### *ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО*

*Процесс производства является важнейшей стадией кругооборота средств предприятия. В ходе этого процесса предприятие, расходуя находящиеся в его распоряжении ресурсы, формирует себестоимость изготавливаемой продукции, что в конечном счете при прочих равных условиях определяет финансовый результат его работы.*

*Основополагающим нормативным документом, определяющим организацию учета производственных издержек, является Положение о составе затрат по производству и реализации продукции, включаемых в себестоимость продукции, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли.*

*1.2 Система производственных счетов*

*Для учета затрат на производство типовым Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета:*

*20 “Основное производство” - активный калькуляционный;*

*21 “Полуфабрикаты собственного производства” - активный инвентарный;*

*23 “Вспомогательные производства” - активный калькуляционный;*

*25 “Общепроизводственные расходы” - активный собирательно - распределительный;*

*26 “Общехозяйственные расходы” - активный*

*собирательно - распределительный;*

*28 “Брак в производстве” - активный калькуляционный;*

*29 “Обслуживающие производства и хозяйства” - активный калькуляционный;*

*30 “Некапитальные работы” - активный калькуляционный;*

*31 “Расходы будущих периодов” - активный бюджетно - распределительный;*

*37 “Выпуск продукции” - активный регулирующий;*

*89 “Резервы предстоящих расходов и платежей” - пассивный бюджетно - распределительный;*

*Организуя учет процесса производства, предприятие в зависимости от специфики производственно - эксплуатационной деятельности, само определяет, какие счета из перечисленных выше включить в рабочий план счетов, а от использования каких отказаться.*

*Малым предприятиям с простой технологией производства, выпускающим продукцию одного вида, для учета затрат достаточно счета 20, на котором отражаются также общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие расходы (не ведутся счета 25, 26 и 43).*

*Счетом 21 пользуются предприятия, которые практикуют полуфабрикатный вариант учета производственных затрат.*

*Счет 23 применяют предприятия, в самостоятельные хозрасчетные подразделения которых выделены вспомогательные производства: транспортный цех, ремонтный цех .*

*Счет 25 ведут предприятия с цеховой структурой управления. При бес цеховой структуре этот счет не нужен, а общепроизводственные расходы в этом случае учитываются на отдельном субсчете к счету 26.*

*Счет 29 необходим предприятиям, на балансе которых числятся объекты непроизводственной сферы: детские дошкольные учреждения, жилищное хозяйства и бытового обслуживания, дома культуры, столовые, дома отдыха, пансионаты, учреждения здравоохранения, спорЂивные сооружения.*

*Счетом 37 пользуются, как правило, предприятия, применяющие нормативный метод учета затрат на производство.*

*Затраты на производство продукции предприятия включают в себестоимость того отчетного периода, к которому они фактически относятся, независимо от времени платы - предварительной или последующей.*

1.2 Классификация затрат на производство

*На организацию учета производственных затрат на предприятии большое влияние оказывает классификация затрат по определенным признакам.*

*В зависимости от объема производства различают переменные и условно - постоянные затраты, а от способа включения в себестоимость продукции - прямые и косвенные.*

***Переменные*** *- это такие затраты, которые находятся в прямой пропорциональной зависимости от объема производства. К ним относятся, в частности, затраты на материалы и оплату труда.*

***Условно - постоянными*** *считаются затраты, которые при изменении объема производства или совершенно не меняются (например, амортизационные отчисления, отчисления в ремонтный фонд) или меняются незначительно (например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы).*

***Прямые затраты*** *обусловлены технологическим процессом изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг и подлежат прямому включению в состав производственных затрат конкретных видов изделий (работ, услуг) по дебету счета 20: расход материалов и топлива на технологические цели (кредит счета 10),*

*оплата труда на изготовления продукции (кредит счета 70), отчисления во внебюджетные социальные фонды (кредит счета 69)*

***Косвенные затраты*** *связаны с организацией управления производственным процессом предприятия. В себестоимость конкретных видов продукции их включают пропорционально какой - либо базе распределения, установленной отраслевой инструкцией по планированию, учету и калькулированию (например, пропорционально оплате труда, прямым затратам). К ним относятся общепроизводственные (счет25) и общехозяйственные (счет 26) расходы.*

*Затраты для целей налогообложения прибыли классифицируют на не лимитируемые и лимитируемые.*

*По* ***лимитируемым*** *затратам утверждены в установленном порядке лимиты, нормы и нормативы. К ним, в частности, относятся компенсации за использование для служебных поездок личных автомобилей; затраты на командировки; представительские расходы; плата за обучение по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и перепод8готовки кадров; затраты по полученным кредитам (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и иных вне оборотных активов); расходы на рекламу. Учет таких расходов должен быть организован на счетах затрат (20, 23, 25, 26, 29, 43) отдельно в пределах установленных лимитов.*

*Исходя из сложившейся отечественной практики бухгалтерского учета, в зависимости от состава затрат различают следующие виды себестоимости продукции: цеховая (прямые затраты плюс общепроизводственные расходы) и полная (производственная себестоимость продукции плюс коммерческие расходы).*

*В условиях развивающихся рыночных отношений согласно требованиям международной практики бухгалтерского учета затраты подразделяют на расходы, обусловленные производством продукции*

*(производственные затраты), и расходы, обусловленные отчетным периодом (месяцем), в котором они возникли (периодические затраты).*

*К* ***производственным*** *относятся все прямые затраты (учитываемые непосредственно на счете 20) и общепроизводственные (учитываемые на счете 25), а к* ***периодическим*** *- расходы на управление предприятием (общехозяйственные - счет 26) и сбытовые (коммерческие расходы - 43).*

1.3 Регистры учета затрат на производство

*Перечень и формы регистров завися от принятой на предприятии формы бухгалтерского учета. Если предприятие практикует мемориально - ордерную форму и форму “Журнал - Главная”, то аналитический учет затрат на производство осуществляют в карточках многоколонной формы, а синтетический - в контрольном журнале или в книге “Журнал - Главная”.*

*В условиях журнально - ордерной формы счетоводства для учета затрат на производство применяют журнал - ордер № 10 и аналитические ведомости к нему: ведомость № 12 - для учета общепроизводственных расходов; ведомость № 15 - для учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и коммерческих расходов.*

*На средних предприятиях целесообразно применять вариант журнально - ордерной формы счетоводства для небольших предприятий. Для учета затрат на производство в ней предусмотрен журнал - ордер № 5.*

*Малые предприятия с простой технологией производства используют учетные регистры, рекомендуемые приказом Минфина России от 22 декабря 1995 г. № 131.*

1.4 Разработочные таблицы и ведомости распределения затрат

*Предприятие может самостоятельно определять необходимое количество и формы разработочных таблиц, рекомендованные Минфином России и применяемые на государственных и муниципальных унитарных предприятиях, что представляется более целесообразным и оправданным. К таким разработочным таблицам и расчетам, в частности, относятся:*

*ведомость распределения материалов (табл. 1);*

*ведомость распределения отклонений от учетной стоимости материалов;*

*ведомость распределения расходов на оплат труда, отчислениям во внебюджетные фонды (по форме табл. 1);*

*ведомость расчета износа (амортизационной стоимости) основных фондов и отчислений в ремонтный фонд;*

*ведомость расчета износа нематериальных активов;*

*ведомость расчета износа МБП (табл. 8);*

*ведомость распределения услуг вспомогательных производств (табл. 9);*

*ведомость распределения расходов будущих периодов;*

*ведомость распределения косвенных расходов (общепроизводственных, общехозяйственных).*

1.5 Расходы предприятия, не подлежащие включению в себестоимость продукции

*В издержки производства не включаются:*

*затраты на создание новых и совершенствование применяемых технологий, а также на повышение качества продукции, связанные с проведением научно - исследовательских, опытно - конструкторских работ, созданием новых видов сырья и материалов, переоснащением производства;*

*расходы на аудиторскую проверку и ревизию финансово - хозяйственной и коммерческой деятельности, проводимые по инициативе собственников предприятия;*

*затраты на модернизацию оборудования, а также на реконструкцию объектов основных средств;*

*оплата путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, производимые за счет чистой прибыли предприятия;*

*затраты предприятия, возмещенные за счет его средств, направляемых на финансирование капитальных вложений;*

*оплата процентов по денежным займам, полученным от юридических и физических лиц;*

*оплата процентов по ссудам, полученным на приобретение основных средств, нематериальных и иных вне оборотных активов;*

*уплаченные штрафы и пени за нарушение налогового законодательства, осуществляемые за счет чистой прибыли предприятия;*

*другие расходы, осуществляемые в соответствии с действующим законодательством за счет прибыли предприятия (например, налог на имущество, уплаченные штрафы и пени за нарушение хозяйственных договоров и др.).*

1.6 Распределение материалов по направлениям расхода

*Все первичные документы на отпущенные материалы поступают в бухгалтерию, где их группируют по направлениям расходов, а в разрезе направления - по центрам затрат на производственные цели (изготовление продукции, оказание услуг, выполнение работ, общепроизводственные, общехозяйственные, коммерческие цели) и непроизводственные цели (капитальное строительство, содержание и эксплуатация объектов социальной сферы, финансовые вложения). Сгруппированные документы служат основанием для составления ведомости распределения материалов и их списания: на производство (дебет счетов 20, 23, 24, 25, 26, 2, 29, 30, 31, 89, кредит счета 10), по другим направлениям (дебет счетов 08, 29, 48, 80-3, 81-2, 88, 96). Ведомость распределения целесообразно составить по форме табл. 1, вручную или на компьютере. Сгруппированные первичные документы служат основанием для включение сумм начисленной оплаты труда (кредит счета 70) непосредственно в издержки производства (дебит счетов 08, 12, 29, 47, 80-3, 81-3, 81-2, 88, 96). Одновременно предприятие в дебет тех же счетов, куда была списана начисленная оплата труда, относит в установленном размере в процентах к оплате труда:*

*с кредита счета 68 - начисленный в бюджет транспортный налог (1 %);*

*с кредита счета 69 - отчисления во внебюджетные социальные фонды: Фонд социального страхования (субсчет 69-1), Пенсионный фонд (субсчет 69-2), Фонд обязательного медицинского страхования (субсчет 69-3), Фонд занятости населения (субсчет 69-4).*

1.7 Состав выплат работникам предприятия, включаемых в себестоимость продукции

*К этим выплатам относят: расходы на оплату труда основанного производственного персонала (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 31, 43, 89 и др. , кредит счета 70) за фактически выполненную работу, исчисленную по сдельным расценкам, тарифным ставкам и должностным окладам в соответствии с принятыми на предприятии формами и системами оплаты труда, включая премии членам трудового коллектива за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, а также затраты на оплату труда работников в основной деятельности, но не состоящих в штате предприятия.*

*В себестоимость продукции включаются выплаты членам трудового коллектива за не проработанное, но подлежащее оплате время в соответствии с действующим законодательством: оплата льготных часов подростков, перерывов в работе кормящих матерей; оплата очередных и дополнительных отпусков.*

*В себестоимость продукции включаются все виды премиальных выплат, начисленных членам трудового коллектива (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 31, 43 и др. , кредит счета 70). Суммы вознаграждения по итогам года включаются в себестоимость продукции того отчетного квартала, в котором они фактически будут начислены.*

1.8 Выплаты, не включаемые в себестоимость продукции

*Не включаются в себестоимость, а финансируются за счет чистой прибыли предприятия (дебет субсчета 81-2, кредит счета 70) за счет нераспределенной прибыли и специальных фондов (дебет счета 88, кредит счета 70) или средств целевого финансирования (дебет счета 96, кредит счета 70), выплаты, непосредственно не связанные с оплатой труда за изготовление продукции. К ним, в частности, относятся: премии за счет средств специального назначения и целевых поступлений; материальная помощь; беспроцентные ссуды, выданные на улучшение жилищных условий.*

1.9 Расчет амортизационной стоимости основных средств

*Предприятия обязаны ежемесячно начислять амортизацию основных средств. Ежемесячно же суммы амортизации, начисленной по собственным и долгосрочным арендуемым основным средствам производственного назначения согласно установленным нормам, предприятие включает в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 31, 43, кредит субсчетов 02-1, 02-2). Амортизацию основных средств начисляют в течение нормативного срока их службы (эксплуатации) или срока, за который балансовая стоимость основных средств полностью включена в издержки производства, после чего начисления прекращают. Подробно порядок расчета амортизации изложен в журнале “Бухгалтерский учет”, 1995, № 12.*

1.10 Распределение затрат по ремонту основных средств

*Различают следующие виды ремонта в зависимости от их сложности: текущий, средний, капитальный. В составе капитального ремонта выделяют и особо сложный. Ремонт позволяет восстановить физические свойства и качества основных средств, утраченные в результате их эксплуатации, и продлить срок их нормативной службы.*

*Затраты на ремонты всех видов, если учетной политикой не предусмотрено образование ремонтного фонда, ежемесячно включают в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43) с кредита разных счетов, принимая во внимание характер расходов (10, 12, 13, 23, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 89).*

*Если предприятие учетной политикой предусмотрело формирование ремонтного фонда для финансирования затрат на проведение различных видов ремонта, то оно ежемесячно по установленному нормативу, утвержденному самим предприятием, к первоначальной стоимости основных средств делает отчисления в ремонтный фонд (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43, кредит субсчета 89-3). В этом случае фактические затраты на проведение ремонта списывают на уменьшение ремонтного фонда (дебет субсчета 89-3) с кредита разных счетов в зависимости от характера расходов (10, 12, 23, 60, 67, 70, 71, 76).*

*Если ремонтного фонда оказывается недостаточно, то произведенные затраты на ремонт спишут на счет 31. В дальнейшем по мере отчислений в ремонтный фонд счет 31 будут закрывать (дебет субсчета 89-3, кредит счета 31) до полного погашения.*

*Если на предприятии есть ремонтный цех, то предварительно все затраты по выполненному хозяйственным способом ремонту основных средств фиксируют на дебете счета 23 с кредита разных счетов в зависимости от характера расходов (10, 12, 13, 23, 60, 69,*

*70, 71, 76), и по мере его завершения затраты списывают на счета издержек производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43, кредит счета 23) в зависимости от того, в каких производственных и функциональных подразделениях эксплуатируются отремонтированные объекты основных средств. Основанием для списания служит ведомость распределения услуг ремонтного цеха (участка).*

1.11 Распределение сумм начисленного износа МБП

*Согласно правилам, установленным Положением о бухгалтерском учете и отчетности, предприятие при выборе учетной политике на предстоящий год относительно передачи малоценных предметов в эксплуатацию (кроме специальных инструментов и приспособлений) может предусмотреть:*

*при передаче вновь приобретенных МБП стоимость в пределах 1 миллиона рублей за единицу (кредит субсчета 12-1) их стоимость сразу включают в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 24, 25, 26, 29, 43);*

*при передаче МБП стоимость более 1 миллиона рублей за единицу (дебет субсчета 12-2, кредит субсчета 12-1 ) может быть принят один из двух методов начисления износа:*

*а) износ начисляется (кредит счета 13) в размере 100% стоимости МБП, преданных а эксплуатацию, с включением в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 31, 43);*

*б) износ начисляется в размере 50% стоимости МБП, преданных а эксплуатацию. В этом случае вторые 50% стоимости МБП начисляют как износ при их выбытии из эксплуатации.*

1.12 Распределение услуг по направлениям расходов

*Для нормального хода процесса производства предприятие получает согласно заключенным договорам электроэнергию, тепло, газ, воду и др. Основанием для включения этих затрат в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 31, 43, 89, кредит счета 60) служат предъявляемые для оплаты счета и приложенные к ним расчеты распределения затрат; на технологические цели основного и вспомогательного производств; общепроизводственные и общехозяйственные цели; нужды обслуживающих производств и хозяйств; коммерческие расходы и т. д. При журнально - ордерной форме счетоводства распределение таких услуг для записи в учетные регистры осуществляется в листках - расшифровках, выписываемых к журналу - ордеру № 6. Выделенный в расчетных документах поставщиков услуг на оплату отдельной позицией НДС принимается на учет по счету 19 (дебет субсчета 19-5, кредит счета 60); по мере оплаты (дебет счета 60, кредит счетов 50, 51, 52, 56) суммы НДС подлежат зачету (дебет счета 68, кредит субсчета 19-5) в уменьшение задолженности перед бюджетом по этому налогу за реализованную продукцию, работу, услуги.*

2. ЗАТРАТЫ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА

*Аналитический учет затрат на производство организуют в соответствии с требованиями отраслевых инструкций по планированию, учету и калькулированию. Предприятия, выпускающие продукцию, ведут аналитический учет по видам выпускаемых изделий на основании полуфабрикатного (с использованием счета21) или бес полуфабрикатного (без использованием счета21) вариантов учета.*

*Предприятия, оказывающие бытовые и коммунальные услуги, осуществляют аналитический учет отдельно по каждому виду оказываемых услуг. Синтетический учет затрат на производство ведут на счете 20. По данным счета определяют фактическую производственную себестоимость изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. На дебете этого счета отражают как прямые материальные, трудовые и финансовые затраты (кредит счетов 02, 05, 10, 12, 13, 60, 67, 68, 69, 70, 71, 76, 89) на производство продукции, так и расходы по обслуживанию производства и управлению (кредит счета 28), расходы будущих периодов (кредит счета 31), которые предварительно учитывают на соответствующих счетах. При этом следует помнить, что предприятие, принимая учетную политику на предстоящий год, может предусмотреть иной порядок списания общехозяйственных затрат - минуя счет 20, непосредственно на счет 46 (дебет счета 46, кредит счета 26).*

*По кредиту счета 20 отражают фактическую производственную себестоимость изготовленной продукции, оприходованной на склад (дебет счета 40), а также производственную себестоимость выполненных работ, оказанных услуг,реализованных потребителям дебет счета 46)*

*На самом счете 20 затраты учитываются по видам изготовленной продукции в разрезе калькуляционных статей, предусмотренных отраслевыми инструкциями по калькулированию и исчислению себестоимости.*

*Фактическую производственную себестоимость изготовленной продукции и выполненных работ (СП) определяют по формуле:*

*СП = З. + О1 - В - О2,*

*где З. - затраты за месяц (дебет счета 20);*

*В - возвраты и списания (кредит счета 20);*

*О1 - незавершенное производство на начало месяца;*

*О2 - незавершенное производство на конец месяца;*

*Вот почему предприятия должны учитывать незавершенное производство, так как только в этом случае можно правильно определить производственную себестоимость изготовленной продукции. Возникает необходимость точно рассчитать фактические производственные затрата на изготовление готовой продукции. Это возможно, если все затраты, собранные на дебете счета 20 в течение месяца по видам изделий, распределить на затраты, приходящиеся на изготовленную продукцию (дебет счета 20, кредит счета40); на затраты, приходящиеся на продукцию, которая не прошла всех стадий технологической обработки (незавершенное производство). Только после инвентаризации незавершенного производства и его оценки исходя из установленных норм расхода можно определить фактические производственные затраты, приходящиеся на изготовленную продукцию, и оприходовать ее (дебет счета 40, кредит счета 20).*

2.1 Учет и оценка незавершенного производства

*К незавершенному производству относятся продукция, не прошедшая всех стадий, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Незавершенное массовое и серийное производство может отражаться в балансе по нормативной производственной себестоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.*

*Выбор метода оценки незавершенного производства остается за предприятием.*

*При единичном выпуске продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском учете и балансе по фактическим производственным затратам.*

2.2 Условия, при которых предприятие включает в свой рабочий план счетов в счет21

*Предприятия, которые ведут учет затрат на производство по полуфабрикатному варианту, для обособленного отражения изготовленных полуфабрикатов используют одноименный инвентарный счет 21. На малых и средних предприятиях нет необходимости вести этот счет; полуфабрикаты здесь учитываются в составе незавершенного производства (на счете 20).*

*При полуфабрикатном варианте изготовленные в цехах предприятия полуфабрикаты приходуют (дебет счета 21, кредит счета 20) на склад и по мере их отпуска для дальнейшей переработки (дебет счета 20, кредит счета 21), в порядке отгрузки (дебет счета 45, кредит счета 21) или реализации (дебет счета 46, кредит счета 21) списывают в зависимости от направления расхода.*

2.3 Особенности применения счета 37

*В свой рабочий план счетов этот счет включают в основном предприятия, которые практикуют учет затрат на производство по нормативному методу. Использование счета 37 позволяет предприятию обобщить, с одной стороны, информацию о выпущенной из производства в течение месяца продукции, и с другой стороны, выявить отклонения фактической производственной себестоимости этой продукции от ее нормативной себестоимости.*

*Выявленное на счете 37 отклонения положительной или отрицательной записью списывают на дебет счета 46 (кредит счета 37). Остатка по счету 37 на конец месяца не бывает (счет закрывается). Применение счета 37 предприятие должно зафиксировать в принятой на этом предприятии на предстоящий год учетной политике.*

3. УЧЕТ ЗАТРАТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ

*Вспомогательные производства - это производства, которые вырабатывают продукцию и оказывают услуги, обеспечивающие потребности основного производства. К их числу относятся: транспортный цех, ремонтный цех, строительный цех и др.*

*Для учета затрат указанных подразделений предусмотрен активный калькуляционный счет 23. На его дебете отражают как прямые затраты, обусловленные непосредственным выполнением работ (оказанием услуг) (кредит счетов 02, 05, 10, 12, 13, 23, 28, 31, 60, 68, 69, 70, 71, 89), так и соответствующую часть косвенных затрат по обслуживанию производства и управлению (кредит счетов 25, 26). При этом общехозяйственные расходы включают лишь в случае, когда работы вспомогательных производств были реализованы на сторону (дебет счета 62, кредит счета 46).*

*Расходы ремонтного цеха по текущему обслуживанию и ремонту производственных основных средств всех видов (текущего, среднего и капитального) предприятия списывают с кредита счета 23 непосредственно на издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43, кредит счета 23), если на предприятии не формируется ремонтный цех*

*Однако по отдельным вспомогательным производствам могут иметь место остатки (например, строительный цех, ремонтный участок или цех и др. ). В таких подразделениях на конец отчетного периода образуется незавершенное производство. В этом случае себестоимость изготовленных материалов (дебет счета10, кредит счета 23) или фактических затрат на ремонт, подлежащих списанию (дебет счетов 20, 25, 26, 43, 89, кредит счета 23), будет определена по формуле:*

*СП = О1 + З. - В - О2,*

*4. НАКЛАДНЫЕ РАСХОДЫ*

*Как уже отмечено ранее, к накладным расходам предприятия относят общепроизводственные (счет 25) и общехозяйственные (счет 26) расходы.*

4.1 Учет общепроизводственных расходов

*Если на предприятии принята цеховая структура управления производством, то для учета общепроизводственных расходов необходимо предусмотреть в рабочем плане счетов активный собирательно-распределительный счет 25 “Общепроизводственные расходы”. Эти расходы характеризуют затраты предприятия на организацию управления в его производственных подразделениях - цехах, службах, переделах, отделениях. В развитие счета 25 можно открыть субсчета: 1 “Общепроизводственные расходы основного производства” и 2 “Общепроизводственные расходы вспомогательных производств”.*

*Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляют по подразделениям предприятия, А в их разрезе - по установленной номенклатуре общепроизводственных расходов. Статьи общепроизводственных расходов предусмотрены отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.*

*Такая организация учета общепроизводственных расходов позволяет предприятиям контролировать исполнение сметы. Для них до утверждения типовых методических рекомендаций по планированию, учету, калькулированию себестоимости продукции можно рекомендовать примерно следующую номенклатуру статей общепроизводственных расходов:*

*на ст. 1 “Содержание аппарата управления” относят затраты на оплату труда персонала управления цеха с отчислениями во внебюджетные социальные фонды;*

*в ст. 2 “Содержание прочего общепроизводственного персонала” включают затраты на оплату труда инженерно-технических работников и обслуживающего персонала, не относящихся к аппарату управления цехов, с*

*отчислениями во внебюджетные социальные фонды этого персонала;*

*на ст. 3 “Эксплуатация и ремонт производственного оборудования” относят смазочные, обтирочные, ремонтные материалы и запасные части, электроэнергию, оплату труда рабочих, услуги своих подсобно - вспомогательных мастерских и ремонтных мастерских сторонних организаций по содержанию и ремонту производственного и энергетического оборудования;*

*в ст. 4 “Содержание и ремонт производственных зданий и инвентаря” включают оплату труда работников, занятых содержанием, отоплением, с отчислениями во внебюджетные социальные фонды этого персонала;*

*на ст. 5 “Обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности” относят затраты по обеспечению безопасности труда, не имеющие характера капитальных вложений, промышленной санитарии, другие расходы, предусмотренные договором;*

*на ст. 6 “Перемещение груза внутри хозяйства” относят расходы на перемещение грузов с центрального склада предприятия в другие подразделения, стоимость горючего, оплату труда водителей транспортных средств и других рабочих, занятых перемещением грузов;*

*в ст. 7 “Износ малоценных и быстроизнашивающихся инструментов, инвентаря и других предметов” включают суммы износа этих предметов, стоимость их заточки и ремонта, стоимость МБП, переданных а эксплуатацию;*

*на ст. 8 “Прочие общепроизводственные расходы” относят расходы на испытания, опыты, а также другие цеховые расходы, не предусмотренные предыдущими статьями;*

*на ст. 10 “Общепроизводственные расходы непроизводственного характера” относят потери от простоя, потери от порчи материальных ценностей, прочие непроизводственные расходы;*

*Можно воспользоваться статьями аналитического учета общепроизводственных расходов, включенными в ведомость № 12 к журналу-ордеру № 10.*

*Собранные в течение месяца на дебете счета 25 общепроизводственные расходы по каждому производственному подразделению (основному и вспомогательному) в конце месяца полностью включают в производственную себестоимость продукции основного (дебет счета 20, кредит счета 25) или вспомогательного (дебет счета 23) производств.*

*Если на предприятии имел место брак (исправимый, не исправимый), то соответствующую часть общепроизводственных расходов следует списать на дебет счета 28 (кредит счета 25)*

*Остатка по счету 25 на конец месяца не бывает.*

*Если структура предприятия построена не по цеховому принципу, а общепроизводственные (цеховые) расходы планируют в целом по предприятию, то учет на счете 25 также ведет в целом по предприятию без разграничения по производственным подразделениям предприятия. Обычно в таких случаях планирование (и учет) общепроизводственных расходов осуществляют в составе общехозяйственных расходов на отдельном субсчете счета 26.*

4.3 Учет общехозяйственных расходов

*Предприятия наряду с прямыми затратами несут такие расходы, которые не могут быть прямо и непосредственно включены в затраты основного производства конкретных видов продукции, в частности, связанные с организацией управления предприятия: общехозяйственные расходы, которые учитывают на одноименном активном собирательно-распределительном счете 26.*

*Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри групп - по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов. В условиях ручной техники учета целесообразно для контроля за исполнением сметы общехозяйственных расходов использовать ведомость № 15 журнально-ордерной формы счетоводства.*

4.4 Состав общехозяйственных расходов

***А.*** *Расходы на управление предприятием:*

*на ст. 1 “Заработная плата аппарата управления” относят оплату труда персонала управления предприятием в соответствии с номенклатурой должностей, относящихся к аппарату управления, с отчислениями на социальное страхование и обеспечение этого персонала;*

*в ст. 2 “Командировки и перемещения” включают расходы по всем видам служебных командировок работников управления;*

*в ст. 3 “Представительские расходы” включают расходы по приему и обслуживанию представителей других предприятий, прибывших на переговоры для установления сотрудничества;*

*на ст. 4 “Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны” относят оплату труда персонала вахтерской, пожарной и сторожевой охраны с отчислениями на социальное страхование и обеспечение, износ МБП служб охраны, а также обмундирование и спецодежды, другие расходы;*

*на ст. 5 “Прочие расходы” относят почтово-телеграфные, телефонные и типографские расходы по предприятию в целом, расходы на текущий ремонт инвентаря, легкового транспорта;*

***Б.*** *Общехозяйственные расходы:*

*в ст. 6 “Содержание обще эксплутационного персонала” включают оплату труда персонала предприятия, не относящегося к аппарату управления, с отчислениями на социальное страхование и обеспечение этого персонала;*

*в ст. 7 “Служебные командировки работников, не относящегося к аппарату управления” включают расходы по всем видам служебных командировок рабочих, инженерно-технических работников и персонала других категорий, не относящихся к аппарату управления;*

*на ст. 8 “Износ основных средств и нематериальных активов” относят начисленный износ основных фондов общехозяйственного назначения, а также в установленном предприятием размере - износ нематериальных активов;*

*на ст. 9 “Содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения” относят все расходы на содержание в исправном состоянии общехозяйственных основных средств и их эксплуатацию, оплату труда рабочих центральных складов и кладовщиков;*

*в ст. 10 “Испытания, опыты, исследования, изобретательство и технические усовершенствования” включают затраты на испытания, опыты, исследования, оплату экспертиз;*

*в ст. 11 “Обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности” включают затраты на охрану труда, не имеющие характера капитальных вложений;*

*на ст. 12 “Подготовка кадров” относят расходы на подготовку или повышение квалификации кадров;*

*в ст. 13 “Организационный набор рабочей силы” включают предусмотренные законодательством затраты, связанные с набором рабочей силы;*

*на ст. 14 “Прочие общехозяйственные расходы” относят расходы, не вошедшие ни в одну из перечисленных выше статей: отчисления, выплачиваемые на основании судебных решений;*

***В.*** *Сборы и отчисления:*

*в ст. 15 “Налоги, сборы и прочие обязательные платежи” включают расходы на оплату налогов в соответствии с действующим законодательством, включаемых в себестоимость продукции, госпошлины, оплату надзора за паровыми котлами;*

***Г.*** *Общехозяйственные расходы непроизводительного характера:*

*на ст. 16 “Потери от простоев” относят сумму оплаты труда производственных рабочих, начисленную во время простоев;*

*в ст. 17 “Недостачи от порчи материалов при хранении на складах” включают недостачу материальных ценностей на складах предприятия в пределах норм убыли;*

*В течение месяца все общехозяйственные расходы собирают на дебете счета 26 с кредита счетов в зависимости от характера расходов (02, 05, 10, 12, 13, 23, 31, 50, 51, 52, 60, 67, 68, 69, 70, 71, 76, 84 и др. ), а в конце месяца за вычетом возвратов (дебет счетов 10, 50, 51, 52, кредит счета 26) их распределяют и включают в состав затрат основного производства (дебет счета 20, кредит счета 26) с распределением между видами изготавливаемой продукции пропорционально какой-либо базе.*

*Порядок распределение общехозяйственных расходов между отдельными объектами учета регулируется соответствующими нормативными актами.*

*В большинстве случаев базой распределения общехозяйственных расходов является начисленная оплата труда за изготовленную продукцию.*

*Если вспомогательные производства предприятия оказывали услуги на сторону, то соответствующая часть общехозяйственных расходов подлежит включению в издержки производства(дебет счета 23, кредит счета 26). Остатка по счету 26 на конец месяца не бывает. Такой порядок списания общехозяйственных расходов является традиционным для практики отечественного учета. Однако в условиях рыночных отношений исходя из требований международных стандартов бухгалтерского учета общехозяйственные расходы не относят на счета производственных затрат, а полностью списывают на реализованную продукцию (дебет счета 46, кредит счета 26), где они подлежат распределению между видами реализованной готовой продукции пропорционально выручке от реализации продукции. Порядок списания общехозяйственных расходов предприятие определяет самостоятельно при выработке учетной политики на предстоящий год.*

4.4 Учет представительских расходов

*В составе общехозяйственных расходов предприятие особой статьей выделяет представительские расходы, чтобы контролировать исполнение сметы на эти расходы и правильно вклЎчать их в себестоимость продукции.*

*Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью, - это затраты предприятия по приему и обслуживанию представителей других предприятий, организаций и учреждений, прибывших для пере говора с целью установить и поддерживать взаимовыгодное сотрудничество, а также участников, прибывших на заседание советов предприятия и ревизионной комиссии.*

*К представительским относятся расходы, связанные с проведением официального приема представителей, их транспортным обеспечением, посещением культурно-зрелищных мероприятий и др.*

*Эти расходы учитываются в составе общехозяйственных расходов (дебет счета 26, кредит счетов 50, 60, 68, 69, 70, 71, 76 и др. ). Для контроля за использованием средств на представительские расходы на предприятии должна быть утверждена смета. Так как эти расходы относятся к группе лимитируемых, то фактические их размеры, списанные на общехозяйственные расходы, должны быть учтены отдельно по двум позициям: в пределах установленного лимита и сверх его. Включать представительские расходы в издержки производства разрешается только при наличии оправдательных первичных документов, в которых должны быть указаны: дата и место, программа проведение деловой встречи, приглашенные лица, участники со стороны предприятия, величина расходов. Предприятия сами определяют конкретный порядок расходования средств на представительские расходы, а также формы*

*документирования, контроля и круг лиц, которые должны участвовать в деятельности предприятия, относящейся к этой сфере.*

*Суммы произведенных представительских расходов включаются в себестоимость продукции без НДС.*

4.5 Учет расходов предприятия на подготовку и переподготовку кадров

*К расходу на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учетными заведениями относят затраты, связанные с оплатой предприятиями в соответствии с договором за предоставление учебными заведениями в процессе подготовки специалистов услуг, не предусмотренными утвержденными учебными программами; за обучение кадров, не прошедших конкурсных экзаменов и принятых на обучение по договору; за переподготовку и повышение квалификации кадров. Эти затраты следует включать в себестоимость продукции (дебет счета 26, кредит субсчета 76-3), если заключен договор с государственными и не государственными профессиональными образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию , а также зарубежными образовательными учреждениями. Указанные расходы относятся к группе лимитируемых для целей налогообложения прибыли, поэтому их учет должен быть построен таким образом, чтобы можно было получить данные не только об общей сумме этих расходов, но и в том числе отдельно: в пределах установленного лимита и сверх его. Лимит расходов установлен на уровне 2 % расходов на оплату труда работников, включаемую в себестоимость продукции.*

*Суммы произведенных расходов на подготовку, переподготовку и повышение квалификации включают в себестоимость продукции без НДС.*

4.6 Учет брака продукции (работ, услуг)

*Браком признается продукция, которая в силу имеющейся в ней дефектов не может быть использована по ее прямому назначению. Различают брак исправимый (дефекты устранимы и хозяйственно целесообразны) и не исправимый (дефекты не устранимы или, хотя и исправимы, хозяйственно нецелесообразны), внутренний (выявленный на предприятии) и внешний (выявленный потребителями).*

*Для выявления потерь от брака предусмотрен активный калькуляционный счет 28 “Брак в производстве”. По дебету этого счета учитывают расходы на исправление исправимого брака (с кредита счетов 10, 68, 69, 70 и др. ) и окончательно забракованную основного (кредит счета 20) и вспомогательного (кредит счета23) производств. На кредите счета 28 отражаются суммы удержаний за допущенный брак (дебет счета 70), оприходованные забракованные изделия по цене возможного использования (дебет счета 10), списанные в издержки производства потери от брака (дебет счетов 20, 23). Остатка по счету 28 на конец месяца не бывает.*

*Аналитический учет на счете 28 ведется по цехам, видам продукции, причинам и виновникам в разрезе статей расходов.*

5.УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ И РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ ПЛАТЕЖЕЙ

5.1 Особенности учета расходов будущих периодов

*В расходы будущих периодов включаются расходы, понесенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к последующим отчетным периодам: расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции: на подписку газет и журналов; на приобретение проездных билетов; абонементную плату за телефон; взносы арендной платы за последующие периоды; ремонт арендованных не жилых помещений и др. Учитывают эти расходы на активном бюджетно-распределительном счете 31 и относят на издержки производства в течении установленного для их списания срока. Предприятие при принятии учетной политики устанавливает порядок и сроки распределения расходов будущих периодов.*

*На дебете счета 31 отражают фактические затраты отчетного месяца, относящиеся к последующим отчетным периодам (кредит счета 10, 12, 13, 23, 60, 69, 70, 71, 76 и др.), а по кредиту счета 31 на основании специальных расчетов ежемесячно списывают части расходов будущих периодов для включения их в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43)отчетного периода.*

5.2 Особенности учета резерва предстоящих расходов и платежей

*На предприятии могут иметь место расходы, которые в отчетном периоде не производились, но предстоят в будущем. Их называют предстоящими расходами, или предстоящими платежами. К таким расходам, в частности, относят: образуемые предприятием резерв на оплату отпусков (субсчет 89-1) резерв на выслугу лет (субсчет 89-2), ремонтный фонд основных средств (субсчет 89-3).*

5.3 Резерв на оплату труда

*Большинство предприятий начисленную оплату отпусков включает в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 43, кредит счета 70). Но отпуска предоставляются членам трудового коллектива в течение года неравномерно, что ведет к искажению себестоимости продукции в разные отчетные периоды. Чтобы этого не происходило, предприятия могут, принимая учетную политику, предусмотреть формирование резерва на оплату отпусков (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43, кредит субсчета 89-1), а суммы, фактически начисленные за отпуск, списывать за счет этого резерва (дебет субсчета 89-1, кредит счетов 67, 69, 70).*

*Вопрос о том, как отражать на счетах бухгалтерского учета оплату отпусков (с использованием или без использования счета 89), определяет само предприятие принимая учетную политику на предстоящий год.*

*Инвентаризация остатка резерва на отпуск. Здесь необходимо, во-первых, проверить правильность расчета размера отчислений в резерв на оплату отпусков и, во-вторых, - реальность числящегося на субсчете 89-1 остатка по состоянию на 1 января.*