



# Учет доходов и расходов от основной и прочей деятельности

1. Регулирование бухгалтерского учета.
2. Критерии признания доходов и расходов от основной деятельности.
3. Затраты: понятие, классификация и учет.
4. Порядок формирования себестоимости продукции.
5. Учет прочих доходов и расходов.

# Регулирование бухгалтерского учета доходов и расходов



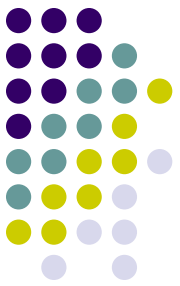
- Налоговый кодекс РФ (часть вторая): утвержден 05.08.2000 № 117-ФЗ
- План счетов бухгалтерского учета: утвержден приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н

# Регулирование бухгалтерского учета доходов и расходов



- До 1 января 2002 г.** основной нормативный акт для определения себестоимости продукции (работ, услуг) – **Положение о составе затрат** по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утверждено Постановлением правительства РФ от 05.08.1992 № 552
- С 1 января 2002 г.** действие Положения № 552 было отменено вступлением в действие главы 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» - предприятия самостоятельно в зависимости от отраслевой принадлежности осуществляют классификацию затрат для определения себестоимости продукции

## В соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99:



**Доходы** - увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

**Расходы** - уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

# Доходами не признаются поступления от других юридических и физических лиц:



- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

# Не признается расходами организации выбытие активов:



- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

**Доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:**



- а) доходы и расходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы и прочие расходы.

**Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг**



Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)



# Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:



- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

## Признание выручки:



Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организацией.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора.

**Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг**



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

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)

## Расходы по обычным видам деятельности формируют:



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



- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- 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:



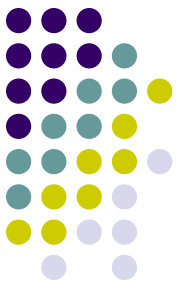
себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, 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

**Затраты – это потребленные ресурсы или деньги, которые необходимо заплатить за товары, работы, услуги (С.А. Николаева, А.Д. Шеремет и др.)**



**Издержки производства – это затраты живого и овеществленного труда, необходимые для производства продукции и доведения ее до потребителя, выраженные в денежной форме (Вахрушина М.А. и др.)**



## В определении «затраты» выделяются три момента:



- 1) Затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- 2) Величина использованных ресурсов должны быть представлена в денежном выражении;
- 3) Понятие затрат должно соотноситься с конкретными целями и задачами (например, производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.)



## Направления классификации затрат:

1. Для исчисления себестоимости и полученной прибыли (*далее рассматривается, является традиционной*)
2. Для принятия управленческих решений
3. Для планирования и контроля

# 1 признак – по экономическому содержанию и целевому назначению:



- 1) Затраты, связанные с извлечением прибыли, - на обслуживание производственного процесса, на реализацию продукции, на выполнение работ, оказание услуг;
- 2) Затраты, не связанные с извлечением прибыли, - на благотворительные и гуманитарные цели, а также на социальные выплаты работникам;
- 3) Принудительные затраты – налоги и сборы, уплачиваемые в бюджет и внебюджетные фонды, штрафные санкции.

## 2 признак – по экономическим элементам:



- 1) Материальные затраты;
- 2) Затраты на оплату труда;
- 3) Отчисления на социальные нужды;
- 4) Амортизация;
- 5) Прочие затраты.

## 3 признак – по статьям калькуляции:



- 1) Сырье и основные материалы (за вычетом возвратных отходов);
- 2) Вспомогательные материалы;
- 3) Топливо на производственные нужды;
- 4) Энергия на производственные нужды;
- 5) Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 6) Отчисления на социальное страхование;
- 7) Расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- 9) Цеховые расходы;
- 10) Общезаводские расходы;
- 11) Прочие производственные расходы;
- 12) Внепроизводственные (коммерческие) расходы на продажу (реализацию).

## 4 признак –

### по способу отнесения на себестоимость:



- 1) **Прямые** – затраты, которые можно непосредственно отнести на конкретный вид продукции, работы, услуги в момент их осуществления (затраты на сырье и материалы, заработная плата основных производственных рабочих);
- 2) **Косвенные** – затраты, которые не имеют прямой связи с конкретным видом продукции, работы, услуги, и относятся к нескольким объектам затрат

**Косвенные затраты** по окончании отчетного периода распределяются и списываются **пропорционально** выбранной предприятием **базе распределения** (если учет готовой продукции ведется по полной себестоимости), в качестве которой могут быть:

- затраты на материалы (если производство материалоемкое);
- затраты на оплату труда (если производство трудоёмкое);
- объем производства (продажи) в количественном или суммовом выражении



## Косвенные затраты включают в себя:

- 1) *Общепроизводственные* затраты, которые связаны с управлением и обслуживанием цехов (производственных структурных подразделений) предприятия – учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 2) *Общехозяйственные* затраты, которые связаны с управлением и обслуживанием всего производственного предприятия в целом – учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы»

Общехозяйственные расходы (управленческие) могут быть напрямую списаны на финансовый результат от продажи готовой продукции (если учет готовой продукции ведется по сокращенной (усеченной) себестоимости)

## 5 признак – по связи с технологическим процессом:



- 1) **Основные** – затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства продукции;
- 2) **Накладные** – затраты, связанные с управлением предприятием и его обслуживанием в целом и реализацией продукции

## 6 признак – в зависимости от изменения объема производства (продаж):

- 1) **Постоянные** – затраты, которые не зависят от объема производства (продажи);
- 2) **Переменные** – затраты, которые зависят от объема производства (продаж) и прямо пропорционально изменяются при увеличении или снижении объема производства



# Себестоимость – это стоимостная оценка ресурсов, используемых в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг)



Исчисление себестоимости зависит от воздействия многих **факторов**:

- 1) Степень готовности продукции - себестоимость валовой, товарной, отгруженной и реализованной продукции;
- 2) Количество продукции – себестоимость единицы продукции, всего объема выпущенной продукции;
- 3) Полнота включения затрат – технологическая, сокращенная (усеченная), производственная и полная;
- 4) Оперативность формирования – фактическая и нормативная (плановая) себестоимость

# Виды себестоимости в зависимости от полноты включения затрат:

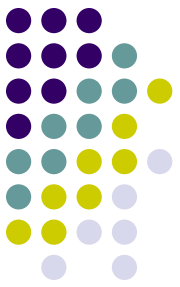


	Виды себестоимости	Общая себестоимость	Себестоимость единицы продукции
1	Технологическая	Прямые затраты на первичных участках производства	Затраты на сырье, материалы, полуфабрикаты, энергию, зарплату производственных рабочих
2	Сокращенная (производственная)	Технологическая с/сть + общепроизводственные расходы	Технологическая с/сть единицы + доля общепроизводственных расходов
3	Производственная себестоимость	Сокращенная производственная с/сть + общехозяйственные расходы	Сокращенная производственная с/сть единицы + доля общехозяйственных расходов
4	Полная себестоимость	Производственная с/сть + коммерческие расходы	Производственная с/сть единицы + доля коммерческих расходов

**Калькулирование себестоимости – это процесс определения затрат на единицу продукции, работ, услуг**

**Калькуляция – способ расчета себестоимости единицы продукции, работы, услуги**

**Калькуляционная единица – измеритель объекта калькулирования**



**Основные задачи калькулирования:**

- 1) Достоверное исчисление фактической себестоимости единицы продукции;
- 2) Контроль за уровнем себестоимости и соблюдением норм затрат;
- 3) Выявление и использование резервов снижения себестоимости продукции;
- 4) Определение рентабельности продукции и факторов, влияющих на ее уровень и др.



## Принципы калькулирования:

- 1) Обоснованная классификация затрат;
- 2) Определение объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- 3) Выбор метода распределения косвенных расходов;
- 4) Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости

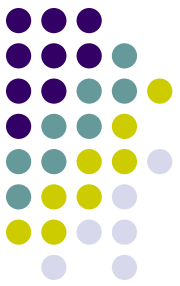
# Основными методами калькулирования себестоимости являются:



- 1) Позаказный;
- 2) Попередельный;
- 3) Попроцесный;
- 4) Нормативный

*Выбор метода калькулирования себестоимости зависит от типа производства, его организации, используемой технологии, особенностями самой продукции (работы, услуги)*

# Позаказный метод калькулирования себестоимости:



*Применяется* в индивидуальном и серийном производствах при выпуске сложных видов машин и оборудования, выполнении научно-исследовательских работ, строительстве объектов по отдельным договорам и т.д.

*Используется*, если единица продукции (работы, услуги) обладает характерными свойствами, а сама продукция изготавливается отдельными партиями, количество которых можно четко определить

*Объект учета затрат* – отдельный **заказ** на одно изделие или серию изделий

# Попередельный метод калькулирования себестоимости:



*Применяется* в том случае, когда сырье перерабатывается в готовую продукцию последовательно на отдельных производственных стадиях (**переделах**)

*Особенность* в том, что затраты обобщаются по переделам, что позволяет определять себестоимость продукции каждого передела, которая выступает в качестве полуфабрикатов для последующих переделов (причем часть полуфабрикатов передается на дальнейшую переработку, а другая часть может быть продана на сторону)

# Попроцесный метод калькулирования себестоимости:



*Применяется* в организациях с небольшой номенклатурой продукции, где, как правило, отсутствует незавершенное производство, и учет затрат ведется не по видам продукции, а по местам возникновения затрат в разрезе каждого месяца

*Является* разновидностью попередельного метода

*Используется* чаще всего в добывающих отраслях промышленности и энергетике



# Нормативный метод калькулирования себестоимости:



*Создается и утверждается система нормативов и норм, на основании которых составляются калькуляции нормативной себестоимости продукции (работ, услуг)*

*Основные элементы метода:*

- составление нормативных калькуляций;
- отдельный учет затрат по нормам и отклонениям от них;
- учет изменений норм, составление отчетных калькуляций

# Информация о затратах формируется на следующих **активных** счетах бухгалтерского учета:



- 1) Счет 20 «Основное производство»;
- 2) Счет 23 «Вспомогательные производства»;
- 3) Счет 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 4) Счет 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 5) Счет 28 «Брак в производстве»;
- 6) Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»



## **Счет 20 «Основное производство»:**

Предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с производством продукции (работы, услуги) в рамках основной деятельности предприятия

На счет 20 списываются прямые затраты, расходы вспомогательных производств, косвенные затраты, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака

### **К счету 20 «Основное производство»**

открываются аналитические счета по видам продукции (работы, услуги)

*Например, счет 20, субсчет «Продукция А»; счет 20, субсчет «Продукция Б» и т.д.*



## Записи на счетах бухгалтерского учета:

дебет	кредит	Содержание операции
<b>20</b>	10	На сумму материалов, списанных на себестоимость продукции основного производства (в фактических или учетных ценах)
<b>20</b>	10 откл., 10 ТЗР, 16	На сумму отклонений в стоимости материалов и ТЗР, приходящихся на себестоимость единицы продукции
<b>20</b>	70	На сумму заработной платы основных производственных рабочих
<b>20</b>	69	На сумму страховых взносов
<b>20</b>	02	На сумму амортизации основных средств
<b>20</b>	76	На сумму прочих производственных затрат (электроэнергия, водо- и теплоснабжение и т.д.)
<b>20</b>	23	Списаны затраты вспомогательных производств, относящиеся к основному производству
<b>20</b>	25, 26	На основе расчета распределения списаны косвенные расходы

## Счет 23 «Вспомогательные производства»:



Предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства предприятия

Используется для учета затрат таких вспомогательных цехов, как транспортный, ремонтный, а также связанных с изготовлением деталей, запасных частей и т.д.



## Записи на счетах бухгалтерского учета:

дебет	кредит	Содержание операции
<b>23</b>	10	На сумму материалов, списанных на себестоимость продукции (работы, услуги) вспомогательного производства (в фактических или учетных ценах)
<b>23</b>	10 откл., 10 ТЗР, 16	На сумму отклонений в стоимости материалов и ТЗР, приходящихся на себестоимость единицы продукции вспомогательного цеха
<b>23</b>	70	На сумму заработной платы рабочих вспомогательного цеха
<b>23</b>	69	На сумму страховых взносов
<b>23</b>	02	На сумму амортизации основных средств
<b>23</b>	76	На сумму прочих затрат (электроэнергия, водо- и теплоснабжение и т.д.)
10	<b>23</b>	Приняты к учету материалы, изготовленные собственными силами, по фактической себестоимости

## Счет 25 «Общепроизводственные расходы»:



Предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с содержанием, организацией и управлением основных и вспомогательных производств предприятия, которые носят косвенный характер

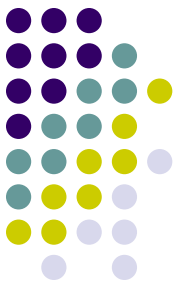
*Например, содержание и эксплуатация машин и оборудования; амортизация основных средств, используемых в производстве; отопление, освещение и содержание помещений*



## Записи на счетах бухгалтерского учета:

дебет	кредит	Содержание операции
<b>25</b>	10	На сумму материалов, списанных на общепроизводственные нужды (в фактических или учетных ценах)
<b>25</b>	10 откл., 10 ТЗР, 16	На сумму отклонений в стоимости материалов и ТЗР, приходящихся на общепроизводственные затраты
<b>25</b>	70	На сумму заработной платы работников, занятых управлением основными и вспомогательными цехами
<b>25</b>	69	На сумму страховых взносов
<b>25</b>	02	На сумму амортизации основных средств производственного назначения
<b>25</b>	76	На сумму прочих затрат (страхование основных средств, коммунальные услуги и т.д.)





## Счет 26 «Общехозяйственные расходы»:

Предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением предприятия в целом

*Например, административно-управленческие расходы; расходы на содержание персонала, не связанного с производственным процессом; амортизация и расходы на ремонт основных средств общехозяйственного назначения*



## Записи на счетах бухгалтерского учета:

дебет	кредит	Содержание операции
<b>26</b>	10	На сумму материалов, списанных на общехозяйственные нужды (в фактических или учетных ценах)
<b>26</b>	10 откл., 10 ТЗР, 16	На сумму отклонений в стоимости материалов и ТЗР, приходящихся на общехозяйственные нужды
<b>26</b>	70	На сумму заработной платы административно-управленческого персонала
<b>26</b>	69	На сумму страховых взносов
<b>26</b>	02	На сумму амортизации основных средств общехозяйственного и управленческого назначения
<b>26</b>	76	На сумму прочих затрат (коммунальные услуги, арендная плата и т.д.)
90	<b>26</b>	Списаны общехозяйственные расходы напрямую на финансовый результат (если учет ведется по усеченной себестоимости)



## Счет 28 «Брак в производстве»:

Предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве

*В зависимости от характера дефектов брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный)*

*По месту обнаружения брак подразделяется на внутренний и внешний*

*В зависимости от того, к какому виду относится брак, зависит его оценка и отражение в учете*



## Записи на счетах бухгалтерского учета:

дебет	кредит	Содержание операции
<b>28</b>	10	На сумму материалов, списанных на исправление брака
<b>28</b>	20, 23	На сумму потерь от неисправимого брака основного или вспомогательного производств
<b>28</b>	70	На сумму заработной платы рабочим, занятым исправлением брака
<b>28</b>	69	На сумму страховых взносов
10	<b>28</b>	На сумму принятых материалов от забракованной продукции
73	<b>28</b>	На сумму потерь от брака, списанных за счет виновного лица
20, 23	<b>28</b>	Окончательные потери от брака включены в себестоимости продукции основного и вспомогательного производств

## Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»:



Предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с содержанием обслуживающих производство и хозяйств, к которым относятся:

- Организации ЖКХ;
- Столовые и буфеты;
- Прачечные;
- Сады, ясли;
- Дома отдыха, санатории и т.д.



## Готовая продукция – это

часть материально-производственных запасов;  
конечный результат производственного процесса;  
изделия, продукты, которые полностью закончены  
обработкой, отвечают требованиям стандартов  
и технических условий, приняты службой  
технического контроля, оформлены приемо-  
сдаточной документацией и сданы на склад  
готовой продукции

## Для упорядочения учета готовой продукции может разрабатываться номенклатура-ценник, где указываются:



- вид изготавливаемый продукции;
- признаки, позволяющие идентифицировать продукцию определенного вида (сорт, марка, размер, фасон, модель и т.д.);
- код вида продукции;
- присвоенный номенклатурный номер вида продукции;
- учетная цена единицы готовой продукции



## **Выпуск готовой продукции из производства и поступление ее на склад осуществляется на основании следующих первичных учетных документов:**

- приемо-сдаточные накладные;
- спецификации;
- приемные акты;
- ведомости сдачи готовой продукции из производства на склад;
- планы-карты сдачи готовой продукции и др.



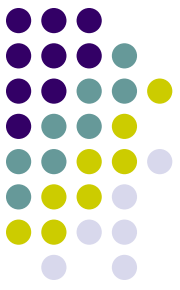


## Учет готовой продукции осуществляется одним из способов:

- 1) по **фактической себестоимости**;
- 2) по **плановой (нормативной) себестоимости**

*От выбранного способа зависит порядок отражения готовой продукции на счетах бухгалтерского учета*

**Учет готовой продукции** ведется на счете **43**  
**«Готовая продукция»**



1. Если учет готовой продукции ведется по фактической себестоимости, то делается запись Дебет счета 43, кредит счета 20 – на сумму фактической себестоимости принятой к учету готовой продукции

Однако, этот способ на практике применяется нечасто, так как фактическая себестоимость изготовленной продукции может быть сформирована только в конце отчетного месяца, когда будут выявлены все затраты на производство продукции (как прямые, так и косвенные)

Поэтому невозможно рассчитать фактическую себестоимость продукции по мере ее выпуска и передачи на склад, что создает неудобства в случае, если продукция, изготовленная в течение месяца, реализуется в том же периоде (например, 20 числа)

## 2. Поэтому в производственных предприятиях учет готовой продукции чаще всего ведется **по плановой (нормативной) себестоимости**



При этом на предприятии устанавливаются **учетные цены** на готовую продукцию (нормативные, плановые, расчетные, цены предыдущего периода и т.д.), которые сохраняются постоянными в течение длительного времени, и по которым продукция принимается к учету на склад, и списывается со склада при ее продаже

В конце месяца, когда будет определена фактическая себестоимость и выявлена величина незавершенного производства (если есть), рассчитывается **разница между плановой и фактической себестоимостью**, которая называется **отклонением**

**Учет выпуска и продажи готовой продукции может быть организован одним из вариантов:**



- 1. *Без использования* счета 40 «Выпуск продукции»**
- 2. *С использованием* счета 40 «Выпуск продукции»**



## Учет выпуска и продажи готовой продукции без использования счета 40

**Д-т счета 43 К-т счета 20** – на сумму плановой (нормативной) себестоимости выпущенной готовой продукции

**Д-т счета 43 откл. К-т счета 20** – на сумму отклонения между плановой и фактической себестоимостью (дополнительная запись, если перерасход; «красное сторно», если экономия)



**При списании стоимости готовой продукции в момент ее продажи по нормативной себестоимости отклонения, собранные на отдельном субсчете к счету 43, списываются пропорционально учетной стоимости проданной продукции**

Отклонение списывается на финансовый результат от продажи готовой продукции (счет 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость готовой продукции»: экономия увеличивает финансовый результат, перерасход – уменьшает)



## При этом делаются записи:

**Д-т счета 90-2 К-т счета 43** – на сумму плановой (нормативной) себестоимости проданной продукции готовой продукции

**Д-т счета 90-2 К-т счета 43 откл.** – на сумму отклонения между плановой и фактической себестоимостью (дополнительная запись, если перерасход; «красное сторно», если экономия), приходящегося на проданную готовую продукцию в учетных ценах



## Пример

ООО «Коровка» в качестве учетной цены на готовую продукцию применяет нормативную себестоимости.

На 1 сентября 2010 г. остатка на складе готовой продукции нет.

В сентябре выпущено 2 тонны продукции, нормативная себестоимость 1 тонны – 19500 руб. Фактическая себестоимость 1 тонны составила – 20000 руб.

По состоянию на 30 сентября 2010 г. покупателям отгружено 1,5 тонны продукции.

Остаток на 30.09.2010 составил 0,5 тонны на сумму 9750 руб. по нормативной себестоимости и 10000 руб. – по фактической.

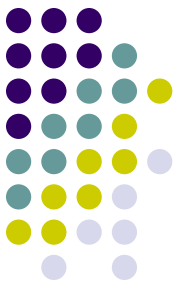
Необходимо рассчитать сумму отклонения, приходящегося на реализованную продукцию, и сделать записи на счетах бухгалтерского учета





## Записи на счетах бухгалтерского учета:

дебет	кредит	Содержание операции
43	20	На сумму нормативной себестоимости выпущенной готовой продукции в сентябре (2 тонны × 19500 руб. = 39000 руб.)
90-2	43	На сумму списанной нормативной себестоимости реализованной готовой продукции (1,5 тонны × 19500 = 29250 руб.)
43откл.	20	На сумму отклонения между нормативной и фактической себестоимостью выпущенной готовой продукции (2 тонны × (20000 руб. – 19500 руб.) = 1000 руб.) перерасход, запись дополнительная
90-2	43откл.	На сумму отклонения, приходящегося на реализованную продукцию, 750 руб.



Отклонение, относящееся к остатку готовой продукции на складе, рассчитывается следующим образом:

$$\text{Откл. кон. м-ца} = ((0 + 1000) / (0 + 39000)) \times 9750 = 250 \text{ руб.}$$

Отклонение, относящееся к реализованной готовой продукции, рассчитывается следующим образом:

$$\text{Откл. реал. ГП} = 1000 - 250 = 750 \text{ руб.}$$



## Учет выпуска и продажи готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции»

Счет 40 на основании Плана счетов закрывается ежемесячно и сальдо не имеет

На нем формируется разница между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью готовой продукции

По **дебету** счета **40** отражается фактическая себестоимость готовой продукции, по **кредиту** – нормативная (плановая) себестоимость



## Особенность данного метода:

Вся сумма отклонений, собранная на счете  
**40 «Выпуск продукции»,**  
**в полном объеме относится на финансовый**  
**результат готовой продукции без**  
**распределения между остатками готовой**  
**продукции на складе и реализованной**  
**продукцией**



## Записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д-т счета 43, К-т счета 40** – на сумму нормативной (плановой) себестоимости выпущенной готовой продукции

**Д-т счета 40, К-т счета 20** – на сумму фактической себестоимости выпущенной продукции

**Д-т счета 90-2, К-т счета 43** – на сумму нормативной (плановой) себестоимости реализованной готовой продукции

**Д-т счета 90-2, К-т счета 40** – на сумму отклонения между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью выпущенной готовой продукции

# Учет расходов на продажи готовой продукции



Расходы на продажу готовой продукции в производственных предприятиях включаются в состав полной себестоимости готовой продукции, и носят название коммерческих расходов

Расходы на продажу учитываются на счете **44 «Расходы на продажу»**

## **В состав расходов на продажу включаются расходы:**



- 1) на затаривание и упаковку продукции на складах;
- 2) по доставке продукции на станцию отправления, по погрузке в транспортные средства;
- 3) комиссионные сборы;
- 4) по содержанию помещений для хранения продукции;
- 5) по оплате труда продавцов (включая страховые взносы);
- 6) на рекламу;
- 7) на аренду склада и т.д.



## Записи на счетах бухгалтерского учета:

дебет	кредит	Содержание операции
<b>44</b>	02	На сумму амортизации основных средств, используемых при продаже продукции
<b>44</b>	70	На сумму начисленной заработной платы работникам, занятым продажей готовой продукции
<b>44</b>	69	На сумму страховых взносов от суммы заработной платы
<b>44</b>	71	На сумму командировочных расходов
<b>44</b>	76, 60	На сумму транспортных расходов, расходов на рекламу, на аренду
<b>19</b>	76, 60	На сумму НДС с указанных выше расходов



# Списание расходов на продажу в соответствии с Планом счетов осуществляется следующим образом:



- 1) **Расходы на упаковку и транспортировку** включаются в себестоимость готовой продукции прямым путем. Если такое невозможно, то они распределяются между отдельными видами отгруженной готовой продукции ежемесячно исходя из веса, объема, производственной себестоимости и других показателей;
- 2) **Расходы на транспортировку** включаются в полную себестоимость продукции пропорционально объему реализованной продукции, если на вся выпущенная продукция реализуется в месяце ее выпуска из производства (то есть на конец месяца имеются остатки готовой продукции на складе);
- 3) **Все остальные расходы, связанные с продажей продукции**, включаются ежемесячно в полную себестоимость проданной продукции, в полном объеме без распределения



**Списание расходов на продажу на счетах бухгалтерского учета отражается следующим образом:**

**Д-т счета 90-2, К-т счета 44 – на сумму расходов на продажу, списанных на финансовый результат**

# Финансовый результат от продажи готовой продукции



Формируется на счете 90 «Продажи», который является активно-пассивным с односторонним сальдо в виде прибыли или убытка

Счет 90 предназначен для определения финансового результата по основной (уставной) деятельности предприятия

Финансовый результат определяется как разница между доходами и расходами

Если:

Доходы > Расходы => Прибыль

Доходы < Расходы => Убыток

# Доходы отражаются по кредиту счета 90, расходы – по дебету счета 90



Доходы – это выручка от продажи готовой продукции с НДС (или сумма, указанная в счете, выставленном к оплате покупателю)

В состав расходов включаются:

- себестоимость готовой продукции (плановая или нормативная);
- отклонение фактической себестоимости от плановой (нормативной);
- НДС с объема продаж;
- акцизы;
- управленческие расходы;
- коммерческие расходы (расходы на продажу).

## К счету 90 «Продажи» в соответствии с Планом счетов открываются субсчета:



1. Выручка от продажи
2. Себестоимость продукции
3. НДС
4. Акцизы
5. ...
6. ...
7. ...
8. ...
9. Прибыль (убыток) от продажи

# По окончании отчетного периода счет 90 закрывается с целью определения финансового результата



Если оборот по дебету счета 90 больше оборота по кредиту, то образуется убыток, который записывается в кредитовую сторону счета 90

Если оборот по дебету счета 90 меньше оборота по кредиту, то образуется прибыль, которая отражается в дебетовой стороне счета 90



## Схема счета 90 «Продажи»

Д-т	Счет 90 «Продажи»	К-т
Себестоимость		Выручка от продажи
НДС		готовой продукции
Управленческие расходы		с НДС
Расходы на продажу		
Акцизы		
$\Sigma$ расходов		$\Sigma$ доходов
120 000		150 000
30 000 прибыль		
120 000		100 000
		20 000 убыток

# При формировании финансового результата на счетах бухгалтерского учета делаются записи:



дебет	кредит	Содержание операции
62	<b>90.1</b>	На сумму выручки от продажи готовой продукции в продажных ценах с НДС
<b>90.2</b>	43	На сумму плановой (нормативной) себестоимости готовой продукции
<b>90.2</b> или <b>90.2</b>	43 или 40	На сумму отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативной) в виде экономии (красное сторно) или перерасхода (дополнительная запись)
<b>90.2</b>	44, 26	На сумму расходов на продажу, приходящихся на реализованную продукцию, а также управленческих расходов (если учет ведется по усеченной себестоимости)
<b>90.3</b>	68	На сумму НДС с объема продаж готовой продукции



**Финансовый результат (прибыль или убыток) на счетах бухгалтерского учета отражается следующим образом:**



<b>дебет</b>	<b>кредит</b>	<b>Содержание операции</b>
99	<b>90.9</b>	На сумму убытка от продажи готовой продукции (если доходы меньше расходов)
<b>90.9</b>	99	На сумму прибыли от продажи готовой продукции (если доходы больше расходов)



## Пример

ООО «Коровка» в октябре 2010 г. реализовало продукцию на сумму 356 000 руб. (в том числе НДС 10%).

Плановая себестоимость продукции составила 200 000 руб.

Фактическая себестоимость составила – 214 000 руб.

Учет выпуска готовой продукции ведется без использования счета 40 «Выпуск продукции».

Расходы на продажу составили – 42 500 руб.

*Необходимо определить финансовый результат от продажи готовой продукции и отразить его на счетах бухгалтерского учета.*

# При формировании финансового результата в ООО «Коровка» будут сделаны записи:



дебет	кредит	Содержание операции
62	<b>90.1</b>	на сумму выручки от продажи 356 000 руб. (включая НДС)
<b>90.2</b>	43	на сумму плановой себестоимости 200 000 руб.
<b>90.2</b>	43	На сумму отклонения между фактической и плановой себестоимостью 14 000 руб. (запись дополнительная – перерасход, так как фактическая себестоимость больше плановой)
<b>90.2</b>	44	На сумму расходов на продажу 42 500 руб.
<b>90.3</b>	68	На сумму НДС с объема продаж 32 363,6 руб. (356 000 × 10% : 110%)



## Схема счета 90 «Продажи» для примера с ООО «Коровка»:

Д-т	Счет 90 «Продажи»	К-т
200 000		356 000
14 000		
42 500		
32363,6		
$\Sigma$ расходов = 288 863,6		$\Sigma$ доходов = 356 000
67 136,4 прибыль		
356 000		356 000

**Финансовый результат (прибыль) на счетах бухгалтерского учета ООО «Коровка» отражается следующим образом:**



<b>дебет</b>	<b>кредит</b>	<b>Содержание операции</b>
<b>90.9</b>	99	на сумму прибыли от продажи готовой продукции 67 136,4 руб.



## Прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, а также прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;



## Прочими доходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы;
- поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

## Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в следующем порядке:



- величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником;



## Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в следующем порядке:



- активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы;
- кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации;
- суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов;
- иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

## Прочими расходами являются:



- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, а также плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- 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;

## Прочими расходами являются:



- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- 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;
- прочие расходы;
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

## Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в следующем порядке:



- величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное владение и пользование активов, прав, процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, принимаются к учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности;

## Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в следующем порядке:



- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией;
- дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации;
- суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов;
- прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

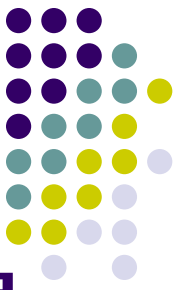
**Для учета прочих доходов и расходов, которые не относятся к основной (уставной) деятельности предприятия, предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы» с односторонним сальдо прочих доходов и расходов**



**Счет 91 «Прочие доходы и расходы» является аналогом счета 90, по дебету которого отражаются прочие расходы, по кредиту – прочие доходы**

К счету 91 открываются субсчета:

1. Прочие доходы
2. Прочие расходы
3. ...
4. ...
5. ...
6. ...
7. ...
8. ...
9. Сальдо прочих доходов и расходов



## **По окончании отчетного периода счет 91 закрывается с целью определения сальдо прочих доходов и расходов**

Если оборот по дебету счета 91 больше оборота по кредиту, то образуется отрицательное сальдо прочих доходов и расходов, которое записывается в кредитовую сторону счета 91

Если оборот по дебету счета 91 меньше оборота по кредиту, то образуется положительное сальдо прочих доходов и расходов, которое отражается в дебетовой стороне счета 91

# Схема счета 91 «Прочие доходы и расходы»



Д-т

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т

Прочие расходы	Прочие доходы
Σ прочих расходов	Σ прочих доходов
300 000	220 000
	80 000 сальдо прочих доходов и расходов
300 000	350 000
50 000 сальдо прочих доходов и расходов	



## Пример

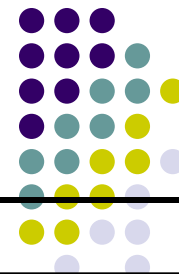
В ООО «Коровка» в октябре 2010 г. были осуществлены операции:

- 1) Продан монитор, который использовался в деятельности предприятия, на сумму 3 000 руб. (в том числе НДС 18%). Первоначальная стоимость монитора составляет 5 500 руб., за период использования монитора начислена амортизация 3 750 руб.
- 2) В результате инвентаризации выявлена недостача готовой продукции, виновное лицо по которой не определено в сумме 1 100 руб.
- 3) Начислена неустойка за несвоевременное выполнение условий договора поставщиком в сумме 860 руб.
- 4) Начислены проценты по краткосрочному кредиту в сумме 5 400 руб.
- 5) Безвозмездно получены материалы на сумму 78 000 руб., часть которых в сумме 25 000 руб. списана на производство готовой продукции в октябре.

*Необходимо отразить операции на счетах бухгалтерского учета и определить сальдо прочих доходов и расходов*



## При формировании сальдо прочих доходов и расходов в ООО «Коровка» сделаны записи:



дебет	кредит	Содержание операции
01выб.ОС	01	на сумму первоначальной стоимости монитора 5 500 руб.
02	01выб.ОС	на сумму начисленной за период использования амортизации 3 750 руб.
<b>91.2</b>	01выб.ОС	на сумму остаточной стоимости монитора 1 750 руб.
62	<b>91.1</b>	на сумму продажной стоимости монитора с НДС 3 000 руб.
<b>91.2</b>	68	на сумму НДС с объема продаж монитора 457,6 руб.
<b>91.2</b>	43	на сумму недостачи готовой продукции 1 100 руб.
60	<b>91.1</b>	на сумму штрафа 860 руб.
<b>91.2</b>	66	на сумму процентов 5 400 руб.
10	98.2	на сумму безвозмездно полученных материалов 78 000 руб.
20	10	на сумму списанных на производство материалов в октябре 25 000 руб.
98.2	<b>91.1</b>	На сумму доходов будущих периодов, признанных в составе доходов отчетного период 25 000 руб.



## Счет 91 «Прочие доходы и расходы» (в соответствии с условиями примера)

Д-т	Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	К-т
1 750		3 000
457,6		860
1 100		25 000
5 400		
$\Sigma$ прочих расходов = 8 707,6		$\Sigma$ прочих доходов = 28 860
20 152,4 сальдо прочих доходов и расходов		
28 860		28 860



**Сальдо прочих доходов и расходов в соответствии с условиями примера отражается на счетах бухгалтерского учета:**

<b>дебет</b>	<b>кредит</b>	<b>Содержание операции</b>
<b>91.9</b>	99	на сумму сальдо прочих доходов и расходов 20 152,4 руб.