позволяет по достоинству оценить вклад каждого вида производимой продукции в общий процесс деятельности предприятия, определить, производство какого продукта является наиболее выгодным для предприятия.

На предприятиях с большой номенклатурой производства необходимым рычагом для объективной оценки безубыточности является управленческий учет затрат. Данный учет позволяет не распределять постоянные затраты пропорционально объемам реализации, где наиболее продаваемые продукты покрывают большую часть постоянных затрат, а распределять постоянные затраты по элементам, связанным с производством конкретного вида продукции. При таком распределении каждые конкретные затраты обязаны окупаться только выручкой от реализации продукции, являющейся их источником образования. В противном случае, если затраты не окупаются, производство данного вида продукции невыгодно для предприятия.

Когда точка безубыточности достигнута, предприятие может рассчитывать на получение прибыли. При этом нельзя сразу ответить, как скоро предприятие получит ожидаемую прибыль, каковы темпы роста прибыли компании.

На этот вопрос поможет ответить величина, именуемая производственным леввериджем (или производственным рычагом). Производственный рычаг помогает спрогнозировать динамику прибыли предприятия при изменении объемов продаж. Он является рычагом управления прибылью предприятия путем оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат. Величина производственного леввериджа зависит от распределения сил между постоянными и переменными затратами. Чем больше постоянные затраты, тем выше производственный рычаг. Предприятия, у которых преобладают переменные затраты, имеют низкий производственный рычаг. Производственный левверидж показывает, на сколько процентов возрастет прибыль предприятия при изменении выручки на 1%.

Производственный левверидж (производственный рычаг) определяется по формуле:

Производственный левверидж = Маржинальный доход / Прибыль;

Маржинальный доход = Выручка - Переменные затраты;

Прибыль = Выручка - Переменные затраты - Постоянные затраты.

Отсюда:

Производственный леве́ридж = (Выручка - Переменные затраты) / (Выручка - Переменные затраты - Постоянные затраты).

Проявление производственного рычага как механизма имеет ряд особенностей:

1) производственный рычаг оказывает положительное влияние после того, как предприятие достигнет и преодолет предел точки безубыточности. Предприятию необходимо получить определенный доход, чтобы покрыть постоянные затраты. Какой бы объем продаж предприятие ни имело, ему необходимо покрыть все постоянные затраты. Поэтому чем больше постоянные затраты, тем сложнее достигнуть точки безубыточности своей деятельности при прочих равных условиях. Следовательно, высокий уровень постоянных затрат всегда будет являться помехой на пути к достижению точки безубыточности;

2) эффект производственного рычага снижается при увеличении объема продаж и удалении от точки безубыточности. В дальнейшем прирост объемов продаж ведет к увеличению темпа роста суммы прибыли. И наоборот, при уменьшении объема продаж размер прибыли предприятия уменьшается;

3) производственный рычаг имеет обратную зависимость к прибыли предприятия. Так, чем выше эффект производственного рычага, тем ниже прибыль, и наоборот. Отсюда следует, что производственный рычаг балансирует уровень прибыльности и уровень возможных рисков в результате производственной деятельности;

4) эффект производственного рычага проявляется за небольшой промежуток времени. На протяжении большого промежутка времени постоянные затраты предприятия изменяются (в связи с увеличением объемов производства, расширением производства или по ряду других причин).

В результате этих изменений предприятию необходимо преодолеть новый уровень точки безубыточности, приспособиться к новым условиям, и производственный рычаг (производственный леве́ридж) в новых производственных условиях проявляется по-другому.

Знание механизма проявления производственного рычага способствует управлению соотношением переменных и постоянных затрат с целью увеличения эффективности производственной деятельности предприятия на различных производственных стадиях компании.

Чтобы работа предприятия была успешной и стабильной, обязательным условием должно стать регулярное проведение анализа безубыточности и планирование прибыли.

Глава 7. Роль и место управления затратами в системе развития предприятия

В современных условиях рыночной экономики главным звеном, осуществляющим экономическую деятельность, является предприятие. Именно предприятию, создающему для рынка необходимую продукцию и предоставляющему различные услуги, отводится основная роль в регулировании рыночных отношений и заполнении сегментов рынка.

Компетентный и грамотный руководитель знает, что в жестких условиях существующей конкуренции лидером будет тот, кто наиболее правильно организует производство продукции, которая будет отвечать требованиям современного рынка и пользоваться спросом. Современные рыночные отношения являются стимулом для эффективности производства и стремлением к увеличению производительности труда.

В современных условиях рыночной экономики управление предприятием при полной хозяйственной и финансовой самостоятельности - это самый сложный процесс, требующий огромной ответственности, компетентности и стратегичности действий в управлении затратами, принятии динамичных решений, мобильности идей. Хозяйственная независимость предоставляет самостоятельный выбор организационной формы предприятия, виду его деятельности и выбору партнеров по бизнесу.

Предприятию, имеющему финансовую самостоятельность, составляет собственную финансовую стратегию, разрабатывает политику ценообразования, т.е. осуществляет все необходимые мероприятия для полного самофинансирования.

Для предприятий любой формы собственности необходимо вести учет финансовым результатам, отражающим динамику расходов и доходов в течение определенного отрезка времени. Однако без проведения экономического анализа эффективности использования производственных ресурсов и вынесения оценки производственной стратегии невозможно будет определить текущее финансовое состояние предприятия и выявить перспективы его развития.

В современных организациях решение данных вопросов может быть реализовано в системе управленческого анализа - внутреннего экономического анализа, который основывается

на сравнительном анализе как прошлых, так и будущих результатов хозяйствования структурных подразделений организации.

Для осуществления управленческого анализа возможно использование различных методов и научных разработок. С внедрением информационных технологий широкое применение находят системы, которые могут проанализировать финансово-хозяйственную деятельность предприятия, дать оценку его финансовому состоянию и выявить его возможные резервы.

При осуществлении хозяйственной деятельности любое предприятие в процессе производства какой-либо продукции несет ряд расходов, которые делятся на определенные виды.

Предприятие в процессе производства осуществляет довольно сложный комплекс затрат, связанных:

- 1) с использованием основных фондов;
- 2) с приобретением сырья, материалов;
- 3) с покупкой полуфабрикатов;
- 4) с оплатой труда работников;
- 5) с расходами на топливо, энергию и другими затратами. Каждое предприятие для

нормального развития своей деятельности и возможности осуществления всех перечисленных выше расходов должно уметь контролировать расходы и управлять ими.

Для того чтобы аналитическая работа при управлении затратами была эффективна и финансово-экономические решения достигали должного качества, необходимо точно организовать учет затрат по следующим группам:

- 1) постоянные затраты;
- 2) переменные затраты.

Деление затрат на постоянные и переменные дает возможность финансовому менеджеру:

- 1) установить сроки окупаемости затрат;
- 2) выяснить запас финансовой надежности предприятия;
- 3) вычислить оптимальную величину прибыли предприятия. Необоснованный и

неконтролируемый рост затрат является одной из наиболее актуальных проблем большинства российских предприятий. Важнейшей задачей, стоящей сегодня перед руководством предприятия, является эффективное управление производственными затратами. В настоящее время существуют отраслевые положения по учету затрат, учебники по планированию и анализу затрат. Однако основным препятствием на пути к использованию накопленного в этой области потенциала следует считать значительную трудоемкость расчетов себестоимости производства и, как следствие, низкую оперативность получения требуемых данных. Это значительно ограничивает возможности принятия быстрых и оптимальных решений в условиях высокой динамики цен при изменениях рыночной конъюнктуры.

При переходе к рыночным принципам хозяйствования российская экономика ставит основным критерием проблему конкурентоспособности продукции. Для того чтобы продукция была конкурентоспособной, она должна соответствовать высокому качеству, и при этом цена ее должна находиться на низком уровне. Это является важнейшим условием конкурентоспособности. Предприятия, чья политика ценообразования основывается на затратном подходе, не могут на должном уровне выдержать динамику рыночной конъюнктуры.

Зарубежный опыт предприятий приводит к выводу, что практика хозяйствования строится на непрерывном анализе затрат, повседневной работе с издержками, которая проводится для их уменьшения, что способствует стабильности позиций на рынке. В условиях жесткой конкуренции возникает необходимость создания механизма управления затратами. Для решения этой задачи настоятельно требуется поиск научных мероприятий и различных методов для целенаправленного воздействия на процесс формирования затрат в ходе производства. Однако в области оценки регулируемой ситуации и выбора корректирующего воздействия на управление и оптимизацию затрат нет однозначных мнений и решений при создании системы учета затрат в производственном процессе.

Одним из наиболее эффективных методов воздействия на процесс формирования затрат в ходе производства является управление затратами и прибылью предприятия на основе организации центров финансовой ответственности.

Центр финансовой ответственности (ЦФО) - это структурное подразделение или группа подразделений, которая основными задачами ставит перед собой оптимизацию прибыли, поиск способов непосредственного воздействия на прибыльность, контроль за уровнем расходов в пределах установленных лимитов, а также поиск путей снижения затрат.

Целью системы управления по ЦФО является наиболее эффективное управление различными звеньями предприятия. Это управление осуществляется на основании обобщенной информации о результатах деятельности по каждому центру ответственности. Все отклонения, возникающие в результате анализа полученной информации по каждому центру ответственности, будут отнесены на конкретного руководителя.

Центр финансовой ответственности отвечает только за те затраты, на которые могут

оказать влияние его руководителя. Чтобы при управлении предприятием последующие результаты давали положительную оценку, необходимо грамотно выделить ЦФО. По каждому выделенному ЦФО необходимо вести учет только тех затрат и результатов хозяйственной деятельности, которые напрямую зависят от выделенных руководителем полномочий. В системе бухгалтерского учета обязательно должна отражаться деятельность по каждому ЦФО, каждая хозяйственная операция.

Совокупность всех ЦФО представляет собой финансовую структуру предприятия. Между структурными подразделениями предприятия, выступающими в качестве объектов управленческого учета, распределены ЦФО, несущие ответственность за доходы и расходы, за конкретные финансовые результаты и т.д. Правильно построенная финансовая структура позволяет рассмотреть основные моменты, в которых будет формироваться, учитываться прибыль, а также проводиться учет за расходами и доходами.

Для того чтобы грамотно и последовательно сформировать систему управления по ЦФО и в итоге прийти к результативному функционированию этой схемы на предприятии, необходимо выполнять следующее:

- 1) определить основное направление хозяйственной деятельности предприятия, тип его организационной структуры;
- 2) провести анализ производственной деятельности предприятия и выделить центры, отвечающие за технологию производственного процесса;
- 3) провести анализ затрат, выручки и прибыли предприятия;
- 4) выделить ЦФО, определить их статус и регламент взаимодействия;
- 5) для каждого ЦФО создать перечень отчетности и определитель показателя оценки эффективности работы ЦФО;
- 6) установить права и обязанности ЦФО, их внутреннее положение.

ЦФО в зависимости от выполняемых ими задач и функций делятся на основные и вспомогательные. Основные ЦФО занимаются непосредственно производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, их затраты напрямую списываются на себестоимость продукции (работ, услуг). Вспомогательные ЦФО обслуживают основные центры ответственности, их затраты распределяются по основным центрам, а уже потом в совокупности в общем результате всех затрат основных центров включаются в себестоимость продукции, работ, услуг.

По степени совпадения с местом возникновения затрат центры ответственности подразделяются на совпадающие и не совпадающие. Если каждому месту возникновения затрат соответствует своя сфера ответственности, то такую ситуацию можно считать оптимальной. Но не всегда так происходит. Например, если в производственном цехе возник перерасход затрат из-за несоответствия сырья запланированным параметрам, то ответственность ляжет не на начальника цеха, а на начальника снабжения. Именно администрация должна решать, как классифицировать затраты, как детализировать места их возникновения и как увязывать их с ЦФО.

Целесообразно осуществлять планирование затрат по центрам ответственности. Такой подход к управлению затратами позволяет точно определить, как распределяются затраты между отдельными центрами ответственности, как установлена взаимосвязь затрат и доходов с деятельностью отдельных лиц, которые отвечают за расходование конкретных средств.

Управление затратами ставит основной задачей правильное и своевременное отражение фактических затрат по соответствующим статьям калькуляции. Также необходимо составление оперативной информации для того, чтобы провести контроль за использованием производственных ресурсов, осуществить сравнение с готовыми нормами, нормативами и сметами, изыскать резервы для снижения себестоимости продукции, предупредить возможное возникновение непроизводительных расходов и потерь, определить результаты внутривычислительного хозрасчета по структурным подразделениям предприятия.

Основное внимание в управлении затратами по ЦФО уделяется их классификации. Для процесса контроля и регулирования затраты подразделяют на контролируемые и неконтролируемые, переменные и постоянные - для принятия решений и планирования, прямые и косвенные - для калькулирования и оценки произведенной продукции. Контролируемые затраты поддаются контролю со стороны менеджеров данного центра ответственности, и на них можно оказать воздействие. Неконтролируемые затраты не зависят от деятельности менеджеров данного центра ответственности. Переменные затраты находятся в прямой зависимости от объемов продаж, размер постоянных затрат от объема продаж не зависит. Прямые затраты напрямую включаются в себестоимость продукции, они непосредственно связаны с производством каких-либо видов продукции, выполнением услуг или работ. Косвенные затраты являются общими для производства нескольких видов продукции, услуг, работ. Они включаются в состав их себестоимости косвенным путем.

Методика управления затратами по ЦФО придерживается строгой последовательности отнесения затрат и определения маржинального дохода для каждого центра. Затраты, реализация и результаты учитываются по центрам финансовой ответственности. Если затраты можно отнести

прямо на центр финансовой ответственности, то их распределяют без применения методов косвенного распределения. При проведении учета всех переменных и прямых постоянных затрат определяют несколько маржинальных доходов.

Преимущество методики управления затратами по центрам финансовой ответственности заключается в том, что она позволяет получать исчерпывающую информацию о затратах по каждому центру ответственности. В ходе такого анализа выявляются слабые участки, где наиболее часто могут возникать отклонения. Анализ структуры постоянных и переменных затрат дает возможность оказывать влияние на величины переменных или постоянных затрат, что, в свою очередь, дает возможность укрепить финансовое положение предприятия и принять более результативные управленческие решения по развертыванию деятельности и оптимизации процесса производства современных предприятий.

Управление затратами - это умение экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них. Рассмотрим такие термины, как "затраты", "расходы", "выплаты". В чем их различие? К затратам относятся все ресурсы, которые участвуют в процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятия. В отчете о прибылях и убытках за определенный период отражаются не все затраты. К расходам относятся те затраты, которые принимают участие в формировании прибыли определенного периода. Оставшаяся часть затрат может представлять собой объекты капитального строительства в незавершенном виде, готовую продукцию на складе, полуфабрикаты, нематериальные активы и прочие активы. Таким образом, к расходам можно отнести увеличение обязательств или уменьшение активов, что ведет, в свою очередь, к уменьшению капитала, не связанному с распределением прибыли между акционерами. Под выплатами понимают движение денежных средств, уплаченных за поставляемые материалы и другое необходимое сырье. Выплаты и затраты имеют между собой различие на ту величину, на которую изменились запасы и кредиторская задолженность за определенный период времени.

Для того чтобы избежать ошибки в подходе к управлению затратами, необходимо названные понятия разграничивать. Например, контроль расходов на основании получения данных из отчета о прибылях и убытках не является управлением затратами. Если снизился объем продаж и при этом одновременно увеличиваются запасы готовой продукции, то, опираясь на данные отчета о прибылях и убытках, мы получаем информацию, что расходы уменьшаются, а затраты стали больше. Однако на данную неблагоприятную для компании ситуацию менеджеры могут отреагировать запоздало, что повлечет за собой нежелательные последствия.

Смещение же терминов "затраты" и "выплаты" приводит к тому, что руководство предприятия пытается управлять затратами путем ограничения выплат кредиторам. Такой подход способствует повышению стоимости ресурсов, необходимых для производства, так как, кроме оплаты ресурсов, в полном объеме стоит необходимость оплаты коммерческого кредита.

Управление затратами представляет собой целый комплекс различных мероприятий, ведущих к снижению и контролю затрат. Процесс создания системы управления затратами на предприятии может представлять следующие этапы:

- 1) установление взаимосвязи между системами управления затратами и бюджетным управлением;
- 2) определение перспективных направлений снижения затрат;
- 3) разработку плана мероприятий по снижению затрат.

Чтобы управление затратами имело положительный эффект, необходимо тесно связывать его с системой бюджетирования. При разработке бюджета предприятие вводит планируемые затраты в определенные рамки, ограничивая их в размере, стараясь таким образом управлять затратами. Бюджет компании можно составлять с помощью нормирования, с использованием нормативов затрат, а также с помощью лимитирования, т.е. установления определенных лимитов.

Оптимальным считается сочетание обоих методов: лимитирование применяется к тем статьям затрат, для которых не установлены нормы. Однако возможно успешное функционирование предприятий, использующих только нормирование или только лимитирование.

Одним из наиболее эффективных инструментов управления затратами является планирование затрат предприятия. Планы для прогрессивного развития предприятия необходимо составлять реальные, но в то же время жесткие. Обычно первый этап в управлении затратами начинается с подачи заявок подразделениями на выделение определенного количества денежных средств с целью решения задач, поставленных перед ними. Следом проводится коммерческая экспертиза. Она представляет собой проведение анализа обоснованности заявки в части соответствия ее стоимости приобретаемым товарам (услугам) специалистами, владеющими ситуацией на рынке.

Чтобы управление затратами тесно взаимодействовало с системой бюджетирования, необходимо наличие единого органа управления - бюджетного комитета. Наиболее целесообразно сформировать матричную структуру бюджетного комитета, когда затраты по статьям проходят полный контроль со стороны руководителей бюджетного центра и функционального центра

одновременно. Председателем бюджетного комитета является генеральный директор компании. Функциональным центром называется раздел статей бюджета, которые связывает функциональный признак. Организатором, отвечающим за работу функционального центра, является менеджер компании (руководитель функционального центра), который несет ответственность за определенную область управления в рамках всего предприятия. Руководителями же бюджетных центров являются руководители подразделений.

С составления первого варианта бюджета компании начинается управление затратами. Если составленный бюджет не удовлетворяет менеджмент компании, тогда данные бюджетные статьи, в том числе и затратные, проходят корректировку. При необходимости снижения затрат их можно поделить на три группы:

- 1) затраты, не подлежащие изменениям из-за жестких обязательств;
- 2) затраты, связанные с обязательствами, которые могут быть пересмотрены;
- 3) затраты, которые можно отклонить или отложить на другие периоды без значительного ущерба для предприятия.

После классификации затрат по группам происходит поэтапное исключение групп затрат: сначала корректируется третья группа затрат, потом вторая и только в крайнем случае первая. Например, к затратам первой группы относится заработная плата. Для того чтобы произвести корректировку затрат по этой статье расходов, необходимо будет проводить структурные изменения: изменение штата, штатного расписания.

Оптимизацию затрат на предприятии в большинстве случаев можно осуществлять путем проведения организационных изменений в компании. Часто могут потребоваться и более глобальные меры, такие как смена устаревшего оборудования на более технологичное и производительное, внедрение энергосберегающих технологий.

Для подбора затрат, которые возможно сократить и изменить, наиболее удачным считается использование следующих видов анализа:

- 1) анализ структуры затрат;
- 2) сравнительный анализ;
- 3) анализ носителей затрат.

Анализ структуры затрат подразделяется на вертикальный, горизонтальный и трендовый анализ. Вертикальный анализ позволяет рассчитать удельный вес каждой статьи затрат в общей сумме затрат предприятия. С помощью горизонтального анализа проводят сравнение каждой позиции по статьям затрат отчетности с предшествующим периодом. Таким образом определяют отклонения показателей отчетного или планируемого периода от предшествующего. Трендовый анализ способен определить возможные значения ожидаемых показателей, т.е. помогает спрогнозировать значения различных показателей при условии сохранения сложившейся динамики.

Сравнительный анализ представляет собой сопоставление наиболее важных показателей предприятия с подобными результатами конкурентов или со среднеотраслевыми показателями. С помощью него можно судить о том, насколько предприятие является конкурентоспособным, а также об имеющихся резервах снижения затрат. Анализ структуры затрат и сравнительный анализ дают возможность найти варианты для оптимизации затрат. Чтобы принять правильное управленческое решение, необходимо проводить методику выявления и анализа носителей затрат.

Носители затрат представляют собой факторы, оказывающие непосредственное воздействие на сумму затрат по конкретным статьям. Все носители подразделяются на три группы: конструкцию товара (что производится), технологию производства (как производится), управление производством (как управляется).

Для анализа носителей затрат используют диагностические анкеты. Их составляют менеджеры, ответственные за разработку мероприятий по снижению затрат. Анкетирование проводится среди сотрудников компании. Каждому отдельному структурному подразделению представляются те вопросы, решение которых находится в его компетенции.

В результате заполнения анкет выделяются затраты, без которых можно обойтись, которые используются компанией не в полной мере, в которых нет особой необходимости или при отказе от которых не будет ущерба для качества продукции и сокращения объемов реализации.

На основании вышеизложенного видно, как с помощью анализа выявляются затраты, увеличение которых происходит ежемесячно, и затраты, которые занимают основную долю в общих затратах компании; проводится сравнение важных результатов компании с результатами конкурентов и, наконец, выявляются носители затрат, которые оказывают влияние на их величину.

Следующим этапом необходимо разработать план мероприятий по минимизации затрат. Данный план будет включать в себя ряд следующих положений:

- 1) название мероприятия;
- 2) статью затрат, на которую направлено данное мероприятие;
- 3) указание носителей затрат, оказывающих влияние на данную статью затрат;

- 4) решение, принятое для оптимизации данной статьи затрат;
- 5) стоимость данного мероприятия;
- 6) ожидаемый эффект от проведения мероприятия;
- 7) лица, несущие ответственность за данное мероприятие;
- 8) сроки реализации данного проекта.

При разработке плана мероприятий по снижению затрат важную роль играет правильное назначение ответственных лиц за выполнение каждого мероприятия. Зачастую ответственными за управление затратами назначаются экономисты, финансисты и бухгалтеры. Это неправильный подход к данному вопросу. Ответственными за управление затратами необходимо назначать менеджеров компании (начальников производственных подразделений, функциональных директоров), потому что их непосредственная деятельность подразумевает управление производством, принятие глобальных решений для руководства производственно-хозяйственной деятельностью предприятия, управление технологическим процессом. Финансово-экономическая служба должна участвовать в разработке классификаторов и каталогов, в разработке управленческого учета и бюджетирования, а также в представлении менеджерам информации для принятия решений. Основным заинтересованным лицом в управлении затратами должен быть генеральный директор компании, под его руководством должен проходить весь процесс управления затратами.

Хорошей предпосылкой для стимулирования снижения затрат на предприятии является мотивация сотрудников. Трудовые ресурсы, трудовые отношения - это один из сложнейших аспектов работы предприятия. Человеческий фактор играет значимую роль в достижении высококачественной работы предприятия. Нельзя сбрасывать со счетов психологическую атмосферу коллектива, личные установки, индивидуальные особенности, психологические предпочтения. Проще разбраться с техническими неполадками, чем разрешить конфликтную ситуацию. Чтобы работа предприятия была эффективной, необходимо уделять внимание человеческому ресурсу. Ведь все в конечном итоге зависит от здоровой рабочей атмосферы в коллективе, умения и желания работать в команде, от людей с их квалификацией и целеустремленностью, с их желанием и стремлением достигать наилучших результатов. Именно человеческий капитал является первичным звеном в достижении экономического роста предприятия, эффективности производства, конкурентоспособности, а затем вторичным является оборудование и производственные запасы. Поэтому необходимо стимулировать работников на достижение положительных результатов. Поэтому важно разработать положения по премированию сотрудников за снижение затрат. Если в снижение затрат будут вовлечены и рядовые сотрудники, и руководители компании, то управление издержками должно давать положительные результаты. Например, очень эффективна могла бы быть следующая система мотивации сотрудников: после выполнения разработанных мероприятий и снижения расходов по итогам определенного момента времени подразделению предоставляется в его полное распоряжение 50% от сэкономленной суммы, часть суммы идет на корпоративные расходы, а другая часть - на материальное поощрение работников в зависимости от качества их работы.

Достаточно высокий уровень требований в управлении затратами производства современного предприятия диктует необходимость автоматизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Причем реальный эффект может принести только внедрение комплексной системы, охватывающей взаимодействующие службы и процессы, созданной на основе тиражных специализированных модулей.

Для начала необходимо выделить наиболее трудоемкие задачи и перенести их в компьютер. Это позволит сократить цикл расчета себестоимости и увеличить частоту возможных пересчетов. К трудоемким задачам можно отнести нормы расхода материалов и времени, расценок работ, отнесение накладных расходов на виды продукции и заказы, учет фактического выпуска продукции, а также ведение журналов-ордеров и ведомостей по фактическим затратам, плановых калькуляций и анализа себестоимости по планированию затрат.

При применении системы автоматизации на предприятии необходимо объединять функции технико-экономического планирования и учета фактических затрат в единую подсистему управления затратами. А также обеспечивать взаимодействие подсистемы управления затратами с бухгалтерской системой и системой планирования и управления производством.

Рассмотрим приблизительную схему организации процесса управления затратами при использовании системы автоматизации на предприятии.

Система управления реализацией фиксирует заказы потребителей. На основе этих заказов служба маркетинга формирует заказ производству по каждому договору с потребителем.

Система производственного планирования проверяет заказ на обеспеченность производственными мощностями и формирует на его основе план производства и производственные программы цехов. Система производственного планирования или система технической подготовки производства извещают об изменениях норм, корректировок нормативной информации управления затратами. Конструкторы в системе автоматизированного

проектирования проводят разработку и обновление конструкторской документации на продукцию. Технологи в системе технической подготовки производства вносят корректировки в технологическую документацию, которая содержит состав выпускаемых изделий, определенные показатели затрат на выпуск изделий, расход материалов и времени на изготовление продукции. Полученная информация накапливается в системе технико-экономического планирования и образует базу нормативной информации.

Производственный отдел в системе технико-экономического планирования производит расчет нормативного расхода материалов на плановый выпуск продукции цехами; выполняет расчет нормативной трудоемкости производства, проводит расчет потребностей производства в материалах и сырье; подготавливает заказ производства на недостающие сырье и материалы.

Служба снабжения в системе управления закупками, основываясь на заказе производства, осуществляет формирование плана закупок, учитывая количество остатков на складах, а затем выдает заказы поставщикам.

Плановый отдел в системе технико-экономического планирования формирует плановые цены на сырье и материалы, основываясь на договорах с поставщиками, рассчитывает прямые материальные и трудовые затраты на выпуск продукции. Формирование проекта плановых цен на материалы производится на основе данных бухгалтерской системы. Отдел труда и заработной платы рассчитывает и планирует потребности производства в необходимых трудовых ресурсах, планирует численность рабочих и фонд заработной платы. С использованием плановых цен выполняется расчет прямых материальных затрат с использованием расценок работ - расчет фонда основной заработной платы; дополнительная заработная плата и отчисления рассчитываются в установленном проценте от фонда.

Наряду с основным производством подобным образом рассчитывается себестоимость услуг вспомогательных производств; далее стоимость услуг распределяется по цехам пропорционально объемам потребляемых услуг. Службы вспомогательного производства в системе технико-экономического планирования составляют планы работ, определяют потребность в материалах и предоставляют заказ службе снабжения, проводят расчеты в потребности трудовых ресурсов, численности рабочих и фонда заработной платы (что во многом аналогично основному производству).

Планово-экономические службы составляют сметы расходов, последовательно рассчитывают плановую себестоимость услуг вспомогательного производства, полуфабрикатов и готовой продукции, производят результирующее распределение накладных расходов по видам продукции, а также проводят формирование плановых калькуляций и прочей отчетности. За время всего производственного процесса в системе ведется учет фактического выпуска продукции основным производством и фактического объема услуг вспомогательных производств, на основе полученных данных рассчитывается нормативный и ненормативный расход материалов. В системе технико-экономического планирования планово-экономические службы проводят расчет нормативной себестоимости фактического выпуска продукции, анализируют фактические затраты, проводят сравнительный анализ, рассчитывают рентабельность и все необходимые экономические показатели.

Бухгалтерская система учитывает движение материалов в производстве: отслеживает отпуск материала в производство, нормативные и ненормативные расходы, проводит инвентаризацию незавершенного производства, ведет учет выпуска готовой продукции.

В системе бухгалтерского учета бухгалтерия контролирует фактические затраты производства и калькулирует фактическую себестоимость, фиксирует фактические накладные расходы, которые затем распределяются на счета основного производства пропорционально установленным базам.

Система управления персоналом, трудом и заработной платой фиксирует фактическую выработку рабочих, затем она пополняется суммами дополнительной заработной платы и удержаниями, после подведения итогов данные по шифрам затрат передаются в бухгалтерскую систему.

После окончания расчетного периода и подведения всех итоговых данных формируется необходимая бухгалтерская отчетность и формы анализа затрат.

Предложенная схема организации процесса управления затратами в целом соответствует традиционному процессу планирования и учета затрат. Внедрение в такую схему системы автоматизации даст возможность сократить трудоемкость и время расчетов, позволит просчитать несколько возможных вариантов и выбрать наиболее оптимальный. В случае, когда произойдет резкое изменение цен на материалы, при наличии системы автоматизации можно оперативно получить новую себестоимость продукции и принять своевременные и взвешенные решения по отпускным ценам.

Приведенный выше функциональный состав системы управления затратами представляет учетно-плановый слой управления. Выше данного слоя должен располагаться слой, составляющий систему поддержки принятия решений, прогнозирующий и анализирующий

возможные ситуации, представленные другими средствами анализа.

Для внедрения системы автоматизации в общепринятую схему планирования на предприятии необходимо провести ряд следующих предварительных мероприятий:

1) необходима унификация системы кодирования показателей бухгалтерии и планового отдела для обеспечения сопоставимости плановых и фактических затрат;

2) необходима унификация также для информации, которую подготавливают технологи и конструкторы и которую используют плановики и экономисты;

3) необходимо наполнить нормативную базу системы, что осуществляют либо ручным вводом значительных объемов информации, либо с помощью специализированных программ переноса данных из существующих массивов, а затем провести работу по выверке норм;

4) перед началом практической работы с системой необходимо добиться правильного функционирования ее логической составляющей, а затем перейти к экономической составляющей;

5) можно сформировать и доработать отчетные формы бухгалтерского учета, настроить средства табличного и графического отображения результатов анализа.

В результате использования подобной системы на предприятии полученная информация будет более точной и достоверной, и за более короткий срок можно будет провести плановые расчеты. Благодаря интегрированности приложений как между собой, так и с другими модулями системы стала возможной комплексная автоматизация деятельности планово-экономического отдела, производственной бухгалтерии, экономистов и бухгалтеров в цехах в рамках единого интерфейса. Освобождение экономистов от рутинной работы способствует более тщательному и качественному подходу к проведению экономического анализа, усилению их деятельности по анализу себестоимости, сравнению экономических показателей. Благодаря тому что расчеты будут проводиться на компьютере, появится возможность детализировать учет и расчеты: перейти к учету по видам продукции, к учету по отдельным участкам, процессам, бригадам и т.д. Детализация учета, возможность получения информации как о полной себестоимости продукции, так и о себестоимости по переменным издержкам увеличит точность анализа, что приведет к обнаружению скрытых ранее резервов снижения затрат. Это, в свою очередь, приведет к снижению себестоимости продукции и будет способствовать повышению конкурентоспособности производства.

Одним из вариантов автоматизации производственных предприятий является подсистема управления затратами, предлагаемая корпорацией "Парус". Она состоит из двух приложений - "Учет затрат и калькуляция себестоимости" и "Планирование затрат", - ориентированных соответственно на пользователей производственной бухгалтерии и планово-экономического отдела, но работающих в единой базе данных. Оба приложения используют общее описание производственного процесса и единую нормативную базу. Подсистема управления затратами основана на взаимодействии с приложениями бухгалтерского и складского учета, управления финансами, а также с модулями производственного планирования третьих фирм, что способствует использованию всех преимуществ корпоративной информационной системы по интеграции данных и процессов.

Весьма эффективным методом управления затратами в системе развития предприятия является привлечение специальной рабочей группы, которая анализирует издержки предприятия по проекту "Сокращение затрат" и находит резервы, помогающие сократить затраты на данных объектах. Работа привлеченной группы по сокращению затрат проводится вместе с работниками предприятия, сообща проводятся мероприятия, нацеленные на повышение эффективности работы предприятия. Отличительной особенностью программы является непосредственное участие рядовых сотрудников предприятия, задействованных на всех этапах работы. Рядовые сотрудники проходят обучение по специальной программе. Их обучают методикам экономического анализа, умению подходить к оптимизации затрат экономически подкованными и приобретшими опыт на практике. Образование на предприятии группы сотрудников, которые получили опыт и практически были обучены работе по сокращению затрат, является хорошей предпосылкой для продолжения оптимизации производственного процесса после ухода группы по сокращению затрат силами предприятия.

Итоговым продуктом привлеченной группы является ряд мероприятий, нацеленных на проведение анализа работы предприятия в целом и разработку методов для более эффективной работы предприятия, возможность сокращения затрат, которые формируют себестоимость предприятия. Мероприятия могут носить как технологический, так и организационный характер.

Данные мероприятия дают огромный положительный результат по сокращению затрат и повышению эффективности, однако наиболее ценным является формирование трудового ресурса, потенциала, который начинает мыслить экономическими категориями. Рядового работника уже интересует не только вопрос выполнения работы, но и сколько эта работа будет стоить с учетом понесенных затрат. Люди обретают навыки экономического анализа, они уже смогут обеспечить реализацию выработанных мероприятий и при необходимости будут в состоянии находить пути

сокращения затрат самостоятельно без помощи привлеченных групп, силами работников своего предприятия.

В управленческом учете главная задача состоит в оперативности и достоверности финансовой информации. Руководитель, получивший точную финансовую информацию своевременно и в необходимом объеме, сможет принять оптимальное управленческое решение в более выгодном положении, чем при запоздалой информации.

При принятии управленческих решений большое значение имеет осведомленность руководителя о затратах своего предприятия. Более точному учету затрат способствует их правильная и обоснованная классификация.

Насколько грамотно руководителем предприятия будет принято управленческое решение, которое касается затрат предприятия, цены, объема и реализации продукции, настолько устойчиво будет финансовое положение и финансовые результаты компании.

При анализе работы предприятия, прогнозировании и планировании его деятельности наиболее удобным и эффективным методом является анализ соотношения "затраты - объем - прибыль". Данный анализ позволяет руководителю выявить соотношения постоянных и переменных затрат, оптимизировать цену и объем продаж, подстраховаться от возможных рисков.

Когда затраты разделяются на переменные и постоянные, это дает возможность более углубленно провести управленческий анализ, основываясь на соотношении "затраты - объем - прибыль". Анализу подвергается деятельность различных сегментов бизнеса. Анализ проводится на базе данных бухгалтерского управленческого учета. Проведя такой анализ, можно оценить, насколько эффективно использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов, спрогнозировать поведение затрат при различных объемах производства.

Подобный управленческий анализ позволяет предприятию вовремя определить свои слабые стороны, чтобы избежать убытков, подобрать для производства более подходящую и рентабельную продукцию, спланировать работу производства так, чтобы предприятие было прибыльным.

Когда конъюнктура товарного рынка неблагоприятна, уровень объема продаж может быть снижен. Кроме того, на ранних стадиях жизненного цикла предприятия, когда точка безубыточности еще не преодолена, необходимо стремиться к уменьшению постоянных затрат предприятия. Когда положение предприятия устойчиво, продукция пользуется спросом на рынке и вес предприятия достигает определенной стабильности, стремление к уменьшению постоянных затрат может быть ослаблено. В такой период предприятие может проводить свою модернизацию и усовершенствование.

При управлении постоянными затратами следует иметь в виду, что постоянные затраты в меньшей степени поддаются быстрому изменению. Их высокий уровень зависит от отраслевых особенностей деятельности предприятия, определяющих различный уровень фондоемкости производимой продукции, дифференциацию уровня механизации и автоматизации труда.

Однако любое предприятие имеет ряд возможностей для снижения удельного веса и суммы постоянных затрат. К числу способов по сокращению постоянных затрат можно отнести уменьшение накладных расходов, расходов по управлению, сокращение объема ряда потребляемых коммунальных услуг. С целью снижения потока амортизационных отчислений можно осуществить продажу части неиспользуемого оборудования и нематериальных активов, вместо приобретения оборудования в собственность использовать краткосрочные формы лизинга машин.

При управлении переменными затратами основная направленность должна быть на обеспечение их постоянной экономии, так как между суммарным значением затрат, объемом продаж и производства существует прямая зависимость. Экономия переменных затрат до преодоления предприятием точки безубыточности ведет к увеличению маржинального дохода, что позволяет более быстрое преодоление этой точки. Когда точка безубыточности преодолена, экономия переменных затрат обеспечит напрямую увеличение прибыли предприятия. Можно провести сокращение численности работников основного и вспомогательного производства при условии повышения роста производительности их труда. Это может быть и сокращение количества сырья, материалов и готовой продукции в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка, и заключение контрактов на более выгодных для предприятия условиях по поставке необходимых материалов и пр.

Котенева Е.Н.

Краснослободцева Г.К.

Фильчакова С.О.