

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

**Тема 8. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ИЗГОТОВЛЕНИЕ
ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ,
ОКАЗАНИЕ УСЛУГ**

ПЛАН

1. Понятие приносящей доход деятельности для бюджетных учреждений
2. Общие принципы формирования расходов по экономическим элементам и по статьям калькуляции
3. Выбор метода расчета затрат на оказание платных услуг (работ)
4. Порядок формирования себестоимости оказываемых платных услуг, методы учета и распределения накладных расходов
5. Общехозяйственные расходы, их классификация и исполнение при выполнении государственного (муниципального) задания
6. Раскрытие информации о затратах на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг в бухгалтерской отчетности

1. Понятие приносящей доход деятельности для бюджетных учреждений

- **Приносящая доход деятельность** может быть предпринимательской или иной приносящей доход деятельности, связанной с получением несистематических, т.е. разовых, доходов.
- *Предпринимательская деятельность* характеризуется набором нескольких предусмотренных законом признаков:
 - 1) систематичность;
 - 2) направленность на получение прибыли (т. е. доходов, превышающих расходы);
 - 3) экономический риск как вероятность вложения средств и неполучения планируемых доходов (т. е. риск потери вложенных ресурсов);
 - 4) государственная регистрация (для некоммерческих организаций регистрация устава, в котором прописана та или иная конкретная предпринимательская деятельность).
- *Для предпринимательской деятельности характерны также некоторые внешние признаки*, а именно:
 - наличие рекламы (например, размещение объявлений, адресованных неопределенному кругу лиц);
 - создание материально – технической и кадровой базы (наличие в штате нужных работников);
 - длительный характер осуществления деятельности;
 - отдельное ведение учета доходов и расходов и др.

- Например, предоставление платных образовательных услуг образовательными учреждениями, как правило, подпадает под определение предпринимательской деятельности, предусмотренное ст. 2 Гражданского кодекса РФ, а также под понятие «коммерческая деятельность», используемое в Налоговом кодексе РФ.
- **Иная приносящая доход деятельность** – это деятельность, которая не обладает совокупностью юридически значимых признаков предпринимательской деятельности.
- **Нередко под иной деятельностью** понимается также получение «пассивных» доходов, например, от сдачи в аренду помещений, пожертвований граждан и организаций, дивидендов от участия в коммерческих организациях, процентов по ценным бумагам и остаткам банковских счетов и т.п.
- Как правило, **иная приносящая доход деятельность не связана технологически с основной деятельностью и направлена исключительно на получение дополнительного финансирования.**
- *Получение доходов от такой деятельности допускается только в случаях, специально предусмотренных законом.*
- *По законодательству РФ бюджетные учреждения **имеют право:***
 - выступать арендодателями имущества;
 - получать пожертвования от граждан и организаций;
 - получать доходы от долевого участия в деятельности других организаций, приобретения акций, облигаций, иных ценных бумаг и начисленных на них дивидендов и процентов.

- **Дополнительный доход** может быть получен также в связи с выплатой неустойки (штрафа, пени) контрагентам учреждения по договору.
- ✓ *Налоговое законодательство, как правило, относит такие доходы к внереализационным доходам и отличает их от доходов, полученных от предпринимательской (коммерческой) деятельности, которые в части превышения расходов считаются прибылью учреждения.*
- «Пассивные» доходы, для получения которых не требуется активных или систематических действий со стороны учреждения, следует перечислять в его правовых документах в дополнение к указанию на доходы от приносящей доход деятельности.
- ✓ *Например, в учетной политике учреждения может быть сделана запись: «Источниками финансирования учреждения являются доходы от приносящей доход деятельности, а также целевые пожертвования, дивиденды по акциям, проценты по ценным бумагам и иные внереализационные доходы после уплаты соответствующих налогов».*
- **К доходам государственных учреждений относятся доходы:**
 - от реализации прав на результаты интеллектуальной деятельности, имущество и денежные средства, полученные по завещанию;
 - от целевого капитала (эндаумента), сформированного в целях финансирования данного учреждения.
- Государственные (муниципальные) учреждения **могут заниматься приносящей доход деятельностью** при наличии указанных видов деятельности в учредительных документах.

- **Форма приносящей доход деятельности напрямую связана с видом деятельности учреждения.**
- **Право заниматься приносящей доход деятельностью *не означает*, что государственное (муниципальное) учреждение в свободное от основной нагрузки время может заниматься любыми услугами, например, организовать стоянку автомобилей.**
- **Приносящая доход деятельность государственного (муниципального) учреждения должна быть нацелена на реализацию задач, ради которых создавалось это учреждение: бюджетные учреждения осуществляют приносящую доход деятельность в том объеме, в котором это закреплено в учредительных документах соответствующего бюджетного учреждения.**
- **Бюджетное учреждение нового типа может (сверх установленного государственного (муниципального) задания) оказывать платные услуги, относящиеся к его основным видам деятельности, предусмотренным его учредительным документом.**
 - **Заниматься иными видами деятельности можно, только если это служит достижению целей, ради которых создано учреждение, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах.**
 - **Доходы и приобретенное за счет вырученных средств имущество поступают в *самостоятельное распоряжение учреждения.***
 - **Учреждение самостоятельно в соответствии с уставом определяют возможность оказания платных услуг в зависимости от материальной базы, численного состава и квалификации персонала, спроса на услугу, работу и т.д.**

- Учреждения самостоятельно формируют и утверждают перечень платных услуг.
- В случаях когда федеральным законом или законом субъекта РФ предусматривается оказание учреждением платной услуги в пределах государственного задания, в том числе для льготных категорий потребителей, такая платная услуга включается в ведомственный перечень государственных услуг, по которым формируется государственное задание.
- ✓ **Операции со средствами от приносящей доход деятельности отражаются на лицевых счетах получателя бюджетных средств на основании Разрешений и Сведений о смете.**
 - Для оплаты обязательств за счет средств от приносящей доход деятельности учреждения представляют в органы Федерального казначейства по месту обслуживания Заявку на кассовый расход (ф. 0531801) или Заявку на получение наличных денег (ф. 0531802).
 - Остаток, сформированный по результатам деятельности в предыдущем году, в текущем учитывается на лицевых счетах учреждения как вступительный остаток на 1 января текущего финансового года.

2. Общие принципы формирования расходов по экономическим элементам и по статьям калькуляции

- При формировании себестоимости платных работ и услуг расходы, как правило, классифицируются следующим образом:
 - прямые;
 - накладные;
 - общехозяйственные;
 - издержки обращения.
- **К прямым расходам** относятся *затраты, непосредственно связанные с оказанием конкретного вида государственных услуг.*
- **Накладные расходы** также непосредственно связаны с оказанием услуг. Но такие расходы не могут быть соотнесены с конкретным видом услуг и подлежат распределению по каждой услуге.
- **К общехозяйственным расходам** относятся затраты на нужды управления, не связанные непосредственно с процессом оказания услуг.
- **К издержкам обращения** относятся затраты, произведенные в результате реализации услуг, в том числе в процессе их продвижения.
- ✓ **Основные принципы определения расходов** на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг таковы:
 1. **Затраты** учреждения при изготовлении готовой продукции, выполнении работ, оказании услуг делятся **на прямые и косвенные.**

2. **Прямые затраты** непосредственно относятся на себестоимость изготовления единицы готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг.
3. **Распределение накладных расходов** производится пропорционально прямым затратам по оплате труда; материальным затратам; иным прямым затратам; объему выручки от продаж; иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения.
4. **Учет затрат осуществляется:** по экономическим элементам и по статьям калькуляции (в зависимости от отраслевых особенностей); по способу включения в себестоимость, по связи с технико – экономическими факторами (условно – постоянные и условно – переменные) с целью планирования, нормирования, лимитирования и контроля.
 - *Выбор способа калькулирования себестоимости единицы продукции (объема работы, услуги) и базы распределения накладных расходов между объектами калькулирования производится учреждением самостоятельно или органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, таким образом, чтобы оптимизировать степень полезности учетных данных для целей управления при приемлемом уровне трудоемкости учетных процедур.*
5. **Общехозяйственные расходы** учреждения, произведенные за отчетный период, согласно утвержденной учреждением *учетной политике распределяются на себестоимость* проданной готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а в части *нераспределяемых расходов – на увеличение расходов текущего финансового года.*

6. Сумма затрат, произведенных учреждением в результате продажи товаров, в том числе в процессе продвижения товаров, *относится к издержкам обращения.*
7. **Продукция (работы), не прошедшая всех стадий,** предусмотренных технологическим процессом, а также изделия недоукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, **относятся к незавершенному производству.**
- *Незавершенное производство* отражается в бухгалтерском учете по фактической себестоимости.
 - **Показатели по расходам** формируются учреждением *в разрезе расходов:*
 - на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда;
 - на услуги связи;
 - на транспортные услуги;
 - на коммунальные услуги;
 - на арендную плату за пользование имуществом;
 - на услуги по содержанию имущества;
 - на прочие услуги;
 - на пособия по социальной помощи населению;
 - на приобретение основных средств;
 - на приобретение нематериальных активов;
 - на приобретение ценных бумаг (в случаях, установленных федеральными законами);
 - на прочие расходы;
 - на иные выплаты, не запрещенные законодательством РФ.

- **В учетной политике** учреждения необходимо *привести классификацию затрат и указать один из способов распределения накладных расходов.*
- *Определить перечни затрат в целях их распределения по конкретным видам расходов можно только исходя из специфики деятельности конкретного учреждения.*
- *Следовательно, затраты учреждения распределяются на затраты, непосредственно связанные с оказанием платной услуги и потребляемые в процессе ее предоставления, и затраты, необходимые для обеспечения деятельности учреждения в целом, но не потребляемые непосредственно в процессе оказания платной услуги.*
- **К затратам, непосредственно связанным с оказанием платной услуги,** относятся:
 - затраты на оплату труда персонала, непосредственно участвующего в процессе оказания платной услуги (основной персонал);
 - затраты на приобретение материальных запасов, полностью потребляемых в процессе оказания платной услуги;
 - амортизация оборудования, используемого в процессе оказания платной услуги;
 - иные затраты, связанные с оказанием платной услуги.
- **К затратам, необходимым для обеспечения деятельности учреждения в целом, но не используемым непосредственно в процессе оказания платной услуги** (далее – накладные затраты), относятся:
 - атрааты на оплату труда персонала учреждения, не участвующего непосредственно в процессе оказания платной услуги;

- общехозяйственные затраты – затраты на приобретение материальных запасов, оплату услуг связи, транспортных услуг, коммунальных услуг, а также на обслуживание и текущий ремонт объектов;
- затраты на уплату налогов, пошлины и иных обязательных платежей;
- амортизация зданий, сооружений и других основных средств, непосредственно не связанных с оказанием платной услуги;
- иные затраты, необходимые для обеспечения деятельности учреждений в целом, но не используемые непосредственно в процессе оказания платной услуги.

3. Выбор метода расчета затрат на оказание платных услуг (работ)

- **Калькулирование** (от лат. calculatio счет, подсчет) – это система расчетов, с помощью которых определяется себестоимость произведенной продукции и ее частей, себестоимость конкретных видов изделий, работ, услуг, сумма затрат отдельных подразделений учреждения на производство и продажу продукции (работ, услуг).
- *Калькуляция себестоимости необходима* для определения цены единицы продукции, соизмерения затрат с результатами его деятельности, определения уровня эффективности работы учреждения и др.
- *Для калькулирования себестоимости единицы продукции затраты классифицируются* по статьям расходов, в которые они объединяются по признаку места возникновения и назначения.
- *Калькуляции можно разделить* на: **предварительные** (плановые, сметные, проектные, нормативные) и **последующие** (отчетные).
- **Можно выделить 5 основных способов калькулирования:**
 - прямой счет;
 - суммирование затрат;
 - исключение затрат;
 - распределение затрат;
 - нормативный способ.

Прямой расчет	заключается в определении затрат по калькуляционному объекту и делении их на число калькуляционных единиц по статьям себестоимости или элементам. Этот способ универсален, он применяется в сочетании с другими (кроме классического суммирования затрат) для исчисления себестоимости калькуляционной единицы
Суммирование затрат -	себестоимость калькуляционного объекта и единицы определяют суммированием затрат, локализованных по временным периодам, отдельным частям продукта, процессам, переделам
Исключение затрат	применяют для размежевания затрат на основную и побочную продукцию, получаемую в одном процессе, когда локализация соответствующих затрат в аналитическом учете невозможна
К распределению затрат	прибегают при исчислении себестоимости продукции комплексного производства, при получении нескольких продуктов в ходе одного процесса, а также при организации аналитического учета по группам однородных изделий
Нормативный способ	сводится к алгебраическому суммированию нормативной себестоимости с отклонениями от норм и их изменениями, учтенными по объектам калькулирования

- **Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** – это совокупность способов и приемов исчисления себестоимости по всей продукции в целом, по видам и единицам продукции.
- Применяются следующие **основные методы** учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции:
 - *нормативный (расчетно – аналитический);*
 - *позаказный;*
 - *попередельный;*
 - *попроцессный (простой).*
- *В индивидуальном и мелкосерийном производстве сложных изделий, а также при производстве опытных, экспериментальных, ремонтных и других работ может применяться **позаказный метод**.*
- **Объектом учета** является *отдельный производственный заказ*, выдаваемый на заранее определенное количество продукции (изделий).
- **Фактическая себестоимость изделий**, изготовляемых **по заказу**, определяется *после его выполнения*.

- **Для расчета затрат на оказание платной услуги может быть использован:**
 - метод разовой калькуляции;
 - расчетно – аналитический метод;
 - метод прямого счета.
- **Размер стоимости платной услуги (работы) может определяться на основе расчета экономически обоснованных затрат, необходимых для оказания соответствующих платных услуг, с учетом требований к качеству оказания платных услуг и конъюнктуры рынка.**
- **На отдельные платные услуги, оказание которых носит разовый (нестандартный) характер, плата может определяться на основе стоимости норма – часа, разовой калькуляции затрат, согласованной с заказчиком или исходя из рыночной стоимости.**
- **Расчетно – аналитический метод** применяется в случаях, когда в оказании платной услуги задействованы в равной степени весь основной персонал учреждения и все материальные ресурсы.
- ✓ **Этот метод позволяет рассчитать затраты на оказание платной услуги на основе анализа фактических затрат учреждения в предшествующие периоды.**
- ✓ **В основе расчета затрат на оказание платной услуги лежат расчет средней стоимости единицы времени (человеко – дня, человеко – часа) и оценка количества единиц времени (человеко – дней, человеко – часов), необходимых для оказания платной услуги.**

- В отношении работ *нормативные затраты не определяются.*
- *Расходы на выполнение работ* рассчитывают или традиционным *сметным способом*, или *по данным отчетного года с индексацией.*
- **Метод прямого счета** применяется в случаях, когда оказание платной услуги требует использования отдельных специалистов учреждения и специфических материальных ресурсов, включая материальные запасы и оборудование.
- ✓ *В основе расчета затрат на оказание платной услуги лежит прямой учет всех элементов затрат.*

- **Затраты на оплату труда** основного персонала включают затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда основного персонала.
- ✓ Они рассчитываются как сумма произведений фактической стоимости единицы рабочего времени(например, человеко – дня, человеко – часа) на количество единиц времени, необходимое для оказания платной услуги.
- ✓ Расчет производится по каждому сотруднику, участвующему в оказании соответствующей платной услуги.
- ✓ *Расчет затрат на оплату труда основного персонала производится по определенной форме (таблица 1).*

Таблица 1 – Расчет затрат на оплату труда основного персонала

Должность	Средний должностной оклад в месяц, включая начисления, руб.	Месячный фонд рабочего времени, ч	Норма времени на оказание платной услуги, ч	Затраты на оплату труда персонала, руб. (2) / (3) x (4)
1	2	3	4	5
1.				
2.				
...				
Итого	x	x	x	

- **Затраты на приобретение материальных запасов и услуг, полностью потребляемых в процессе оказания платной услуги,** включают в себя (в зависимости от отраслевой специфики):
 - затраты на продукты питания;
 - затраты на мягкий инвентарь;
 - затраты на приобретение расходных материалов для оргтехники;
 - затраты на медикаменты и перевязочные средства;
 - затраты на другие материальные запасы.
- *Затраты на приобретение материальных запасов, полностью потребляемых в процессе оказания платной услуги, рассчитываются как сумма произведений средних цен на материальные запасы на объем их потребления в процессе оказания платной услуги. Расчет производится по каждому виду материальных запасов.*
- **Расчет затрат на материальные запасы, непосредственно потребляемые в процессе оказания платной услуги,** проводится по форме, представленной в таблице 2:

Таблица 2 – Расчет затрат на материальные запасы

Наименование материальных запасов	Единица измерения	Объем потребления, ед. изм.	Цена за единицу материальных запасов, руб.	Всего затрат на материальные запасы, руб. (3)х(4)
1	2	3	4	5
1.				
2.				
...				
Итого	х	х	х	

- **Сумма начисленной амортизации оборудования, используемого при оказании платной услуги,** определяется исходя из балансовой стоимости оборудования, годовой нормы амортизации и времени работы оборудования в процессе оказания платной услуги.
- **Расчет суммы начисленной амортизации оборудования, используемого при оказании платной услуги,** оформляется по форме, представленной в таблице 3.

Таблица 3 – Расчет суммы начисленной амортизации оборудования

Наименование оборудования	Балансовая стоимость, руб.	Годовая норма амортизации, %	Годовая норма времени работы оборудования, ч	Время работы оборудования в процессе оказания платной услуги, ч	Сумма амортизации, руб. (2) x (3) x (4)
1	2	3	4	5	6
1.					
2.					
...					

- **Накладные затраты, относимые на стоимость платной услуги, определяются пропорционально (соразмерно) затратам на оплату труда и начислениям на выплаты по оплате труда основного персонала, непосредственно участвующего в процессе оказания платной услуги.**
- Расчет накладных затрат производится по форме, представленной в таблице 4.

Таблица 4 – Расчет накладных расходов

№п/п	Наименование статей затрат	Сумма, руб.
1	Фактические затраты на оплату труда административно – управленческого персонала (ЗАУП)	
2	Фактические общехозяйственные затраты, пошлины и иные обязательные платежи (ЗОХН)	
3	Сумма амортизации имущества общехозяйственного назначения (Заохн)	
4	Суммарный фонд оплаты труда всего основного персонала (ЗОП)	
5	Коэффициент накладных затрат (k) ((стр.1 + стр. 2 + стр. 3) / стр. 4)	
6	Затраты на оплату труда основного персонала, участвующего в оказании платной услуги (ЗОП)	
7	Итого накладные затраты (стр. 5 x стр. 6)	

4. Порядок формирования себестоимости оказываемых платных услуг, методы учета и распределения накладных расходов

- Затраты, учитываемые на счете 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг», формируют себестоимость готовой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.
- Указанные затраты группируются в соответствии с п. 134, 135, 138 Инструкции № 157Н:
 - **прямые затраты** – непосредственно связаны с производством единицы готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг и полностью относятся на их себестоимость;
 - **накладные расходы** – связаны с производством различных видов продукции (работ, услуг) и распределяются между ними пропорционально прямым затратам по оплате труда, материальным затратам, объему выручки от реализации или иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения;
 - **общехозяйственные расходы** – не связаны непосредственно с производством, распределяются на себестоимость проданной готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг или относятся на увеличение расходов текущего финансового года – в нераспределяемой части.
- Также на счете 0 109 00 000 учитываются **издержки обращения** – сумма затрат, произведенных учреждением в результате продажи товаров, в том числе в процессе продвижения товаров на рынке.

- **Для учета затрат** на изготовление и продажу продукции и товаров, выполнение работ, оказание услуг применяются **счета бухгалтерского учета**, предусмотренные **Инструкцией 174н**.
- При этом **группировка затрат по счету** осуществляется *по видам расходов в разрезе групп затрат*.
- **Основные задачи (этапы) производственного учета:**
 - сбор прямых и накладных текущих производственных затрат;
 - оприходование готовой продукции на склад по плановым ценам;
 - распределение накладных затрат на себестоимость продукции;
 - расчет фактической себестоимости произведенной продукции;
 - приведение стоимости готовой продукции к фактической стоимости;
 - корректировка плановой себестоимости готовой продукции до фактической.
- **Порядок формирования себестоимости готовой продукции** регламентирован **Инструкцией № 157н**.
- **Пункты 134 – 140 Инструкции № 157н:**
 - *вводят классификацию производственных затрат:* «затраты учреждения при изготовлении готовой продукции, выполнении работ, оказании услуг делятся на прямые и накладные»;
 - *определяют порядок отнесения производственных затрат к прямым и накладным:* «при изготовлении одного (единственного) вида готовой продукции, работ, услуг, все затраты, непосредственно связанные с производством готовой продукции, выполнением работ, услуг, относятся к прямым затратам. Прямые затраты непосредственно относятся на себестоимость изготовления единицы готовой продукции, выполнения работы, оказания услуги»;

- *описывают правила распределения накладных расходов на себестоимость продукции:* «распределение накладных расходов производится одним из способов: пропорционально прямым затратам по оплате труда, материальным затратам, иным прямым затратам, объему выручки от продажи продукции (работ, услуг), иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения».
- **В таблице 5** представлена структура счета 0 109 00 000.

Таблица 5 – Структура счета 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг»

Аналитические группы синтетического счета 0 109 00 000	Аналитические виды в разрезе каждой группы синтетического счета 0 109 00 000 и КОСГУ
0 109 60 000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг»	0 109 60 211 «Затраты на заработную плату в себестоимости готовой продукции, работ, услуг» 0 109 60 212 «Затраты на прочие выплаты в себестоимости готовой продукции, работ, услуг» 0 109 60 213 «Затраты на начисления на выплаты по оплате труда в себестоимости готовой продукции, работ, услуг» 0 109 60 221 «Затраты на услуги связи в себестоимости готовой продукции, работ, услуг» 0 109 60 222 «Затраты на транспортные услуги в себестоимости готовой продукции, работ, услуг» 0 109 60 223 «Затраты на коммунальные услуги в себестоимости готовой продукции, работ, услуг» и другие
0 109 70 000 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг»	0 109 70 211 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг в части заработной платы» 0 109 70 212 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг в части прочих выплат» 0 109 70 213 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг в части начислений на выплаты по оплате труда» и другие

<p>о 109 80 000 «Общехозяйственные расходы»</p>	<p>о 109 80 211 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части заработной платы» о 109 80 212 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части прочих выплат» о 109 80 213 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части начислений на выплаты по оплате труда» о 109 80 221 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части услуг связи» о 109 80 222 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части транспортных услуг» о 109 80 223 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части коммунальных услуг» о 109 80 224 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части арендной платы за пользование имуществом» и другие</p>
<p>о 109 90 000 «Издержки обращения»</p>	<p>о 109 90 211 «Издержки обращения в части заработной платы» о 109 90 212 «Издержки обращения в части прочих выплат» о 109 90 213 «Издержки обращения в части начислений на выплаты по оплате труда» о 109 90 221 «Издержки обращения в части услуг связи» о 109 90 222 «Издержки обращения в части транспортных услуг» о 109 90 224 «Издержки обращения в части арендной платы за пользование имуществом» о 109 90 225 «Издержки обращения в части содержания имущества» о 109 90 226 «Издержки обращения в части прочих работ, услуг» о 109 90 271 «Издержки обращения в части амортизации основных средств и нематериальных активов» о 109 90 272 «Издержки обращения в части расходования материальных запасов»</p>

- Согласно Единому плану счетов бухгалтерского учета учет готовой продукции ведется на счете 0105 00 000 «Материальные запасы».
- Для учета операций по формированию себестоимости готовой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг применяются счета группы 10900 (таблица 6).
- Распределение косвенных затрат в соответствии с базой распределения, которая утверждается учетной политикой, производится ежемесячно при закрытии счета 10971.
- ✓ При этом затраты распределяются на счет 10961, увеличивая стоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.
- **Формирование фактической себестоимости** изготовления готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета (п. 58 Инструкции 174н):
 - 0109 60 000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» (в части прямых расходов);
 - 0109 70 000 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг».

- **Готовая продукция, изготовленная в учреждении для целей продажи, отражается в учете по фактической или плановой (нормативно – плановой) себестоимости (в зависимости от учетной политики учреждения).**
- *При использовании в учете плановой (нормативно – плановой) себестоимости готовая продукция принимается к учету на дату ее выпуска по плановой (нормативно – плановой) себестоимости.*
- **Фактическая себестоимость** продукции определяется по окончании месяца (производственного цикла).
- Возникающие при этом **отклонения фактической себестоимости от плановой относятся:**
 - на увеличение (уменьшение) стоимости готовой продукции – в части остатка нереализованной продукции;
 - на увеличение (уменьшение) финансового результата – в части реализованной продукции, а также продукции, списанной вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.п.

Таблица 6 – Операции по счету о 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»

Факт хозяйственной жизни	Первичный учетный документ	Дебет	Кредит
Формирование фактической стоимости изготовления готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг:			о 302 хх 730 «Расчеты по принятым обязательствам» (о 302 11 730-о 302 13 730, о 302 21 730-о 302 26 730, о 302 91 730, о 302 31 730-о 302 34 730) о 208 хх 560 «Расчеты с подотчетными лицами» (о 208 21 560 – о 208 26 560 и др.)
- в части прямых расходов, связанных непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг	Счета, накладные, акты выполненных работ, оказанных услуг, расчетно-платежные ведомости основных подразделений, амортизационная ведомость	о 109 60 ххх «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» (о 109 60 211 -о 109 60 226, о 109 60 271, о 109 60 272, о 109 60 290)	о 104 хх 410 «Амортизация» (КОСГУ 420 в случае амортизации НА) (о 104 11 410 – о 104 13 410, о 104 15 410, о 104 18 410 и др.) о 303 хх 730 «Расчеты по платежам в бюджеты» (о 303 02 730, о 303 05 730 и др.) о 105 хх 440 «Материальные запасы» (о 105 31 440 – о 105 36 440) о 101 хх 410 «Основные средства» (о 101 11 410 – о 101 13 410, о 101 15 410, о 101 18 410, о 101 31 410 – о 101 38 410)
- в части накладных расходов		о 109 70 ххх «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг» (о 109 70 211 – о 109 70 226, о 109 70 271, о 109 70 272, о 109 70 290)	В части введенных в эксплуатацию основных средств стоимостью до 3000 руб. включительно, за исключением объектов библиотечного фонда независимо от их стоимости
- в части общехозяйственных расходов		о 109 80 ххх «Общехозяйственные расходы» (о 109 80 211 – о 109 80 226, о 109 80 271, о 109 80 272, о 109 80 290)	

ФХЖ	Первичный документ	Дебет	Кредит
Списание общехозяйственных расходов, накладных расходов в себестоимость готовой продукции, работ, услуг	Бухгалтерская справка	о 109 60 xxx «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» (о 109 60 211 – о 109 60 226, о 109 60 271, о 109 60 272, о 109 60 290)	о 109 70 xxx «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг» (о 109 70 211 – о 109 70 226, о 109 70 271, о 109 70 272, о 109 70 290) о 109 80 xxx «Общехозяйственные расходы» (о 109 80 211 – о 109 80 226, о 109 80 271, о 109 80 272, о 109 80 290)
Списание сумм фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг	Справка – расчет, накладная, акт	о 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	о 109 60 xxx «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» (о 109 60 211 – о 109 60 226, о 109 60 271, о 109 60 272, о 109 60 290)
Списание сумм произведенных расходов, связанных с продажей товаров	Бухгалтерская справка	о 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»	о 109 90 xxx «Издержки обращения»
Отражение сумм произведенных расходов, связанных с принятием готовой продукции к учету по фактической себестоимости	Требование - накладная	о 105 37 340 «Увеличение стоимости готовой продукции – иного движимого имущества учреждения»	о 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»

5. Общехозяйственные расходы, их классификация и исполнение при выполнении государственного (муниципального) задания

- Целью бухгалтерского учета общехозяйственных расходов является объективное отражение расходов, правильное их распределение по периодам и статьям, своевременное представление информации, необходимой для контроля за расходами и принятия управленческих решений.
- Исходя из поставленной цели, **перед бухгалтерским учетом стоят следующие задачи:**
 - проверка законности и целесообразности осуществляемых на предприятии расходов, правильности их документального оформления;
 - объективное распределение общехозяйственных расходов по отчетным периодам;
 - правильное разграничение затрат по местам их возникновения и статьям установленной номенклатуры;
 - своевременное предоставление информации, необходимой для оценки эффективности расходов.
- По дебету счета 0 109 80 000 «Общехозяйственные расходы» накапливаются суммы произведенных учреждением затрат, связанных с выполнением функции управления.
- ✓ Они или *распределяются на себестоимость проданной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, или относятся на увеличение расходов текущего финансового года – в не распределяемой части (в соответствии с учетной политикой).*

- ✓ Эти суммы списываются полностью в дебет счетов о 109 60 000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» или о 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг».
- **Общехозяйственные расходы включают:**
 - затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда административно – управленческого персонала;
 - затраты на командировки административно – управленческого персонала;
 - затраты по повышению квалификации административно – управленческого персонала;
 - затраты на материальные и информационные ресурсы, затраты на услуги в области информационных технологий (в том числе приобретение неисключительных (пользовательских) прав на программное обеспечение);
 - затраты на коммунальные услуги, услуги связи, транспорта, затраты на услуги банков, прачечных, затраты на прочие услуги, потребляемые учреждением при оказании платной услуги;
 - затраты на содержание имущества, в том числе затраты на охрану (обслуживание систем видеонаблюдения, тревожных кнопок, контроля доступа в здание и т.п.), затраты на противопожарную безопасность (обслуживание оборудования, систем охранно – пожарной сигнализации и т. п.), затраты на текущий ремонт по видам основных фондов, затраты на содержание прилегающей территории, затраты на арендную плату за пользование имуществом (в случае, если аренда необходима для оказания платной услуги), затраты на уборку помещений, на содержание транспорта, приобретение топлива для котельных, санитарную обработку помещений.

■ В учреждениях затраты группируются по статьям и отражаются на следующих счетах:

о 109 81 211	«Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части заработной платы»
о 109 81 212	«Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части прочих выплат»
о109 81 213	«Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части начислений на выплаты по оплате труда»
о 109 81 221	«Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части услуг связи»
о 109 81 222	«Общехозяйственные расходы на производство продукции, работ, услуг в части транспортных услуг»
о 109 81 223	«Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части коммунальных услуг»
о 109 81 224	«Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части арендной платы за пользование имуществом»
о 109 81 225	«Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части содержания имущества»
о 109 81 226	«Общехозяйственные расходы производства готовой продукции в части прочих работ, услуг»
о 109 81 271	«Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части амортизации основных средств и нематериальных активов»
о 109 81 272	«Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части расходования материальных запасов»
о 109 81 290	«Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части прочих расходов»

- На счете о 109 81 211 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части заработной платы» отражаются выплаты по заработной плате по должностным окладам, по ставкам заработной платы, по почасовой оплате персонала учреждения, не участвующего непосредственно в процессе оказания платной услуги.
- На этом же счете отражаются выплаты за работу в ночное время, праздничные и выходные дни, за сверхурочную работу, различные надбавки, предусмотренные Положением по оплате труда учреждения, оплата отпусков, в том числе компенсация за неиспользованный отпуск, выплаты пособий за первые три дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя, другие расходы по заработной плате, в том числе выплаты поощрительного, стимулирующего характера, вознаграждения по итогам работы за год, различные премии за результаты работы.
- Начисление заработной платы по всем основаниям отражается в учете по **дебету счета 2 109 81 211** «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части заработной платы» и **кредиту счета 2 302 11 730** «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате».
- На счете о 109 81 212 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части прочих выплат» учитываются суточные при служебных командировках, связанных с общехозяйственными целями, компенсация за использование личного транспорта для служебных целей.
- Такие расходы отражаются по **дебету счета 2 109 81 212** «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части прочих выплат» и **кредиту счета 2 208 12 660** «Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по прочим выплатам».

- **На счете о 109 81 213 «Издержки обращения в части начислений на выплаты по оплате труда»** отражаются страховые взносы на обязательное социальное страхование.
- Основой для расчета страховых взносов во внебюджетные фонды служит **Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».**
- В учете это отражается следующими записями:
Дебет 2 109 81 213 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части начислений на выплаты по оплате труда» Кредит 2 303 02 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством», 2 303 06 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», 2 303 07 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное медицинское страхование в ФОМС», 2 303 10 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату страховой части трудовой пенсии», 2 303 11 730 «Увеличение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату накопительной части трудовой пенсии».

- На счете о 109 81 221 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части услуг связи» отражаются услуги почтовой, телефонно – телеграфной, сотовой, радиосвязи, интернет – провайдеров.
- Принятие к учету сумм затрат на услуги связи отражаются по **дебету счета 2 109 81 221** «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части услуг связи» и **кредиту счета 2 302 21 730** «Увеличение кредиторской задолженности по услугам связи».
- На счет 2 109 81 222 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части транспортных услуг» относят оплату проезда к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы, возмещение расходов за пользование на транспорте постельными принадлежностями, разного рода сборов при оформлении проездных документов (комиссионные сборы, уплата страховых премий по обязательному страхованию пассажиров на транспорте, при наличии документов, подтверждающих эти расходы).
- Принятие к учету транспортных услуг отражается по **Дебету счета 2 109 81 222** «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части транспортных услуг» и **Кредиту счета 2 302 22 730** «Увеличение кредиторской задолженности по транспортным услугам».
- На счете о 109 81 223 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части коммунальных услуг» собираются затраты на оплату услуг отопления, водоснабжения, электроэнергии офиса.

- Запись по учету коммунальных услуг следующая: **Дебет счета 2 109 81 223** «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части коммунальных услуг» **Кредит 2 302 23 730** «Увеличение кредиторской задолженности по коммунальным услугам».
- **На счете о 109 81 224 «Издержки обращения в части арендной платы за пользование имуществом»** накапливается информация о расходах на аренду зданий, сооружений.
- ✓ Но если арендатор возмещает арендодателю стоимость коммунальных услуг, то эти расходы будут учитываться на счете **2 109 81 223** «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части коммунальных услуг».
- ✓ Расходы арендатора по возмещению арендодателю стоимости услуг связи относят на **счет 2 109 81 221** «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части услуг связи».
- **На счете о 109 81 225 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части содержания имущества»** учитывают расходы на содержание в чистоте помещений, зданий и иного имущества: уборка снега, мусора, вывоз мусора, дезинфекция, санитарно – гигиеническое обслуживание, текущий и капитальный ремонт имущества, противопожарные мероприятия, связанные с содержанием имущества, зарядка огнетушителей, огнезащитная обработка имущества, установка противопожарных дверей в магазине, приносящем доход учреждению.

- **На счете о 109 90 226 «Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части прочих работ, услуг»** - накапливается информация об услугах по установке охранной, пожарной сигнализации, системы видеонаблюдения, контроля доступа, обустройству «тревожной кнопки», по приобретению неисключительных прав на программное обеспечение, приобретению и обновлению справочно – информационных баз данных, аттестации компьютеров с целью защиты информации от несанкционированного доступа, по оплате за проживания в жилых помещениях при служебных командировках, услуг кредитных организаций, нотариальных услуг, услуг по организации участия в выставках, конференциях, семинарах.
- Также на этом счете отражаются расходы по подписке на периодические и справочные издания, расходы на размещение объявлений в газете, рекламные услуги.

6. Раскрытие информации о затратах на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг в бухгалтерской отчетности

- В разделе «Нефинансовые активы» баланса отражаются остатки по стоимости нефинансовых активов в разрезе счетов бюджетного учета:: по стр. 140 – остаток по счету 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг».
- В соответствии с классификацией операций сектора государственного управления в Отчете о финансовых результатах деятельности получателем бюджетных средств, администратором источников финансирования дефицита бюджета, администратором доходов бюджета отражается:
 - по стр. 371 – сумма по данным дебетовых оборотов, отраженных на соответствующем счете аналитического учета счета 0 109 00 000 «Затраты на изготовление продукции, выполнение работ, услуг»;
 - по стр. 372 – сумма по данным кредитовых оборотов, отраженных на соответствующем счете аналитического учета счета 0 109 00 000 «Затраты на изготовление продукции, выполнение работ, услуг».
- По кодам стр. 160 – 280 в гр. 5 отчета дополнительно отражаются принятые в уменьшение доходов по данным дебетового оборота счета 2 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг»:
 - суммы расходов, сформировавших себестоимость выполненных работ, оказанных услуг на основании данных аналитического учета в разрезе кодов КОСГУ по соответствующим счетам счета 2 109 60 000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг», 2 109 90 000 «Издержки обращения»;

- сумма стоимость проданной готовой продукции по счетам 2 105 37 440 «Уменьшение стоимости готовой продукции – иного движимого имущества учреждения», 2 105 38 440 «Уменьшение стоимости товаров – иного движимого имущества учреждения» в части переданной заказчику готовой продукции (по КОСГУ 272);
- суммы расходов, связанных с продажей готовой продукции, по данным соответствующих счетов счета 2 401 20 200 «Расходы учреждения».
- Также информация о затратах на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг раскрывается в стр. 140 раздела I «Нефинансовые активы» следующих форм:
 - 0503120 «Баланс исполнения бюджета»;
 - 0503130 «Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета»;
 - 0503173, 0503373 «Сведения об изменении остатков валюты баланса» в пояснительной записке к отчету об исполнении бюджета и к отчету о кассовом поступлении и выбытии средств бюджетных учреждений, автономных учреждений и других организаций;
 - 0503230 «Разделительный (ликвидационный) баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета»;
 - 0503320 «Баланс исполнения консолидированного бюджета субъекта РФ, бюджета территориального государственного внебюджетного фонда».