

Бухгалтерский учет основных средств бизнеса

Изучение данной главы позволит: уяснить понятия, классификационно-учетную группировку и оценку основных средств; определить перечень фактических затрат бизнеса на приобретение, сооружение и изготовление основных средств; понять бухгалтерский учет поступления и наличия (использования, сохранности) основных средств в бизнесе; оценить оформление документации на поступающие основные средства; понять бухгалтерский учет амортизации основных средств субъекта бизнеса, порядок начисления амортизационных отчислений по основному средству; понять особенности бухгалтерского учета затрат на ремонт основных средств субъекта бизнеса.

2.1. Классификационно-учетная группировка и оценка основных средств

В соответствии с ПБУ 6/01 в качестве объекта основных средств к учету может быть принято имущество (актив), которое одновременно отвечает следующим условиям: объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; объект способен приносить организации экономические выгоды (доход в будущем).

Основные фонды в субъекте бизнеса относятся к производственным активам, так как создаются и используются в процессе производства. К основным фондам относятся объекты, которые

служат не менее года и стоимостью выше определенной величины, устанавливаемой в зависимости от динамики цен на продукцию фондосоздающих отраслей (к основным фондам относятся объекты, стоимость которых определяется в размере пятидесятикратной установленной законом минимальной месячной заработной платы). В качестве дополнительного критерия отнесения объекта к основным средствам выделяют стоимостной. Так, к основным средствам относят объекты, стоимость которых превышает 40 000 рублей.

Более подробно группирование основных средств производится в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) (для получения информации в целях статистического обобщения): жилые здания и помещения; здания (кроме жилых) и сооружения, расходы на улучшение земель; машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты (транспортные средства; информационное, компьютерное и телекоммуникационное (икт) оборудование; прочие машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты); системы вооружений; культивируемые биологические ресурсы (культивируемые ресурсы животного происхождения, неоднократно дающие продукцию; культивируемые ресурсы растительного происхождения, неоднократно дающие продукцию); расходы на передачу прав собственности на непроизведенные активы; объекты интеллектуальной собственности (научные исследования и разработки; расходы на разведку недр и оценку запасов полезных ископаемых); программное обеспечение и базы данных (программное обеспечение базы данных; оригиналы произведений развлекательного жанра, литературы или искусства другие объекты интеллектуальной собственности).

Принадлежность основных средств к учетной группе определяется на основании паспортов, инструкций по эксплуатации, описаний и другой технической документации.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

В табл. 2.1 приводятся группы основных средств по составу и назначению в бизнесе и их объекты, а также степень их использования в бизнесе.

**Таблица 2.1. Учетно-классификационная группировка
основных средств бизнеса***

<i>№ п/п</i>	<i>Группы основных средств бизнеса</i>	<i>Объекты основных средств бизнеса</i>
А. Основные средства по своему составу и назначению в бизнесе		
1	Здания	Архитектурно-строительные объекты (производственные корпуса, цеха, склады и т.п.), назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и пр.) для труда, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей (кроме жилых)
2	Сооружения	Инженерно-строительные объекты (мосты, дороги, плотины и т.п.), назначением которых является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или для осуществления различных непроизводственных функций
3	Машины и оборудование	<p>В зависимости от основного назначения машины и оборудование делятся на энергетические (силовые), рабочие и информационные.</p> <p>В состав <i>энергетического силового оборудования</i> входят: машины-генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие энергию любого вида в механическую энергию.</p> <p>К <i>рабочим машинам и оборудованию</i> относятся машины, инструменты, аппараты и прочие виды оборудования, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предмет труда (обрабатываемый предмет).</p>

* Таблица составлена автором.

Продолжение табл. 2.1

№ п/п	Группы основных средств бизнеса	Объекты основных средств бизнеса
		<i>Информационное оборудование</i> — это оборудование, предназначенное для преобразования и хранения информации. К информационному оборудованию относятся оборудование систем связи, средства измерения и управления, средства вычислительной техники, оргтехники (компьютеры, принтеры, копировальные аппараты, пишущие машинки, калькуляторы и т.п.), средства визуального и акустического отображения информации, средства хранения информации и др.
4	Транспортные средства	Средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов. К ним относятся локомотивы, вагоны, суда транспортные, спасательные, ледоколы, грузовые и легковые автомобили, автобусы, троллейбусы, трамваи, вагоны метрополитена, самолеты, вертолеты и т.п.
5	Инвентарь производственный и хозяйственный	<i>Производственный инвентарь</i> — это предметы технического назначения, которые участвуют в производственном процессе, но не могут быть отнесены к оборудованию или к сооружениям. К нему относятся емкости для хранения жидкостей (чаны, бочки, баки и т.п.), устройства и мебель, служащие для облегчения производственных операций (рабочие столы, прилавки, шкафы торговые, стеллажи и т.п.); <i>Хозяйственный инвентарь</i> — это предметы конторского и хозяйственного обзаведения, непосредственно не используемые в производственном процессе (часы, предметы противопожарного назначения, инвентарь спортивный и т.д.)
6	Скот рабочий, продуктивный и племенной	Лошади, волы и прочие рабочие животные; коровы, овцы, а также другие животные, которые неоднократно или постоянно используются для получения продуктов (молока, шерсти и др.); жеребцы-производители и племенные кобылы, быки-производители, коровы, хряки-производители и прочий племенной скот (кроме молодняка и скота для убоя)

Продолжение табл. 2.1

<i>№ п/п</i>	<i>Группы основных средств бизнеса</i>	<i>Объекты основных средств бизнеса</i>
7	Многолетние насаждения	<p>Все виды искусственных многолетних насаждений, независимо от возраста. К ним относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> • плодово-ягодные насаждения всех видов (деревья и кустарники); • озеленительные и декоративные насаждения (на улицах, площадях, в парках, садах, скверах, на территории организаций); • живые изгороди, полезащитные полосы, насаждения по укреплению песков и берегов рек.
Б. Основные средства по степени использования в бизнесе		
8	В эксплуатации	Все числящиеся на балансе организации действующие основные средства, в том числе временно не используемые или сданные в аренду
9	В запасе (резерве)	Оборудование и транспортные средства, приобретенные для создания резерва, а также бывшие в эксплуатации основные средства, но временно выведенные из эксплуатации
10	В ремонте	Не меняются свойства объекта, он восстанавливает работоспособность и устраняет неисправности. Если у объекта произошли изменения свойств, которые не связаны с загруженностью и технико-экономическими показателями объекта (мощность, срок службы), а также не изменились качество и номенклатура продукции (работ, услуг), то выполненные работы по восстановлению можно отнести к ремонту
11	В стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации	<p>Реконструкция — это изменение параметров объектов капитального строительства, их частей (высоты, количества этажей, площади, показателей производственной мощности, объема) и качества инженерно-технического обеспечения.</p> <p>Модернизация — совокупность работ по усовершенствованию объекта основных средств, приводящая к повышению технического уровня и экономических характеристик объекта, осуществляемая путем замены его конструктивных элементов и систем более эффективными.</p>

Продолжение табл. 2.1

<i>№ п/п</i>	<i>Группы основных средств бизнеса</i>	<i>Объекты основных средств бизнеса</i>
		<p>Дооборудование — дополнение основных средств новыми частями, деталями и другими механизмами, которые будут составлять единое целое с этим оборудованием, придадут ему новые дополнительные функции или изменят показатели работы, и раздельное их применение будет невозможно.</p> <p>В случае достройки или частичной ликвидации основного средства изменяется его первоначальная стоимость в налоговом и бухгалтерском учете</p>
12	На консервации	Основные средства, переведенные на консервацию на срок более трех месяцев. Перевод основных средств на консервацию осуществляется по решению руководителя организации и оформляется документами, в которых указывается состав основных средств, переводимых на консервацию, и срок, на который они переводятся на консервацию
В. Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на их объекты		
13	Собственные основные средства	Объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление)
14	Основные средства в оперативном управлении или хозяйственном ведении	Объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление)
15	Арендованные основные средства	Объекты основных средств, полученные организацией в аренду
16	Основные средства, полученные в дар	Объекты основных средств, полученные организацией в безвозмездное пользование
17	Основные средства в доверительном управлении	Объекты основных средств, полученные организацией в доверительное управление

Окончание табл. 2.1

<i>№ п/п</i>	<i>Группы основных средств бизнеса</i>	<i>Объекты основных средств бизнеса</i>
Г. Основные средства в зависимости от целевого использования в бизнесе		
18	Производственные основные средства	Объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности, т.е. использование в процессе производства промышленной продукции, в строительстве, сельском хозяйстве, торговле и общественном питании, заготовке сельскохозяйственной продукции и аналогичных видах деятельности
19	Непроизводственные основные средства	Объекты, которые числятся на балансе организации и не подпадают под приведенное выше определение, т.е. не связаны с осуществлением ее уставной деятельности и функционируют в непроизводственной (социальной и т.п.) сфере. К основным средствам непроизводственного назначения относятся: объекты по эксплуатации жилых домов, а также жилые дома, общежития, бани, прачечные, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения (детские сады, детские ясли), дома отдыха, санатории и другие учреждения культурно-бытового назначения

Для целей налогового учета основных средств в бизнесе последние подразделяются на амортизируемые и неамортизируемые объекты основных средств.

В соответствии с Налоговым кодексом для целей налогообложения бизнеса (налогового учета) к основным средствам относят объекты, стоимость которых превышает 100 000 рублей. В целях обеспечения сохранности этих объектов в бизнесе должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Оценка основных средств в бизнесе — это денежное выражение стоимости основных средств, в которой они отражаются в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете применяются следующие виды оценки основных средств: первоначальная стоимость, восстановительная стоимость и остаточная стоимость.

Первоначальная стоимость основных средств в бизнесе представляет собой стоимость основных средств при их принятии к бухгалтерскому учету.

Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств бизнеса зависит от способов их поступления в организацию.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату в бизнесе (как новых, так и бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств бизнеса отражены на рис. 2.1.

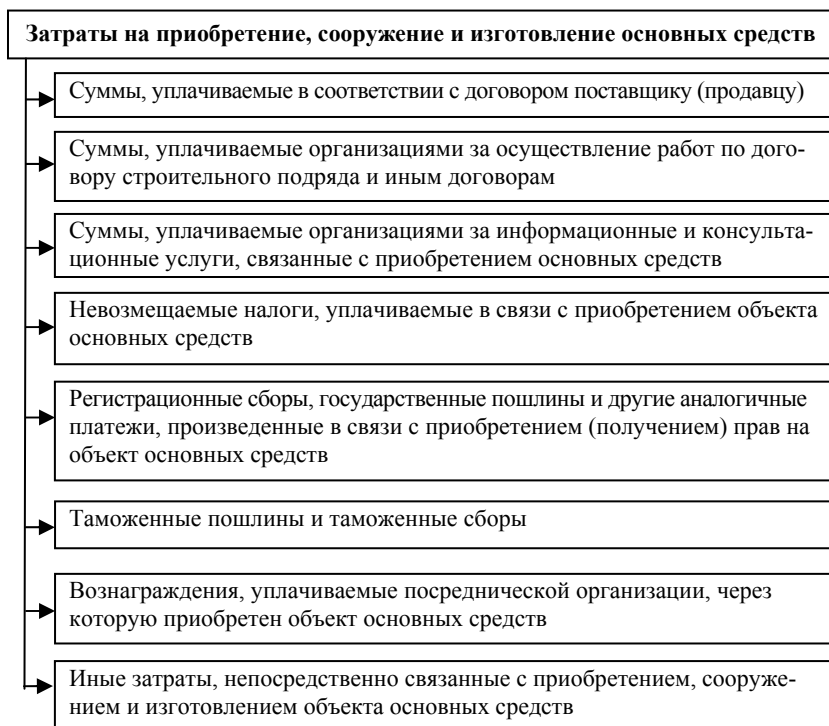


Рис. 2.1. Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств

Перечень фактических затрат бизнеса на приобретение, сооружение и изготовление основных средств является открытым, т.е.

предусматривает возможность включения в первоначальную стоимость основных средств отдельных расходов, непосредственно связанных с их приобретением, сооружением и изготовлением (например, проценты по заемным средствам).

Не включаются в фактические затраты бизнеса на приобретение, сооружение и изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

В аналогичном порядке формируется первоначальная стоимость основных средств бизнеса, поступивших в организацию в результате их возведения (сооружения) или изготовления за плату (табл. 2.2).

Таблица 2.2. Первоначальная стоимость основных средств, поступивших в организацию в результате их возведения (сооружения) или изготовления за плату

<i>№ n/p</i>	<i>Первоначальная стоимость основных средств бизнеса</i>	<i>Признание и отражение затрат в бизнес-процессах</i>
1	Первоначальная стоимость основных средств при их изготовлении самой организацией	Определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этих основных средств. Учет и формирование затрат на производство основных средств осуществляется организацией в порядке, установленном для учета затрат соответствующих видов продукции, изготавливаемых этой организацией
2	Первоначальная стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации	Признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ
3	Первоначальная стоимость основных средств, полученных организацией безвозмездно	Признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету
4	Первоначальная стоимость основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией

Стоимость ценностей бизнеса, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При любом способе поступления основных средств в бизнес разрешается включать в их первоначальную стоимость фактические затраты организации на доставку основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Оценка объекта основных средств бизнеса, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Неучтенные объекты основных средств, выявленные при проведении инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету экономического субъекта по текущей рыночной стоимости.

Изменение первоначальной стоимости основных средств бизнеса, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Восстановительная стоимость основных средств бизнеса — это стоимость воспроизводства основных фондов по действующим на определенную дату рыночным ценам. Восстановительная стоимость образуется в результате переоценки основных средств бизнеса.

Остаточная стоимость основных средств бизнеса рассматривается как реальная стоимость основных средств на определенную дату. Остаточная стоимость представляет собой первоначальную (восстановительную) стоимость основных средств бизнеса за минусом суммы начисленных амортизационных отчислений.

2.2. Бухгалтерский учет поступления и наличия (сохранности) основных средств в бизнесе

Основные средства бизнеса могут приниматься к бухгалтерскому учету в случаях: приобретения, сооружения и изготовления за плату; сооружения и изготовления самой организацией; поступления от учредителей в счет вкладов в уставный (складочный) капитал; поступления от юридических и физических лиц безвозмездно; в других случаях.

Бухгалтерский учет оприходования основных средств бизнеса ведется централизованно в разрезе классификационных групп и инвентарных объектов.

Для бухгалтерского учета движения основных средств организации должны применять унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 г. № 7.

Для оформления документации на поступающие основные средства приказом руководителя организации должна создаваться комиссия в составе соответствующих должностных лиц.

В зависимости от назначения, состава и количества объектов основных средств для оформления и бухгалтерского учета операций по приему основных средств используются различные документы, представленные в табл. 2.3.

Таблица 2.3. Первичные документы для оформления и бухгалтерского учета операций по приему основных средств

<i>№ п/п</i>	<i>Первичный документ</i>	<i>Назначение документа</i>
1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) — ф. № ОС-1	Применяется для отдельного объекта основных средств, не относящегося к зданию и сооружению
2	Акт о приеме-передаче здания (сооружения) — ф. № ОС-1а	Применяется только для зданий и сооружений
3	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) — ф. № ОС-1б	Применяется для групп объектов основных средств, не относящихся к зданиям и сооружениям

Примечание. К актам должна прилагаться техническая документация, относящаяся к данным объектам основных средств. После оформления акты с приложенной документацией передаются в бухгалтерию.

Бухгалтерский учет основных средств ведется бухгалтерией по-объектно. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом признается объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для

выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Если один объект состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается в учете каждой организации в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Для организации бухгалтерского учета и обеспечения сохранности основных средств каждому инвентарному объекту присваивается при принятии основных средств к бухгалтерскому учету соответствующий инвентарный номер. Присвоенный номер может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом.

В тех случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как отдельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объектов срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации.

Инвентарные номера выбывших объектов основных средств не рекомендуется присваивать вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года выбытия.

Для учета наличия объектов основных средств, а также учета движения их внутри организации бухгалтерией открывается:

- на каждый объект — Инвентарная карточка учета объекта основных средств (ф. № ОС-6);
- на группу объектов — Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (ф. № ОС-6а);
- в организациях с небольшим количеством основных средств — Инвентарная книга учета объектов основных средств (ф. № ОС-6б).

Записи в инвентарных карточках (инвентарной книге) производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (ф. № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б) и сопроводительных документов.

Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерии.

Инвентарные карточки являются основным регистром аналитического учета объектов основных средств.

Для обеспечения сохранности инвентарные карточки регистрируются в специальных описях и хранятся в картотеке бухгалтерии в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. При выбытии основных средств инвентарная карточка из картотеки изымается.

Перемещение основных средств внутри организации оформляется накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. № ОС-2). Данная форма применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой. Накладная выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у лица, ответственного за сохранность основных средств, третий экземпляр передается получателю.

Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарные карточки (книгу) учета объектов основных средств, которые перемещаются в картотеку по новому местонахождению.

В учете затраты по приобретению основных средств рассматриваются как вложения во внеоборотные активы с отражением вначале на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» на различных субсчетах в зависимости от вида основных средств и способа поступления.

Для организации учета затраты по приобретению основных средств осуществляется на счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»** — активный счет (рис. 2.2).

Субсчета, открываемые к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

- 08—1 «Приобретение земельных участков».
- 08—2 «Приобретение объектов природопользования».
- 08—3 «Строительство объектов основных средств».
- 08—4 «Приобретение отдельных объектов основных средств».
- 08—5 «Приобретение нематериальных активов».
- 08—6 «Перевод молодняка животных в основное стадо».
- 08—7 «Приобретение взрослых животных».

08—8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — величина вложений в объекты внеоборотных активов на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — затраты, связанные с приобретением и созданием внеоборотных активов	Кредитовый оборот — приемка объектов внеоборотных активов на учет
Конечное сальдо — величина вложений в объекты внеоборотных активов на конец отчетного периода	

Рис. 2.2. Строение счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» является журнал-ордер № 16. Регистр аналитического учета — ведомость № 18, в которой аналитические счета открываются по объектам вложений.

Использование организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» приводятся в табл. 2.4.

Таблица 2.4. Автоматизированная форма учета с применением программного продукта «1С: Предприятие»

№ п/п	Регистры синтетического учета	Регистры аналитического учета
1	Обороты счета 08 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 08
2	Анализ счета 08	Анализ счета 08 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 08	Обороты между субконто, карточка счета 08
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 08 по субконто и др.

Для организации учета наличия и движения собственных основных средств организации предназначен счет **01 «Основные средства»** — активный счет (рис. 2.3).

Счет 01 «Основные средства» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — наличие основных средств на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — поступление основных средств	Кредитовый оборот — выбытие основных средств
Конечное сальдо — остаток основных средств на конец отчетного периода	

Рис. 2.3. Строение счета «Основные средства»

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 01 «Основные средства» является журнал-ордер № 13. Регистр аналитического учета — Инвентарная карточка учета объектов основных средств.

Использование организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» приводится в табл. 2.5.

**Таблица 2.5. Автоматизированная форма учета
с применением программного продукта «1С: Предприятие»**

<i>№ п/п</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистры аналитического учета</i>
1	Обороты счета 01 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 01
2	Анализ счета 01	Анализ счета 01 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 01	Обороты между субконто, карточка счета 01
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 01 по субконто и др.

Отдельные хозяйственные операции по учету поступления и наличие основных средств представлены в табл. 2.6.

**Таблица 2.6. Журнал хозяйственных операций,
отражающие поступления и наличие основных средств**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражение хозяйственных операций по учету поступления основных средств			
1	Отражена стоимость приобретенного земельного участка	08—1	60, 76
2	Отражена стоимость приобретенного объекта природопользования	08—2	60, 76
3	Отражена стоимость строительно-монтажных работ, выполненных подрядной организацией	08—3	60
4	Отражена сумма НДС со стоимости выполненных строительно-монтажных работ	19	60
5	Отражены затраты по строительству объекта основных средств, осуществленных хозяйственным способом	08—3	10, 70, 69, 23...
6	Отражена стоимость приобретенного объекта основных средств	08—4	60, 76
7	Отражена сумма НДС от стоимости объекта основных средств	19	60, 76
8	Отражены затраты, связанные с доставкой объекта основных средств	08—4	60, 76
9	Отражена сумма НДС со стоимости услуг по доставке основных средств	19	60, 76
10	Отражены расходы по доставке основных средств, осуществленной силами организации	08—4	10, 70, 69, 23...
11	Отражена стоимость основных средств, поступивших от учредителей в счет вклада в уставный капитал	08—4	75—1
12	Отражена стоимость основных средств, полученных безвозмездно	08—4	98—2
13	Принят к учету объект основных средств	01	08—4

2.3. Бухгалтерский учет амортизации основных средств субъекта бизнеса

Стоимость основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Амортизация — это возмещение износа основных средств в стоимостном выражении, заключающееся в постепенном переносе части стоимости основных средств на себестоимость выпускаемой продукции (в торговых организациях — на расходы на продажу).

Согласно ПБУ 6/01 амортизация начисляется по всем объектам основных средств, за исключением земельных участков и объектов природопользования, объектам, отнесенным к музейным предметам и музейным коллекциям, потребительские свойства которых не изменяются с течением времени.

Активы со стоимостью до 40 000 руб. включительно в бухгалтерском учете могут отражаться в качестве материально-производственных запасов (счет 10), либо в составе основных средств (счет 01).

Начисление амортизационных отчислений по основному средству начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации осуществляется в течение срока полезного использования основных средств.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Срок полезного использования устанавливается организацией самостоятельно. Можно пользоваться классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ № 1. Организации могут самостоятельно определять срок полезного использования основных средств исходя из тех или иных условий (рис. 2.4).

Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

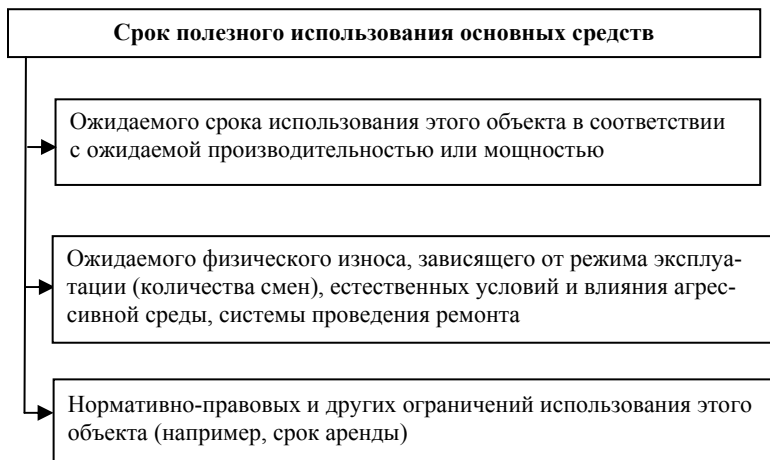


Рис. 2.4. Срок полезного использования основных средств исходя из определенных условий

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому оно относится.

Установлены следующие способы начисления амортизации объектов основных средств (рис. 2.5).

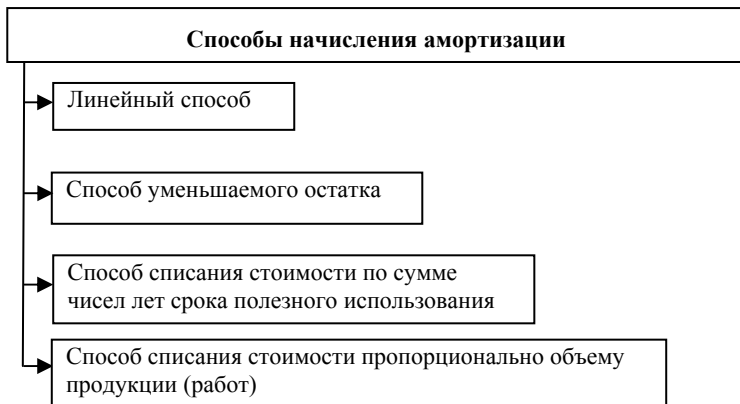


Рис. 2.5. Способы начисления амортизации объектов основных средств

Организация должна использовать для каждого объекта основных средств только один из способов начисления амортизации, который определяется в момент принятия его на учет и не меняется в течение всего срока полезного использования или до его выбытия.

При *линейном способе* годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

По объектам основных средств, принятым на учет до 01.01.2002 г. нормы амортизации определялись в соответствии с Едиными нормами амортизационных отчислений (Постановление Совмина СССР № 1072), по объектам основных средств, поступившим после 01.01.2002 г., нормы амортизации определяются с использованием Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ № 1).

В соответствии с этой группировкой амортизируемые основные средства распределены по 10 амортизационным группам в соответствии со сроками их полезного использования (табл. 2.7)

Таблица 2.7. Амортизационные группы основных средств по срокам полезного их использования

<i>Номер амортизационной группы</i>	<i>Срок полезного использования амортизируемого имущества</i>
Первый	От 1 до 2 лет включительно
Второй	Свыше 2 до 3 лет включительно
Третий	Свыше 3 до 5 лет включительно
Четвертый	Свыше 5 до 7 лет включительно
Пятый	Свыше 7 до 10 лет включительно
Шестой	Свыше 10 до 15 лет включительно
Седьмой	Свыше 15 до 20 лет включительно
Восьмой	Свыше 20 до 25 лет включительно
Девятый	Свыше 25 до 30 лет включительно
Десятый	Свыше 30

Пример

В ООО «Кимериец» первоначальная стоимость основных средств составляет 1 200 000 руб. Объект относится к третьей амортизацион-

ной группе. Срок полезного использования объекта равен 5 годам (60 месяцам).

Ежемесячная норма амортизационных отчислений равна

$$1 : 60 \times 100 = 1,67\%$$

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течение всего срока использования основных средств составит

$$1\,200\,000 \times 1,67 : 100 = 20\,040 \text{ руб.}$$

При *способе уменьшаемого остатка* годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного согласно с законодательством РФ (не более 3).

Способ уменьшаемого остатка — способ ускоренной амортизации, предусматривающий списание стоимости основных средств в первые годы эксплуатации большими суммами по сравнению с суммами, начисленными в дальнейшем. Это обусловлено тем, что полезность и производительность основных средств в начальные периоды использования значительно выше, чем в последующие.

Пример

В ООО «Кимериец» первоначальная стоимость основных средств составляет 1 200 000 руб. Срок полезного использования равен 5 годам.

Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляет: $100 : 5 = 20\%$.

Коэффициент ускорения примем равным 2. Годовая норма амортизации составит $20 \times 2 = 40\%$. Эта норма в 40% должна относиться к остаточной стоимости объекта основных средств в конце каждого года, кроме последнего года эксплуатации. В последний год эксплуатации списывается вся оставшаяся сумма (табл. 2.8).

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется, исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта. Это тоже способ ускоренной амортизации, по которому стоимость основных средств списывается в сумме, равной долям оставшихся лет в общей сумме лет.

Таблица 2.8. Расчет сумм амортизационных отчислений по годам

№ п/п	Год эксплуатации основного средства	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма накоплен- ной аморти- зации, руб.	Остаточная стоимость основного средства, руб.
1	Первый	$1\,200\,000 \times 40 = 480\,000$	480 000	720 000
2	Второй	$720\,000 (1\,200\,000 - 480\,000) \times$ $\times 40 = 288\,000$	768 000	432 000
3	Третий	$432\,000 (720\,000 - 288\,000) \times$ $\times 40 = 172\,800$	940 800	259 200
4	Четвертый	$259\,200 (432\,000 - 172\,800) \times$ $\times 40 = 103\,680$	104 448	155 520
5	Пятый	155 520	1 200 000	—

Пример

В ООО «Кимериец» первоначальная стоимость основных средств составляет 1 200 000 руб. Срок полезного использования основных средств равен 5 лет. Сумма чисел лет срока полезного использования равна

$$15 (1 + 2 + 3 + 4 + 5).$$

В первый год эксплуатации объекта может быть начислена амортизация в размере $5/15$, во второй год — $4/15$, в третий год — $3/15$, в четвертый год — $2/15$, в пятый год — $1/15$ от его первоначальной стоимости (табл. 2.9).

Таблица 2.9. Расчет сумм амортизационных отчислений по годам

№ п/п	Год эксплуата- ции основного средства	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма накопленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость основного средства, руб.
1	Первый	$1\,200\,000 \times 5/15 = 500\,000$	400 000	800 000
2	Второй	$1\,200\,000 \times 4/15 = 320\,000$	720 000	480 000
3	Третий	$1\,200\,000 \times 3/15 = 240\,000$	960 000	240 000
4	Четвертый	$1\,200\,000 \times 2/15 = 160\,000$	1 120 000	80 000
5	Пятый	$1\,200\,000 \times 1/15 = 80\,000$	1 200 000	—

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример

В ООО «Кимериец» первоначальная стоимость основных средств составляет 1 200 000 руб. Срок полезного использования равен 5 годам. Предполагаемый объем выпуска продукции за весь срок полезного использования установлен в сумме 4 000 000 ед.

Фактический выпуск продукции в течение срока полезного использования составил в первый год — 1 000 000 ед., во второй год — 800 000 ед., в третий год — 600 000 ед., в четвертый год — 900 000 ед., в пятый год — 700 000 ед.

В течение отчетного года начисление амортизации основных средств производится ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 исчисленной годовой суммы амортизационных отчислений (табл. 2.10).

Таблица 2.10. Расчет сумм амортизационных отчислений по годам

№ п/п	Год эксплуатации основного средства	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма накоп- ленной аморти- зации, руб.	Остаточ- ная стои- мость основного средства, руб.
1	Первый	$1\,000\,000 \times 1\,200\,000 : 4\,000\,000 =$ $= 300\,000$	300 000	900 000
2	Второй	$800\,000 \times 1\,200\,000 : 4\,000\,000 =$ $= 240\,000$	540 000	660 000
3	Третий	$600\,000 \times 1\,200\,000 : 4\,000\,000 =$ $= 180\,000$	720 000	480 000
4	Четвертый	$900\,000 \times 1\,200\,000 : 4\,000\,000 =$ $= 270\,000$	990 000	210 000
5	Пятый	$700\,000 \times 1\,200\,000 : 4\,000\,000 =$ $= 210\,000$	1200 000	—

Для учета амортизации основных средств в плане счетов предусмотрен счет **02 «Амортизация основных средств»** — пассивный счет (рис. 2.6).

Счет 02 «Амортизация основных средств» — пассивный счет

Дебет	Кредит
	Начальное сальдо — размер амортизации по объектам основных средств на начало отчетного периода
Дебетовый оборот — списание амортизации по основным средствам	Кредитовый оборот — начисление амортизации по основным средствам
	Конечное сальдо — размер амортизации по объектам основных средств на конец отчетного периода

Рис. 2.6. Строение счета «Амортизация основных средств»

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 02 «Амортизация основных средств» является журнал-ордер № 10. Аналитический учет ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств в Инвентарных карточках учета объектов основных средств (ф. № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Использование организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» показано в табл. 2.11.

Таблица 2.11. Автоматизированная форма учета с применением программного продукта «1С: Предприятие»

№ п/п	Регистры синтетического учета	Регистры аналитического учета
1	Обороты счета 02 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 02
2	Анализ счета 02	Анализ счета 02 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 02	Обороты между субконто, карточка счета 02
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 02 по субконто и др.

В табл. 2.12 представлен Журнал хозяйственных операций по начислению амортизации на основные средства.

**Таблица 2.12. Журнал хозяйственных операций,
отражающий начисление амортизации на основные средства**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при строительстве объекта для собственных нужд организации	08—3	02
2	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при реконструкции или модернизации других основных средств	08	02
3	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при создании нематериальных активов	08	02
4	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном производстве	20	02
5	Начислена амортизация по основным средствам, используемым во вспомогательном производстве	23	02
6	Начислена амортизация по основным средствам общепроизводственного назначения	25	02
7	Начислена амортизация по основным средствам общехозяйственного назначения	26	02
8	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в обслуживающем производстве	29	02
9	Начислена амортизация по основным средствам, предназначенным для обеспечения процесса продажи продукции; по основным средствам торговой организации	44	02
10	Доначислена амортизация по объекту основных средств, стоимость которого увеличилась в результате переоценки	83	02
11	Начислена амортизация по объекту основных средств, переданному в аренду	91—1	02
12	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при выполнении работ, затраты на которые учитываются как расходы будущих периодов	97	02
13	Амортизация по выбывшему объекту основных средств списана на уменьшение его первоначальной стоимости	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
14	Уменьшена сумма амортизации при снижении стоимости объекта основных средств в результате переоценки	02	83

2.4. Бухгалтерский учет затрат на ремонт основных средств субъекта бизнеса

В процессе эксплуатации основные средства бизнеса изнашиваются, выходят из строя из-за поломок и т.д. Для поддержания основных средств в исправном состоянии и предотвращения преждевременных поломок необходимо осуществлять их нормальное содержание и периодически осуществлять их восстановление.

Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Затраты на все виды ремонта основных средств относятся к текущим расходам, а затраты на модернизацию и реконструкцию — к капитальным.

В зависимости от объема и характера ремонтных работ ремонт основных средств подразделяется на текущий, средний и капитальный ремонт.

К текущему и среднему ремонту основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

К капитальному ремонту относится ремонт оборудования и транспортных средств, зданий и сооружений (рис. 2.7).

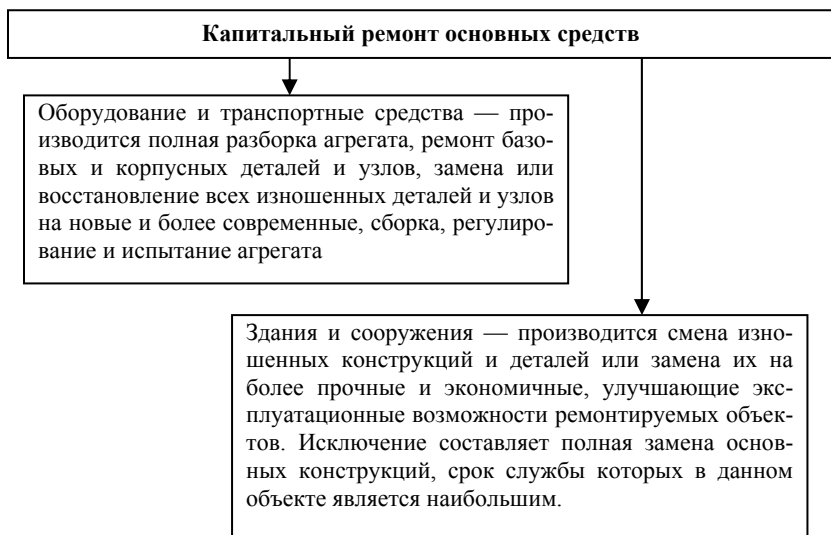


Рис. 2.7. Капитальный ремонт основных средств субъекта бизнеса

Передача основных средств бизнеса в ремонт оформляется накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. №ОС-2).

В целях контроля за своевременным получением основных средств бизнеса из ремонта, инвентарные карточки по этим объектам в картотеке рекомендуется переставлять в группу «Основные средства в ремонте».

Приемка основных средств бизнеса после окончания ремонта производится по акту о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС-3).

Ремонт основных средств бизнеса может проводится силами самой организации (хозяйственным способом) или силами сторонних организаций (подрядным способом).

Перед осуществлением ремонта основных средств бизнеса хозяйственным способом организации в обязательном порядке составляют смету на выполнение ремонтных работ, в которой указывается перечень выполняемых работ, стоимость заменяемых деталей, затраты на оплату труда рабочих, занятых ремонтом и другие расходы.

При подрядном способе все работы осуществляет подрядная организация, с которой заключается договор подряда.

Учет затрат на ремонт основных средств бизнеса, в зависимости от принятой учетной политики может осуществляться способами, представленными на рис. 2.8.

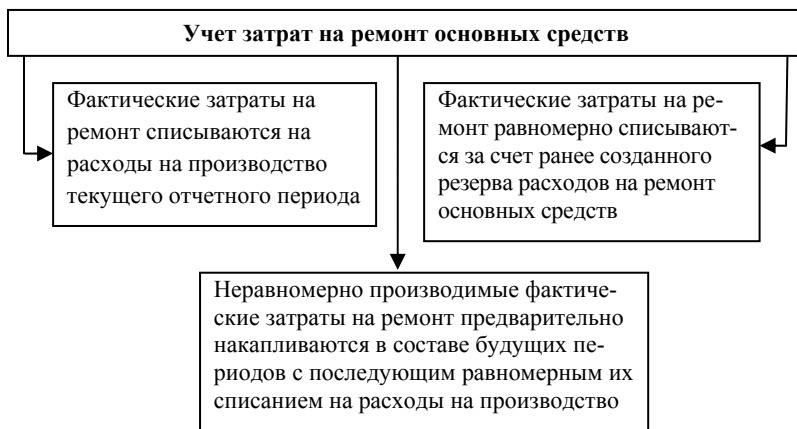


Рис. 2.8. Способы учета затрат на ремонт основных средств бизнеса

При первом способе фактические затраты по законченному ремонту основных средств бизнеса отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат. Отражение хозяйственных операций по учету затрат на ремонт основных средств бизнеса на счетах бухгалтерского учета представлено в табл. 2.13.

Таблица 2.13. Журнал хозяйственных операций по законченному ремонту основных средств бизнеса

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражены затраты по ремонту основных средств, осуществляемому хозяйственным способом	20, 23, 25, 26, 44	10, 70, 69, 76...
2	Отражены затраты по ремонту основных средств при наличии на предприятии ремонтного цеха	23 субсчет «Ремонт- ный цех»	10, 70, 69, 76...
3	В последующем затраты списаны на издержки производства	20, 23, 25, 26, 44	23 субсчет «Ремонт- ный цех»
4	Отражена стоимость работ сторонней организации по ремонту основных средств	20, 23, 25, 26, 44	60
5	Отражена сумма НДС со стоимости выполненных работ	19	60

Второй способ учета затрат используется в целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств бизнеса в затраты на производство, путем создания резерва расходов на ремонт основных средств.

Для принятия решения об образовании резерва на ремонт основных средств бизнеса используются документы, подтверждающие правильность определения ежемесячных отчислений. Например, используются дефектные ведомости (обосновывающие необходимость проведения ремонтных работ); данные о первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости основных средств; сметы на проведение ремонтов; нормативы и данные

о сроках проведения ремонтов; итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств (табл. 2.14).

Таблица 2.14. Журнал хозяйственных операций по основным средствам бизнеса при создании резерва на их ремонт

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражение хозяйственных операций по учету затрат на ремонт основных средств при создании резерва на их ремонт			
1	Создан резерв на ремонт основных средств	20, 23, 25, 26, 44	96
2	Списаны фактические затраты по ремонту основных средств при осуществлении работ хозяйственным способом	96	10, 70, 69, 23...
3	Списаны фактические затраты по ремонту основных средств при осуществлении работ подрядным способом	96	60
При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств бизнеса излишне зарезервированные суммы в конце отчетного года относятся в прочие доходы			
4	Излишне начисленная сумма резерва отнесена на доходы организации отчетного года	96	91—1
Фактические затраты по ремонту основных средств бизнеса превысили сумму созданного резерва, на сумму разницы необходимо доначислить резерв на ремонт основных средств			
5	В конце отчетного года доначислен резерв на ремонт основных средств	20, 23, 25, 26, 44	96

Для проведения особо сложных ремонтных работ, имеющих длительный период, организации могут образовывать ремонтный фонд.

Отчисления в ремонтный фонд определяются исходя из балансовой стоимости основных средств и нормативов отчислений, установленных на 5 лет организацией самостоятельно.

К критериям определения норматива отчислений в ремонтный фонд могут быть отнесены:

- сроки, основанные на договорах, в течение которых будет производиться ремонт;
- объем работ по ремонту в стоимостном выражении, исходя из цен, установленных договорами, а при осуществлении работ хозяйственным способом — исходя из фактических затрат на производство работ;
- сметы на выполнение ремонтных работ.

Соответствующие документы и заключения должны содержать сведения о том, что ремонтные работы являются особо сложными и не могут быть выполнены в течение одного отчетного периода. Отражение хозяйственных операций по учету затрат на ремонт основных средств бизнеса при создании ремонтного фонда на счетах бухгалтерского учета представлено в табл. 2.15.

Таблица 2.15. Журнал хозяйственных операций по учету затрат на ремонт основных средств бизнеса при создании ремонтного фонда

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Создан фонд на ремонт основных средств	20, 23, 25, 26, 44	96
2	Списаны фактические затраты по ремонту основных средств при осуществлении работ хозяйственным способом за счет средств фонда	96	10, 70, 69, 23...
3	Списаны фактические затраты по ремонту основных средств при осуществлении работ подрядным способом за счет средств фонда	96	60

Третий способ учета затрат можно использовать в случае, когда организация с начала года не успела создать резерв расходов на ремонт основных средств.

В этом случае расходы на ремонт основных средств бизнеса, неравномерно производимые в течение отчетного года, предварительно могут быть отражены в составе расходов будущих периодов, т.е. на счете 97 «Расходы будущих периодов», затем в течение года эти затраты ежемесячно списываются на счета учета затрат. Отражение хозяйственных операций по учету затрат на ремонт основных средств на счетах бухгалтерского учета представлено в табл. 2.16.

Таблица 2.16. Журнал хозяйственных операций по учету затрат на ремонт основных средств бизнеса

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражены затраты по ремонту основных средств, выполненному хозяйственным способом	97	10, 70, 69, 23...
2	Отражены затраты по ремонту основных средств, выполненному подрядным способом	97	60
3	Учен НДС со стоимости выполненных работ	19	60
4	Отражено ежемесячное списание расходов на ремонт основных средств	20, 23, 25, 26, 44	97

Затраты по модернизации и реконструкции основных средств бизнеса учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы. Эти затраты относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств в том случае, если в результате этих работ происходит улучшение технических характеристик основных средств (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.). Отражение хозяйственных операций по учету затрат по модернизации и реконструкции основных средств бизнеса на счетах бухгалтерского учета представлено в табл. 2.17.

Таблица 2.17. Журнал хозяйственных операций по учету модернизации и реконструкции основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена сумма затрат по модернизации и реконструкции основных средств	08	10, 70, 69, 76...
2	Сумма затрат увеличивает стоимость основных средств	01	08

Бухгалтерский учет основных средств в бизнес-процессах

Изучение данной главы позволит: понять особенности бухгалтерского учета выбытия основных средств в субъекте бизнеса; определить целесообразность или непригодность основных средств бизнеса к дальнейшему использованию; понять специфику бухгалтерского учета основных средств экономического субъекта при аренде, лизинге; различать виды аренды; усвоить порядок переоценки основных средств в субъекте бизнеса; оценить методические подходы к технике проведения инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете экономического субъекта.

3.1. Бухгалтерский учет выбытия основных средств в субъекте бизнеса

Объекты основных средств бизнеса выбывают из экономического субъекта в результате: продажи (реализации) другому юридическому или физическому лицу; списания в случае морального и физического износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций; ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях; передачи по договорам мены, дарения и т.п.

Для определения целесообразности или непригодности основных средств бизнеса к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления, а также для оформления необходимой документации на списание объектов в организации приказом ее руководителя должна быть создана комиссия.

Для оформления списания основных средств бизнеса комиссия использует следующие документы:

- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-4) — для объекта основных средств;
- акт о списании автотранспортных средств (ф. № ОС-4а) — для автотранспортных средств;

- акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-46).

Данные акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, утверждаются руководителем. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

В случае списания автотранспортных средств бизнеса в бухгалтерию вместе с актом ф. № ОС-4а передается акт об аварии, с указанием причин, вызвавших аварию, а также документ, подтверждающий снятие их с учета в ГИБДД.

Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета основных средств (ф. № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Бухгалтерский учет выбытия основных средств осуществляется с использованием счета **91 «Прочие доходы и расходы»** — активно-пассивный счет (рис. 3.1).

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» — активно-пассивный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо –	Начальное сальдо —
Дебетовый оборот — расходы от выбытия основных средств	Кредитовый оборот — доходы от выбытия основных средств
Конечное сальдо –	Конечное сальдо —

Рис. 3.1. Строение счета «Прочие доходы и расходы»

Субсчета, открываемые к счету 91:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 1 отражаются доходы, на субсчете 2 — расходы в течение отчетного года накопительно. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота (субсчет 2) и кредитового оборота (субсчет 1) определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно списывается с субсчета 9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, счет 91 сальдо на конец месяца не имеет.

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 91 «Прочие доходы и расходы» служит журнал-ордер № 13.

При использовании организацией автоматизированной формы учета может применяться программный продукт «1С: Предприятие» (табл. 3.1).

**Таблица 3.1. Автоматизированная форма учета
с применением программного продукта «1С: Предприятие»**

<i>№ п/п</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистры аналитического учета</i>
1	Обороты счета 91 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 91
2	Анализ счета 91	Анализ счета 91 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 91	Обороты между субконто, карточка счета 91
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 91 по субконто и др.

Отдельные хозяйственные операции по учету выбытия основных средств бизнеса представлены в табл. 3.2.

**Таблица 3.2. Журнал хозяйственных операций
по учету выбытия основных средств**

<i>№ п/п</i>	<i>Содержание хозяйственной операции</i>	<i>Корреспонденция счетов</i>	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
1	Списана первоначальная стоимость основных средств при их выбытии	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
2	Списана сумма амортизации, начисленная по основному средству на момент выбытия основных средств	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
3	Списана остаточная стоимость выбывающего основного средства	91—2	01 субсчет «Выбытие основных средств»
4	Отражены расходы, связанные с выбытием основных средств	91—2	10, 70, 69, 76...
5	Отражена сумма возвратных отходов, полученных при выбытии основных средств	10	91—1
6	Отражена продажная стоимость объекта основных средств	62	91—1
7	Отражена сумма НДС от продажной стоимости объекта основных средств	91—2	68

Окончание табл. 3.2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Поскольку передача имущества в счет вклада в уставный капитал не признается для целей бухгалтерского учета расходами, то остаточная стоимость имущества при такой передаче списывается со счетов учета имущества непосредственно в дебет счета 76, минуя счет 91			
8	Отражена передача основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	01 субсчет «Выбытие основных средств»
9	Отражена задолженность по вкладу на величину остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств	58—1	76
10	Определен финансовый результат от выбытия основных средств	91—9 (99)	99 (91—9)

3.2. Бухгалтерский учет основных средств экономического субъекта при аренде, лизинге

В современных лизинговых отношениях принято различать следующие виды аренды: аренда отдельных объектов основных средств бизнеса, в том числе и таких, по которым предусматривается выкуп по истечении или до истечения действия договора (текущая аренда); финансовая аренда (лизинг).

Учет операций текущей аренды. По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования.

Полученные арендатором продукция и доходы в результате использования арендованного имущества являются его собственностью. Арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом.

Учет у арендодателя. При передаче арендатору основных средств арендодатель переводит данные объекты в состав арендованных основных средств, с баланса объекты не списываются. При этом составляются следующие записи:

- Д-т 01—2 субсчет «Арендованное имущество» К-т 01—1 субсчет «Собственные основные средства» — переданы в аренду основные средства;
- Д-т 02—1 субсчет «Амортизация собственных основных средств» К-т 02—2 субсчет «Амортизация имущества, сданного в аренду» — отражена амортизация, которая относится к переданному в аренду имуществу.

По истечении срока аренды, а также в связи с досрочным расторжением сторонами договора арендованное имущество возвращается арендодателю (делаются обратные проводки).

Организации, специализирующиеся на предоставлении в аренду своих зданий (помещений) (является предметом деятельности организации), должны рассматривать арендную плату в качестве дохода от обычных видов деятельности и учитывать ее в составе выручки от оказания услуг на счете 90 «Продажи». По кредиту счета 90 собирается информация о величине арендной платы, причитающейся арендодателю в отчетном периоде, по дебету — учитываются расходы, связанные с ее получением. Сальдо показывает конечный финансовый результат (счет 99 «Прибыли и убытки»).

Организации, для которых сдача зданий (помещений) в аренду является вспомогательным видом деятельности, самостоятельно решают вопрос о том, к какому виду доходов следует относить причитающуюся им арендную плату — к доходам от обычных видов деятельности или к прочим доходам.

Если величина арендной платы существенно влияет на общий финансовый результат арендодателя, то аренда основных средств должна рассматриваться как предмет деятельности с отнесением причитающихся доходов к доходам от обычных видов деятельности и отражением их на счете 90 «Продажи». При этом существенной признается величина арендной платы, отношение которой к общей сумме всех доходов составляет не менее 5%.

Когда арендная плата не превышает данного размера, арендодателю надлежит рассматривать аренду основных средств в качестве отдельной хозяйственной операции и включать получаемые доходы в состав прочих доходов и учитывать на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту счета 91 накапливаются сведения о причитающейся арендной плате, по дебету — информация о расходах, обусловленных арендными сделками.

Сальдо показывает конечный финансовый результат — прибыль или убыток.

В табл. 3.3 приведен журнал хозяйственных операций по учету аренды основных средств.

**Таблица 3.3. Журнал хозяйственных операций
по учету аренды основных средств**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерский учет аренды основных средств, если аренда является основным видом деятельности организации			
1	Начислена задолженность арендатора по арендной плате	76 субсчет «Расчеты по арендной плате»	90—1
2	Начислен НДС с суммы арендной платы	90—3	68
3	Отражены затраты, связанные с оказанием арендных услуг	20, 26	02, 10, 76
4	Списаны затраты, относящиеся к оказанным арендным услугам	90—2	20
5	Отражен финансовый результат (прибыль, убыток) от оказания арендных услуг	90—9 (99)	99 (90—9)
6	На расчетный счет, в кассу зачислен (поступил) долг арендатора	51, 50	76 субсчет «Расчеты по арендной плате»
Бухгалтерский учет аренды основных средств, если аренда не является основным видом деятельности организации			
7	Начислена задолженность арендатора по арендной плате	76 субсчет «Расчеты по арендной плате»	91—1
8	Начислен НДС с суммы арендной платы	91—2	68
9	Отражены затраты, связанные с оказанием арендных услуг	91—2	20, 10, 26, 76...
10	Отражен финансовый результат (прибыль, убыток) от оказания арендных услуг	91—9 (99)	99 (91—9)
11	На расчетный счет, в кассу зачислен (поступил) долг арендатора	51,50	76 субсчет «Расчеты по арендной плате»

Учет у арендатора. Основные средства бизнеса, полученные арендатором в аренду, принимаются на забалансовый учет в оценке, согласованной с арендодателем в договоре аренды:

- Д-т 001 — получены в аренду основные средства.

Возврат арендодателю арендованного имущества в связи с истечением срока аренды или досрочным расторжением сторонами договора обуславливает обратную запись:

- К-т 001 — возвращены из аренды основные средства.

В связи с тем, что эксплуатация арендатором арендованного имущества осуществляется на платной основе, у него возникают расходы по арендной плате, начисляемой в пользу арендодателя. Порядок принятия их к бухгалтерскому учету зависит от того, какую роль основные средства играют в деятельности арендатора.

При использовании указанных объектов в производственных целях арендная плата рассматривается как расход по обычному виду деятельности и подлежит включению в себестоимость изготавливаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) по элементу «Прочие затраты».

При этом составляются следующие записи, отраженные в журнале хозяйственных операций (табл. 3.4).

**Таблица 3.4. Журнал хозяйственных операций
по учету основных средств у арендатора**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена задолженность арендодателю по арендной плате, включаемой в состав прямых, косвенных издержек производства, расходов на продажу	20, 23, 25, 26, 44	76 субсчет «Расчеты по аренд- ной плате»
2	Отражен НДС, относящийся к начисленным затратам по арендной плате	19	76 субсчет «Расчеты по аренд- ной плате»
3	Принята к возмещению (зачету) сумма «входящего» НДС, относящегося к принятым к учету затратам по арендной плате	68	19
4	Перечислен (внесен) долг арендодателю	76 субсчет «Расчеты по аренд- ной плате»	51,50

Окончание табл. 3.4

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
5	Отражено досрочное перечисление арендной платы, приходящейся на будущие отчетные периоды	97	51
6	Отражение суммы арендной платы, приходящейся на данный месяц при досрочном ее перечислении	20, 23, 25, 26, 29, 44	97

Учет лизинговых операций. Основным нормативным документом по учету лизинговых операций является Федеральный закон РФ от 29.10.98 г. № 164-ФЗ «О лизинге».

Лизинг — вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании Договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях.

Лизинговую деятельность осуществляют лизинговые компании, а также граждане, осуществляющие такую деятельность на основании лицензий.

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в т.ч. предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество. Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты.

Субъекты лизинговых сделок представлены на рис. 3.2.

Имущество, переданное в лизинг, в течение всего срока действия договора является собственностью лизингодателя. Лизингополучателю переходит право владения и пользования предметом лизинга в полном объеме в момент его получения, если договором лизинга не предусмотрено иное.

При отражении лизинговых операций в бухгалтерском учете следует руководствоваться Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга.

Приобретенные для сдачи в лизинг основные средства должны учитываться как доходные вложения в материальные ценности. Доходные вложения в материальные ценности представляют собой вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода. Указанные объекты основных

средств учитываются на счете **03 «Доходные вложения в материальные ценности»** — активный счет.

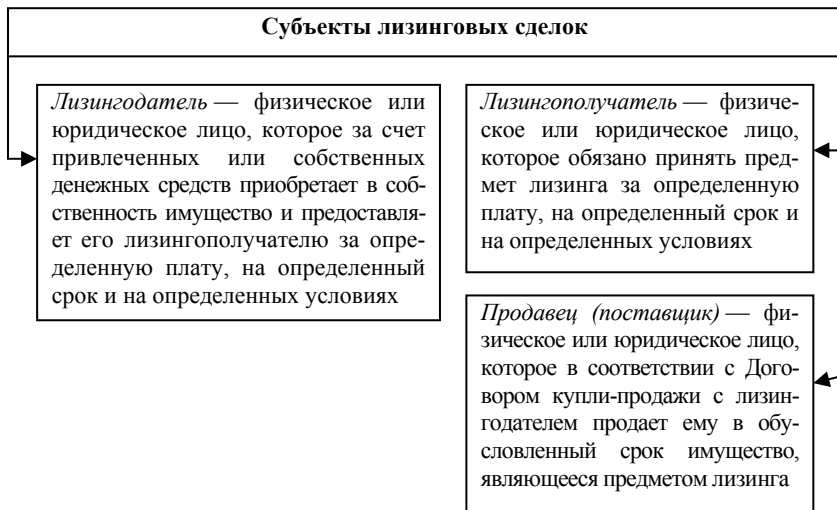


Рис. 3.2. Субъекты лизинговых сделок в бизнесе

03 «Доходные вложения в материальные ценности» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — сумма доходных вложений на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — принятие объектов на учет	Кредитовый оборот — списание объектов
Конечное сальдо — сумма доходных вложений на конец отчетного периода	

Рис. 3.3. Строение счета «Доходные вложения в материальные ценности»

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» является журнал-ордер № 13, регистром аналитического учета — инвентарная карточка учета объектов основных средств. Аналитический учет ведется в разрезе лизингополучателей и видов имущества.

При использовании организацией автоматизированной формы учета может применяться программный продукт «1С: Предприятие» (табл. 3.5).

**Таблица 3.5. Автоматизированная форма учета
с применением программного продукта «1С: Предприятие»**

<i>№ п/п</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистры аналитического учета</i>
1	Обороты счета 03 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 03
2	Анализ счета 03	Анализ счета 03 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 03	Обороты между субконто, карточка счета 03
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 03 по субконто и др.

К счету 03 можно открыть субсчета:

- 03—1 «Имущество для сдачи в лизинг»;
- 03—2 «Имущество в лизинге».

Отражение хозяйственных операций по учету приобретения лизингового имущества на счетах бухгалтерского учета представлены в табл. 3.6.

**Таблица 3.6. Журнал хозяйственных операций
по учету приобретения лизингового имущества**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Учет у лизингополучателя			
1	Приобретено лизинговое имущество, включая затраты, связанные с его приобретением	08	60,76
2	Начислен НДС по приобретенным объектам основных средств	19	60,76
3	Приходится имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением	03—1	08
4	Предъявлен бюджету НДС по приобретенному лизинговому имуществу	68	19
Учет у лизингодателя			
5	Отражена первоначальная стоимость лизингового имущества для передачи в лизинг	03—2	03—1

Продолжение табл. 3.6

№ n/n	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
6	Начислена задолженность по лизинговым платежам	76	90—1 (91—1)
7	Начислен НДС с лизинговых платежей	90—3 (91—2)	68
8	Отражаются затраты по осуществлению лизинговой деятельности	20	10,71,69
9	Начислена амортизация по лизинговому имуществу	20	02 субсчет «Амортизация лизингового имущества»
10	Ежемесячно накопленные суммы затрат списываются в уменьшение прибыли от реализации лизинговых услуг	90—2 (91—2)	20
11	Поступили лизинговые платежи	51	76
12	Отражается финансовый результат (прибыль) от сдачи имущества в лизинг	90—9 (91—9)	99
13	Отражается финансовый результат (убыток) от сдачи имущества в лизинг	99	90—9 (91—9)
По истечении срока лизинга имущество, как правило, переходит в собственность лизингополучателя, при этом делаются следующие записи			
14	Списана первоначальная стоимость лизингового имущества	03 субсчет «Выбытие имущества, переданного в лизинг»	03—2
15	Списана амортизация, начисленная в течение действия договора лизинга	02	03 субсчет «Выбытие имущества, переданного в лизинг»
16	Отражена остаточная стоимость имущества	91—2	03 субсчет «Выбытие имущества, переданного в лизинг»

Примечание. Имущество, сданное в лизинг, учитывается на балансе лизингополучателя.

Продолжение табл. 3.6

№ n/n	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерский учет имущества, сданного в лизинг			
17	Отражена первоначальная стоимость лизингового имущества для передачи в лизинг	03—2	03—1
18	Переданное в лизинг имущество учтено на забалансовом счете	011	—
19	Отражено списание первоначальной стоимости переданного в лизинг имущества	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	03—2
20	Учтена в составе доходов будущих периодов разница между общей суммой лизинговых платежей по договору и стоимостью лизингового имущества (лизинговая наценка)	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	98
Бухгалтерский учет в течение срока действия договора			
21	Отражена сумма лизинговых платежей	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	90—1 (91—1)
22	Отражена доля доходов будущих периодов, приходящаяся на сумму лизингового платежа	98	90—1 (91—1)
23	Начислен НДС с лизингового платежа	90—3 (91—2)	68
24	Поступили лизинговые платежи	51	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
25	Признана соответствующая часть расходов на приобретение лизингового имущества	20	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
26	Списана соответствующая часть расходов на приобретение лизингового имущества	90—2 (91—2)	20

Продолжение табл. 3.6

№ n/n	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражение выкупной стоимости лизингового имущества			
27	Отражена выкупная стоимость лизингового имущества	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	90—1 (91—1)
	Начислен НДС с выкупной стоимости	90—3 (91—2)	68
28	Поступил платеж в виде выкупной стоимости лизингового имущества	51	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
29	Списание лизингового имущества с забалансового учета	011	—
Учет у лизингополучателя			
А. Имущество, полученное в лизинг, учитывается на балансе лизингодателя			
Бухгалтерский учет имущества, полученного в лизинг			
30	Получено имущество в лизинг	001	—
31	Начислена задолженность лизингодателю по лизинговым платежам	20, 26, 44...	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
32	Отражен НДС, подлежащий уплате лизингодателю в составе лизинговых платежей	19	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
33	Принята к возмещению сумма «входящего» НДС, относящегося к принятым к учету затратам по лизинговым платежам	68	19
34	Срасчетного счета, из кассы перечислена сумма задолженности по лизинговому платежу	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	51,50
35	Возвращено имущество лизингодателю	001	

Продолжение табл. 3.6

№ n/n	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерский учет в случае выкупа лизингового имущества			
36	Выкуплено лизинговое имущество на стоимость, числящуюся на счете 001	01	02
Б. Имущество, поступившее в лизинг, зачисляется на баланс лизингополучателя			
Бухгалтерский учет имущества, поступившего в лизинг			
37	Получено имущество в лизинг (по первоначальной стоимости)	08	76 субсчет «Лизинговые обязательства»
38	Отражен НДС	19	76 субсчет «Лизинговые обязательства»
39	Имущество, полученное в лизинг, принято на баланс	01 субсчет «Лизинговое имущество»	08
Бухгалтерский учет в течение срока действия договора			
40	Отражена оплата лизинговых платежей	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	51
41	Отражена сумма текущих лизинговых платежей с учетом НДС	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
42	Зачтен НДС с начисленных лизинговых платежей	68	19
43	Начислена амортизация по лизинговому имуществу	20, 26	02 субсчет «Амортизация лизингового имущества»
44	Учтена сумма начисленной амортизации в составе расходов организации	90—2 (91—2)	20
Бухгалтерский учет на дату выкупа			
45	Перечислена выкупная стоимость лизингового имущества	76 субсчет «Лизинговые обязательства»	51

Окончание табл. 3.6

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
46	Выкуп лизингового имущества (при условии погашения всей суммы лизинговых платежей)	01	01 субсчет «Лизинговое имущество»
47	Сумма начисленной амортизации лизингового имущества перенесена на субсчет амортизации собственного имущества	02 субсчет «Амортизация лизингового имущества»	02
По условиям договора лизинга имущество возвращается лизингодателю			
48	Возвращено лизинговое имущество (при условии погашения всей суммы лизинговых платежей)	02—1	01 субсчет «Лизинговое имущество»

3.3. Переоценка основных средств в субъекте бизнеса

Переоценка основных средств бизнеса производится с целью определения реальной стоимости основных средств путем приведения первоначальной стоимости основных средств бизнеса в соответствии с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

Порядок переоценки объектов основных средств установлен п. 15 ПБУ 6/01, в соответствии с которым переоценку объектов основных средств могут проводить только коммерческие организации и не чаще одного раза в год (на начало отчетного периода).

Переоценка объекта основных средств бизнеса производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время пользования объекта.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и др.) переоценке не подлежат.

Организация, принявшая решение о переоценке основных средств, должна учитывать, что в последующие годы она будет вынуждена производить такую переоценку регулярно.

Решение о проведении переоценки по состоянию на начало отчетного года оформляется соответствующим распорядительным документом. Данный документ должен содержать перечень объектов основных средств, подлежащих переоценке с указанием их точных названий, дат приобретения, сооружения, изготовления и принятия объекта к бухгалтерскому учету. Журнал хозяйственных операций по учету переоценки основных средств бизнеса приводится в табл. 3.7.

Таблица 3.7. Журнал хозяйственных операций по учету переоценки основных средств бизнеса на счетах бухгалтерского учета

№ n/n	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Первая переоценка объекта основных средств — дооценка			
1	Увеличена стоимость объекта основных средств в связи с его переоценкой	01	83
2	Увеличена ранее начисленная амортизация по объекту основных средств в связи с ее переоценкой	83	02
Вторая переоценка объекта основных средств — уценка			
3	Уменьшен добавочный капитал организации на сумму уценки стоимости объекта основных средств, равную сумме его предыдущей дооценки	83	01
4	Увеличен добавочный капитал организации на сумму уценки амортизации объекта основных средств, равную сумму ее предыдущей дооценки	02	83
5	Превышение суммы уценки стоимости объекта основных средств над суммой его предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	01
6	Превышение суммы уценки амортизации объекта основных средств над суммой ее предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	02	84

Окончание табл. 3.7

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Первая переоценка объекта основных средств — уценка			
7	Уменьшена стоимость объекта основных средств в связи с его переоценкой	84	01
8	Уменьшена ранее начисленная амортизация по объекту основных средств в связи с ее переоценкой	02	84
Вторая переоценка объекта основных средств — дооценка			
9	Сумма дооценки стоимости объекта основных средств, равная сумме его предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	01	84
10	Сумма дооценки амортизации объекта основных средств, равная сумме ее предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	02
11	Превышение суммы дооценки стоимости объекта основных средств над суммой его предыдущей уценки отнесено на увеличение добавочного капитала	01	83
12	Превышение суммы дооценки амортизации объекта основных средств над суммой ее предыдущей уценки отнесено на уменьшение добавочного капитала	83	02

Исходными данными для переоценки объектов основных средств являются:

- первоначальная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость (если данный объект переоценивался ранее) объекта по состоянию на 31 декабря предыдущего отчетного года;
- сумма амортизации, начисленной за все время использования объекта по состоянию на отчетную дату;
- документально подтвержденные данные о текущей (восстановительной) стоимости переоцениваемых объектов основных средств по состоянию на 1 января отчетного года.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отра-

жению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

При проведении переоценки конкретного объекта основных средств бизнеса необходимо правильно рассчитать скорректированные суммы амортизации, ранее начисленные по данному объекту.

Для корректировки суммы ранее начисленной амортизации объекта основных средств используется коэффициент пересчета, определяемый в виде отношения рыночной стоимости объекта основных средств к первоначальной стоимости, отраженной в бухгалтерском учете.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки должна списываться бухгалтерской записью — Д-т 83 К-т 84.

3.4. Инвентаризация основных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете экономического субъекта

Проведение инвентаризации основных средств экономического субъекта осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49.

Инвентаризация основных средств осуществляется комиссией при обязательном участии материально ответственных лиц. Инвентаризация основных средств заключается в проверке их фактического наличия в натуре по местам нахождения или эксплуатации. До начала инвентаризации рекомендуется выполнить ряд действий (рис. 3.4).

При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление. При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели. При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации. Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природопользования, находящиеся в собственности организации.

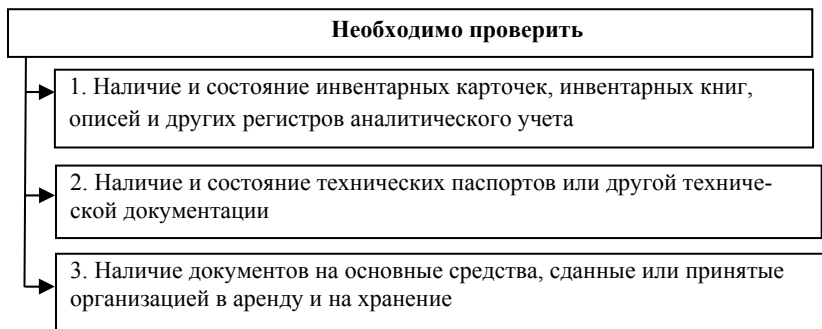


Рис. 3.4. Рекомендуемые действия до начала инвентаризации

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения по этим объектам.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта. Если объект подвергался восстановлению, реконструкции или переоборудованию и вследствие этого изменилось прямое его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим его новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей и т.д.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д. Однотипные предметы хозяйственного инвентаря и инструменты одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые в типовой инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства бизнеса, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (находящиеся в дальних рейсах машины, речные суда и т.п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Для отражения фактического наличия основных средств в местах нахождения и на всех этапах их движения в организации применяется *инвентаризационная опись основных средств* (ф. № ИНВ-1).

Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии отдельно по каждому месту хранения ценностей и лицом, ответственным за сохранность основных средств. Один экземпляр передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а второй остается у материально ответственного лица или лиц.

До начала инвентаризации от каждого лица или группы, отвечающих за сохранность ценностей, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть формы.

Описи составляется отдельно по группам основных средств (производственного и непроизводственного назначения).

На основные средства, принятые в аренду, опись составляется в трех экземплярах отдельно по каждому арендодателю с указанием срока аренды. Один экземпляр инвентаризационной описи высылают в адрес арендодателя.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

Сличительные ведомости составляются при выявлении расхождений между данными бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей и актов.

Для отражения результатов инвентаризации основных средств, по которым выявлены отклонения от учетных данных, применяется сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов (ф. № ИНВ-18).

На основные средства, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении) составляются отдельные сличительные ведомости.

Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй передается материально ответственному лицу.

Результаты инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств отражаются в акте инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств (ф. № ИНВ-10), в данной форме объединены показатели инвентаризационных описей (актов) и сличительных ведомостей.

Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств применяется при инвентаризации незаконченных ремонтов зданий, сооружений, машин, оборудования, энергетических установок и других объектов основных средств. Акт составляется в двух экземплярах на основании проверки состояния ремонтных работ в натуре. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй — материально ответственному лицу.

Акты и инвентаризационные описи подписываются членами комиссии и материально ответственными лицами.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации (проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности) — в годовом бухгалтерском отчете.

При выявлении излишков и недостач основных средств материально ответственные лица должны дать соответствующие объяснения.

Выявленные излишки основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и зачисляются на финансовые результаты организации.

Излишки основных средств выявленные при инвентаризации, отражаются на счетах бухгалтерского учета (табл. 3.8).

Таблица 3.8. Журнал хозяйственных операций по учету излишков основных средств, выявленных при инвентаризации, на счетах бухгалтерского учета

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена рыночная стоимость неучтенного объекта основных средств, выявленная при инвентаризации	08	91—1
2	Объект основных средств принят к учету по первоначальной стоимости	01	08
3	Определен финансовый результат (прибыль) при принятии к учету неучтенного объекта основных средств	91—9	99

По основным средствам все недостатки должны относиться на виновных лиц. Если виновные лица отсутствуют, то данное обстоятельство должно подтверждаться соответствующими документами. В документах, представляемых для оформления списания недостач, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц.

Недостачи основных средств, выявленные при инвентаризации, отражаются на счетах бухгалтерского учета (табл. 3.9).

**Таблица 3.9. Журнал хозяйственных операций по учету
недостач основных средств, выявленных при инвентаризации,
на счетах бухгалтерского учета**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списана первоначальная стоимость недостающего объекта основных средств, выявленного при инвентаризации	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
2	Списана сумма амортизации, начисленная по недостающему объекту основных средств	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
3	Определен финансовый результат (прибыль) при принятии к учету неучтенного объекта основных средств	91—9	99
3	Списана остаточная стоимость недостающего объекта основных средств	94	01 субсчет «Выбытие основных средств»
4	Сумма недостачи отнесена на виновное лицо	73—2	94
5	Отражено превышение суммы недостачи, подлежащей взысканию с виновного лица, над фактической суммой недостачи	73—2	98—4
6	Отражено возмещение суммы ущерба виновным лицом	50, 70	73—2
7	Учтена в составе прочих доходов положительная разница между суммой недостачи, подлежащей взысканию с виновного лица и фактической суммой недостачи (по мере погашения недостачи)	98—4	91—1
8	Определен финансовый результат (прибыль)	91—9	99
9	Списан ущерб от недостачи объекта основных средств (при отсутствии конкретных виновников, а также при наличии недостач основных средств, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков)	91—2	94
10	Определен финансовый результат (убыток)	99	91—9
11	Списана стоимость спецодежды и спецодежды при их продаже	91—2	10—10

Бухгалтерский учет нематериальных активов бизнеса

Изучение данной главы позволит: уяснить понятия, классификационно-учетную группировку и оценку нематериальных активов; определить перечень фактических затрат бизнеса на приобретение и изготовление нематериальных активов; понять бухгалтерский учет поступления и наличия (использования) нематериальных активов бизнеса; понять бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов субъекта бизнеса, порядок начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам; понять особенности бухгалтерского учета выбытия нематериальных активов в субъекте бизнеса.

4.1. Понятие, классификационно-учетная группировка и оценка нематериальных активов

В соответствии с ПБУ 14/2007 к нематериальным активам относят имущество, которое одновременно отвечает условиям, представленным на рис. 4.1.

Классификация нематериальных активов. Нематериальные активы можно подразделить на две группы.

Группа 1. Права на объекты интеллектуальной собственности: права на принадлежащие программы для ЭВМ и базы данных, а также права, возникающие из заключенных авторских и иных договоров на использование программ для ЭВМ и баз данных; права, возникающие из принадлежащих патентов на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, или лицензионных договоров на их использование; права, возникающие из принадлежащих свидетельств на товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; права на принадлежащие топологии интегральных микросхем, а также права, возникающие из заключенных договоров на использование топологии интегральных микросхем.

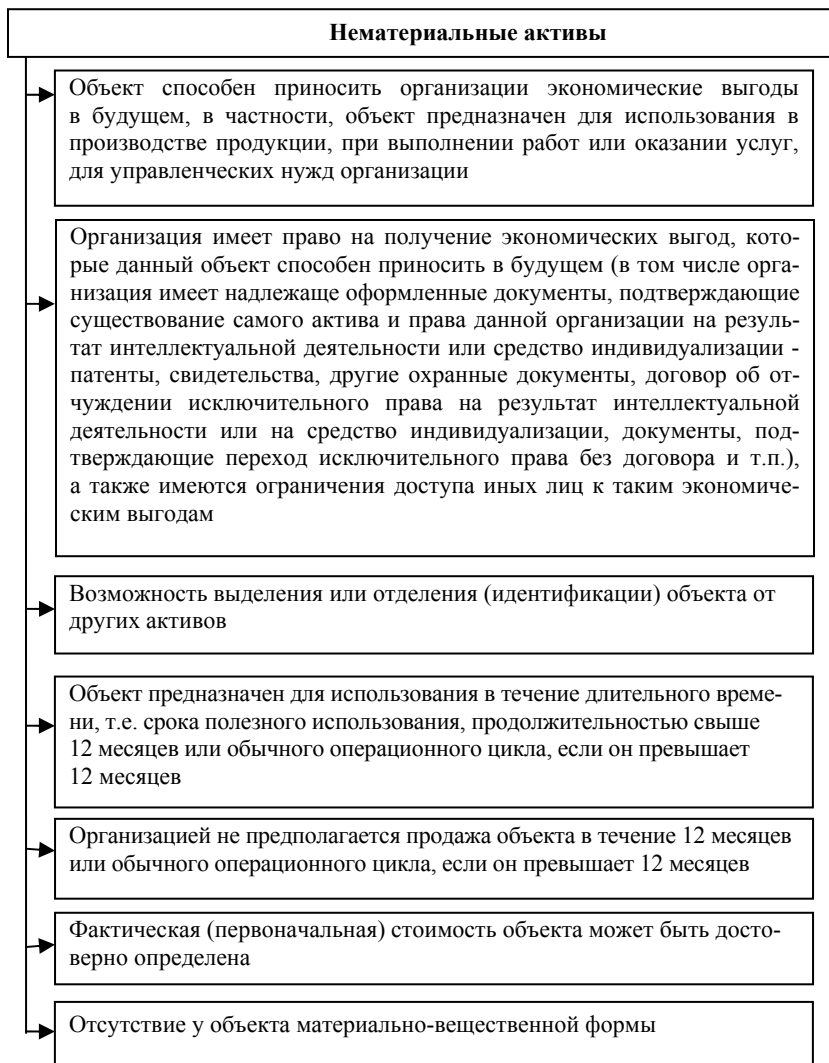


Рис. 4.1. Условия отнесения к нематериальным активам

Группа 2. Деловая репутация экономического субъекта (организации, предприятия). В табл. 4.1 более подробно раскрыты особенности нематериальных активов, представленных по группам.

Таблица 4.1. Особенности нематериальных активов бизнеса

<i>№ n/n</i>	<i>Нематериальный актив</i>	<i>Примечание</i>
Группа 1		
1	Интеллектуальная собственность	Обобщающее понятие исключительных прав гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица
2	Программа для ЭВМ	Это объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования электронных вычислительных машин (ЭВМ) и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата
3	База данных	Это объективная форма представления и организации совокупности данных, систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ. Примерами баз данных являются базы нормативных документов «Консультант плюс», «Гарант» и др.
4	Изобретения	В качестве изобретения охраняется техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств)
5	Полезная модель	В качестве полезной модели охраняется техническое решение, относящееся к устройству
6	Промышленный образец	В качестве промышленного образца охраняется художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид
7	Патент	Патент на изобретение, патент на промышленный образец, патент на полезную модель — документ, удостоверяющий приоритет, авторство изобретения, полезной модели или промышленного образца и исключительное право патентообладателя

Окончание табл. 4.1

№ n/n	Нематериальный актив	Примечание
	Патентообладатель — физическое или юридическое лицо, которому принадлежит исключительное право на использование запатентованных изобретений, полезных моделей или промышленных образцов	
8	Лицензия	Специальное разрешение, предоставляемое патентообладателем другим лицам и организациям на использование запатентованного объекта интеллектуальной собственности
9	Селекционное достижение	Новый сорт растений или новая порода животных, имеющие присущие только им отличительные признаки
10	Товарный знак и знак обслуживания	Обозначения, служащие для индивидуализации товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг юридических или физических лиц
11	Топология интегральной микросхемы	Зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними
12	Интегральная микросхема (ИМС)	Микроэлектронное изделие окончательной или промежуточной формы, предназначенное для выполнения функций электронной схемы, элементы и связи которого нераздельно сформированы в объеме и (или) на поверхности материала, на основе которого изготовлено изделие
Группа 2		
13	Деловая репутация организации	Разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств
	Положительная деловая репутация рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала	

В составе нематериальных активов бизнеса разрешается учитывать и сложные объекты, которые включают несколько результатов интеллектуальной деятельности. Например, кинофильмы, мультимедийные продукты, единые технологии и т.д. Организация может отнести к нематериальным активам и такие сложные объекты, на которые у нее есть как исключительные, так и неисключительные права. Например, сделанные на заказ интернет-сайты или компьютерные программы. Вопрос о том, какие сложные объекты нужно включать в состав нематериальных активов организация вправе решить самостоятельно. Для этого бухгалтеру нужно выбрать соответствующие критерии и утвердить их в учетной политике.

В соответствии с п. 2 ПБУ 14/2007 в состав нематериальных активов не включаются: не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; не законченные и не оформленные в установленном порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации; финансовые вложения.

Нематериальными активами бизнеса не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

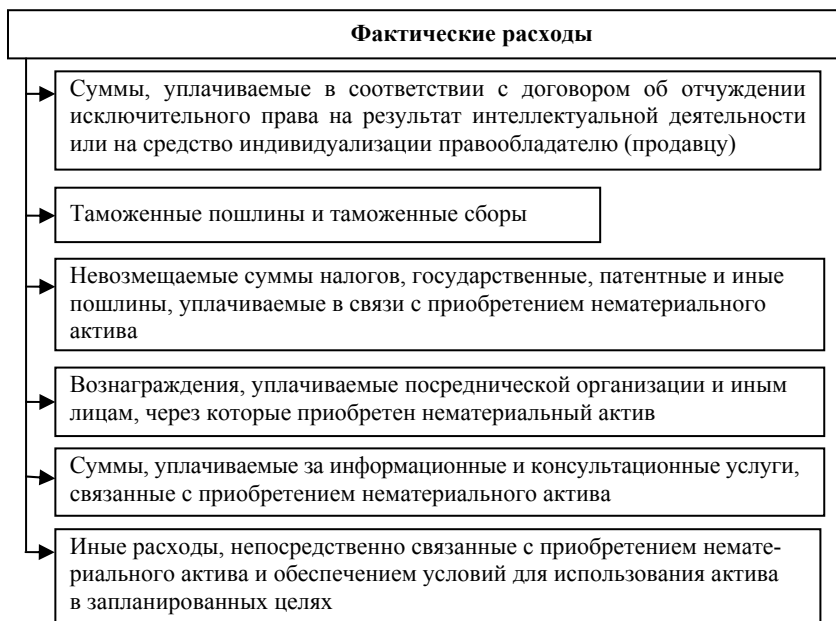
Оценка нематериальных активов. В учете и отчетности нематериальные активы отражаются по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Порядок формирования *первоначальной стоимости* нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию.

Первоначальная стоимость нематериальных активов бизнеса, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых расходов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактические расходы на приобретение нематериальных активов представлены на рис. 4.2.

При оплате приобретаемых нематериальных активов, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.



**Рис. 4.2. Фактические расходы бизнеса
на приобретение нематериальных активов**

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма расходов, приведенных в предыдущем пункте, а также:

- сумм, уплачиваемых за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходов на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- отчислений на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);
- расходов на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непо-

средственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

- иных расходов, непосредственно связанных с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в фактические расходы бизнеса на приобретение, создание нематериального актива: возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации; общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов; расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Первоначальная стоимость нематериальных активов бизнеса, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Первоначальная стоимость нематериального актива бизнеса, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

Первоначальная стоимость нематериальных активов бизнеса, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Первоначальная стоимость нематериальных активов бизнеса, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными активами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Первоначальная стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Изменение первоначальной стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Нематериальные активы бизнеса могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

В балансе нематериальные активы учитываются по *остаточной стоимости*. Остаточная стоимость — это разница между первоначальной стоимостью и суммой амортизации нематериальных активов.

4.2. Бухгалтерский учет поступления и наличия (использования) нематериальных активов бизнеса

Основными способами поступления объектов нематериальных активов бизнеса являются: приобретение нематериальных активов за плату у других организаций; создание нематериальных активов силами самой организации; поступление нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал организации; безвозмездное получение нематериальных активов от других организаций и лиц; получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами.

В соответствии с ПБУ 14/2007 единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Поэтому основным документом, необходимым для принятия нематериального актива к учету, является документ, подтверждающий право организации на владение и распоряжение данным активом. Таким документом может быть патент, свидетельство, договор и т.п. Росстатом к настоящему времени утверждена только форма карточки учета нематериальных активов (ф. № НМА-1). Другие формы первичных учетных документов для оформления операций с нематериальными активами не утверждены. Поэтому организации при необходимости самостоятельно разрабатывают формы первичной документации исходя из требований законодательства по бухгалтерскому учету (например, акт о приеме-передаче нематериальных активов). Карточка учета нематериальных активов оформляется в одном экземпляре на каждый объект.

Поступление нематериальных активов бизнеса учитывается как долгосрочные инвестиции. В соответствии с Планом счетов и Инструкцией к его применению к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открывается субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

Бухгалтерский учет наличия и движения нематериальных активов ведут на счете **04 «Нематериальные активы»** — активный счет (рис. 4.3).

Счет 04 «Нематериальные активы» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — наличие нематериальных активов на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — поступление нематериальных активов	Кредитовый оборот — выбытие нематериальных активов
Конечное сальдо — остаток нематериальных активов на конец отчетного периода	

Рис. 4.3. Структура счета «Нематериальные активы»

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 04 «Нематериальные активы» является журнал-ордер № 13, регистром аналитического учета — Карточка учета нематериальных активов (ф. № НМА-1).

Автоматизированная форма учета по счету 04 с применением программного продукта «1С: Предприятие» приводится в табл. 4.2.

Таблица 4.2. Автоматизированная форма учета с применением программного продукта «1С: Предприятие»

<i>№ n/n</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистры аналитического учета</i>
1	Обороты счета 04 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 04
2	Анализ счета 04	Анализ счета 04 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 04	Обороты между субконто, карточка счета 04
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 04 по субконто и др.

Отражаются хозяйственные операции по учету нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета (табл. 4.3).

Таблица 4.3. Журнал хозяйственных операций по учету нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета

<i>№ n/n</i>	<i>Содержание хозяйственной операции</i>	<i>Корреспонденция счетов</i>	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
1	Учены затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива (без НДС)	08—5	60, 76
2	Учен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением нематериального актива	19	60, 76
3	Отражены расходы, ввязанные с созданием нематериального актива самой организацией	08—5	10, 70, 69, 02, 76...
4	Отражено поступление нематериальных активов от учредителей в качестве вклада в уставный капитал	08—5	75—1
5	Получен нематериальный актив безвозмездно	08—5	98—2
6	Нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету	04	08—5
Положительная деловая репутация организации			
7	Отражена продажная (договорная) цена организации	08	60
8	Отражена задолженность организации по обязательствам	08	76, 66

Окончание табл. 4.3

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
9	Отражена балансовая стоимость активов и обязательств организации на дату покупки	01, 07, 10, 43, 58...	08
10	Отражена положительная деловая репутация организации	04	08
Отрицательная деловая репутация организации			
11	Отражена продажная (договорная) цена организации	08	60
12	Отражена задолженность организации по обязательствам	08	76, 66
13	Отражена балансовая стоимость активов и обязательств организации на дату покупки	01, 07, 08, 10, 43...	08
14	Отражена отрицательная деловая репутация и одновременно отнесена на прочие доходы организации	08	91—1

4.3. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов субъекта бизнеса

Стоимость нематериальных активов экономического субъекта погашается посредством амортизации.

Амортизация — это потеря стоимости нематериальных активов в течение всего их срока полезного использования, отражаемая путем постепенного переноса части первоначальной стоимости нематериальных активов на себестоимость выпускаемой продукции (в торговых организациях — на расходы на продажу).

При принятии нематериального актива к бухгалтерского учету, экономический субъект определяет срок его полезного использования.

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды.

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Нематериальные активы бизнеса, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

Срок полезного использования нематериального актива бизнеса не может превышать срок деятельности организации.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

По нематериальным активам бизнеса с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

ПБУ 14/2007 предусмотрены способы начисления амортизации, представленные на рис. 4.4.

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого

поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом. Выбор любого другого способа бухгалтер должен обосновать. По каждому нематериальному активу ежегодно необходимо делать новый расчет ожидаемых экономических выгод. Если с прошлого года ситуация стала иной, способ начисления амортизации тоже необходимо изменить, что приводит к необходимости делать корректировки в бухгалтерском учете и отчетности на начало отчетного года.

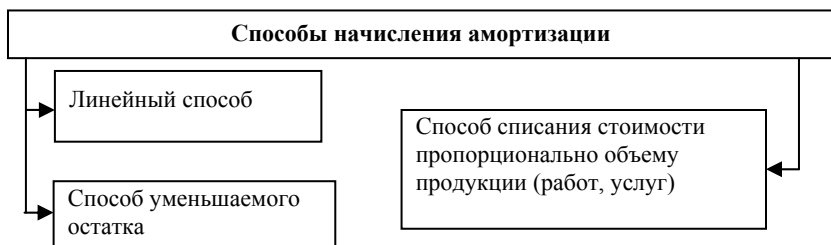


Рис. 4.4. Способы начисления амортизации на нематериальные активы

При *линейном способе* ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого объекта.

Пример

ООО «Ариана» в декабре зарегистрированы исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект НМА введен в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость НМА составляла 120 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет (60 мес.).

Ежемесячная норма амортизации составит

$$100 : 60 = 1,66\%.$$

Ежемесячная сумма амортизации будет равна

$$(120\,000 \times 1,66) : 100 = 2\,000 \text{ руб.}$$

При *способе уменьшаемого остатка* ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стои-

мости (первоначальной стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах;

Пример

ООО «Алана» в декабре зарегистрированы исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект НМА введен в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость НМА составляла 120 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет (60 мес.). Коэффициент прием равным 2. Расчет амортизации приводится в табл. 4.4.

Таблица 4.4. Расчет амортизации нематериальных активов

<i>№ n/n</i>	<i>Месяц эксплуатации и действия</i>	<i>Расчет амортизации</i>
1	В первый месяц эксплуатации нематериального актива сумма амортизационных отчислений	$(120\,000 \times 2 : 60) =$ $= 4\,000$ руб.
2	Остаточная стоимость нематериального актива на начало второго месяца эксплуатации	$120\,000 - 4\,000 =$ $= 116\,000$ руб.
3	Во второй месяц эксплуатации сумма амортизационных отчислений	$(116\,000 \times 2 : 59) =$ $= 3\,932$ руб.
4	Остаточная стоимость нематериального актива на начало третьего месяца эксплуатации	$116\,000 - 3\,932 =$ $= 112\,068$ руб.
5	В третий месяц сумма амортизации	$(112\,068 \times 2 : 58) =$ $= 3\,864$ руб. и т.д.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива. Сумма начисленной амортизации при этом способе напрямую зависит только от натурального показателя объема продукции.

Пример

ООО «Казбек» в декабре зарегистрированы исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект НМА введен в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость НМА составляла 120 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет (60 мес.). Выпуск продукции с использованием данного нематериального актива за 5 лет составил 800 000 ед. Расчет сумм амортизационных отчислений показан в табл. 4.5.

Таблица 4.5. Расчет сумм амортизационных отчислений по нематериальным активам

<i>№ п/п</i>	<i>Месяц эксплуатации и действия</i>	<i>Расчет амортизации</i>
1	Сумма амортизационных отчислений за первый месяц	$8\,000 \times (120\,000 : 800\,000) = 1\,200 \text{ руб.}$
2	Сумма амортизационных отчислений за второй месяц	$10\,000 \times (120\,000 : 800\,000) = 1\,500 \text{ руб.}$
3	Сумма амортизационных отчислений за третий месяц	$3\,000 \times (120\,000 : 800\,000) = 450 \text{ руб. и т.д.}$

Фактически за первый месяц выпущено 8 000 ед., за второй месяц — 10 000 ед., за третий месяц — 3 000 ед. и т.д.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации). Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом. Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты в качестве прочих доходов.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете путем накопления начисленных сумм на отдельном счете. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов ведут с использованием счета **05 «Амортизация нематериальных активов»** — пассивный счет рис. 4.5.

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 05 «Амортизация нематериальных активов»

является журнал-ордер № 10, регистром аналитического учета — Карточка учета нематериальных активов (ф. № НМА-1).

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» — пассивный счет

Дебет	Кредит
	Начальное сальдо — размер амортизации по нематериальным активам на начало отчетного периода
Дебетовый оборот — списание амортизации по нематериальным активам	Кредитовый оборот — начисление амортизации по нематериальным активам
	Конечное сальдо — размер амортизации по нематериальным активам на конец отчетного периода

Рис. 4.5. Строение счета «Амортизация нематериальных активов»

В табл. 4.6 приводится автоматизированная форма учета с применением программы «1С: Предприятие».

Таблица 4.6. Автоматизированная форма учета с применением программного продукта «1С: Предприятие»

№ п/п	Регистры синтетического учета	Регистры аналитического учета
1	Обороты счета 05 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 05
2	Анализ счета 05	Анализ счета 05 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 05	Обороты между субконто, карточка счета 05
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 05 по субконто и др.

Отражение хозяйственных операций по учету амортизации нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 4.7).

**Таблица 4.7. Журнал хозяйственных операций
по учету амортизации нематериальных активов бизнеса
на счетах бухгалтерского учета**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым при строительстве объекта для собственных нужд организации	08	05
2	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым при создании других объектов нематериальных активов	08	05
3	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в основном производстве	20	05
4	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым во вспомогательном производстве	23	05
5	Начислена амортизация по нематериальным активам общепроизводственного назначения	25	05
6	Начислена амортизация по нематериальным активам общехозяйственного назначения	26	05
7	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в обслуживающем производстве	29	05
8	Начислена амортизация по нематериальным активам, предназначенным для обеспечения процесса продажи продукции; по нематериальным активам торговой организации	44	05
9	Начислена амортизация по положительной деловой репутации	26 (20)	05
10	Списана сумма амортизации, начисленная по нематериальному активу к моменту выбытия	05	04

4.4. Бухгалтерский учет выбытия нематериальных активов в субъекте бизнеса

В соответствии с ПБУ 14/2007 стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие нематериального актива имеет место в случаях, отраженных на рис. 4.6.

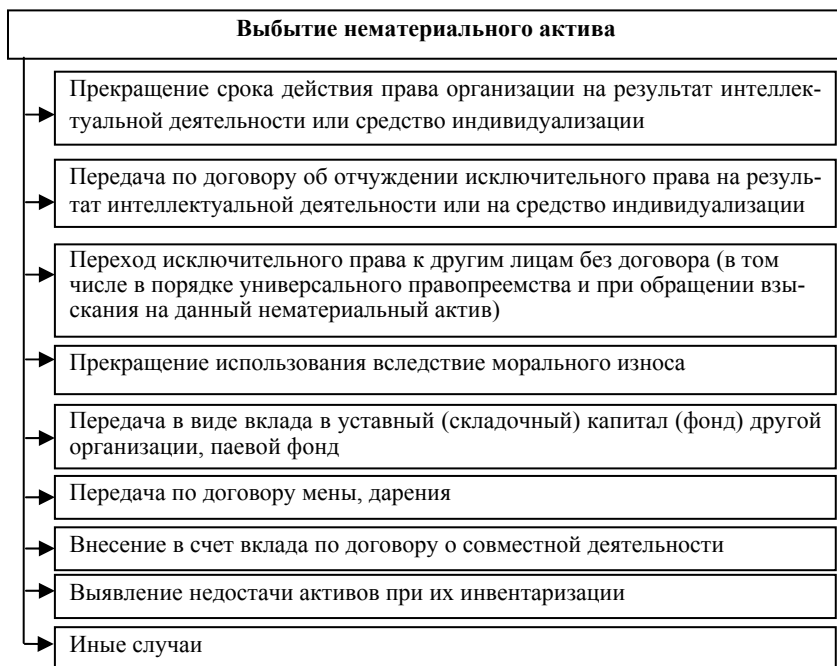


Рис. 4.6. Случаи выбытия нематериального актива

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Учет выбытия нематериальных активов осуществляется с использованием счета **91 «Прочие доходы и расходы»** (см. тему «Учет основных средств»).

Списание нематериальных активов в бухгалтерском учете отражается по-разному в зависимости от причин выбытия.

Продажа нематериальных активов. Владелец нематериального актива имеет право уступить (продать) принадлежащие ему исключительные права на этот актив. В этом случае стоимость проданного актива подлежит списанию с баланса. При этом поступления от продажи нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих доходов, а расходы, связанные с их продажей — в составе прочих расходов.

Отражение хозяйственных операций по учету продажи нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета (табл. 4.8).

Таблица 4.8. Журнал хозяйственных операций по учету продажи нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Продажная стоимость нематериального актива отражена в составе прочих доходов организации	62, 76	91—1
2	Отражен НДС с продажной стоимости нематериального актива	91—2	68
3	Списана сумма амортизации, начисленная по нематериальному активу к моменту выбытия	05	04
4	Остаточная стоимость нематериального актива списана в состав прочих расходов	91—2	04
5	Отражен финансовый результат от продажи нематериального актива	91—9 (99)	99 (91—9)

Передача нематериального актива в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации

Передача нематериальных активов бизнеса в уставный капитал другой организации представляет собой один из видов финансовых вложений организации, рассчитанных на получение доходов от долевого участия в виде дивидендов.

Отражение хозяйственных операций по учету передачи нематериального актива в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 4.9.

Безвозмездная передача нематериального актива

При безвозмездной передаче имущества между передающей и принимающей сторонами должен быть составлен договор дарения. При безвозмездной передаче цена реализации нематериального актива равна нулю и у организации будет возникать убыток от такой сделки даже при отсутствии возможных расходов, связанных с безвозмездной передачей объектов.

Отражение хозяйственных операций по учету безвозмездной передачи нематериального актива на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 4.10.

Таблица 4.9. Журнал хозяйственных операций по учету передачи нематериальных активов в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации на счетах бухгалтерского учета

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину согласованной оценки передаваемого нематериального актива	58—1	76
2	Списана сумма амортизации, начисленная к моменту передачи	05	04
3	Отражена передача нематериального актива в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	04
4	Отражена разница между денежной оценкой вклада в соответствии с учредительными документами и остаточной стоимостью переданного нематериального актива (в случае превышения согласованной оценки над остаточной стоимостью)	76	91—1
5	Отражена разница между денежной оценкой вклада в соответствии с учредительными документами и остаточной стоимостью переданного нематериального актива (в случае превышения остаточной стоимости над согласованной оценкой)	91—2	76

Таблица 4.10. Журнал хозяйственных операций по учету безвозмездной передачи нематериального актива на счетах бухгалтерского учета

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списана сумма амортизации, начисленная по нематериальному активу к моменту передачи	05	04
2	Остаточная стоимость нематериального актива списана в состав прочих расходов	91—2	04
3	НДС с рыночной стоимости нематериального актива начислен к уплате в бюджет	91—2	68

Списание нематериального актива в связи с прекращением срока полезного использования

По мере истечения срока полезного использования (прекращения срока действия патента, свидетельства и т.п.) нематериальный актив подлежит списанию с баланса организации. При этом,

как правило, остаточная стоимость актива к моменту списания должна быть равна нулю. Это объясняется тем, что в подавляющем большинстве случаев при определении срока полезного использования нематериального актива организации необходимо руководствоваться теми ограничениями сроков использования объектов интеллектуальной собственности, которые установлены законодательством либо обусловлены соответствующим договором.

Списание нематериального актива в связи с прекращением срока полезного использования на счетах бухгалтерского учета отражается так:

Д-т 05 К-т 04 — списана сумма амортизации, начисленная за период использования актива.

Предполагается, что это сумма равна первоначальной стоимости списываемого нематериального актива.

Если амортизационные отчисления начислялись в бухгалтерском учете без использования счета 05 (путем уменьшения первоначальной стоимости объекта), то к моменту истечения срока полезного использования остаточная стоимость объекта, отраженная на счете 04, должна быть равна нулю. Поэтому никаких дополнительных проводок по списанию объекта с баланса делать в этом случае не нужно.

Списание нематериальных активов в связи с прекращением их использования в деятельности организации

На практике возможна ситуация, когда срок полезного использования нематериального актива еще не истек, но организация по тем или иным причинам прекращает его использование в своей деятельности. В этом случае в соответствии с ПБУ 14/2007 нематериальный актив подлежит списанию с баланса организации.

Отражение хозяйственных операций по учету списания нематериальных активов в связи с прекращением их использования на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 4.11.

**Таблица 4.11. Журнал хозяйственных операций
по учету списания нематериальных активов в связи
с прекращением их использования на счетах бухгалтерского учета**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списана сумма амортизации, начисленная к моменту списания	05	04
2	Остаточная стоимость нематериального актива списывается в состав прочих расходов	91—2	04

Бухгалтерский учет нематериальных активов в бизнес-процессах

Изучение данной главы позволит: уяснить порядок переоценки нематериальных активов экономического субъекта; определить работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок; оценить методические подходы к технике проведения инвентаризации нематериальных активов и отражение ее результатов в учете экономического субъекта; понять особенности бухгалтерского учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы в субъекте бизнеса.

5.1. Переоценка нематериальных активов экономического субъекта

Организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов бизнеса производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Сумма дооценки нематериальных активов бизнеса в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма

дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Хозяйственные операции по учету переоценки нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета отражаются в табл. 5.1.

Таблица 5.1. Журнал хозяйственных операций по учету переоценки нематериальных активов бизнеса на счетах бухгалтерского учета

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Первая переоценка нематериальных активов — дооценка			
1	Увеличена стоимость нематериальных активов в связи с его переоценкой	04	83
2	Увеличена ранее начисленная амортизация по нематериальным активам в связи с ее переоценкой	83	05
Вторая переоценка нематериальных активов — уценка			
3	Уменьшен добавочный капитал организации на сумму уценки стоимости нематериальных активов, равную сумме его предыдущей дооценки	83	04
4	Увеличен добавочный капитал организации на сумму уценки амортизации нематериальных активов, равную сумме ее предыдущей дооценки	05	83

Окончание табл. 5.1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
5	Превышение суммы уценки стоимости нематериальных активов над суммой его предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	04
6	Превышение суммы уценки амортизации нематериальных активов над суммой ее предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	05	84
Первая переоценка объекта нематериальных активов — уценка			
7	Уменьшена стоимость нематериальных активов в связи с его переоценкой	84	04
8	Уменьшена ранее начисленная амортизация по нематериальным активам в связи с ее переоценкой	05	84
Вторая переоценка нематериальных активов — дооценка			
9	Сумма дооценки стоимости нематериальных активов, равная сумме его предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	04	84
10	Сумма дооценки амортизации нематериальных активов, равная сумме ее предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	05
11	Превышение суммы дооценки стоимости нематериальных активов над суммой его предыдущей уценки отнесено на увеличение добавочного капитала	04	83
12	Превышение суммы дооценки амортизации нематериальных активов над суммой ее предыдущей уценки отнесено на уменьшение добавочного капитала	83	05

При выбытии нематериальных активов сумма дооценки должна списываться бухгалтерской записью — Д-т 83 К-т 84.

5.2. Инвентаризация нематериальных активов и отражение ее результатов в учете экономического субъекта

Проведение инвентаризации нематериальных активов экономического субъекта осуществляется в соответствии с Методическими

указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49.

Инвентаризация нематериальных активов осуществляется инвентаризационными комиссиями при обязательном участии лиц, ответственных за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы.

При инвентаризации нематериальных активов бизнеса необходимо проверить:

- наличие документов, подтверждающих права организации на их использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в учете.

Для оформления данных инвентаризации нематериальных активов применяется Инвентаризационная опись нематериальных активов (ф. № ИНВ-1а). Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии и лицом, ответственным за сохранность документов, удостоверяющих права организации на нематериальные активы.

До начала инвентаризации от каждого лица или группы лиц, отвечающих за сохранность документов, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть формы.

При выявлении нематериальных активов, не отраженных в бухгалтерском учете, комиссия должна включить их в инвентаризационную опись. Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

Для отражения результатов инвентаризации нематериальных активов, по которым выделены отклонения от учетных данных, применяется Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов (ф. № ИНВ-18).

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском учете.

Выявленные излишки нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и зачисляются на финансовые результаты организации.

Отражение учета излишков нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 5.2.

**Таблица 5.2. Журнал хозяйственных операций
по учету излишков нематериальных активов, выявленных
при инвентаризации, на счетах бухгалтерского учета**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена рыночная стоимость неучтенного нематериального актива, выявленная при инвентаризации	08	91—1
2	Нематериальный актив принят к учету	04	08
3	Определен финансовый результат (прибыль) при принятии к учету неучтенного нематериального актива	91—9	99

По нематериальным активам недостачи должны относиться на виновных лиц. Если виновные лица отсутствуют, то данное обстоятельство должно подтверждаться соответствующими документами. В документах, представляемых для оформления списания недостач, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц.

Отражение учета недостач нематериальных активов, бизнеса, выявленных при инвентаризации, на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 5.3.

**Таблица 5.3. Журнал хозяйственных операций
по учету недостач нематериальных активов, выявленных
при инвентаризации, на счетах бухгалтерского учета**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списана сумма амортизации, начисленная по недостающему нематериальному активу	05	04
2	Списана остаточная стоимость недостающего нематериального актива	94	04
3	Сумма недостачи отнесена на виновное лицо	73—2	94
	Отражено возмещение суммы ущерба виновным лицом	50, 70	73—2
4	Списан ущерб от недостачи нематериального актива (при отсутствии конкретных виновников, а также при наличии недостач нематериальных активов, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков)	91—2	94
5	Определен финансовый результат (убыток)	99	91—9

5.3 Бухгалтерский учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы в субъекте бизнеса

Правила учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы регламентируются Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденное приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н.

Установленные в ПБУ 17/02 правила должны использоваться только теми организациями, которые выполняют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами и (или) являются заказчиками указанных работ по договору (НИОКР).

К научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23.08.1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Правила, установленные в ПБУ 17/02, применяются лишь в отношении тех НИОКР, по которым получены результаты:

- подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;
- не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

Правила ПБУ 17/02 не применяются:

- к незаконченным НИОКР;
- к НИОКР, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов;
- в отношении расходов организации на освоение природных ресурсов, затрат на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы), затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;
- в отношении расходов, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса.

В качестве единицы бухгалтерского учета расходов по НИОКР принимается инвентарный объект. Инвентарным объектом для целей ПБУ 17/02 считается совокупность расходов по выполненной

работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

К расходам на НИОКР относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ.

В состав расходов при выполнении НИОКР включаются расходы, представленные на рис. 5.1.

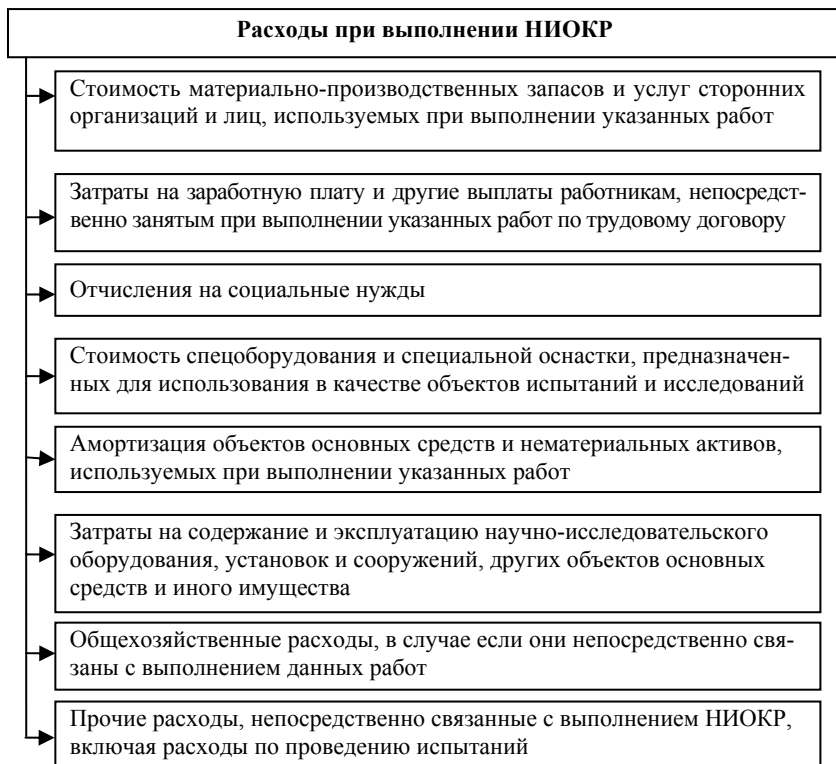


Рис. 5.1. Состав расходов при выполнении НИОКР

Для признания расходов на НИОКР в качестве таковых в бухгалтерском учете необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ;
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);

- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из условий признания расходов организации в качестве расходов, связанных с выполнением НИОКР, произведенные расходы признаются прочими расходами отчетного периода. Прочими расходами отчетного периода также признаются расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата.

В процессе осуществления НИОКР расходы по ним предварительно должны учитываться на специальном субсчете 08—8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», с последующим отнесением на счет 04 «Учет нематериальных активов» (например, на отдельный субсчет 04—2 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»).

Принятие к учету расходов на НИОКР, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, отражается следующими бухгалтерскими записями (табл. 5.4).

Таблица 5.4. Журнал хозяйственных операций по учету расходов на НИОКР, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость работ (услуг) сторонних организаций, использованных при выполнении НИОКР	08—8	60
2	Отражена сумма НДС со стоимости услуг	19	60
3	Отражены расходы на НИОКР при выполнении этих работ силами самой организации	08—8	10, 02, 05, 70, 69
4	Принят к учету инвентарный объект в виде совокупности расходов по выполненной НИОКР	04—2	08—8

Аналитический учет расходов на НИОКР по счету 04 «Нематериальные активы» должен вестись по видам расходов на НИОКР, по видам работ, договорам (заказам).

Расходы на НИОКР, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании

услуг), либо для управленческих нужд организации, или по которым не получены положительные результаты, списываются проводкой — Д-т 91—2 К-т 08—8.

Списание расходов на НИОКР на расходы по обычным видам деятельности должно производиться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд организации.

Организации предоставлено право самостоятельно определять срок списания расходов на НИОКР исходя из ожидаемого срока полезного использования полученных результатов НИОКР, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет. Кроме того, указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации.

Списание расходов по каждой выполненной НИОКР может производиться одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

В течение отчетного года списание расходов по НИОКР на расходы по обычным видам деятельности осуществляется равномерно в размере 1/12 годовой суммы независимо от применяемого способа списания расходов.

При использовании линейного способа списание расходов на НИОКР осуществляется равномерно в течение принятого срока полезного использования.

Пример

Расходы ООО «Прогресс» на выполнение НИОКР составили 120 000 руб. Ожидаемый срок использования результатов НИОКР — 5 лет. Для списания расходов по НИОКР организация применяет линейный способ.

При использовании линейного способа в среднем за один год организация может списывать на расходы по обычным видам деятельности

$$120\,000 : 5 = 24\,000 \text{ руб.}$$

В течение одного отчетного года организация может ежемесячно списывать 1/12 годовой суммы, т.е. 2 000 руб. (24 000 : 12).

При использовании второго способа определение подлежащей списанию в отчетном периоде суммы расходов на НИОКР производится исходя из количественного показателя объема продукции

(работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов по конкретной НИОКР и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов данной НИОКР.

Пример

Расходы ООО «Техник» на выполнение НИОКР составили 120 000 руб. Ожидаемый срок использования результатов НИОКР — 5 лет. Для списания расходов по НИОКР организация применяет способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Предполагаемый объем выпуска продукции за весь ожидаемый срок использования результатов НИОКР, установленный организацией, равен 4 млн руб.

Соотношение общей суммы расходов по НИОКР и всего предполагаемого объема продукции за весь ожидаемый срок применения результатов НИОКР составит величину, равную 0,03 ($120\,000 : 4\,000\,000$).

Допустим, что фактический выпуск продукции за 5 лет срока использования результатов НИОКР составил в первый год — 1 млн руб., во второй год — 800 000 руб., в третий год — 600 000 руб., в четвертый год — 900 000 руб., в пятый год — 700 000 руб. (табл. 5.5).

Таблица 5.5. Расчет сумм расходов по НИОКР, подлежащих списанию по годам

<i>№ п/п</i>	<i>Год использования результатов НИОКР</i>	<i>Годовая сумма расходов, подлежащая списанию на расходы по обычным видам деятельности, руб.</i>	<i>Сумма расходов по НИОКР, подлежащая ежемесячному списанию в течение отчетного года, руб.</i>
1	Первый	$1\,000\,000 \times 0,03 = 30\,000$	$30\,000 : 12 = 2\,500$
2	Второй	$800\,000 \times 0,03 = 24\,000$	$24\,000 : 12 = 2\,000$
3	Третий	$600\,000 \times 0,03 = 18\,000$	$18\,000 : 12 = 1\,500$
4	Четвертый	$900\,000 \times 0,03 = 27\,000$	$27\,000 : 12 = 2\,250$
5	Пятый	$700\,000 \times 0,03 = 21\,000$	$21\,000 : 12 = 1\,750$

Выбранный организацией способ списания расходов по НИОКР подлежит отражению в учетной политике организации.

Операции по списанию расходов на НИОКР могут быть отражены следующими проводками:

- Д-т 20 К-т 04—2 — списана часть расходов на НИОКР, результаты которых используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- Д-т 26 К-т 04—2 — списана часть расходов на НИОКР, результаты которых используются для управленческих нужд организации.

Если организация прекратит использование результатов конкретной НИОКР при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации или считает, что не получит экономические выгоды в будущем от их применения, то оставшаяся сумма расходов по такой НИОКР, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, списывается следующим образом: оставшаяся сумма расходов по такой НИОКР, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит списанию на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы — Д-т 91—2 К-т 04—2.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций в бизнес

Изучение данной главы позволит: уяснить задачи бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций в бизнес, понятия и классификационно-учетную группировку долгосрочных инвестиций; определить объекты долгосрочных инвестиций в бизнес; понять особенности организации бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций в бизнес; изучить бухгалтерский учет затрат на капитальное строительство у экономического субъекта; определить накладные расходы в строительстве; понять особенности бухгалтерского учета затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа у экономического субъекта.

6.1. Понятие и классификационно-учетная группировка долгосрочных инвестиций

Под долгосрочными инвестициями в бизнес (вложениями во внеоборотные активы) понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в ценные бумаги, уставные капиталы других организаций и др.

К объектам долгосрочных инвестиций в бизнес из числа внеоборотных активов относятся основные средства и нематериальные активы.

Долгосрочные инвестиции в бизнес связаны с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, расширения и технологического перевооружения действующих организаций и объектов непродуцированной сферы; приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств или их частей; приобретением земельных участков и объектов природопользования; приобретением и созданием активов нематериального характера.

Задачи бухгалтерского учета в отношении долгосрочных инвестиций приводятся в табл. 6.1.

**Таблица 6.1. Задачи бухгалтерского учета
долгосрочных инвестиций в бизнес**

<i>№ п/п</i>	<i>Задачи бухгалтерского учета</i>	<i>Примечание</i>
1	Своевременность, полнота и достоверность	Своевременное, полное и достоверное отражение всех расходов по строительству объектов в разрезе видов затрат и объектов
2	Обеспечение контроля	Обеспечение контроля за ходом строительства и вводом в действие объектов основных средств
3	Правильность, определение и отражение	Правильное определение и отражение инвентарной стоимости объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов
4	Контроль, наличие и использование	Контроль за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций

В бухгалтерском учете долгосрочные инвестиции в бизнес классифицируются:

1. По **способу воспроизводства**: новое строительство; расширение; реконструкция; техническое перевооружение; поддержание мощностей действующих организаций.

2. По **технологической структуре**: затраты на строительно-монтажные работы; затраты по приобретению всех видов оборудования, инструмента, инвентаря, прочие работы; проектно-изыскательские работы — подготовка технико-экономических обоснований, проектно-сметной документации, осуществляемая специализированными проектными организациями.

3. По **назначению**: инвестиции в строительство объектов производственного назначения; инвестиции в строительство объектов непроизводственного назначения.

4. По **отраслям народного хозяйства**: инвестиции в промышленность; инвестиции в сельское хозяйство; инвестиции в транспорт; инвестиции в лесное хозяйство и т.д.

5. По **способу производства работ**: вложения подрядным способом; вложения хозяйственным способом.

6. По **степени готовности объектов**: законченные — по которым выполнен весь комплекс работ, предусмотренных сметой; незавершенные — находящиеся в процессе строительства.

6.2. Организация бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций в бизнес

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций организован на счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»** — активный счет (рис. 6.1).

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — величина вложений в объекты внеоборотных активов на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — затраты, связанные с приобретением и созданием активов	Кредитовый оборот — приемка объектов на учет
Конечное сальдо — величина вложений в объекты внеоборотных активов на конец отчетного периода	

Рис. 6.1. Строение счета «Вложения во внеоборотные активы»

К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открываются субсчета:

- 08—1 «Приобретение земельных участков»;
- 08—2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08—3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08—4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»;
- 08—5 «Приобретение отдельных объектов нематериальных активов»;
- 08—6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08—7 «Приобретение взрослых животных»;
- 08—8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Примечание. Информация по учету основных средств и нематериальных активов приводится в соответствующих параграфах.

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» является журнал-ордер № 16. Регистр аналитического учета — ведомость № 18, в которой аналитические счета открываются по объектам вложений.

**Таблица 6.2. Автоматизированная форма учета
с применением программного продукта «1С: Предприятие»**

<i>№ п/п</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистры аналитического учета</i>
1	Обороты счета 08 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 08
2	Анализ счета 08	Анализ счета 08 по субконто
3	журнал-ордер по счету 08	Обороты между субконто, карточка счета 08
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	карточка счета 08 по субконто и др.

Отражение хозяйственных операций по учету долгосрочных инвестиций в бизнес на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 6.3.

**Таблица 6.3. Журнал хозяйственных операций
долгосрочных инвестиций на счетах бухгалтерского учета**

<i>№ п/п</i>	<i>Содержание хозяйственной операции</i>	<i>Корреспонденция счетов</i>	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
1	Отражена стоимость подрядных работ (без НДС) при подрядном способе строительства	08—3	60
2	Отражена стоимость работ по монтажу оборудования (без НДС) при подрядном способе строительства	08—3	60
3	Учтены фактические затраты по строительным работам и монтажу оборудования при выполнении работ хозяйственным способом	08—3	10, 23, 60, 70, 69...
4	Оборудование к установке сдано в монтаж	08—3	07
5	Отражены затраты, связанные с приобретением земельных участков, объектов природопользования, основных средств (без НДС)	08—1, 08—2, 08—4	60, 76
6	Отражена стоимость приобретенных нематериальных активов (без НДС)	08—5	60, 76
7	Учтены затраты по изготовлению нематериальных активов собственными силами организации	08	02, 10, 70, 69...
8	Включены в фактические затраты по строительству услуги застройщика, оказанные инвестору	08—3	90
9	Отражена приемка законченных строительством объектов, приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования	01	08
10	Отражена приемка нематериальных активов и выполненных научно-исследовательских работ	04	08

6.3. Бухгалтерский учет затрат на капитальное строительство у экономического субъекта

Под *капитальным строительством* понимаются работы по строительству новых объектов, а также расширению, реконструкции и техническому перевооружению действующих объектов основных средств.

Капитальное строительство осуществляется в соответствии с договором (контрактом) на капитальное строительство, под которым понимается документ, устанавливающий обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении. Организация строительства объектов, контроль за ходом строительства, а также ведение бухгалтерского учета осуществляется застройщиком.

Под застройщиками понимаются организации, специализирующиеся на выполнении указанных функций.

Организация-застройщик может осуществлять строительство хозяйственным способом (т.е. собственными силами) или подрядным способом (т.е. с привлечением подрядных организаций). Организация, выполняющая подрядные работы для застройщика по договору на строительство, называется *подрядчиком*. При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядчику строительной организации выступает в роли заказчика.

Юридическое или физическое лицо, осуществляющее вложения собственных и заемных средств в капитальное строительство объектов, называется *инвестором*.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;
- по приобретенным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией: на строительные работы; на работы по монтажу оборудования; на приобретение оборудования, требующего монтажа; на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; на прочие капитальные работы.

На основании п. 3.1.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Минфином России от 30.12.1993 г. № 160, застройщик ведет учет затрат на производство строительных работ и работ по монтажу оборудования на счете

учета капитальных вложений (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы») и в соответствии с порядком, установленным для учета подрядными организациями себестоимости строительных работ.

При этом фактически произведенные застройщиком затраты отражаются по статье «Строительно-монтажные работы» в разрезе расходов на:

- стоимость использованных в производстве материалов, строительных конструкций и деталей, топлива, энергии, пара, воды и других ресурсов;
- расходы на оплату труда рабочих;
- расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;
- накладные расходы по содержанию структурного строительного подразделения.

Расходы, связанные со строительством, должны быть экономически обоснованы и оформлены первичными документами. В целях экономической обоснованности расходов соответствующие виды работ должны быть включены в локальные и объектные сметы на СМР. Объемы выполненных при строительстве работ фиксируются в журнале учета выполненных работ (форма № КС-6а), на основании которых ежемесячно составляется акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 г. № 100).

Списание расходов оформляется с использованием типовых форм первичной учетной документации.

Списание строительных материалов, конструкций и деталей производится на основании отчета о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с производственными нормами по форме № М-29, утвержденной Приказом ЦСУ СССР от 24.11.1982 г. № 613.

Организация самостоятельно утверждает нормы расходования материалов на основании типовых сборников производственных норм расхода, разработанных Госстроем России. В качестве лимита расходования материалов могут быть приняты нормы расхода, заложенные в локальных и объектных сметах.

Расходы на оплату труда при строительстве оформляются табелями учета рабочего времени и другими документами, утвержденными Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 г. № 1. При использовании сдельных форм оплаты труда составляются наряды на выполненные работы.

Работа привлеченных строительных машин и механизмов оформляется первичными учетными документами, утвержденными Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 г. № 78. К ним относятся:

- № ЭСМ-1 «Рапорт о работе башенного крана»;
- № ЭСМ-2 «Путевой лист строительной машины»;
- № ЭСМ-3 «Рапорт о работе строительной машины (механизма)»;
- № ЭСМ-4 «Рапорт-наряд о работе строительной машины (механизма)»;
- № ЭСМ-5 «Карта учета работы строительной машины (механизма)»;
- № ЭСМ-6 «Журнал учета работы строительных машин (механизмов)»;
- № ЭСМ-7 «Справка о выполненных работах (услугах)».

При использовании собственных машин и механизмов расходы на их эксплуатацию формируются по следующим элементам затрат:

- амортизационные отчисления;
- расходы на ГСМ, запчасти и др.;
- расходы на оплату труда машинистов строительных машин и обслуживающего персонала (ремонтных рабочих) и др.

Накладные расходы по содержанию структурного строительного подразделения складываются из административно-управленческих расходов, расходов на обслуживание работников строительства и организацию работ на строительных площадках.

Общая схема бухгалтерских записей при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления приводится в табл. 6.4.

Таблица 6.4. Журнал хозяйственных операций при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	На стоимость приобретенных материалов у ООО «Алина» (основание — товарная накладная, приходный ордер)	10	60
2	На сумму НДС со стоимости приобретенных материалов у ООО «Алина» (основание — товарная накладная, счет-фактура)	19	60
3	На стоимость материалов, использованных при выполнении строительно-монтажных работ (основание — требование-накладная, акт на списание материалов)	08	10

Окончание табл. 6.4

№ n/n	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
4	На сумму заработной платы и страховых взносов на начисленную заработную плату работников, привлеченных для выполнения строительно-монтажных работ (основание — табели учета рабочего времени, расчетные ведомости, акты (наряды))	08	70, 69
5	На стоимость строительно-монтажных работ, выполненных подрядной организацией (основание — акт приемки по форме № КС-2 и справка о стоимости выполненных работ и затрат по форме № КС-3)	08	60
6	На сумму НДС со стоимости строительно-монтажных работ, выполненных подрядчиком	19	60
7	Увеличена стоимость здания (типовая форма № ОС-3)	01	08
8	Начислен НДС со стоимости строительно-монтажных работ для собственного потребления (Д-т 08 × 18%, т.е. НДС должен быть начислен на все учтенные расходы при выполнении строительно-монтажных работ)	19	68
9	На сумму НДС со стоимости приобретенных материалов (основание — счет-фактура)	68	19
10	На сумму НДС со стоимости работ, выполненных подрядными организациями	68	19
11	На сумму НДС по строительно-монтажным работам для собственного потребления (при условии уплаты в бюджет НДС по декларации за предыдущий месяц)	68	19

Пример

ООО «Одиссей» осуществляет строительство здания склада хозяйственным способом.

При привлечении к работам сторонних организаций заключается двусторонний договор подряда. Результаты выполненных строительно-монтажных работ подрядным способом оформляются актом приемки по форме № КС-2 и справкой о стоимости выполненных работ и затрат по форме № КС-3, утвержденными Постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 г. № 100. Журнал хозяйственных операций по строительству здания приведен в табл. 6.5.

**Таблица 6.5. Журнал хозяйственных операций
по строительству здания**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Приобретены материалы от поставщика на сумму	100 000	10	60
2	На сумму НДС	20 000	19	60
3	Оплачены материалы с расчетного счета	120 000	60	51
4	Отпущены материалы на строительство склада по требованию-накладной	100 000	08	10
5	Начислена заработная плата работникам по строительству	40 000	08	70
6	Произведены отчисления из заработной платы — 26,8%	10 720	08	69
7	Начислена плата за регистрацию здания склада как объекта недвижимости	1000	08	76
8	Оплачена регистрация здания склада, как объекта недвижимости	1000	76	51
9	Склад введен в эксплуатацию (акт ф. № ОС-1)	151 720	01	08
10	Начислен НДС по строительно-монтажным работам, выполненным хозяйственным способом	30 344	19	68
11	Произведен налоговый вычет по НДС по материалам, использованным на строительство склада	20 000	68	19
12	Уплачен НДС в бюджет по строительно-монтажным работам, выполненным хозяйственным способом	30 344	68	51
13	Произведен налоговый вычет по НДС, начисленному по строительно-монтажным работам	30 344	68	19

Общая схема бухгалтерских записей при выполнении строительно-монтажных работ подрядными организациями будет иметь следующий вид (табл. 6.6).

**Таблица 6.6. Журнал хозяйственных операций при выполнении
строительно-монтажных работ подрядными организациями**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	На стоимость приобретенных материалов у ООО «Артхур» (основание — товарная-накладная, приходный ордер)	10	60
2	На сумму НДС со стоимости приобретенных материалов у ООО «Артхур» (основание — товарная-накладная, счет-фактура)	19	60
3	На стоимость материалов, переданных подрядной организации ООО «Восход» на основании накладной на отпуск материалов на сторону (форма № М-15)	10 субсчет «Материалы, переданные подрядной организации»	10
4	На стоимость строительно-монтажных работ, выполненных подрядной организацией (основание — акт приемки по форме № КС-2 и справка о стоимости выполненных работ и затрат по форме № КС-3)	08	60
5	На сумму НДС со стоимости строительно-монтажных работ	19	60
6	На стоимость материалов, использованных подрядчиком при выполнении строительно-монтажных работ (основание — отчет подрядчика об использовании материалов)	08	10 субсчет «Материалы, переданные подрядной организации»

Пример

ООО «Старт» осуществляет строительство подрядным способом производственного цеха с установкой в нем автоматизированной линии.

До полного окончания работ по строительству объектов затраты по их сооружению (возведению) учитываются в составе незавершенного строительства.

**Таблица 6.7. Журнал хозяйственных операций
по строительству подрядным способом**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Принят к оплате счет за выполненные проектные работы по строительству	500 000	10	60
2	На сумму НДС	100 000	19	60
3	Приняты к оплате счета подрячика за выполненные работы по строительству цеха	1600 000	08	60
4	На сумму НДС	320 000	19	60
5	Оприходована поступившая от поставщика автоматизированная линия (по Акту № ОС-14)	2000 000	07	60
6	На сумму НДС	400 000	19	60
7	Принят к оплате счет транспортной организации за доставку автоматизированной линии	30 000	07	60
8	На сумму НДС	6000	19	60
9	Принят к оплате счет за услуги посреднического характера по приобретению автоматизированной линии	40 000	07	60
10	На сумму НДС	8000	19	60
11	Линия сдана в монтаж (по Акту № ОС-15)	2 070 000	08	07
12	Принят счет подрядной организации за работы по монтажу автоматизированной линии	120 000	08	60
13	На сумму НДС	24 000	19	60
14	Произведена оплата счетов проектной организации, транспортной организации, посредников, подрядчиков	5148 000	60	51
15	Начислена плата за регистрацию здания склада как объекта недвижимости	9000	08	76
16	Оплачена регистрация здания склада, как объекта недвижимости	9000	76	51
17	Цех введен в эксплуатацию (Акт ф. № ОС-1)	4299 000	01	08
18	Налоговый вычет по НДС	858 000	68	19

Незавершенное строительство — затраты застройщика по возведению объектов с начала строительства до их ввода в эксплуатацию.

Незавершенное строительство отражается в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

После окончания строительства осуществляются приемка и ввод в эксплуатацию законченных строительством объектов основных средств, которая оформляется:

- актом приемки законченного строительством объекта (ф. № КС-11);
- актом приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (ф. № КС-14).

К этому моменту на счете 08—3 формируется инвентарная стоимость законченных строительством объектов основных средств. Для отражения в учете составляется акт по форме № ОС—1 и составляется запись Д-т 01 К-т 08—3 и заводится инвентарная карточка.

Инвентарная стоимость объекта — это затраты застройщика по возведению объекта с его начала до ввода в эксплуатацию.

Источниками финансирования объектов капитального строительства являются собственные средства (накопленная амортизация, нераспределенная прибыль, поступления от продажи основных средств) и заемные средства (кредиты, займы, бюджетные ассигнования).

Учет расходов строительной организации при использовании в учете счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

В соответствии с учетной политикой строительной организации доходы по работам (услугам) с длительным производственным циклом могут признаваться в бухгалтерском учете по мере готовности объекта в целом или по этапам. Это предусмотрено ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

Порядок сдачи работ определяется условиями договора, при этом возможны два варианта:

1) работы сдаются по мере выполнения всего объема работ. При таком варианте все затраты до момента сдачи объекта учитывают на счете 20 «Основное производство». В момент приемки выполненных работ затраты списываются со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90—2 «Себестоимость продаж».

Договорная стоимость работ в данном случае отразится — Д-т 62 К-т 90—1.

2) работы сдаются поэтапно. По мере сдачи заказчику каждого этапа в учете подрядчика отражается реализация работ по выпол-

ненному этапу. Право собственности на объект, как правило, переходит к заказчику лишь по завершении объекта в целом. При этом варианте в учете используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету этого счета учитывают договорную стоимость выполненных и оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, отражаемых по кредиту счета 90. Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ списываются с кредита счета 20 на дебет счета 90.

- Д-т 46 К-т 90—1 — отражена выручка за сданный этап работы.
- Д-т 90—2 К-т 20 — списаны расходы по выполненному этапу работ.
- Суммы поступившей оплаты отражаются по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 62.

По окончании всех этапов работы в целом оплаченную заказчиком стоимость этапов списывают со счета 46 в дебет счета 62. Стоимость полностью законченных работ, учтенных на счете 62, списывают на сумму полученных авансов в дебет счета 62 и на сумму, полученную в окончательный расчет в дебет счетов по учету денежных средств.

Пример

Подрядчик по заданию заказчика выполнил строительно-монтажные работы на сумму 1 000 000 руб., в т.ч. НДС — 20%. Эти работы состояли из двух этапов (табл. 6.8):

1. Проектные работы стоимостью 400 000 руб.
2. Строительно-монтажные работы (СМР) — 600 000 руб.

По первому этапу работы составили 192 000 руб., в том числе в августе 92 000 руб., в сентябре 100 000 руб. — выполнял субподрядчик. По второму этапу 528 000 руб., в том числе заработная плата 300 000 руб., страховые взносы 78 000 руб., материальные расходы — 150 000 руб. К моменту сдачи каждого этапа заказчик произвел с подрядчиком расчет: первый этап начат в августе и сдан в сентябре, второй — начат и сдан в октябре.

В учетной политике предусмотрено использование счета 46 «Выполненные работы по незавершенным работам».

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» является журнал-ордер № 11. Регистр аналитического учета — ведомость № 16, в которой аналитические счета открываются по видам работ. Автоматизированная форма учета с применением программы «1С: Предприятие» приводится в табл. 6.9.

**Таблица 6.8. Журнал хозяйственных операций
по строительно-монтажным работам**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1 этап, август				
1	Отражаются затраты по первому этапу	92 000	20	60
сентябрь				
2	Затраты по первому этапу	100 000	20	60
3	Приняты к оплате счета подряд- чика за выполненные работы по строительству цеха	1200 000	08	60
4	На сумму НДС	200 000	19	60
5	Получен аванс от заказчика по первому этапу	400 000	51	62
6	Признан доход по первому этапу	400 000	46	91—1
7	Начислен НДС	66 666	90—3	68
8	Списываются затраты по перво- му этапу	192 000	90—2	20
2 этап, октябрь				
9	Начислена заработная плата	300 000	20	70
10	Начислены страховые взносы	78 000	20	69
11	Списаны материалы	75 000	20	10
12	Получен аванс по второму этапу	300 000	51	62 аванс
13	Признан доход по второму этапу	600 000	46	90—1
14	Начислен НДС	100 000	90—3	68
15	Списаны затраты второго этапа	528 000	90—2	20
16	Передача права собственности (сдача объекта)	1000 000	62	46
17	Зачтен аванс	1000 000	62 аванс	62

**Таблица 6.9. Автоматизированная форма учета
с применением программного продукта «1С: Предприятие»**

№ п/п	Регистры синтетического учета	Регистры аналитического учета
1	Обороты счета 46 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 46
2	Анализ счета 46	Анализ счета 46 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 46	Обороты между субконто, карточка счета 46
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 46 по субконто и др.

6.4. Бухгалтерский учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа у экономического субъекта

При строительстве объектов основных средств подрядным или хозяйственным способом застройщик может самостоятельно приобретать оборудование как требующее, так и не требующее монтажа. Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». При приобретении оборудования, требующего монтажа, с целью его установки в строящихся объектах, до момента сдачи его в монтаж его учет осуществляется на счете **07 «Оборудование к установке»** — активный счет (рис. 6.2).

Счет 07 «Оборудование к установке» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — наличие оборудования к установке на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — поступление оборудования к установке	Кредитовый оборот — сдача оборудования в монтаж
Конечное сальдо — наличие оборудования к установке на конец отчетного периода	

Рис. 6.2. Строение счета «Оборудование к установке»

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 07 «Оборудование к установке» является журнал-ордер № 16. Аналитический учет по счету 07 ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т.д.). Автоматизированная форма учета с применением программы «1С:Предприятие» приводится в табл. 6.10.

Таблица 6.10. Автоматизированная форма учета с применением программного продукта «1С: Предприятие»

№ п/п	Регистры синтетического учета	Регистры аналитического учета
1	Обороты счета 07 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 07
2	Анализ счета 07	Анализ счета 07 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 07	Обороты между субконто, карточка счета 07
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 07 по субконто и др.

К оборудованию, требующему монтажа, относится оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования.

Для учета оборудования, требующего монтажа, предусмотрены следующие формы учетной документации:

- акт о приеме (поступлении) оборудования (ф. № ОС-14);
- акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15);
- акт о выявленных дефектах оборудования (ф. № ОС-16).

Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14) используется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств. К акту прилагается сопроводительная документация, включая технические документы (технический паспорт, инструкция по эксплуатации и др.). В акте комиссия указывает свои выводы о состоянии оборудования и возможности его принятия к бухгалтерскому учету.

При проведении монтажных работ подрядным способом в состав комиссии по приему оборудования может входить представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж не составляется. В других случаях передача оборудования в монтаж оформляется актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15). Данный акт составляется в случае, когда оборудование для монтажа передается монтажной организации, а ранее при приемке оборудования по акту формы № ОС-14 представитель монтажной организации не участвовал.

При выявлении дефектов оборудования в процессе монтажа, наладки, испытания составляется акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16). В акте отмечаются выявленные дефекты и подробно указываются мероприятия или работы для устранения выявленных дефектов, а также исполнители и сроки исполнения.

Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме № ОС-1 или актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме № ОС-16.

Поступившее в организацию оборудование, требующее монтажа, принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 «Оборудо-

вание к установке» по фактической себестоимости приобретения. Фактическая себестоимость оборудования к установке складывается из стоимости по ценам приобретения и расходов по приобретению и доставке этих ценностей на склады организации, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. В учете это отразится так: Д-т 07 К-т 60.

Поступление оборудования может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном порядку учета материально-производственных запасов. Разница между фактической себестоимостью его приобретения и учетными ценами будет определена на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», которая в дальнейшем спишется — Д-т 08 К-т 16 (методом допроводки или «красным сторно») при передаче оборудования в монтаж (табл. 6.11).

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, отразится проводкой — Д-т 08 К-т 07, при этом завезенное на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, подрядчик принимает на забалансовый учет по счету **005 «Оборудование, принятое для монтажа»**.

По окончании строительства стоимость оборудования у подрядчика снимается с забалансового учета.

Таблица 6.11. Журнал хозяйственных операций по учету поступления оборудования к установке

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражение хозяйственных операций по учету поступления оборудования к установке (без применения счета 15)			
1	Отражена стоимость приобретенного оборудования к установке (без учета НДС)	07	60
2	Отражена сумма НДС со стоимости оборудования к установке	19	60
3	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оборудованию к установке	68	19
4	Оборудование к установке сдано в монтаж	08—3	07
5	Принят к учету объект основных средств (в состав которого входит оборудование к установке)	01	08—3

Окончание табл. 6.11

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражение хозяйственных операций по учету поступления оборудования к установке (с применением счета 15)			
6	Отражена стоимость приобретенного оборудования к установке (без учета НДС)	15	60
7	Отражена сумма НДС со стоимости оборудования к установке	19	60
8	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оборудованию к установке	68	19
9	Оборудование оприходовано по учетным ценам	07	15
10	Отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения оборудования к установке от учетной цены (стоимость оборудования по учетным ценам выше его фактической себестоимости)	15	16
11	Отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения оборудования к установке от учетной цены (стоимость оборудования по учетным ценам ниже его фактической себестоимости)	16	15
12	Оборудование к установке сдано в монтаж	08—3	07
13	Списана сумма отклонений по оборудованию, сданному в монтаж (дополнительная проводка или «красное сторно»)	08—3	16
14	Принят к учету объект основных средств (в состав которого входит оборудование к установке)	01	08—3

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов в бизнесе

Изучение данной главы позволит: уяснить понятие, классификационно-учетную группировку и оценку материально-производственных запасов; определить фактическую себестоимость производственных запасов; оценить документальное оформление движения производственных запасов экономического субъекта; понять особенности бухгалтерского учета производственных запасов на складах и в бухгалтерии экономического субъекта; оценить бухгалтерский учет производственных запасов на счетах субъекта бизнеса.

7.1. Понятие, классификационно-учетная группировка и оценка материально-производственных запасов

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) в бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов принимаются активы, одновременно отвечающие следующим условиям: используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназначенные для продажи; используемые для управленческих нужд организации. Классификационно-учетная группировка и оценка материально-производственных запасов приводится в табл. 7.1.

Основная часть материально-производственных запасов бизнеса используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

При приобретении производственные запасы учитываются либо по фактической себестоимости либо по учетным ценам.

Учет производственных запасов по фактической себестоимости

Этот способ целесообразно использовать организациям, у которых небольшая номенклатура используемых материалов, небольшое количество поставок материалов и все данные для формирования фактической себестоимости материалов поступают в бухгалтерию единовременно.

Таблица 7.1. Классификационно-учетная группировка материалов бизнеса

<i>№ п/п</i>	<i>Материалы по содержанию</i>	<i>Назначение и место этих запасов в производственном процессе</i>
1. По экономическому содержанию		
1	Сырье	Представляет собой изначальный продукт, не подвергавшийся первичной обработке. К нему относятся сельскохозяйственная продукция (молоко, сахарная свекла и пр.) и продукция добывающей промышленности (руда, уголь, газ и др.)
2	Основные материалы	Продукты обрабатывающей промышленности, получаемые в процессе обработки исходного сырья (металл, подсолнечное масло, сахар и т.п.)
3	Вспомогательные материалы	Служат для придания определенных качеств новому продукту (краски в машиностроении, лаки в мебельной промышленности и пр.). Могут применяться в целях обеспечения нормальных условий процесса производства (отопления, освещения), содержания в порядке и обслуживания производственного оборудования (смазочные и обтирочные материалы) и т.п. В разных отраслях промышленности в зависимости от выполняемой роли и расхода одни и те же материалы рассматриваются как основные или как вспомогательные. Например, кожа в обувном производстве является основным материалом, а при производстве игрушек — вспомогательным. В то же время в отдельных отраслях химической промышленности такое деление материалов вообще носит условный характер
4	Покупные полуфабрикаты или собственного производства	Материалы, подвергшиеся определенной обработке, но не воплотившиеся еще в готовую продукцию. Их удельный вес в составе производственных запасов определяется уровнем специализации производства (чугун, пряжа и пр.)

Окончание табл. 7.1

<i>№ п/п</i>	<i>Материалы по содержанию</i>	<i>Назначение и место этих запасов в производственном процессе</i>
5	Возвратные отходы	Материалы, оставшиеся после использования, утратившие полностью или частично свои исходные потребительские качества (лоскуты тканей в швейной промышленности, обрезки металла в машиностроении и т.п.)
6	Топливо	Вид производственных запасов используется для технологических целей в качестве двигательной энергии или на хозяйственные нужды. При этом не имеет никакого значения, в каком виде оно потребляется: в твердом, жидком или газообразном
7	Тара и тарные материалы	Не имеют никакого отношения к производственному процессу изготовления продукции но, способствуя сохранности материалов при хранении и транспортировке, обеспечивают более высокие качественные характеристики сырья и материалов в процессе их использования, а также готовой продукции при ее продаже
8	Запасные части	Предназначены для ремонта и замены износившихся узлов и деталей активной части основных средств — машин и оборудования
9	Инвентарь, инструменты и хозяйственные принадлежности	Рассматриваются не как предметы труда, а как средства труда. Это определяет особенности не только организации их учета в процессе изготовления и постановки на баланс, но и погашения первоначальной стоимости
2. По физико-химическому составу		
10	Твердые	Уголь, металл и т.д.
11	Жидкие	Краска, горючее и т.д.
12	Газообразные	Газ, пар и т.д.
3. По техническому содержанию		
13	Систематизированный перечень материальных ценностей, разрабатываемый предприятием исходя из отраслевых особенностей и сложившейся практики их учета	Предусмотрены группы, в пределах которых указываются отдельные наименования материалов по маркам, сортам, размерам, под определенным кодом (шифром) и в соответствующей единице измерения

Если производственные запасы учитываются по фактической себестоимости, все затраты, связанные с их приобретением, должны отражаться непосредственно на счете 10 «Материалы».

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов бизнеса, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). То есть фактическая себестоимость производственных запасов, приобретенных за плату, включает:

- стоимость производственных запасов по договорным ценам;
- транспортно-заготовительные расходы;
- расходы по доведению производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях (затраты по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретенных запасов, не связанные с производственным процессом).

Не включаются в фактические затраты бизнеса на приобретение производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением производственных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении силами организации складывается из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной с учредителями (участниками) организации.

Фактическая себестоимость производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость производственных запасов, полученных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств), устанавливается исходя из стоимости обмениваемого имущества, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении

в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре (счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», счет 003 «Материалы, принятые в переработку»).

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Учет производственных запасов по учетным ценам

Этот способ учета производственных запасов целесообразно использовать тем организациям, у которых большая номенклатура используемых материалов и документы, необходимые для формирования фактической себестоимости производственных запасов, могут поступать в бухгалтерию не одновременно, а с разрывом во времени.

Бухгалтерский учет производственных запасов по учетным ценам организуют с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, в качестве учетных цен на материалы применяются определенные цены (табл. 7.2).

Таблица 7.2. Цены на материально-производственные запасы согласно методическим указаниям по бухгалтерскому учету

<i>№ п/п</i>	<i>Разновидность цены на материально- производственные запасы</i>	<i>Бухгалтерский учет материально- производственных запасов</i>
1	Договорные цены	В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов
2	Фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года)	В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов

Окончание табл. 7.2

№ п/п	Разновидность цены на материально- производственные запасы	Бухгалтерский учет материально- производственных запасов
3	Планово-расчетные цены	В этом случае отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Они предназначены для использования внутри организации
4	Средняя цена группы материалов	В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготовительных расходов. Средняя цена группы — разновидность планово-расчетной цены. Она устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах

Примечание. Порядок определения учетных цен должен быть закреплен в учетной политике организации.

Бухгалтерский учет транспортно-заготовительных расходов

К транспортно-заготовительным расходам бизнеса, связанным с приобретением производственных запасов, относятся:

- расходы по транспортировке и хранению материалов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены производственные запасы;
- расходы по таре;
- затраты на оплату работникам командировочных расходов, непосредственно связанных с покупкой и доставкой производственных запасов;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых приемкой, хранением и отпуском производственных запасов;
- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с импортом производственных запасов;

- недостачи и потери от порчи производственных запасов в пути в пределах норм естественной убыли;
- прочие расходы, связанные с приобретением производственных запасов.

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) можно учитывать одним из способов, изображенных на рис. 7.1.

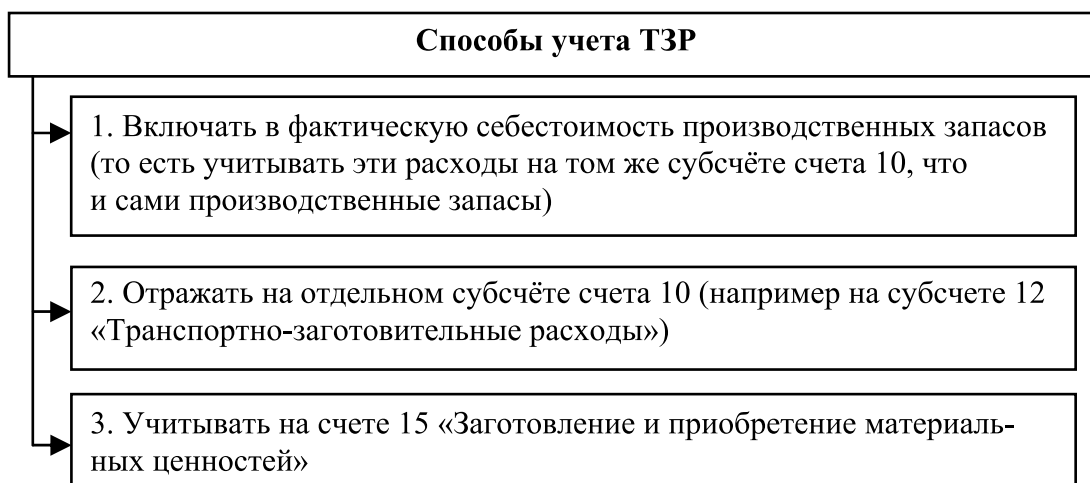


Рис. 7.1. Способы учета транспортно-заготовительных расходов

Организация может выбрать любой из этих способов учета транспортно-заготовительных расходов. Этот выбор нужно отразить в учетной политике.

Включение транспортно-заготовительных расходов в фактическую себестоимость материалов. Этот способ целесообразно использовать в организациях с небольшой номенклатурой материалов. При этом способе транспортно-заготовительные расходы списываются на счета по учету затрат вместе со стоимостью материалов, переданных в производство.

Пример

В марте АО «Парус» приобрело 10 000 кг цемента на общую сумму 120 000 руб. (в том числе НДС — 20 000 руб.). Расходы по доставке цемента на склад организации составили 12 000 руб. (в том числе НДС — 2000 руб.). В апреле 5000 кг цемента было отпущено в основное производство.

Бухгалтер АО «Парус» должен сделать такие проводки (табл. 7.3).

Отражение транспортно-заготовительных расходов на отдельном субсчете счета 10 «Материалы».

Таблица 7.3. Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
В марте				
1	Оприходован цемент	100 000	10	60
2	Учен НДС по оприходованному це- менту (на основании счета-фактуры продавца)	20 000	19	60
3	Учены транспортно-заготовительные расходы по оприходованному цементу	10 000	10—1	60
4	Учен НДС по транспортно-заготови- тельным расходам	2 000	19	60
В апреле				
5	Списана стоимость цемента, передан- ного в производство (с учетом транс- портно-заготовительных расходов) ((100 000 + 10 000) × 5 000 : 10 000)	55 000	20	10

В этом случае списание транспортно-заготовительных расходов на счета по учету затрат происходит иначе. Для этого бухгалтеру необходимо определить:

- процент транспортно-заготовительных расходов, подлежащих списанию;
- сумму транспортно-заготовительных расходов, которая должна быть списана.

Процент транспортно-заготовительных расходов (ТЗР), подлежащих списанию, определяется по формуле:

$$\% \text{ ТЗР} = \frac{\text{Остаток ТЗР на начало месяца} + \text{Общая сумма ТЗР за месяц}}{\text{Стоимость материалов на начало месяца} + \text{Стоимость материалов, поступивших за месяц}} \times 100\%.$$

Сумма ТЗР, которая должна быть списана, рассчитывается следующим образом:

$$\text{Стоимость материалов, списанных в производство} \times \% \text{ ТЗР, подлежащих списанию по итогам месяца}.$$

Пример

По состоянию на 1 апреля в учете АО «Парус» числится:

- 8000 кг цемента (дебетовое сальдо по счету 10—1) на общую сумму 82 000 руб.;

- транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением цемента (дебетовое сальдо по счету 10—12) на общую сумму 11 000 руб.

В апреле АО «Парус» приобрел 10 000 кг цемента на общую сумму 120 000 руб. (в том числе НДС — 20 000 руб.). Расходы по доставке цемента на склад АО «Парус» составили 21 000 руб. (в том числе НДС — 3 500 руб.).

В апреле расход цемента составил:

- в основном производстве — на общую сумму 40 000 руб.;
- во вспомогательном производстве — на общую сумму 20 000 руб.

Бухгалтер АО «Парус» должен сделать проводки (табл. 7.4).

Таблица 7.4. Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Оприходован цемент	100 000	10	60
2	Учен НДС по оприходованному цементу (на основании счета-фактуры продавца)	20 000	19	60
3	Учены транспортно-заготовительные расходы по оприходованному цементу	17 500	10—12	60
4	Учен НДС по транспортно-заготовительным расходам	3500	19	60
Процент ТЗР, подлежащих списанию на счета по учету затрат, составит: $(11\,000 + 17\,500) : (82\,000 + 100\,000) \times 100 = 15,6\%$				
Сумма транспортно-заготовительных расходов, которая должна быть списана на счета по учету расходов основного производства, составит: $40\,000 \times 15,6 = 6240$ руб.				
Сумма транспортно-заготовительных расходов, которая должна быть списана на счета по учету расходов вспомогательного производства, составит: $20\,000 \times 15,6 = 3120$ руб.				
При списании транспортно-заготовительных расходов бухгалтер АО «Парус» должен сделать проводки				
5	Списана стоимость цемента, переданного в основное производство $((100\,000 + 17\,500) \times 5000 : 10\,000)$	58 750	20	10—1
6	Списана стоимость цемента, переданного в основное производство	40 000	20	10—1

Окончание табл. 7.4

№ п/п	Содержание хозяйственной операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
7	Списана часть транспортно-заготовительных расходов по цементу, переданному в основное производство	6240	20	10—12
8	Списана стоимость цемента, переданного вспомогательному производству	20 000	23	10—1
9	Списана часть транспортно-заготовительных расходов по цементу, переданному вспомогательному производству.	3120	23	10—12

Если сумма транспортно-заготовительных расходов не превышает 10% от учетной стоимости материалов, на счета по учету затрат она может быть списана полностью (п. 88 Методических рекомендаций по учету материально-производственных запасов).

Учет транспортно-заготовительных расходов на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Этот способ могут применять только организации, которые приходуя материалы по учетным ценам.

Как учитывать транспортно-заготовительные расходы в этом случае, смотрите счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Порядок определения стоимости отпущенных материалов зависит от применяемого варианта их оценки при поступлении — по фактической себестоимости или учетным ценам.

При оценке производственных запасов по фактической себестоимости заготовления их списание производится одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы (specific identification method);
- по средней себестоимости (average cost);
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов — метод ФИФО (first in — first out).

Порядок списания производственных запасов должен быть установлен в учетной политике организации. При этом по каждому

виду производственных запасов могут применяться различные методы списания.

Метод себестоимости каждой единицы основан на индивидуальной оценке производственных запасов. Прежде всего, это относится к запасам, используемым организацией в особом порядке (драгоценным металлам, драгоценным камням и т.п.) и запасам, которые не могут обычным образом заменять друг друга. Единица таких материалов, как правило, уникальна, то есть существует в единственном экземпляре. В большинстве случаев такие материалы являются весьма дорогостоящими.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов. При данном методе необходимо определить среднюю себестоимость единицы материалов:

$$\text{Средняя стоимость материалов} = (\text{Стоимость материалов на начало отчетного периода} + \text{Стоимость материалов, поступивших в отчетном периоде}) / (\text{Количество материалов на начало отчетного периода} + \text{Количество материалов поступивших в отчетном периоде}).$$

Затем устанавливается стоимость материалов, которая подлежит списанию:

$$\begin{aligned} & \text{Стоимость списанных материалов в производство} = \\ & = \text{Стоимость материалов} \times \text{Количество материалов,} \\ & \quad \text{подлежащих списанию.} \end{aligned}$$

Метод ФИФО предполагает списание производственных запасов по себестоимости партий в порядке их поступления, с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца.

На себестоимость будут отнесены производственные запасы по ценам первых по времени закупок, тогда как остаток ценностей на складе будет оценен по ценам последних по времени закупок. В случае оценки производственных запасов по учетным ценам фактическая себестоимость отпуска представляет собой сумму их учетной стоимости и величины отклонений, приходящиеся на списанные ресурсы.

Порядок списания отклонений в стоимости производственных запасов

Дебетовое сальдо по счету 16 списывается в конце отчетного месяца на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материально-производственные запасы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям. Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по формуле:

Сумма отклонений = (Дебетовое сальдо по счету 16 на начало месяца +
+ Оборот по дебету счета 16 за месяц) / (Сальдо по дебету счета 10
на начало месяца + Оборот по дебету счета 10 за месяц) ×
× Оборот по кредиту счета 10 за месяц.

Кредитовое сальдо по счету 16 сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции с теми счетами, на которые были списаны материально-производственные запасы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

7.2. Документальное оформление движения производственных запасов экономического субъекта

Производственные запасы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, от списания пришедших в негодность основных средств и собственного производства.

В отделе снабжения по приобретению производственных запасов ведут журнал учета поступающих грузов (ф. № МХ-4). В нем содержится информация о поступлении грузов, включая согласие на оплату или отказ от акцепта.

Для получения материалов со склада поставщиков экспедитору выдают доверенность (ф. № М-2 или М-2а), в которой указывают перечень материалов, подлежащих получению. При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку. Применение доверенности по ф. № М-2 исключает необходимость ведения в организации журнала учета выданных доверенностей. Доверенность по ф. № М-2а выписывается в том случае, если получение производственных запасов организацией носит массовый характер. Она должна быть зарегистрирована в момент выдачи экспедитору под расписку в журнале учета выданных доверенностей.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют приходными ордерами (ф. № М-4). Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор. На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение этого дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются и общий итог записывается в приходный ордер.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается осуществлять оприходование материалов без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся основные реквизиты приходного ордера. Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет акт о приемке материалов (ф. № М-7), который служит основанием для предъявления претензии поставщику.

Если перевозка материалов осуществляется автотранспортом, то в качестве первичного документа применяется товарно-транспортная накладная, получаемая от грузоотправителя.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства и т.п. оформляют одно- или многострочными требованиями-накладными (ф. № М-11), которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (ф. № М-35).

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций, у физических лиц за наличные деньги. Документами, подтверждающими стоимость приобретенных материалов являются товарные чеки, счета магазинов, квитанции к приходному кассовому ордеру, акты или справки о покупке у населения или на рынке, которые прикладываются к авансовому отчету.

Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно, оформляют лимитно-заборными картами (ф. № М-8).

Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой передают на склад. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

Лимитно-заборная карта может выписываться в одном экземпляре. В этом случае получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карточке складского учета, а в лимитно-заборной карте расписывается лицо, ответственное за отпуск материалов со склада. После использования лимита склад сдает лимитно-заборную карту в бухгалтерию.

Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Лимиты устанавливаются отделом снабжения или другими подразделениями на основе норм расхода материалов. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного требования-накладной на замену (дополнительный отпуск материалов).

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют одно- или многострочными требованиями-накладными (ф. № М-11) на отпуск материалов, которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя, — у кладовщика.

Сдача подразделениями на склад материалов оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов в случаях, когда:

- продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;
- осуществляется возврат подразделениями организации на склад или цеховую кладовую;
- производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции (выполнения работ), а также сдача брака;
- осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств;
- в других аналогичных случаях.

Операции по передаче материалов из одного подразделения организации в другое оформляются также накладными на внутреннее перемещение материалов.

Отпуск материалов сторонним организациям или структурным подразделениям организации оформляют накладными на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15), которые выписывает отдел снабжения в двух экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов.

При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют товарно-транспортную накладную.

Списание материалов оформляют актом на списание материалов, который составляется специально созданной комиссией с участием материально ответственного лица.

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать карточки учета материалов. С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках, которые становятся в связи с этим оправдательными документами.

На фактически израсходованные материалы подразделение — получатель материалов составляет акт расхода, в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, шифр заказа, на выполнение которого израсходованы материалы, нормативный и фактический расход материалов с указанием выявленных отклонений и их причин. В необходимых случаях в акте указывают количество изготовленной продукции либо объем выполненных работ.

7.3. Бухгалтерский учет производственных запасов на складах и в бухгалтерии экономического субъекта

Для хранения производственных запасов в организациях создаются склады. Каждому складу присваивается постоянный номер, который указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада.

На складах материальные запасы размещаются по секциям, а внутри них по группам, типо- и сорта размерам на стеллажах, полках, ячейках, в ящиках, контейнерах, мешках и другой таре и в штабелях. К месту хранения запасов, как правило, прикрепляется ярлык, а на ячейках (ящиках) делаются надписи с указанием наименования материала, его отличительных признаков (марка, артикул, размер, сорт и т.п.), номенклатурного номера, единицы измерения и цены.

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом, которого принимают на работу, как правило, по согласованию с главным бухгалтером организации.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в карточках учета материалов (ф. № М-17). На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют *сорт-овым учетом* и осуществляют его только в натуральном выражении.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований-накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов.

Ведение учета материалов допускается также в книге учета материалов. В книгах на каждый номенклатурный номер открывается лицевой счет. Лицевые счета нумеруются в том же порядке, что и карточки. Для каждого лицевого счета выделяется страница (лист) или необходимое количество листов. В каждом лицевом счете заполняются реквизиты, указанные в карточках учета мате-

риалов. В начале или конце книги помещается оглавление лицевых счетов с указанием номеров лицевых счетов, наименований ценностей с их отличительными признаками и количества листов в книге. Книги должны быть прошнурованы и пронумерованы, количество листов заверено подписью главного бухгалтера и печатью.

На складах может применяться также и *партионный способ* учета материалов. Основным документом в данном случае будет являться партионная карта, составляемая в двух экземплярах.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию. Сдачу документов оформляют реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

Учет материалов в бухгалтерии

В соответствии с методическими указаниями по учету материально-производственных запасов аналитический учет материалов в бухгалтерии осуществляется оборотным (количественно-суммовым) или сальдовым методом.

При использовании *оборотного метода* применяют два варианта учета материалов.

При первом варианте в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют количественно-суммовые оборотные ведомости материалов по каждому складу и подразделению. В каждой оборотной ведомости выводят итоги сумм по каждой странице, группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу или подразделению.

На основе указанных оборотных ведомостей составляют сводную оборотную ведомость по организации в целом. Сводные оборотные ведомости сверяют с данными синтетического учета.

При втором варианте все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в оборотные ведомости, составляемые в натуральном и денежном выражениях по каждому складу отдельно в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсчетов. На основании указанных оборотных ведомостей составляют сводные оборотные ведомости. При втором варианте трудоемкость учета значительно уменьшается, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитического учета.

При *сальдовом методе* в качестве регистров аналитического учета используются карточки складского учета материалов, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в сальдовую ведомость (без оборотов прихода и расхода).

После проверки и визирования работником бухгалтерии сальдовую ведомость передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

На основании указанных сальдовых ведомостей составляют сводную сальдовую ведомость, в которую переносят итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений по группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам, складам, подразделениям.

Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

Для обобщения и группировки информации о движении материалов используют ведомости движения материалов (накопительные ведомости). Они составляются по каждому складу (подразделению) отдельно по приходу и расходу материалов, и учет в них может осуществляться по фактической себестоимости материалов или их учетным ценам. По окончании месяца в ведомостях подсчитывают итоги оборотов за месяц в разрезе групп материалов по субсчетам и синтетическим счетам по каждому складу или подразделению.

Итоговые данные ведомостей движения материалов ежемесячно переносят в сводную ведомость движения материалов, в которой приводятся также сведения об остатках материалов на начало и конец месяца в разрезе групп материалов по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам.

Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с показателями аналитического учета, т.е. с оборотными и сальдовыми ведомостями.

Кроме сводной ведомости движения материалов, организация может составлять ведомость распределения (ведомость расхода) материалов, в которой указывают корреспондирующие счета и субсчета по каждому направлению расхода материалов (в стоимостной оценке). В ведомости указывают транспортно-заготовительные расходы или отклонения между покупной стоимостью материалов и их учетной ценой.

7.4. Бухгалтерский учет производственных запасов на счетах субъекта бизнеса

Синтетический учет производственных запасов ведут на синтетических счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Для учета наличия и движения, принадлежавших организации материалов в плане счетов предназначен счет **10 «Материалы»** — активный счет (рис. 7.2).

Счет 10 «Материалы» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — наличие материалов на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — поступление материалов	Кредитовый оборот — выбытие материалов
Конечное сальдо — остаток материалов на конец отчетного периода	

Рис. 7.2. Строение счета «Материалы»

Субсчета открываемые к счету 10 «Материалы»:

- 10—1 «Сырье и материалы»;
- 10—2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10—3 «Топливо»;
- 10—4 «Тара и тарные материалы»;
- 10—5 «Запасные части»;
- 10—6 «Прочие материалы»;
- 10—7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 10—8 «Строительные материалы»;
- 10—9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 10—10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10—11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Регистрами синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 10 «Материалы» служат журнал-ордер № 10, 10/1. Регистрами аналитического учета являются карточки учета материалов, оборотные и сальдовые ведомости. Автоматизированная форма учета с применением программы «1С: Предприятие» приводится в табл. 7.5.

**Таблица 7.5. Автоматизированная форма учета
с применением программного продукта «1С: Предприятие»**

<i>№ n/n</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистрами аналитического учета</i>
1	Обороты счета 10 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 10
2	Анализ счета 10	Анализ счета 10 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 10	Обороты между субконто, карточка счета 10
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 10 по субконто и др.

Отражение хозяйственных операций по учету материалов происходит на счетах бухгалтерского учета (табл. 7.6).

Таблица 7.6. Журнал хозяйственных операций по учету материалов

<i>№ n/n</i>	<i>Содержание хозяйственной операции</i>	<i>Корреспонденция счетов</i>	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
1	Оприходованы материалы от поставщиков и прочих кредиторов по фактической себестоимости	10	60, 76
2	Оприходованы материалы от подотчетного лица по фактической себестоимости	10	71
3	Учен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением материалов	19	60, 76, 71
4	Оприходованы материалы, изготовленные основным (вспомогательным) производством организации	10	20, 23
5	Оприходованы материалы, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал	10	75—1
6	Оприходованы материалы, полученные безвозмездно	10	98—2
7	Оприходованы материалы, полученные в результате разборки основного средства	10	91—1
8	Списаны материалы на нужды основного (вспомогательного, обслуживающего и др.) производства	20, 23, 29...	10
9	Списана стоимость материалов, использованных для собственных нужд организации	25, 26	10
10	Использованы материалы на строительство объекта, осуществляемого хозяйственным способом	08	10
11	Списана стоимость материалов, использованных в процессе продажи продукции (товаров)	44	10
12	Списана себестоимость проданных материалов	91	10

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам дополнительно используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для учета заготовления и приобретения материальных ценностей.

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» служит журнал-ордер № 6/1. Регистром аналитического учета является ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения (ф. № МХ-19), аналитические счета по счету 15 целесообразно открывать по отдельным наименованиям запасов и местам их нахождения. Автоматизированная форма учета с применением программы «1С: Предприятие» приводится в табл. 7.7.

**Таблица 7.7. Автоматизированная форма учета
с применением программного продукта «1С: Предприятие»**

<i>№ п/п</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистрами аналитического учета</i>
1	Обороты счета 15 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 15
2	Анализ счета 15	Анализ счета 15 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 15	Обороты между субконто, карточка счета 15
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 15 по субконто и др.

Журнал хозяйственных операций по учету материалов приводится в табл. 7.8.

Разница (отклонение) между учетной ценой производственных запасов и их фактической себестоимостью списывается на **счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»**.

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» служит журнал-ордер № 6/1. Регистром аналитического учета является ведомость № 5 «Движение материальных ценностей (в денежном выражении)», аналитические счета по счету 16 рекомендуется вести по группам производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений. Автоматизи-

рованная форма учета с применением программы «1С: Предприятие» приводится в табл. 7.9.

Таблица 7.8. Журнал хозяйственных операций по учету материалов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
В дебет счета 15 относят фактическую (покупную) стоимость поступивших материальных ценностей:			
1	Отражена фактическая себестоимость мате- риалов	15	60, 71, 76...
Прочие расходы, связанные с покупкой производственных запасов, также отражаются по дебету счета 15			
2	Отражены транспортные расходы по приоб- ретению запасов	15	60, 76
3	Отражены расходы по оплате информацион- ных и консультационных услуг, связанных с приобретением запасов	15	60, 76
4	Отражены расходы по оплате услуг посредни- ческой организации по приобретению запасов	15	60, 76
5	Учен НДС по оприходованным запасам	19	60, 76
Каждый вид расходов должен быть четко отнесен к каждой конкретной партии производственных запасов			
Запись по кредиту счета 15 делается при оприходовании производственных запасов на склад по учетным ценам			
6	Оприходованы производственные запасы на склад по учетным ценам	10	15

Таблица 7.9. Автоматизированная форма учета с применением программного продукта «1С: Предприятие»

№ п/п	Регистры синтетического учета	Регистрами аналитического учета
1	Обороты счета 16 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 16
2	Анализ счета 16	Анализ счета 16 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 16	Обороты между субконто, карточка счета 16
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 16 по субконто и др.

На счетах бухгалтерского учета делаются бухгалтером следующие записи (табл. 7.10)

Таблица 7.10. **Журнал хозяйственных операций по учету материалов**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Если учетная цена запасов оказалась меньше их фактической себестоимости, то на сумму разницы делается запись:			
1	Списано превышение фактической себестоимости запасов над их учетной ценой (перерасход)	16	15
Если учетная цена запасов превысила их фактическую себестоимость, то на сумму разницы делается запись			
2	Списано превышение учетной цены материалов над их фактической себестоимостью (экономия)	15	16

Дебетовое сальдо по счету 16 списывается в конце отчетного месяца на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материально-производственные запасы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям (расчет по формуле). Списание отражается следующими записями:

- Д-т 20, 23, 25, 26, 44 К-т 16 — списано отклонение в стоимости материалов, отпущенных на производство;
- Д-т 91—2 К-т 16 — списано отклонение в стоимости проданных материалов.

Кредитовое сальдо по счету 16 сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции с теми счетами, на которые были списаны материально-производственные запасы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям (расчет по формуле). Списание отражается следующими записями:

Д-т 20, 23, 25, 26, 44 К-т 16

- сторнировано отклонение в стоимости материалов отпущенных на производство;

Д-т 91—2 К-т 16

- сторнировано отклонение в стоимости проданных материалов.

Бухгалтерский учет производственных запасов в бизнес-процессах

Изучение данной главы позволит: понять особенности бухгалтерского учета материалов в пути и неотфактурованных поставок в бизнесе; оценить методические подходы к технике проведения инвентаризации производственных запасов и отражение ее результатов в учете субъекта бизнеса; оценить бухгалтерский учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей экономического субъекта; понять организацию бухгалтерского учета специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в экономическом субъекте.

8.1. Бухгалтерский учет материалов в пути и неотфактурованных поставок в бизнесе

Если в отчетном месяце в организацию поступили расчетные и отгрузочные документы на материалы, но сами ценности не поступили, то такие материалы подлежат учету, как материалы в пути. Стоимость материалов на конец месяца, оставшихся в пути или не вывезенных со склада поставщика, отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без оприходования этих материалов на склад). В начале следующего месяца эти суммы сторнируются и при поступлении ценностей составляется обычная бухгалтерская запись по ним.

Пример

В апреле организацией были получены расчетные и отгрузочные документы на непоступившие материалы в сумме 240 000 руб., в т.ч. НДС — 40 000 руб. В мае материалы поступили полностью. При этом бухгалтер составит следующие бухгалтерские записи (табл. 8.1.)

Поступающие материалы, не сопровождающиеся платежными документами от поставщиков, подлежат отражению в учете как неотфактурованные поставки и приходуются по акту о приемке

материалов, составляемому на складе в двух экземплярах. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй направляется поставщику.

Таблица 8.1. **Журнал хозяйственных операций**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
Апрель				
1	В конце отчетного месяца отражаем стоимость материалов согласно расчетным документам поставщика	200 000	10	60
Май				
2	Вначале следующего месяца сторнируется сумма материалов в пути	200 000	10	60
3	Приняты к учету материалы	200 000	10	60
4	Отражена сумма НДС со стоимости материалов	40 000	19	60

Материалы в этом случае приходят так:

- если организация ведет учет материалов по учетным ценам — по учетной цене;
- если организация ведет учет материалов по фактической себестоимости — по рыночной цене.

После того как от поставщика поступят сопроводительные документы, стоимость материалов при необходимости корректируется, а расчеты с поставщиком уточняются.

Однако, если расчетные документы поступили только в следующем году (уже после того, как бухгалтерская отчетность за предыдущий год была утверждена), балансовая стоимость материалов не корректируется.

В этом случае необходимо уточнить расчеты с поставщиком, а образовавшуюся разницу отразить следующим образом:

- уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);
- увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счета 91 (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

Пример

В ноябре отчетного года АО «Мечта» получило от поставщика 10 000 шт. кирпича. Товаросопроводительные документы на кирпич отсутствовали.

АО «Мечта» учитывает материалы по фактической себестоимости.

Согласно данным, полученным на ближайшей товарно-сырьевой бирже, рыночная стоимость кирпича в ноябре этого отчетного года составляла 14,0 руб./шт. (без НДС).

При оприходовании материалов бухгалтер АО «Мечта» сделал запись:

- Дт 10—1 Кт 60 140 000 руб. ($14,0 \times 10\,000$) — оприходован кирпич по рыночной цене.

После того как от поставщика были получены сопроводительные документы, выяснилось, что цена кирпича (с учетом расходов на транспортировку) составляет 18,0 руб./шт. (в том числе НДС — 3,0 руб.).

Ситуация 1

Документы от поставщика поступили в декабре отчетного года. Бухгалтер АО «Мечта» должен сделать записи, отраженные в табл. 8.2.

Таблица 8.2. **Журнал хозяйственных операций**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Учен НДС по оприходованному кирпичу (согласно счету-фактуре, полученному от поставщика) ($3,0 \times 10\,000$)	30 000	19	60
2	Уточнены стоимость кирпича и сумма задолженности перед поставщиком ($(18,0 - 3,0 - 14,0) \times 10\,000$)	10 000	10—1	60

Ситуация 2

Документы от поставщика поступили в апреле следующего года, т.е. после того, как бухгалтерская отчетность за предыдущий отчетный год уже была утверждена.

Бухгалтер АО «Мечта» должен сделать записи, отраженные в табл. 8.3.

Таблица 8.3. **Журнал хозяйственных операций**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Учен НДС по оприходованному кирпичу (согласно счету-фактуре, полученному от поставщика) ($3,0 \times 10\,000$)	30 000	19	60
2	Уточнены сумма задолженности перед поставщиком ($((18,0 - 3,0 - 14,0) \times 10\,000)$)	10 000	91—2	60

8.2. Инвентаризация производственных запасов и отражение ее результатов в учете субъекта бизнеса

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию запасов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяет руководитель, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищений, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации.

Инвентаризацию проводит инвентаризационная комиссия, назначенная руководителем организации. В состав комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (юристы, инженеры, экономисты и т.д.). В состав комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Перед началом инвентаризации работники, ответственные за сохранность ценностей, дают расписки о том, что все поступившие производственные запасы оприходованы, а выбывшие — списаны в расход, первичные документы по ним сданы в бухгалтерию.

Результаты инвентаризации отражают в инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (ф. №ИНВ-3). Комиссия записывает фактическое наличие на складе каждого наименования ценностей по видам, сортам, группам и номенклатурным номерам, по количеству соответствующих единиц измерения и сумме.

По каждой странице и в конце инвентаризационной описи указываются количество порядковых номеров, общее количество единиц фактически установленных материалов и сумма их оценки. Фактические остатки по каждому наименованию ценностей записываются в опись после соответствующего взвешивания, обмера, подсчета. По материалам, хранящимся навалом, определение физического веса (объема) производится путем обмера и технических расчетов. Акты обмеров, технических расчетов и ведомостей отсчетов прилагаются к инвентаризационной описи.

При всех таких операциях, проводимых членами инвентаризационной комиссии, присутствие материально ответственных лиц обязательно. Соблюдение данного условия позволяет в последующем исключить возможные спорные вопросы между ними.

На последней странице инвентаризационной описи председатель и члены комиссии ставят свои подписи, материально ответственное лицо также ставит свою подпись, подтверждая тем самым свое согласие с результатами инвентаризации.

Инвентаризационная опись (ф. № ИНВ-3) составляется в двух экземплярах, один из которых передается в бухгалтерию, а другой остается у материально ответственного лица. После проверки данных и расчетов бухгалтер расписывается в инвентаризационной описи. По материально-производственным запасам, находящимся на день инвентаризации в пути, комиссия составляет акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути (ф. № ИНВ-6), в двух экземплярах по данным документов, представленных комиссии. Один экземпляр акта остается у нее, другой передается в бухгалтерию.

В инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (ф. № ИНВ-5), записи производятся ответственными лицами инвентаризационной комиссии на основании проверки и перерасчета в натуре производственных запасов, находящихся на ответственном хранении по каждому наименованию. Порядок ее оформления такой же, как и инвентаризационной описи по ф. № ИНВ-3. Опись составляется в двух экземплярах, подписывается членами инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом. Один из них передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного лица.

По ценностям, по которым выявлены расхождения, в бухгалтерии составляется сличительная ведомость (ф. № ИНВ-19). На второй странице ведомости, где по каждому наименованию материалов приведены результаты инвентаризации по количеству и сумме (излишек, недостача), приводится также информация о том, как отрегулированы эти расхождения. Эти данные заверяются подписью бухгалтера. На третьей странице указывается пересортица по количеству и сумме в части излишков, зачтенных в покрытие недостач, и недостач, покрытых излишками. Здесь же приводится информация об оприходованных излишках с указанием, на какой счет они оприходованы, и указывается окончательная недостача. Эта страница подписывается материально-ответственным лицом.

В процессе анализа данных сличительной ведомости по производственным запасам выявляется пересортица по отдельным их наименованиям. Пересортица является результатом того, что одни и те же наименования материалов могут иметь разные цены, одно и то же производственное назначение, но разные характеристики (гвозди 100 мм или 90 мм). В результате пересортицы возникает суммовая разница: положительная, когда образуется излишек по сумме против данных текущего учета, или отрицательная, когда образуется недостача (по решению руководителя организации она может быть перекрыта суммой выявленных излишков). Если по результатам зачета сумма недостачи не перекрыта, то она после этой операции может быть уменьшена на сумму потерь в пределах действующих норм естественной убыли при условии, что они установлены на эти наименования материалов.

Неперекрытая сумма недостачи подлежит возмещению материально ответственным лицом, а выявленный излишек приходится с одновременным увеличением финансовых результатов.

В любом случае расхождения между фактическим наличием и данными бухгалтерского учета должны быть объяснены материально ответственным лицом в письменной форме. На основе представленной комиссией информации руководитель принимает окончательное решение по результатам инвентаризации.

Порядок отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета (табл. 8.4).

Пересортица — это появление излишков одного сорта и недостачи другого сорта материально-производственных запасов одного и того же наименования. Согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, разрешается проводить зачет излишков и недостач в результате пересортицы:

- за один и тот же проверяемый период;
- у одного и того же материально ответственного лица;

- по одному и тому же наименованию материально-производственных запасов;
- в тождественных количествах;
- входящие в состав этой группы ценности должны иметь сходство по внешнему виду и быть упакованы в одинаковую тару.

**Таблица 8.4. Журнал хозяйственных операций
результатов инвентаризации**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Оприходованы неучтенные материалы (излишки), выявленные при инвентаризации	10	91—1
2	Выявлена недостача	94	10
3	Списана недостача в пределах норм естественной убыли	20, 23, 25, 26, 44	94
4	Недостача сверх норм естественной убыли отнесена на виновных лиц	73—2	94
5	Отражена разница между взыскиваемой стоимостью недостающих материальных ценностей и суммой недостачи, по которой они числятся на учете	73—2	98—4
6	Погашается задолженность по недостачам	50, 70	73—2
7	Разница списывается с доходов будущих периодов на доходы организации	98—4	91—1
8	Списана недостача сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц (или если во взыскании отказано судом)	91—2	94

Материально ответственные лица обязаны предоставить подробные объяснения инвентаризационной комиссии о допущенной пересортице.

Если при зачете пересортицы суммы недостач больше суммы излишков, то делаются записи, отраженные в табл. 8.5.

Если при зачете пересортицы стоимость излишков оказалась больше суммы недостачи, то излишки следует оприходовать с отнесением на финансовые результаты организации: Д-т 10 К-т 91—1.

**Таблица 8.5. Журнал хозяйственных операций
при зачете пересортицы**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	На сумму превышения недостачи над излишками	94	10
2	На сумму восстанавливаемого НДС	94	68
3	На сумму, подлежащую взысканию с виновного лица	73—2	94
4	При отсутствии виновных лиц	91—2	94

8.3. Бухгалтерский учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей экономического субъекта

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей предназначены для уточнения оценки материальных ценностей, учитываемых как средства в обороте (в активе баланса стоимость этих материальных ценностей отражается за вычетом сумм созданных резервов).

Резерв создается, если текущая рыночная стоимость материальных ценностей оказалась ниже их фактической себестоимости.

Такая ситуация возможна, например, если:

- материальные ценности, находящиеся на балансе организации, физически или морально устарели (пришли в негодность);
- рыночные цены на эти материальные ценности устойчиво снижаются.

Резерв не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость готовой продукции (работ, услуг), при изготовлении которой были использованы эти сырье и материалы, превышает ее фактическую себестоимость.

Резервы создаются перед составлением бухгалтерского баланса, как правило, годового.

Бухгалтерский учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей осуществляется с использованием счета **14 «Учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей»** — пассивный счет (рис. 8.1).

**Счет 14 «Учет резервов под снижение стоимости
материальных ценностей» — пассивный счет**

Дебет	Кредит
	Начальное сальдо — сумма созданного резерва на начало отчетного периода
Дебетовый оборот — использование резерва	Кредитовый оборот — образование резерва
	Конечное сальдо — сумма созданного резерва на конец отчетного периода

**Рис. 8.1. Строение счета «Учет резервов под снижение стоимости
материальных ценностей»**

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» служит журнал-ордер № 10/1. Аналитический учет ведется по каждому созданному резерву. Автоматизированная форма учета приводится в табл. 8.6.

**Таблица 8.6. Автоматизированная форма учета
с применением программного продукта «1С: Предприятие»**

№ п/п	Регистры синтетического учета	Регистрами аналитического учета
1	Обороты счета 14 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 14
2	Анализ счета 14	Анализ счета 14 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 14	Обороты между субконто, карточка счета 14
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 14 по субконто и др.

Сумма созданного резерва включается в состав прочих расходов организации. Это отражается проводкой:

- Д-т 91—2 К-т 14 — создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Величина резерва определяется отдельно по каждому наименованию (номенклатурному номеру), а в отдельных случаях — по группам однородных материальных ценностей следующим образом:

Величина резерва = (Учетная стоимость — Текущая рыночная стоимость) × Количество материальных ценностей.

Текущая рыночная стоимость — сумма денежных средств, которую организация может получить, если продаст материальные ценности. Данные о текущей рыночной стоимости можно взять из различных источников информации (например, официальная информация о биржевых котировках; информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях, и т.п.).

Организации не вправе создавать резерв по укрупненным группам материально-производственных запасов (например, по всем материалам или товарам).

По мере того как материально-производственные запасы, по которым ранее был создан резерв, будут переданы в эксплуатацию или проданы, зарезервированная сумма восстанавливается.

В учете будет составлена проводка:

- Д-т 14 К-т 91—1 — списана сумма ранее созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Пример

На балансе АО «Спринт» по состоянию на 31 декабря отчетного года числится 30 000 шт. облицовочных кирпичей марки М-150. Фактическая себестоимость одного кирпича — 7 руб. 60 коп.

Таким образом, фактическая себестоимость партии кирпича марки М-150 составляет 228 000 руб. ($30\,000 \times 7,6$).

В течение года рыночные цены на кирпич этой марки устойчиво снижались.

Согласно официальной информации, полученной на ближайшей товарно-сырьевой бирже, рыночная стоимость одного кирпича марки М-150 по состоянию на 31 декабря отчетного года составила 4 руб. 20 коп. за штуку. Таким образом, рыночная стоимость партии кирпича марки М-150 составила 126 000 руб. ($30\,000 \times 4,2$).

Основываясь на этой информации, бухгалтер АО «Спринт» создал резерв под снижение стоимости материальных ценностей:

- Д-т 91—2 К-т 14 102 000 руб. ($228\,000 - 126\,000$) — создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Таким образом, в балансе за отчетный год материалы были показаны по текущей рыночной стоимости (126 000 руб.), а в Отчете о финансовых результатах за отчетный год был признан убыток от снижения их стоимости (102 000 руб.). Тем самым организация, с одной стороны, не допустила завышения стоимости материалов в отчетности, а с другой — застраховала себя от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному периоду.

В январе следующего года 20 000 шт. кирпичей было продано. Сумма ранее созданного резерва в части, относящейся к проданным материалам, должна быть списана.

Величина части резерва, подлежащей списанию, будет рассчитана так:

$$102\,000 : 30\,000 \times 20\,000 = 68\,000 \text{ руб.}$$

Бухгалтер АО «Спринт» сделает проводку (табл. 8.7).

Таблица 8.7. **Журнал хозяйственных операций**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана часть ранее созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей	68 000	14	91—1

8.4. Бухгалтерский учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в экономическом субъекте

Бухгалтерский учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования, специальной одежды имеет свои особенности, которые регламентируются Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования, специальной одежды, утвержденными Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н.

Специальный инструмент и специальные приспособления — технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг). В состав специального инструмента и специальных приспособлений входят: инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели, другие виды специальных инструментов и приспособлений.

Специальное оборудование — многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций. К специальному оборудованию относятся:

- специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное);

- контрольно-испытательные аппаратура и оборудование (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки);
- реакторное оборудование;
- другие виды специального оборудования.

Специальная одежда — средства индивидуальной защиты работников организации. В состав специальной одежды входят: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды).

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования, специальной одежды специальная оснастка и специальная одежда могут по решению организации приниматься к учету в составе:

- внеоборотных активов на счете 01 «Основные средства» в порядке, предусмотренном ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;
- оборотных активов на счете 10 «Материалы», с применением субсчетов 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Во втором случае учет поступления данных активов осуществляется аналогично порядку учета материалов.

Поступающие в организацию специальная оснастка и специальная одежда принимаются к учету по фактической стоимости приобретения или изготовления.

Приемка и оприходование поступающей специальной оснастки и специальной одежды складами организации оформляются путем составления приходных ордеров (ф. № М-4). При изготовлении специальной оснастки и специальной одежды собственными силами организации принятие их к учету подтверждается актом выполненных работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды по форме, устанавливаемой организацией. При передаче из цехов на склады оформляется требование-накладная (ф. № М-11) или накладная (ф. № М-15). Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в производство со складов организации производится на основании требования-накладной или накладной, а также по лимитно-заборным картам (ф. № М-8). При использовании в организации забалансового учета объектов специальной оснастки, их выбытие осуществляется на основании акта на списание, в качестве которого организация может использовать акт выбытия малоценных и быстроизнаши-

вающихся предметов (ф. № МБ-4) и акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов (ф. № МБ-8).

Учет специальных инструментов и приспособлений

Специальные инструменты и специальные приспособления отпускаются со склада в подразделения организации по нормам (лимита), установленным организацией. Учет выданной специальной оснастки организуется на складе в специальных карточках, открываемых на каждое подразделение.

В соответствии с методическими указаниями предусматривается применение нескольких вариантов оперативного учета специальной оснастки. Один из вариантов предусматривает оформление операций по движению специальной оснастки и осуществляется первичными учетными документами (требования-накладные, лимитно-заборные карты, накладные). При другом варианте работники обменивают на складе негодные, изношенные специальные инструменты и специальные приспособления на годные штука за штуку. Такой обмен не приводит к изменению запасов специальной оснастки, поэтому первичный документ на выдачу инструментов и приспособлений не оформляется. Обмен производится на основании актов выбытия (списания) по причине нормального износа (нормальной эксплуатации).

Выдача специальных инструментов и специальных приспособлений на рабочие места на срок более месяца производится в соответствии с технологическими картами. Первоначальная выдача производится на основании требования мастера и оформляется в лицевых карточках, открываемых в одном экземпляре на каждое рабочее место, каждого наладчика или рабочего. В лицевой карточке работник расписывается за полученный инструмент.

Последующие выдачи годного специального инструмента взамен изношенного первичными документами могут не оформляться, либо оформляются записями в лицевой карточке работника.

Выдача годных инструментов без сдачи негодных либо в обмен на инструменты, пришедшие в негодное состояние досрочно либо вследствие нарушений правил эксплуатации, производится на основании требований. В лицевой карточке работника производятся соответствующие записи.

При выдаче специальной оснастки на срок не более месяца (на смену) применяется, как правило, марочная система выдачи инструмента, т.е. на основании инструментальных марок, без регистрации в каких-либо документах.

При поломке, порче и утере специальных инструментов и приспособлений составляется акт выбытия (списания) с указанием причин выбытия. Одновременно принимается решение о взыскании стоимости досрочно выбывших предметов с виновных лиц.

Бухгалтерский учет специальной одежды

Специальная одежда выдается работникам в порядке, установленном коллективным договором на основе типовых отраслевых норм бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, утвержденных Постановлением Министерства труда РФ от 30.12.1997 г. № 69, а также правил обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных постановлением Министерства труда РФ от 18.12.1998 г. № 51.

Выдача работникам и возврат ими специальной одежды отражаются в личных карточках работников. Организацией должен быть установлен контроль за сроками нахождения специальной одежды в эксплуатации.

Специальная одежда, выданная работникам, является собственностью организации и подлежит возврату: при увольнении, при переводе в той же организации на другую работу, а также по окончании сроков их носки взамен получаемых новых.

Дежурная специальная одежда коллективного пользования должна находиться в подразделении и выдаваться работникам только на время выполнения соответствующих работ или может быть закреплена за определенными рабочими местами и передаваться от одной смены другой.

Ведется учет отпуска специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатацию. Для обеспечения контроля за сохранностью специальной оснастки ее стоимость при передаче со склада в эксплуатацию может быть принята на забалансовый учет по дополнительно вводимому специальному счету «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

Специальная одежда, срок эксплуатации которой в соответствии с нормами выдачи не превышает 12 месяцев, списывается в дебет счетов затрат с кредита счета 10—10 единовременно непосредственно при ее передаче; а специальная одежда, срок эксплуатации которой в соответствии с нормами выдачи превышает 12 месяцев, должна погашаться линейным способом исходя из сроков ее полезного использования.

Погашение стоимости специальной оснастки, переданной в эксплуатацию, производится одним из следующих способов:

- линейным;
- списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- единовременного списания.

Выбранный организацией способ подлежит отражению в учетной политике.

При использовании линейного способа сумма погашения стоимости специальной оснастки определяется исходя из фактической стоимости объекта и норм, исчисленных на основании сроков полезного использования этого объекта.

Пример

Фактическая себестоимость специальной оснастки составляет 120 000 рублей. Срок полезного использования составляет 5 лет. Согласно учетной политике стоимость специальной оснастки погашается линейным способом.

Годовая норма погашения стоимости специальной оснастки, исходя из срока ее полезного использования, составит $100 : 5 = 20\%$.

Рассчитаем сумму ежемесячного погашения:

$$((120\,000 \times 20) : 100) : 12 = 2\,000 \text{ руб.}$$

При использовании способа списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг) сумма погашения стоимости специальной оснастки определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) за отчетный период и отношения фактической себестоимости объекта специальной оснастки к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного объекта.

Применение этого способа рекомендуется для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которой непосредственно связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг) (например, штампы, пресс-формы, прокатные валки).

Способ единовременного списания используется, если специальная оснастка предназначена для индивидуальных заказов или используется в массовом производстве.

В случае, когда выпуск продукции был досрочно прекращен и возобновление его не предполагается, остаточная стоимость специальной оснастки подлежит списанию на финансовые результаты в качестве прочих расходов.

Выбытие специальной оснастки и специальной одежды может иметь место в различных случаях: продажи, безвозмездной передачи,

списания вследствие морального или физического износа и др. Определение непригодности и решение вопроса о списании специальной оснастки и специальной одежды осуществляются инвентаризационной комиссией. Доходы и расходы от выбытия подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве прочих доходов и расходов.

Отражение хозяйственных операций по учету поступления и выбытия специальной оснастки и специальной одежды происходит на счетах бухгалтерского учета (табл. 8.8).

Таблица 8.8. **Журнал хозяйственных операций**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Принята к учету по фактической себестоимости специальная оснастка и специальная одежда, приобретенная за плату	10—10	60
2	Отражена сумма НДС	19—3	60
3	Отражены затраты на изготовление специальной оснастки и специальной одежды	23	10, 02, 70, 69...
4	Принята к учету по фактической себестоимости специальная оснастка и специальная одежда, поступившая в качестве вклада в уставный капитал	10—10	75—1
5	Отражена рыночная стоимость специальной оснастки и специальных приспособлений, полученных безвозмездно	10—10	98—2
6	Списана на производство специальная оснастка и специальная одежда сроком полезного использования менее 12 месяцев	20, 23, 25, 25, 26...	10—10
7	Передана со склада в эксплуатацию специальная оснастка и специальная одежда сроком полезного использования более 12 месяцев	10—11	10—10
8	Погашена часть стоимости специальной оснастки и специальной одежды в процессе ее эксплуатации	20, 23, 25, 26...	10—11
9	Списана на финансовые результаты остаточная стоимость специальной оснастки, специальной одежды в связи с досрочным прекращением выпуска продукции (работ, услуг)	91—2	10—11

Бухгалтерский учет затрат на производство продукции (работ, услуг) субъекта бизнеса

Изучение данной главы позволит: уяснить понятие издержек производства, себестоимости продукции (работ, услуг) и расходов экономического субъекта; понять специфические особенности классификационно-учетной группировки затрат и систему бухгалтерских счетов на производство продукции в экономическом субъекте; понять организацию бухгалтерского учета затрат основного и вспомогательных производств субъекта бизнеса; понять особенности бухгалтерского учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов бизнеса.

10.1. Понятие издержек производства, себестоимости продукции (работ, услуг) и расходов экономического субъекта

Основным направлением деятельности любой производственной организации является производство (создание, изготовление) продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей реализации (продажи) потребителям.

В процессе производства организация несет определенные издержки производства, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг).

Издержки производства — это затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу.

В практике для характеристики всех издержек производства за определенный период используется термин «Затраты на производство».

Затраты представляют собой потребленные сырьевые, материальные, трудовые и иные ресурсы, оцененные в стоимостном (денежном) выражении.

Кроме затрат на производство организация несет определенные затраты, связанные с реализацией продукции (расходы на упаковку, транспортировку и др.).

Совокупность затрат на производство и реализацию продукции, выраженная в денежной форме, образует себестоимость продукции.

Затраты на производство, относящиеся к изготовленной продукции, формируют ее производственную себестоимость. Затраты на производство вместе с затратами на реализацию продукции формируют полную себестоимость реализованной продукции.

Исчисление себестоимости всей произведенной продукции, отдельных ее видов и единиц продукции называется калькуляцией.

Калькулирование себестоимости продукции представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости изготовленной продукции по статьям затрат, связанных с ее производством и реализацией.

Себестоимость продукции в целом определяется по экономическим элементам затрат, а себестоимость отдельных конкретных видов продукции — по калькуляционным статьям затрат.

Расчеты по определению себестоимости продукции по статьям затрат производятся в специальных формах, называемых калькуляциями.

Отдельные виды продукции, по которым определяется себестоимость, называются объектами калькуляции.

Завершающим этапом процесса калькулирования является исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции.

Произведенные затраты, в том числе учитываемые в себестоимости продукции, приводят к возникновению расходов организации.

Для целей *бухгалтерского учета* расходами организации признается 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).

Затраты признаются в качестве расходов организации только в том случае, когда произведенные затраты приводят к получению доходов. До момента признания доходов произведенные затраты не могут рассматриваться в качестве расходов организации и должны учитываться в бухгалтерском балансе в качестве активов. Если произведенные затраты не приводят к получению дохода ни в текущем периоде, ни в последующих отчетных периодах, то эти затраты квалифицируются как убытки.

Признание затрат на производство и реализацию продукции в качестве расходов можно рассмотреть на примере осуществления материальных затрат:

- сначала при приобретении материалов за денежные средства они становятся активами;

- затем они списываются в производство для изготовления продукции и становятся затратами;
- далее материалы, являясь основой продукции, приводят к доходам в виде выручки от продажи продукции;
- одновременно с получением дохода затраты на материалы могут быть признаны расходами организации (в составе себестоимости продукции).

Для целей налогообложения при отнесении затрат на производство и реализацию продукции на себестоимость необходимо иметь в виду, что не все из них могут быть включены в себестоимость продукции в качестве расходов. Кроме того, ряд затрат могут быть включены в себестоимость продукции в качестве расходов только в пределах установленных норм и нормативов. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения, наряду с расходами сверх установленных норм и нормативов в себестоимость продукции не включаются и покрываются за счет прибыли организации.

Основным документом, регламентирующим состав затрат, включаемых в себестоимость продукции для целей бухгалтерского учета, является Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), для целей налогового учета — глава 25 «Налог на прибыль».

Согласно ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, относятся к расходам по обычным видам деятельности.

Для целей *налогового учета* расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией.

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

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

10.2. Классификационно-учетная группировка затрат и система счетов на производство продукции в экономическом субъекте

Рациональная организация учета затрат на производство предполагает наличие четкой и обоснованной их классификации.

1. По экономическому содержанию:

- экономические элементы;
- статьи.

Экономические элементы — первичный однородный вид затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг), который невозможно разложить на составные части. Выделяют следующие экономические элементы:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие расходы.

Группировка затрат по элементам необходима для определения общей суммы затрат по организации в целом.

Для определения себестоимости конкретного вида продукции производится классификация затрат по статьям калькуляции. *Статья* — это определенный вид затрат, образующих себестоимость продукции отдельных видов и всей продукции в целом. Перечень статей затрат, используемых организацией для учета затрат на производство, устанавливается организацией самостоятельно. Типовая номенклатура статей затрат включает в себя:

- сырье и основные материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия и полуфабрикаты;
- топливо и энергия для технологических целей;
- амортизация основных средств;
- заработная плата производственного персонала;
- отчисления на социальные нужды;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- затраты на реализацию (продажу) продукции.

Сумма всех статей затрат (кроме последней статьи) образует производственную себестоимость продукции. Сумма всех статей затрат, включая и последнюю статью затрат, образует полную себестоимость продукции.

2. По экономической роли в процессе производства:

- основные расходы;
- накладные расходы.

Основные расходы — это затраты, непосредственно связанные с процессом производства продукции (затраты на сырье, материалы, оплату труда производственного персонала и т.д.).

Накладные расходы — это затраты, связанные с обслуживанием производства и управлением организацией (затраты на оплату труда обслуживающего и управленческого персонала, затраты на пожарно-сторожевую охрану и т.д.).

3. По способу включения в себестоимость продукции:

- прямые затраты;
- косвенные затраты.

Прямые затраты — это затраты, которые относятся на конкретный вид продукции и прямо включаются в себестоимость этого вида продукции (затраты на сырье, материалы, оплату труда производственного персонала, суммы начисленной амортизации основных средств и т.д.).

Косвенные затраты — это затраты, которые в момент их появления не могут быть отнесены на себестоимость одного конкретного вида продукции. Косвенные затраты относятся одновременно ко всем видам продукции и распределяются между ними условно (затраты на освещение и отопление, канцелярские расходы и т.д.).

4. По отношению к объему производства:

- условно-переменные расходы;
- условно-постоянные расходы.

Условно-переменные расходы — это расходы, величина которых меняется с изменением объемов производства (затраты на сырье, материалы, заработная плата работников со сдельной оплатой труда и т.д.).

Условно-постоянные расходы — это расходы, величина которых не зависит от изменения объемов производства (затраты на содержание аппарата управления и т.д.).

5. По целесообразности расходования:

- производительные затраты;
- непроизводительные затраты.

Производительные затраты — это затраты, связанные непосредственно с изготовлением продукции и полностью учтенные в ее себестоимости.

Непроизводительные затраты — это затраты, вызванные недостатками в технологии и организации производства (оплата простоев по вине администрации, потери от брака, убытки от стихийных бедствий, штрафы, уплаченные другим организациям, потери от списания безнадежных долгов и т.д.).

6. По связи с производством:

- производственные расходы;
- расходы на продажу.

Производственные расходы — это затраты, непосредственно связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Расходы на продажу — это затраты, связанные с реализацией (продажей) продукции (расходы на упаковку, транспортировку продукции и т.п.). Расходы на продажу вместе с производственными расходами образуют полную себестоимость продукции.

7. По однородности состава:

- одноэлементные затраты;
- комплексные затраты.

Одноэлементные затраты (простые) — это затраты, однородные по своему составу и состоящие из одного элемента (заработная плата, амортизация основных средств, материалы и т.п.).

Комплексные затраты (сложные) — это затраты, состоящие из нескольких разнородных элементов затрат (общепроизводственные расходы, ремонт основных средств и т.п.).

8. По времени возникновения:

- текущие расходы;
- расходы будущих периодов.

Текущие расходы — это затраты, имеющие частую периодичность и относящиеся к текущему отчетному периоду (ежемесячный расход сырья и материалов и т.п.).

Расходы будущих периодов — это единовременные затраты, произведенные организацией в предшествующем и (или) отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции в последующие периоды деятельности организации (сумма авансовых арендных платежей, расходы на подготовку и освоение производства и т.п.).

Организация учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции зависит также от типа производства. Различают следующие типы производства: единичное, массовое и серийное.

Единичное производство — это производство, характеризующееся малым объемом выпускаемой продукции.

Массовое производство — это производство, характеризующееся большим объемом выпускаемой продукции в течение длительного периода.

Серийное производство — это производство, характеризующееся изготовлением продукции периодически повторяющимися партиями (сериями).

В целом производственный учет охватывает группировку затрат на производственных счетах, определение себестоимости работ, услуг вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств

с отнесением ее на затраты потребителей, определение и распределение затрат на обслуживание производства и управления. На основе этих данных затраты распределяются между незавершенным производством и готовой продукцией и составляются расчеты (калькуляции) фактической производственной себестоимости единицы продукции и всего выпуска за отчетный период.

Наряду с этим затраты систематизируются по калькуляционным статьям, местам возникновения и центрам ответственности, видам, группам однородной продукции, заказам и др.

Для учета затрат и исчисления себестоимости продукции используются следующие счета бухгалтерского учета:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 44 «Расходы на продажу»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

Бухгалтерский учет затрат основного производства ведется на активном счете 20 «Основное производство». Данный счет является калькуляционным и дает возможность исчислить фактическую себестоимость произведенной продукции. По дебету счета 20 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с изготовлением продукции, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

В течение отчетного месяца прямые расходы учитываются непосредственно на счете 20. Косвенные расходы относятся на счет 20 и включаются в себестоимость продукции по окончании месяца путем их распределения между объектами калькуляции (отдельными видами продукции).

По кредиту счета 20 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Остаток по счету 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

При массовом производстве продукции организации могут вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства.

При использовании полуфабрикатного метода учета затрат информация о наличии и движении полуфабрикатов обобщается на активном счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Полуфабрикат представляет собой предмет труда, подлежащий переработке на предприятии. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие изготовленные организацией полуфабрикаты: чугун передельный в черной металлургии, сырая резина и клей в резиновой промышленности, серная кислота на азотно-туковых комбинатах химической промышленности, пряжа и суровье в текстильной промышленности и т.д.

В организациях, не ведущих обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, указанные ценности отражаются на счете 20 «Основное производство».

Бухгалтерский учет затрат вспомогательных производств ведется на активном счете 23 «Вспомогательные производства». Данный счет является калькуляционным и дает возможность исчислить фактическую себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

В частности, на этом счете могут быть отражены затраты: по ремонтному цеху; по инструментальному цеху (изготовление инструментов, запасных частей, строительных деталей, конструкций); по транспортному хозяйству; по обслуживанию различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.).

По дебету счета 23 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака. Списание косвенных расходов на счет 23 осуществляется в порядке их распределения.

По кредиту счета 23 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции (работ, услуг) вспомогательных производств. Остаток по счету 23 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Общепроизводственные расходы организации учитываются на активном счете 25 «Общепроизводственные расходы». Данный счет является собирательно-распределительным и служит для обобщения информации о затратах по обслуживанию основного и вспомогательных производств организации.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины и оборудование, используемые в производстве; оплата труда обслуживающего персонала и другие, аналогичные по назначению расходы.

Расходы, собранные в течение месяца на счете 25, списываются по окончании месяца в порядке распределения.

Косвенные общехозяйственные расходы организации учитываются на активном счете 26 «Общехозяйственные расходы». Данный счет является собирательно-распределительным и служит для обобщения информации о расходах для нужд управления организации, не связанных непосредственно с производственным процессом.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

По окончании отчетного месяца общехозяйственные расходы в зависимости от принятой учетной политики списываются в порядке распределения на счета производств (счета 20, 23) или непосредственно на счет 90 «Продажи».

Учет потерь от брака в производстве ведется на активном счете 28 «Брак в производстве».

По дебету счета 28 собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т.е. окончательного брака, расходы по исправлению брака и т.п.).

По кредиту счета 28 отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования; суммы, подлежащие удержанию с виновников брака; суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак и т.п.), а также суммы, списываемые на производственные затраты как потери от брака.

В состав производственной организации могут входить объекты непромышленной сферы. К таким объектам относят обслуживающие производства и хозяйства, которые не связаны с производством товарной продукции. Бухгалтерский учет деятельности обслуживающих производств и хозяйств ведут на активном счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся:

- жилищно-коммунальное хозяйство (общежития, гостиницы, прачечные);

- подразделения бытового обслуживания (столовые и буфеты, пошивочные и другие мастерские);
- учреждения оздоровительного и культурно-просветительного назначения (дома отдыха, санатории, стадионы и т.д.) и др.

Счет 29 является калькуляционным и дает возможность исчислить фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. По дебету счета 29 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (работ, услуг), расходы вспомогательных производств и соответствующая часть общехозяйственных расходов.

По кредиту счета 29 отражаются суммы списания фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Остаток по счету 29 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

В производственных организациях для учета затрат, связанных с реализацией продукции, используется активный счет 44 «Расходы на продажу».

На счете 44 могут быть отражены следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

Суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, в течение месяца накапливаются по дебету счета 44. Накопленные за месяц расходы, связанные с продажей продукции, по окончании месяца списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи».

В производственных организациях при частичном списании подлежат распределению расходы на упаковку и транспортировку продукции (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции.

В целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу организация может создавать резервы предстоящих расходов.

Информация о состоянии и движении зарезервированных сумм расходов учитывается на пассивном счете 96 «Резервы пред-

стоящих расходов». В частности, на этом счете могут быть отражены суммы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- на ремонт основных средств;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Создание резервов предстоящих расходов отражается по кредиту счета 96, а фактическое использование сумм резерва — по дебету счета 96.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Для учета расходов, осуществленных в отчетном месяце, но подлежащих включению в себестоимость продукции в последующие периоды деятельности организации, используется активный счет 97 «Расходы будущих периодов».

К расходам будущих периодов, в частности, относятся расходы, связанные с:

- горно-подготовительными работами;
- подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
- освоением новых производств, установок и агрегатов;
- рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;
- неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств и др.

Расходами будущих периодов могут быть признаны только уже потребленные услуги или работы.

Бухгалтерский учет расходов будущих периодов отражается по дебету счета 97.

Расходы будущих периодов подлежат списанию с кредита счета 97 в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно по месяцам, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

10.3. Бухгалтерский учет затрат основного и вспомогательных производств субъекта бизнеса

Прямые затраты основного производства по изготовлению продукции отражаются на счете 20 «Основное производство», прямые затраты вспомогательных производств отражаются на счете 23 «Вспомогательные производства». Счета 20 и 23 по отношению к балансу — активные счета (рис. 10.1).

Счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» — активные счета

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — сумма незавершенного производства на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — сумма всех затрат за отчетный период	Кредитовый оборот — списание затрат (оприходование готовой продукции)
Конечное сальдо — сумма незавершенного производства на конец отчетного периода	

Рис. 10.1. Строение счетов «Основное производство»,
«Вспомогательные производства»

Для учета расходов организации, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), используется **счет 20 «Основное производство»**.

Бухгалтерский учет затрат по основному производству организуется путем сбора всех затрат в разрезе структурных производственных подразделений (бригад, ферм, участков, цехов, производств), за определенный период времени (декада, месяц, год), отдельно по каждому виду продукции, работ, услуг на счете 20 в калькуляционных карточках в разрезе экономических элементов. Для учета затрат по цехам, производствам открывают ведомости учета затрат на производство продукции (работ, услуг) № 12 по кварталам и году в целом по организации.

Выпущенная продукция (работы, услуги) может учитываться:

- по полной производственной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

При учете продукции (работ, услуг) по *полной* производственной себестоимости в затраты по ее выпуску включаются как прямые, так и косвенные расходы (счета 25, 26).

При учете продукции (работ, услуг) по *сокращенной* себестоимости в затраты по ее выпуску включаются только прямые и общепроизводственные расходы (общехозяйственные расходы ежемесячно списываются в дебет счета 90—2 «Себестоимость продаж» в полном объеме).

Отражение хозяйственных операций по учету затрат по основному производству на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 10.1.

**Таблица 10.1. Журнал хозяйственных операций
по учету затрат по основному производству**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном производстве	20	02
2	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в основном производстве	20	05
3	Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции основного производства	20	10
4	Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных в процессе производства продукции основного производства	20	16
5	Списана на основное производство стоимость использованных полуфабрикатов собственного производства	20	21
6	Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для основного производства	20	60, 76
7	Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников основного производства	20	69
8	Начислена оплата труда работникам основного производства	20	70
9	Создан резерв на оплату отпусков работникам основного производства	20	96
10	Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенных основному производству	20	23
11	Включены в себестоимость продукции (работ, услуг) общепроизводственные расходы	20	25
12	Включены в себестоимость продукции (работ, услуг) общехозяйственные расходы	20	26

Списание расходов, связанных с производством продукции

Порядок списания расходов, связанных с производством продукции, зависит от того, каким способом отражается в учете стоимость готовой продукции (табл. 10.2):

- по нормативной (плановой) себестоимости;
- по фактической себестоимости.

Таблица 10.2. **Журнал хозяйственных операций по учету затрат**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Если готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости, все расходы, связанные с ее выпуском, списываются			
1	Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости, выпущенная основным производством (без применения счета 40)	43	20
2	Выпущена из производства готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости (с применением счета 40)	43	40
3	Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции основного производства	20	10
4	Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных в процессе производства продукции основного производства	20	16
Если готовая продукция учитывается по фактической производственной себестоимости, все расходы, связанные с ее производством, списываются			
5	Отражена фактическая стоимость готовой продукции, выпущенной из основного производства (без применения счета 40)	43	20
6	Списана фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции основного производства (с применением счета 40)	40	20
Если организация использует готовую продукцию для производственных нужд, стоимость продукции можно учитывать на счете 10 «Материалы»			
7	Оприходованы материальные ценности собственного производства	10	20

Списание расходов, связанных с выполнением работ (оказанием услуг)

При переходе права собственности на результаты выполненных работ (оказанных услуг) к заказчику делаются определенные записи (табл. 10.3).

Таблица 10.3. **Журнал хозяйственных операций по учету расходов**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
После перехода права собственности на результаты выполненных работ (оказанных услуг) к заказчику			
1	Отражена выручка от продажи результатов работ (услуг).	62	90—1
Затем списываются все затраты, связанные с выполнением этих работ (оказанием услуг)			
2	Списаны расходы по выполненным работам (оказанным услугам)	90—2	20
Затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, по тем или иным причинам не давшее готовой про- дукции, включаются в состав прочих расходов			
3	Списаны затраты по аннулированным произ- водственным заказам	91—2	20

Для учета расходов, связанных с деятельностью вспомогательных и подсобных производств, обслуживающих основное производство, применяется счет **23 «Вспомогательное производство»**.

На счете 23 (в зависимости от профиля организации) собираются затраты отдельно по видам вспомогательных производств (собственная котельная, компрессорная, автотранспорт, тракторный парк, ремонтный участок, тарный цех, прачечная, водокачки, гужевой транспорт, ремонтные мастерские и др.). Каждое из этих подразделений может производить несколько видов услуг, работ или простых изделий: для основного производства, вспомогательных или обслуживающих производств. Размер этих производств определяется потребностями основных отраслей. Учет затрат каждого вспомогательного производства и списание его услуг на пользователей организуется на отдельных субсчетах, к которым открываются аналитические счета — по каждому виду услуг.

Бухгалтерский учет затрат вспомогательных производств ведется в ведомости № 12.

Отражение хозяйственных операций по учету затрат по вспомогательному производству на счетах бухгалтерского учета (табл. 10.4).

Списание расходов

Вспомогательное производство может выполнять работы (оказывать услуги) для нужд: основного производства; общецехового назначения; общехозяйственного назначения; обслуживающего производства и хозяйства; сторонних организаций.

**Таблица 10.4. Журнал хозяйственных операций
по учету затрат по вспомогательному производству**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по основным средствам, используемым во вспомогательном производстве	23	02
2	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым во вспомогательном производстве	23	05
3	Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции вспомогательного производства	23	10
4	Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных в процессе производства продукции вспомогательного производства	23	16
5	Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для вспомогательного производства	23	60, 76
6	Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников вспомогательного производства	23	69
7	Начислена оплата труда работникам вспомогательного производства	23	70
8	Создан резерв на оплату отпусков работникам вспомогательного производства	23	96

Отражение хозяйственных операций по учету списания расходов на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 10.5.

**Таблица 10.5. Журнал хозяйственных операций
по учету затрат расходов**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для основного производства	20	23
2	Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для общепроизводственных нужд	25	23

Окончание табл. 10.5

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
3	Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для общехозяйственных нужд	26	23
4	Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для обслуживающего производства (хозяйства)	29	23
5	Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для сторонних организации	90—2 (91—2)	23

10.4. Бухгалтерский учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов бизнеса

Для учета косвенных расходов, связанных с обслуживанием основного и вспомогательного производств организации предназначен счет **25 «Общепроизводственные расходы»** — активный счет (рис. 10.2).

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо —	
Дебетовый оборот — сумма всех затрат за отчетный период	Кредитовый оборот — списание затрат
Конечное сальдо — не имеет, поскольку в конце отчетного периода все затраты списываются в полном объеме	

Рис. 10.2. Строение счета «Общепроизводственные расходы»

Организации могут учитывать общепроизводственные расходы, используя следующие статьи затрат:

- расходы по содержанию, эксплуатации и ремонту машин, механизмов и оборудования (зарплата, начисления на зарплату, запчасти, амортизация, силовая энергия, смазочные и вспомогательные материалы и др.);
- расходы по содержанию, эксплуатации и ремонту внутрицехового транспорта (зарплата, начисления на зарплату, запчасти,

амортизация, силовая энергия, смазочные и вспомогательные материалы и др.);

- изготовление и ремонт инструмента, оснастки и приспособлений;
- содержание производственного персонала (зарплата, начисления, командировочные и др.);
- содержание производственных помещений;
- и другие.

Для учета затрат в разрезе статей используется Ведомость № 12.

Отражение хозяйственных операций по учету общепроизводственных расходов на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 10.6).

Таблица 10.6. Журнал хозяйственных операций по учету общепроизводственных расходов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по основным средствам общепроизводственного назначения	25	02
2	Начислена амортизация по нематериальным активам общепроизводственного назначения	25	05
3	Отпущены сырье и материалы на общепроизводственные нужды	25	10
4	Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных на общепроизводственные нужды	25	16
5	Учтена в составе общепроизводственных расходов стоимость услуг, оказанных сторонними организациями	25	60,76
6	Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников, обслуживающих производство	25	69
7	Начислена оплата труда работникам, обслуживающим производство	25	70

По окончании отчетного периода общепроизводственные расходы распределяются и включаются в себестоимость конкретных видов продукции путем распределения пропорционально выбранной базе (заработной плате рабочих, сумме прямых затрат и т.д.).

Отражение хозяйственных операций по учету списания общехозяйственных расходов на счетах бухгалтерского учета:

- Д-т 20 К-т 25 — списаны общепроизводственные расходы, связанные с деятельностью основного производства.

Если в организации предусмотрена цеховая структура, то общепроизводственные расходы могут быть списаны на затраты вспомогательного производства:

- Д-т 23 К-т 25 — списаны общепроизводственные расходы, связанные с деятельностью вспомогательного производства.

Для учета расходов, связанных с управлением и обслуживанием организации в целом используется счет **26 «Общехозяйственные расходы»** — активный счет (табл. 10.3).

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо —	
Дебетовый оборот — сумма всех затрат за отчетный период	Кредитовый оборот — списание затрат
Конечное сальдо — не имеет, поскольку в конце отчетного периода все затраты списываются в полном объеме	

Рис. 10.3. Строение счета «Общехозяйственные расходы»

Бухгалтерский учет затрат на счете 26 ведется по статьям и элементам: содержание общехозяйственного персонала; канцелярские, почтово-телеграфные и другие расходы связи; содержание сторожевой и пожарной охраны; содержание легкового транспорта; содержание помещений и территории общехозяйственного назначения; расходы на подготовку и переподготовку кадров; расходы по организационному набору рабочей силы; затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно; расходы по охране труда и технике безопасности; представительские расходы; консультационные, аудиторские расходы; налоги, отчисления и взносы; расходы на содержание природоохранных объектов и др.

Перечень статей может быть дополнен в зависимости от условий конкретной отрасли производства. В связи с тем, что многие виды общехозяйственных расходов регламентируются государством, они ограничены утвержденными лимитами, нормами и нормативами для целей налогообложения.

Отражение хозяйственных операций по учету общехозяйственных расходов на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 10.7.

По окончании отчетного периода общехозяйственные расходы подлежат распределению и включению в себестоимость продукции пропорционально выбранной базе (заработной плате рабочих, сумме прямых затрат и т.д.). Порядок списания зависит от того, каким способом формируется себестоимость продукции (работ, услуг):

- по полной производственной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

**Таблица 10.7. Журнал хозяйственных операций
по учету общехозяйственных расходов**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по основным средствам общехозяйственного назначения	26	02
2	Начислена амортизация по нематериальным активам общехозяйственного назначения	26	05
3	Отпущены сырье и материалы на общехозяйственные нужды	26	10
4	Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных на общехозяйственные нужды	26	16
5	Учтена в составе общехозяйственных расходов стоимость услуг, оказанных сторонними организациями	26	60,76
6	Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда управленческого персонала	26	69
7	Начислена заработная плата административно-хозяйственного персонала	26	70
8	Оплачены подотчетными лицами общехозяйственные расходы	26	71

Если готовая продукция учитывается по первому варианту, то общехозяйственные расходы распределяются между объектами калькуляции и списываются следующими записями:

- Д-т 20 К-т 26 — списаны общехозяйственные расходы на затраты основного производства;
- Д-т 23 К-т 26 — списаны общехозяйственные расходы на затраты вспомогательного производства.

Если готовая продукция учитывается по второму варианту, то общехозяйственные расходы списываются в полном объеме в качестве условно-постоянных затрат следующей записью:

- Д-т 90—2 К-т 26 — общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж.
- Для учета затрат в разрезе статей используется ведомость № 15.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляется «Ведомость распределения накладных расходов», в которой указываются объекты учета, отражается база для распределения, сумма общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Бухгалтерский учет затрат экономического субъекта и калькулирование себестоимости производимой продукции

Изучение данной главы позволит: понять специфические особенности ведения бухгалтерского учета затрат обслуживающих производств и хозяйств экономического субъекта; понять характерные особенности организации сводного учета затрат на производство продукции в субъекте бизнеса; оценить специфику и методику бухгалтерского учета затрат на производство продукции субъекта бизнеса; понять методические особенности калькулирования себестоимости продукции субъекта бизнеса.

11.1. Бухгалтерский учет затрат обслуживающих производств и хозяйств экономического субъекта

В отдельных организациях наряду с основными и вспомогательными производствами функционируют производства и хозяйства, обслуживающие культурные и бытовые нужды работников. К ним относятся: жилищно-коммунальные хозяйства (жилые дома, общежития, прачечные, бани и т.п.); пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания; столовые и буфеты; детские дошкольные учреждения (сады, ясли); дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительного назначения.

Расходы по данным объектам учитываются на счете **29 «Обслуживающие производства и хозяйства»** — активный счет (рис. 11.1).

Учет затрат в разрезе статей ведется в ведомости № 13.

Отражение хозяйственных операций по учету затрат обслуживающих производств и хозяйств на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 11.1.

Затраты обслуживающих производств и хозяйств списываются следующими бухгалтерскими записями (табл. 11.2).

**Счет 29 «Обслуживающие производства
и хозяйства» — активный счет**

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — сумма незавершенного производства на начало отчетного года	
Дебетовый оборот — сумма всех затрат за отчетный период	Кредитовый оборот — списание затрат (оприходование продукции)
Конечное сальдо — сумма незавершенного производства на конец отчетного периода	

**Рис. 11.1. Строение счета
«Обслуживающие производства и хозяйства»**

Таблица 11.1. Журнал хозяйственных операций затрат обслуживающих производств

<i>№ п/п</i>	<i>Содержание хозяйственной операции</i>	<i>Корреспонденция счетов</i>	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
1	Начислена амортизация по основным средствам обслуживающего производства (хозяйства)	29	02
2	Начислена амортизация по нематериальным активам обслуживающего производства (хозяйства)	29	05
3	Списаны материалы, полуфабрикаты, израсходованные обслуживающим производством (хозяйством)	29	10, 21
4	Учтена в затратах обслуживающего производства (хозяйства) стоимость работ (услуг), выполненных сторонними организациями	29	60, 76
5	Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников обслуживающих производств (хозяйств)	29	69
6	Начислена оплата труда работникам обслуживающих производств (хозяйств)	29	70
7	Часть расходов вспомогательного производства включена в затраты обслуживающего производства (хозяйства)	29	23

Таблица 11.2. Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Оприходованы материалы, готовая продукция, выпущенные обслуживающим производством	10,43	29
2	Списаны расходы обслуживающих производств (хозяйств) по выполнению работ (оказанию услуг) для различных производств	20, 23, 25, 26	29
3	Списаны затраты обслуживающих производств (хозяйств) по услугам, оказываемым работникам организации на платной основе и сторонним организациям	90—2	29
4	Списаны затраты обслуживающих производств (хозяйств) по услугам, оказываемым работникам организации на бесплатной основе	91—2	29

11.2. Сводный учет затрат на производство продукции в субъекте бизнеса

Сводный учет затрат на производство при применении журнально-ордерной формы учета ведется в журнале-ордере № 10.

Вначале на основании первичных документов составляются разработочные таблицы распределения сырья и материалов, транспортно-заготовительных расходов, начисленной заработной платы, отчислений, справки-расчеты о распределении затрат вспомогательных производств, общехозяйственных расходов, расчетов по амортизационным отчислениям и др.

На основании разработочных таблиц оформляются ведомости учета затрат, в которых затраты группируются по видам продукции и по цехам. При отсутствии цеховой структуры сводный учет затрат на производстве ведется по видам продукции.

Бухгалтерский учет затрат цехов основного и вспомогательных производств осуществляется в ведомости № 12, учет затрат обслуживающих производств и хозяйств — в ведомости № 13, учет потерь в производстве — в ведомости № 14, учет общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и резерва предстоящих расходов — в ведомости № 15.

Итоговые данные, сформированные в указанных ведомостях, переносятся в журнал-ордер № 10.

Журнал-ордер № 10 позволяет подразделять затраты на следующие два вида:

- затраты по экономическим элементам (суммы по счетам 02, 05, 10, 16, 69, 70 и др.);
- комплексные затраты (суммы по счетам 20, 23, 28, 96, 97).

В журнале-ордере № 10 отражаются также все внутренние обороты по счетам затрат на производство (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов, услуг и работ вспомогательных производств и т.п.).

В журнале-ордере № 10 используется шахматная форма записей затрат на производство.

В журнале-ордере № 10 отражаются кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет счетов затрат на производство, кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет непроизводственных счетов, регистрируют в журнале-ордере № 10/1. По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят и итоговые записи журнала-ордера № 10. Эти данные впоследствии служат основанием для записи оборотов в Главную книгу. При этом по данным журналов-ордеров № 10 и 10/1 производят записи в Главную книгу по дебету соответствующих счетов, а по данным журнала-ордера № 10/1 — по кредиту счетов.

Автоматизированная форма учета с применением программы «1С: Предприятие» приводится в табл. 11.3.

Таблица 11.3. Автоматизированная форма учета с применением программного продукта «1С: Предприятие»

<i>№ п/п</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистры аналитического учета</i>
1	Обороты счетов 20, 23, 25, 26, 29 (Главная книга)	Оборотно-сальдовые ведомости по счетам 20, 23, 25, 26, 29
2	Анализ счетов 20, 23, 25, 26, 29	Анализ счетов 20, 23, 25, 26, 29 по субконто
3	Журнал-ордер по счетам 20, 23, 25, 26, 29	Обороты между субконто, карточки счетов 20, 23, 25, 26, 29
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточки счетов 20, 23, 25, 26, 29 по субконто и др.

Синтетический учет затрат на производство продукции осуществляется по конкретной схеме учета затрат, состоящей из пяти этапов, выполняемых в определенной последовательности.

На первом этапе осуществляется отражение в учете всех затрат на счета учета затрат на производство продукции. На этих счетах на основе первичных учетных и расчетных документов отражаются материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов, прочие расходы, связанные с производством продукции.

Фактически произведенные затраты группируются по видам производства, по цехам, по видам продукции, по статьям расходов и др.

Прямые затраты основного производства по изготовлению продукции отражаются по дебету счета 20, аналогично отражаются прямые затраты вспомогательных производств, но по дебету счета 23. Косвенные расходы, связанные с обслуживанием и управлением производства собираются по дебету счета 25, а связанные с управлением организацией в целом — на счете 26. Расходы по исправлению брака отражаются по дебету счета 28. Расходы, произведенные за счет созданных резервов предстоящих расходов (на оплату отпусков работников, на ремонт основных средств и др.), отражаются по дебету счета 96. Расходы будущих периодов, произведенные в отчетном периоде, отражаются по дебету счета 97.

На втором этапе осуществляется распределение произведенных затрат по их назначению.

Вначале распределяются фактические затраты вспомогательных производств между основным производством, обслуживающими и управленческими службами организации, обслуживающими производствами (хозяйствами), сторонними организациями. Распределение затрат вспомогательных производств отражается по кредиту счета 23. Аналогично распределяется счет 29.

Затем на этом этапе распределяются расходы будущих периодов, относящиеся к данному отчетному периоду. Это распределение отражается по кредиту счета 97 и дебету счетов 20, 25 и 26.

На третьем этапе в конце отчетного периода распределяются косвенные расходы, собранные на счетах 25 и 26. Списание общепроизводственных расходов отражается по дебету счета 20 (редко 23) и кредиту счета 25. Списание общехозяйственных расходов отражается по дебету счетов 20 или 90 и кредиту счета 26.

При наличии брака в производстве предусматривается четвертый этап, на котором выявляются окончательные потери от брака и списываются с кредита счета 28 в дебет счета 20.

В результате выполнения этих четырех этапов на счете 20 оказываются собранными все прямые и косвенные затраты на производство продукции за месяц.

На пятом завершающем этапе определяется фактическая себестоимость произведенной продукции.

Для определения фактической себестоимости продукции необходимо распределить затраты между готовой продукцией и незавершенным производством на конец отчетного периода. **Незавершенным производством** считается продукция, не прошедшая всех стадий обработки (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

11.3. Методика бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции субъекта бизнеса

Одним из основных показателей работы организации является себестоимость продукции. Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей реализованной продукции называется *калькуляцией*. Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную (фактическую) калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидностью плановой являются *сметные калькуляции*, которые составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе его работы.

Отчетные, или фактические, калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и непланируемые непроизводительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами. Под методом калькуляции понимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

На промышленных предприятиях применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Сущность метода заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции.

В организациях, отличающихся относительной стабильностью технологических процессов, нормы затрат изменяются редко, поэтому плановая себестоимость мало отличается от нормативной. В этих организациях вместо нормативных калькуляций можно использовать плановые.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют на ремонтных работах и некоторых других производствах. При данном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и другие работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа.

При данном методе все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). В этом случае затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При первом методе ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. Поэтому себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки.

Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно (в добывающей промышленности, на электростанциях и т. п.).

На предприятиях промышленности попроцессный метод учета затрат и калькулирования применяется в простых вспомогательных производствах, вырабатывающих один или несколько видов продукции (работ, услуг) и, как правило, не имеющих незавершенного производства.

Бухгалтерский учет хранения и выбытия товаров в экономическом субъекте

Изучение данной главы позволит: понять особенности бухгалтерского учета поступления товаров от поставщика к экономическому субъекту; оценить бухгалтерский учет транспортно-заготовительных расходов бизнеса; понять ведение и организацию бухгалтерского учета хранения товаров на складах экономического субъекта и их выбытие; уяснить особенности перехода права собственности в бизнесе на товар, возврат товара: сделать сравнение и оценить характерные особенности бухгалтерского учета у покупателя и продавца.

12.1. Бухгалтерский учет поступления товаров от поставщика к экономическому субъекту

Товары — это материальные ценности, которые организация приобретает у поставщика (продавца) с целью их дальнейшей перепродажи. Причем продажа товаров относится к обычным видам деятельности предприятия. Подробнее остановимся на том, как принимать товары к учету, по какой стоимости их приходовать и на какой счет.

Товары могут приходоваться на склад предприятия по: покупной стоимости; продажной стоимости; учетным ценам.

Причем предприятия оптовой торговли могут применять только первый и третий способ. Предприятия розничной торговли могут применять любой из трех представленных.

Рассмотрим подробнее каждый из этих способов учета товарных ценностей.

Учет товаров по покупной стоимости

Если торговая организация выбирает для себя данный способ учета товаров, то свое решение нужно отразить в приказе по учетной политике.

Покупная стоимость включает в себя непосредственно стоимость товара, указанную в документах поставщика, за минусом НДС. Кроме того, сюда включаются все сопутствующие затраты, связанные с поступлением товарных ценностей на склад (транспортные расходы, заготовительные и т.д.).

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) могут как включаться в покупную стоимость товара, так и выделяться отдельно на счет учета расходов на продажу.

Для отражения всех операций, связанных с товарами, существует счет 41 «Товары». Это активный счет, по дебету которого отражается поступление товарных ценностей, по кредиту — их списание (выбытие).

Принимая товары к учету, бухгалтер выполняет проводку Д-т 41 К-т 60. Стоимость, на которую выполняется данная проводка, не включает НДС. То есть если поставщик предъявил счет-фактуру с выделенной суммой налога на добавленную стоимость, то НДС из стоимости товара выделяется проводкой Д-т 19 К-т 60, после чего направляется к возмещению из бюджета Д-т 68/НДС К-т 19 (табл. 12.1).

Если транспортно-заготовительные расходы также включаются в покупную стоимость товара, то отражается проводка Д-т 41 К-т 60 (76), НДС по ТЗР также выделяется отдельно проводкой Д-т 19 К-т 60 (76).

**Таблица 12.1. Журнал хозяйственных операций
по учету поступления товаров**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Товары приняты к учету по стоимости поставщика (без НДС)	41	60
2	Выделена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19	60
3	Отражена стоимость ТЗР (если эти затраты включаются в покупную стоимость) (без НДС)	41	60
4	Выделена НДС из суммы ТЗР	19	60
5	НДС направлен к вычету	68.НДС	19
6	Отражена стоимость ТЗР в составе расходов на продажу (если эти расходы выделяются отдельно)	44.ТР	60
7	Перечислена оплата за транспортные услуги	60	51
8	Перечислена оплата за товар поставщику	60	51

Учет товаров по продажной стоимости

Данный способ учета товаров применяется только предприятиями розничной торговли. Его суть заключается в том, что товарные ценности приходятся на счет 41 с учетом торговой наценки. Для этих целей вводится дополнительный счет 42 «Торговая наценка».

Сначала товары приходятся в дебет счета 41 по покупной стоимости (проводка Д-т 41 К-т 60) без учета НДС, после чего проводкой Д-т 41 К-т 42 добавляется торговая наценка.

Когда товары будут направлены на продажу, торговая наценка будет отниматься с кредита счета 42 с помощью операции «сторно» (проводка Д-т 90/2 К-т 42). При этом сумма списания торговой наценки должна быть пропорциональна отгруженному товару.

Если товары направляются на другие нужды, то торговая наценка списывается на тот счет, на который списываются товары.

В табл. 12.2 приводится журнал хозяйственных операций по списанию торговой наценки.

Таблица 12.2. Журнал хозяйственных операций по списанию торговой наценки

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Товары приняты к учету по стоимости поставщика (без НДС)	41	60
2	Выделена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19	60
3	Отражена стоимость ТЗР (если эти затраты включаются в покупную стоимость) (без НДС)	41	60
4	Выделен НДС из суммы ТЗР	19	60
5	НДС направлен к вычету	68.НДС	19
6	Отражена стоимость ТЗР в составе расходов на продажу (если эти расходы выделяются отдельно)	44.ТР	60
7	Перечислена оплата за транспортные услуги	60	51
8	Перечислена оплата за товар поставщику	60	51
9	Отражена торговая наценка	41	42

Учет товаров по учетным ценам

Данный способ предполагает использование заранее установленных учетных цен. При поступлении товаров они приходятся в дебет счета 41 уже по учетной цене. Для того чтобы отразить разность между учетной и покупной стоимостью, вводятся два допол-

нительных счета: 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

По покупной стоимости товары поступают в дебет счета 15 с помощью проводки Д-т 15 К-т 60 (без учета НДС). После чего товары приходятся на счета 41 по учетным ценам с помощью проводки Д-т 41 К-т 15.

На счете 15 образовалась разность между значениями дебета и кредита (покупной и учетной ценой), эта разность именуется отклонением и списывается на счет 16.

Если покупная цена больше учетной (дебет больше кредита), то проводка по списанию отклонения имеет вид Д-т 16 К-т 15. Проводка выполняется именно на величину разности между учетной стоимостью товара и покупной.

Если покупная цена меньше учетной (кредит больше дебета), то проводка имеет вид Д-т 15 К-т 16.

После проведенных манипуляций на счете 16 отражается отклонение по дебету или кредиту, которое в конце месяца списывается в расходы на продажу. Если отклонение отражается по дебету счета 16, то проводка по списанию отклонения выглядит Д-т 44 К-т 16. Если отклонение отражается по кредиту счета 16, то выполняется операция «сторно» — проводка Д-т 44 К-т 16.

В журнале хозяйственных операций делаются соответствующие записи (табл. 12.3).

**Таблица 12.3. Журнал хозяйственных операций
при поступлении товаров по учетным ценам**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость товаров согласно документам поставщика (без НДС)	15	60
2	Выделена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19	60
3	Отражена стоимость ТЗР (без НДС)	15	60
4	Выделена НДС из суммы ТЗР	19	60
5	НДС направлен к вычету	68.НДС	19
6	Перечислена оплата за транспортные услуги	60	51
7	Перечислена оплата за товар поставщику	60	51
8	Товары оприходованы по учетным ценам	41	15
9	Отражено отклонение между учетной и покупной ценой	16	15

12.2. Бухгалтерский учет транспортно-заготовительных расходов бизнеса

Получение товаров, материалов, основных средств, получение услуг, работ сопровождается определенными затратами, к которым относятся расходы на доставку и различные заготовительные работы; называются эти расходы транспортно-заготовительными (ТЗР). Их учет в бухгалтерии может вестись двумя способами.

Представим ситуацию: поставщик поставляет товары. Расходы на доставку товара он может взять на себя, а может и переложить их на покупателя. В последнем случае покупателю нужно как-то учесть их в своей бухгалтерии. Если транспортно-заготовительные расходы оплачивает покупатель, то поставщик, как правило, выделяет их отдельной строкой в товарно-транспортной накладной. Также транспортно-заготовительные услуги может оказать сторонняя организация, например, доставку товара осуществит транспортная компания, которая предоставит покупателю документы с указанием суммы за доставку.

Покупатель, получив товар и документы с указанием стоимости доставки, должен выполнить в своей бухгалтерии определенные проводки.

Учет ТЗР может быть произведен двумя способами:

- включены в стоимость товара;
- включены в расходы на продажу.

В первом случае расходы на доставку учитываются на счете 41 и включаются в покупную стоимость товара, во втором случае — учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

Транспортные расходы включаются в стоимость товара.

Данный способ учета ТЗР не самый удобный и не самый распространенный, но, тем не менее, может применяться.

При поступлении товары принимаются к учету в дебет счета 41. При этом НДС из стоимости приобретенных товаров выделяется отдельно.

Транспортно-заготовительные расходы по этим товарам также принимаются в дебет счета 41; если их стоимость включает НДС, то налог также выделяется на отдельный субсчет для возмещения из бюджета.

На счетах бухгалтерского учета эти операции отражаются следующим образом (табл. 12.4).

Бухгалтерский учет различных видов товара может вестись на разных субсчетах счета 41. Если от одного поставщика пришли несколько партий различных товаров, а сумма ТЗР общая по всей поставке, то принимая товары к учету, нужно определять транс-

портные расходы по каждой партии. Для того чтобы понять, как это делать, рассмотрим пример.

**Таблица 12.4. Журнал хозяйственных операций
по учету товаров и ТЗР**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость товара согласно документам поставщика	41	60
2	Выделен НДС из стоимости товара	19	60
3	Отражена стоимость ТЗР	41	60
4	Выделен НДС из стоимости ТЗР	19	60
5	НДС направлен к вычету	68.НДС	19

Пример

От поставщика ООО «Скиф» получены товары: 10 диванов на сумму 300 000 руб. и 5 шкафов на сумму 200 000 руб., общей стоимостью 500 000 руб. Расходы на доставку составили 20 000 руб. Товары принимаются к учету с учетом ТЗР.

Расчет транспортных расходов по каждой партии товаров:

$$\begin{aligned} \text{Расходы на доставку диванов} &= 20\,000 \times \\ &\times 300\,000 / 500\,000 = 12\,000 \text{ руб.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Расходы на доставку шкафов} &= 20\,000 \times \\ &\times 200\,000 / 500\,000 = 8\,000 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Стоимость диванов с учетом расходов на их доставку составила 312 000 руб., цена за 1 диван 31 200 руб.

Стоимость шкафов с учетом расходов на их доставку составила 208 000 руб., цена за 1 шкаф 20 800 руб.

Транспортно-заготовительные расходы отражаются в расходах на продажу.

Торговые организации, основным видом деятельности которых является продажа товара, имеют специальный счет 44 «Расходы на продажу», по дебету которого собираются все затраты организации, после чего они включаются в себестоимость реализуемого товара.

Если организация желает учитывать ТЗР отдельно, то на сумму этих расходов она выполняет проводку Д-т 44 К-т 60 (76).

На счете 44, как правило, открывается несколько субсчетов в соответствии с расходами организации. Для учета транспортных расходов открывается субсчет «ТЗР».

В течение месяца транспортные расходы собираются по дебету счета 44/ТЗР, после чего в конце месяца они включаются в себестоимость проданного за месяц товара путем списания с помощью проводки Д-т 90/2 К-т 44/ТЗР.

Сумма транспортных расходов, которую необходимо списать в конце месяца, должна быть пропорционально проданным товарам.

Данная сумма может быть рассчитана по следующей формуле:

$$\begin{aligned} \text{ТЗР} &= \text{Дебетовое сальдо счета 44/ТЗР} \times \\ &\times \text{Кредитовое сальдо счета 41} / \text{Дебетовое сальдо счета 41}. \end{aligned}$$

Сальдо считается путем прибавление к начальному (входящему) сальдо оборотов за месяц.

Пример

ООО «Сармат» получила товар на сумму 500 000 руб. ТЗР составили 20 000 руб. На момент принятия товара к учету на складе находились товары на сумму 200 000 руб. ТЗР на счете 44 на начало месяца были равны 12 000 руб. За месяц было отгружено товара на 400 000 руб. Какую сумму ТЗР нужно списать с 44-го счета?

$$\text{ТЗР} = (12\,000 + 20\,000) \times 400\,000 / (200\,000 + 500\,000) = 18\,286.$$

Именно эта сумма будет списана в конце месяца с помощью проводки Д-т 90/2 К-т 44/ТЗР.

Организация может применять любой удобный для себя способ учета транспортных расходов. Выбранный способ нужно указать в приказе по учетной политике.

12.3. Бухгалтерский учет хранения товаров на складах экономического субъекта и их выбытие

После того, как товары приняты к учету, они какое-то время могут храниться на складе до того момента, пока не отправятся к покупателю. Хранение товаров на складе нужно грамотно организовать, чтобы не было путаницы ни в бухгалтерском учете, ни на самом складе. Правильное организованное хранение позволит в любой момент найти нужное наименование в кратчайшие сроки.

Предусмотрены два способа хранения товаров:

1. Партионный.
2. Сортовой.

Партионный способ хранения товаров

Данный способ отличается группированием поступающих товарных ценностей по партиям по мере их поступления на склад. Каждая партия хранится отдельно.

Принимая товар на склад, кладовщик или другое материально ответственное лицо оформляет партионную карту по форме МХ-10 на каждую отдельную партию. Карта составляется в двух экземплярах, один экземпляр передается в бухгалтерию, другой остается на складе.

При выбытии товара из партии на продажу в партионной карте кладовщик делает отметку о количестве выбывших товарных ценностей, дате отгрузки и документе, на основании которого он отпущен со склада.

После того как весь товар из партии будет отгружен, необходимость в наличии партионной карты по данной партии отпадает и документ передается в бухгалтерию.

Таким образом, партионная карта позволяет осуществлять контроль за остатками товара на складе по каждой партии и показывает количество отгруженных ценностей.

Данный способ хранения удобен в том случае, если каждая последующая партия заметно отличается от предыдущей (по качеству, цене или другим характеристикам).

Сортовой способ хранения товара

При этом способе все товары группируются не по партиям, а по сортам, маркам, наименованиям. Группировка происходит независимо от даты поступления товарных ценностей.

При поступлении очередной партии товары разбиваются по наименованиям и добавляются к уже имеющимся на складе.

Для контроля за движением товара при сортовом способе хранения используется журнал учета форма ТОРГ-18. При поступлении товара на склад оформляется приходный ордер, на основании которого уже делается запись о поступлении в журнале ТОРГ-18. Аналогично при выбытии товара со склада оформляется расходный документ, на основании которого делается запись о выбытии в журнале ТОРГ-18.

К каждому сорту, марке, наименованию товара прикрепляется товарный ярлык, который оформляется с помощью унифицированной формы ТОРГ-11. Ярлык всегда находится рядом с товаром, что позволяет в любой момент узнать, что за товарные ценности в данном месте хранятся и в каком количестве. Эти данные обычно используются в процессе проведения инвентаризации ТМЦ.

Хранение товарных ценностей на складе может также сопровождаться оформлением таких документов, как:

- карточка количественно-стоимостного учета форма ТОРГ-28, которая используется для более детального учета товаров (аналитического), учитываемых в количественно-стоимостном выражении;

- накладная на внутреннее перемещение форма ТОРГ-13, используется при необходимости передать товары от одного подразделения предприятия другому, то есть при движении товарных ценностей внутри организации;
- акт о порче, бое, ломе ТМЦ форма ТОРГ-15, заполняется в том случае, если выявлены поврежденные товары, подлежащие списанию.

Выбытие товаров

Как правило, товары приобретаются с целью их дальнейшей продажи, поэтому со склада они выбывают при их реализации покупателям.

Продажа товара относится к обычным видам деятельности предприятия и оформляется с помощью счета 90 «Продажи», это сложный счет, имеющий несколько субсчетов:

- по кредиту первого субсчета отражается выручка от продажи;
- по дебету второго — себестоимость товарных ценностей;
- по дебету третьего — начисленный НДС к уплате;
- по дебету или кредитного девятого субсчета — прибыль или убыток от реализации.

Отметим, что проводка, отражающая отгрузку товарных ценностей покупателям, имеет вид Д-т 62 К-т 90/1.

Оценка товаров при списании на продажу может проводиться одним из указанных ниже способов:

- по средней себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- метод ФИФО.

Организация выбирает для себя один из методов и отражает его в учетной политике.

Списание себестоимости товаров на продажу оформляется с помощью проводки Д-т 90/2 К-т 41.

Сюда же относятся расходы на продажу, которые списываются в конце месяца со счета 44 пропорционально отгруженным товарным ценностям с помощью проводки Д-т 90/2 К-т 44.

В качестве расходов на продажу могут выступать:

- транспортно-заготовительные расходы (если они учитываются отдельно на 44-м счете);
- заработная плата персонала;
- расходы на аренду помещений, оборудования;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- расходы на рекламу;
- представительские расходы;
- расходы на служебную командировку и т.д.

Если организация является плательщиком налога на добавленную стоимость, то со стоимости товаров нужно начислить НДС для уплаты в бюджет, соответствующая проводка имеет вид Д-т 90/3 К-т 68/НДС.

Отгрузка производится на основании товарной накладной.

Указанные проводки выполняются в том случае, если переход права собственности на товар происходит в момент отгрузки. Если же договором предусмотрен переход права собственности в момент поступления оплаты от покупателя, то в бухучете продавца выполняются несколько иные проводки, используется дополнительный счет 45 «Товары отгруженные».

12.4. Переход права собственности в бизнесе на товар, возврат товара: бухгалтерский учет у покупателя и продавца

В результате продажи товара происходит переход права собственности от одного лица другому. Смена собственника на товар может произойти в момент отгрузки или в момент оплаты товарных ценностей.

Гражданским кодексом РФ предусмотрен переход права собственности в момент передачи товарных ценностей покупателю, но имеется оговорка «если договором не предусмотрен иной порядок».

Переход права собственности на товар при отгрузке. Если право собственности переходит в момент отгрузки покупателю, то проводки по реализации товарных ценностей в бухгалтерии продавца необходимо отразить в день отгрузки (табл. 12.5).

Таблица 12.5. Журнал хозяйственных операций при переходе права собственности в момент отгрузки

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
День отгрузки			
1	Отражена выручка от продажи товара	62	90/1
2	Списана себестоимость товаров, направленных на реализацию	90/2	41
3	Списаны расходы на продажу пропорционально отгруженным товарным ценностям	90/2	41
4	Начислен НДС от стоимости товаров к уплате в бюджет (если продавец является плательщиком этого налога)	90/3	68/НДС
День оплаты			
5	Получена оплата от покупателя	51	62

Переход права собственности на товар при оплате (присущ внешнеэкономической деятельности).

Если же между покупателем и продавцом заключен договор, в котором оговаривается, что право собственности переходит в момент оплаты, то бухгалтер продавца должен выполнить несколько иные проводки. Журнал хозяйственных операций приводится в табл. 12.6.

**Таблица 12.6. Журнал хозяйственных операций
при смене собственника при оплате**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
День отгрузки			
1	Отгружены товары без перехода права собственности	45	41
2	Начислен НДС со стоимости отгруженных товарных ценностей	45	68/НДС
День оплаты			
3	Поступление оплаты от покупателя	51	61
4	Отражена выручка от реализации	62	91/1
5	Списан реализованный товар	90/2	45

В данном случае применяют счет 45 «Товары отгруженные». Этот счет используется для отражения движения отгруженных товарных ценностей, по которым выручка от продажи не может быть признана какое-то время продавцом.

На этом счете могут учитываться как отгруженные товары, поступающие в дебет счета 45 с кредита счета 41 «Товары», так и отгруженная продукция, поступающая в дебет счета 45 с кредита счета 43 «Готовая продукция».

Также по дебету счета 45 отражаются расходы, связанные с отгрузкой товарных ценностей (например, транспортно-заготовительные расходы), поступающие в дебет счета 45 с кредита счета 44 «Расходы на продажу».

По кредиту счета 45 отражается списание отгруженных товаров в дебет счета 90 «Продажи» в тот момент, когда выручка от реализации признается в бухучете продавца.

Таким образом, если в договоре между контрагентами указано, что переход права собственности на товар осуществляется в момент оплаты, т.е. в момент признания выручки от реализации, то отгрузка

товара оформляется с помощью проводки Д-т 45 К-т 41, которая будет означать, что товарные ценности отгружены, но еще числятся на балансе продавца.

После того как покупатель оплатит полученные ценности, будет выполнена проводка Д-т 90/2 К-т 45, которая означает, что товар списан с баланса продавца и направлен на продажу.

Что касается налога на добавленную стоимость, то его нужно начислить в момент отгрузки, то есть раньше, чем произойдет переход права собственности. Начисление НДС также отражается на счете 45 с помощью проводки Д-т 45 К-т 68/НДС. Таким образом, товар будет числиться на счете 45 вместе с НДС.

Возврат товара

При получении товара организация-покупатель должна тщательно осмотреть полученные ценности, провести внешний осмотр на наличие брака, неисправностей, повреждения упаковки, тары, непрезентабельный внешний вид. Кроме того, необходимо тщательно проверить сопровождающие товар документы, сверить данные, указанные в документах с фактически полученными ценностями. Проверить правильность заполнения документов, наличие счета-фактуры, если товар облагается НДС.

Если организацию-покупателя все устраивает, она принимает товар, если что-то не устраивает, то покупатель может его вернуть поставщику.

Документальное оформление возврата товара. Если организация-покупатель принимает решение вернуть товар поставщику, то он должен этот факт правильно оформить документально.

Если ненадлежащее качество товарных ценностей или неправильно оформленные документы обнаружены еще на стадии приемки, то покупатель составляет акт о расхождении, в котором должен изложить свои претензии поставщику и указать, что именно не устраивает. Для оформления можно воспользоваться существующей унифицированной формой ТОРГ-2 и заполнить данный документ нужно в присутствии лица, доставившего груз.

К акту о расхождении нужно приложить претензионное письмо, в котором покупатель излагает, что его не устроило и каких дальнейших действий он ожидает от поставщика (замена, возврат денег, если товар был оплачен).

Если документы оформляются в присутствии водителя-экспедитора или другого лица, доставившего груз, то документы передаются этому лицу вместе с товаром.

Если брак или несоответствие документальных и фактических данных выявлен позже, после отъезда водителя, то письмо-претензия

вместе с приложенным актом направляется поставщику любым другим способом.

Бухгалтерский учет возврата у поставщика. Получив от покупателя претензию, поставщик должен произвести определенные действия. Вернуть товар или заменить его на качественный.

Прежде всего, нужно выяснить, поступила ли оплата от покупателя.

Если товар оплачен. Если покупатель возвращает оплаченный товар, то поставщик открывает счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», на котором и будет учитываться полученная претензия.

Принятая претензия отражается с помощью проводки Д-т 62 К-т 76, проводка выполняется на сумму претензии, обозначенной покупателем.

Если замена товара не планируется, то необходимо выполнить проводки, нейтрализующие проводки, связанные с реализацией, выполненные при его отгрузке. Делается это с помощью операции «сторнирование», то есть выполняются все те же проводки на те же суммы, но они будут отниматься от выполненных ранее.

Пример. Отгружен товар на сумму 120 000 руб., в том числе НДС 20 000 руб., себестоимость 60 000 руб. Проводки по его реализации будут выглядеть следующим образом:

- Д-т 62 К-т 90/1 на сумму 120 000 руб. — отражена выручка от продажи;
- Д-т 90/3 К-т 68/НДС — начислен НДС с продажи;
- Д-т 90/2 К-т 41 — списана себестоимость.

Записи по сторнированию продажи будут выглядеть таким же образом, только все суммы будут со знаком «—», то есть отниматься.

В результате этого продажа аннулируется, но так как покупатель товар оплатил, то у поставщика возникает задолженность перед покупателем. Поставщик деньги покупателю возвращает, это оформляется проводкой Д-т 76 К-т 51. Таким образом счет 76 закрывается, продажа сторнируется, возврат товара покупателем оформлен.

Если товар не оплачен. Если товар покупатель не успел оплатить, то поставщик просто выполняет проводки по сторнированию продажи. Счет 76 открывать не нужно.

На счетах бухгалтерского учета эти операции отражаются следующим образом (табл. 12.7).

**Таблица 12.7. Журнал хозяйственных операций
при возврате товара от покупателя**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списана себестоимость товаров	90/2	41
2	Отражена выручка в связи с реализацией	62	90/1
3	Начислен НДС с реализации	90/3	68/НДС
4	Получена оплата от покупателя	51	62
5	Принята претензия от поставщика в связи с возвратом товара	62	76
6	Операции по реализации сторнируются (отнимаются)	62	90/1
7		90/3	68/НДС
8		90/2	41
9	Возвращены деньги покупателю	76	51

Бухгалтерский учет возврата товара у покупателя

Если организация не успела принять товар и поставить его на приход, то никаких проводок не выполнялось.

Если же организация приняла и оприходовала товарные ценности, да еще и оплатила их, то необходимо выполнить проводки, указанные ниже.

Если организация оплатила товар, то сумма претензии отражается на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с помощью проводки Д-т 76 К-т 60. После чего выполняются проводки по сторнированию проводок, выполненных при поступлении товара.

Возврат денег от поставщика отражается с помощью проводки Д-т 51 К-т 76, тем самым счет 76 закрывается (табл. 12.8).

**Таблица 12.8. Журнал хозяйственных операций
при возврате товара поставщику**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Принят к учету товар от поставщика	41	60
2	Выделен НДС из стоимости товара	19	60
3	Перечислена оплата поставщику	60	51
4	Поставщиком принята претензия на возврат	76	60
5	Операции по оприходованию товара сторнируются (отнимаются)	41	60
6		90/2	41
7	Получены деньги от поставщика	51	76

Бухгалтерский учет готовой продукции и ее продажи в экономическом субъекте

Изучение данной главы позволит: уяснить особенности организации и методики бухгалтерского учета и оценки готовой продукции в бизнесе; понять особенности ведения бухгалтерского учета поступления и наличия (хранения) готовой продукции экономического субъекта; оценить организацию бухгалтерского учета продажи готовой продукции экономического субъекта; понять бухгалтерский учет расходов бизнеса на продажу продукции; уяснить особенности бухгалтерского учета сданных заказчикам выполненных бизнес-работ и оказанных бизнес-услуг.

13.1. Организация и методика бухгалтерского учета и оценки готовой продукции в бизнесе

Готовая продукция — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.

Согласно Методическим указаниям по учету МПЗ, готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

Натуральные измерители характеризуют количество, объем, массу продукции в соответствии с их физическими свойствами. Они используются для количественного учета готовых изделий.

Условно-натуральные измерители служат для получения обобщенных показателей об однородной продукции. Например, количество выработанной каустической соды выражается в тоннах условного веса, консервов — в условных банках и т.д. Стоимостные измерители служат для измерения готовой продукции в денежном выражении.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ предусмотрена возможность оценивать готовую продукцию одним из следующих способов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Эти способы включают в себя затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции. Фактическая себестоимость определяется по истечении отчетного периода на основе данных бухгалтерского учета фактических затрат на производство продукции. Плановая себестоимость представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из средних норм затрат (плановых показателей) на производство соответствующих видов продукции за отчетный период. Нормативная себестоимость представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из действующих в организации норм на определенную дату.

Выбранный организацией метод оценки готовой продукции подлежит закреплению в приказе об учетной политике.

При любом способе учета готовой продукции по дебету счета 43 «Готовая продукция» отражается ее поступление на склад организации.

При учете готовой продукции по фактической себестоимости ее поступление на склад отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство». При этом фактическую себестоимость можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца).

В случае если готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости, то возможны два варианта учета:

- без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В случае неприменения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на синтетическом счете 43 «Готовая продукция», готовая продукция будет отражаться с учетом отклонений фактической производственной себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам (плановой, нормативной). Списание отклонений производится в конце месяца на те же счета, на которые списана готовая продукция по учетным ценам (плановым, нормативным).

Суммы отклонений учитываются на счете 43 по отдельному субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости». Отклонения на этом субсчете учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп готовой продукции, либо по организации в целом. Превышение фактической стоимости над учетной стоимостью (при наличии перерасхода) отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости (в случае экономии), то разница отражается сторнировочной записью.

Пример

Таблица 13.1. Расчет отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам отгруженной и реализованной продукции, тыс. руб.

№ n/n	Показатели	По учет- ным ценам	Отклонения (+, -)	По факти- ческой стоимости
1	Готовая продукция на начало месяца	500 000	-10 000	490 000
2	Поступило готовой продукции за месяц	402 000	-21 000	381 000
3	Итого	902 000	-31 000	871 000
4	Процент отклонений	$-31\,000 / 902\,000 \times 100 = -3,43\%$		
5	Отгружено готовой продукции за месяц	532 000	$532\,000 \times (-3,43) / 100 = -18\,247$	513 753
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	370 000	-12 753	357 247

Если готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости с применением счета 40, то порядок учета имеет следующие особенности:

- по дебету счета 40 учитывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20, 23, 29);
- по кредиту счета 40 отражается нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетом 43.

В конце месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов выявляются отклонения фактической производственной себестоимости продукции, отражаемой по дебету счета 40, от нормативной (плановой) себестоимости, отражаемой по кредиту счета 40.

Превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) себестоимостью, т.е. перерасход, списывается со счета 40 в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью. Превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической себестоимостью, т.е. экономия, сторнируется по кредиту счета 40 и дебету счета 90 «Продажи».

Тем самым счет 40 ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счет 43 «Готовая продукция» может не приходоваться и должна учитываться на счете 10 «Материалы».

13.2. Бухгалтерский учет поступления и наличия (хранения) готовой продукции экономического субъекта

Готовая продукция поступает из производства на склад на основании приемо-сдаточных накладных, приходных актов, спецификаций и других аналогичных документов, которые выписываются в двух экземплярах. Один экземпляр документа предназначен для сдатчика готовой продукции, другой остается на складе. У сдатчика все документы на передачу готовой продукции на склад регистрируются в журнале выпуска готовой продукции по мере выпуска (в хронологической последовательности).

На учет готовой продукции распространяются все основные положения по учету материально-производственных запасов.

Для хранения готовой продукции создаются, как правило, отдельные склады готовой продукции. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Организация учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам. На каждый вид готовой продукции на складе открывается отдельная карточка, в которой кладовщик заполняет реквизиты, характеризующие места хранения изделий (стеллажи, ячейки, бункера и т.п.). К месту хранения прикрепляется материальный ярлык.

На складах с небольшой номенклатурой готовой продукции вместо карточек складского учета допускается ведение учета в оформленных в установленном порядке книгах сортового учета.

Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с отдельным учетом по отличительным признакам. Для правильной организации учета движения готовой продукции большое значение имеет разработка номенклатуры-ценника — перечня наименований видов изделий, вырабатываемых данной организацией. За основу его составления и берется классификация готовых изделий по определенным признакам, позволяющим отличать одно изделие от другого (модель, класс точности, фасон, артикул, марка, сорт и др.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, и т.д.

Прием, хранение, отпуск и учет готовой продукции по каждому складу возлагаются на соответствующие должностные лица (заведующий складом, кладовщик и др.). Эти лица несут ответственность за правильный прием, отпуск, учет и сохранность вверенной им готовой продукции, а также за правильное и своевременное оформление операций по приему и отпуску. С указанными должностными лицами заключаются договоры о полной материальной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

Бухгалтерский учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на счете **43 «Готовая продукция»** — активный счет (рис. 13.1).

Счет 43 «Готовая продукция» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — наличие готовой продукции на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — принятие готовой продукции из производства на склад	Кредитовый оборот — списание готовой продукции со склада
Конечное сальдо — остаток готовой продукции на конец отчетного периода	

Рис. 13.1. Строение счета «Готовая продукция»

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 43 «Готовая продукция» является журнал-ордер № 11, регистр аналитического учета — карточка (книга) складского учета. Автоматизированная форма учета представлена в табл. 13.2.

**Таблица 13.2. Автоматизированная форма учета
с применением программного продукта «1С: Предприятие»**

<i>№ n/n</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистры аналитического учета</i>
1	Обороты счета 43 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 43
2	Анализ счета 43	Анализ счета 43 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 43	Обороты между субконто, карточка счета 43
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 43 по субконто и др.

При учете готовой продукции по фактической производственной себестоимости ее оприходование отражается следующими проводками (табл. 13.3).

**Таблица 13.3. Журнал хозяйственных операций при учете
готовой продукции по фактической производственной себестоимости**

<i>№ n/n</i>	<i>Содержание хозяйственной операции</i>	<i>Корреспонденция счетов</i>	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
1	Принята на учет готовая продукция, изготовленная в основном производстве	43	20
2	Принята на учет готовая продукция, изготовленная во вспомогательном производстве	43	23
3	Принята на учет готовая продукция, изготовленная в обслуживающих производствах и хозяйствах	43	29
4	Отгружена готовая продукция по фактической себестоимости	90—2	43

Пример

ООО «Кимерия» выпускает светильники. Расходы основного производства на выпуск партии светильников составили 130 000 руб. Сборку светильников осуществляет вспомогательное производство, его расходы составили 14 000 руб.

Бухгалтер организации составит следующие бухгалтерские записи (табл. 13.4).

Таблица 13.4. Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены затраты основного производства по выпуску партии светильников	130 000	20	70, 69, 10, 60
2	Отражены затраты вспомогательного производства по сборке светильников	14 000	23	70, 69, 10, 60
3	Списаны расходы вспомогательного производства на основное производство	14 000	20	23
4	Оприходовали готовую продукцию по фактической себестоимости	144 000	43	20
5	Списана себестоимость проданной продукции	144 000	90—2	43

При учете готовой продукции по учетной (плановой, нормативной) себестоимости без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» составляются следующие бухгалтерские записи:

- Д-т 43 К-т 20 (23, 29) — оприходована на склад готовая продукция по учетной (плановой, нормативной) себестоимости;
- Д-т 43 субсчет «Отклонения фактической себестоимости от учетной стоимости» К-т 20 (23, 29) — отражается сумма отклонений (перерасхода) или сторнируется сумма отклонений (экономии) фактической себестоимости от учетной (плановой, нормативной) по выпущенной и сданной на склад готовой продукции;
- Д-т 90—2 К-т 43 — отгружена готовая продукция по учетной (плановой, нормативной) себестоимости;
- Д-т 90—2 К-т 43 субсчет «Отклонения фактической себестоимости от учетной стоимости» — отражается сумма отклонений (перерасхода) или сторнируется сумма отклонений (экономии) фактической себестоимости от учетной (плановой, нормативной) по отгруженной за месяц продукции.

Пример

ООО «Кимерия» выпускает светильники. Расходы основного производства на выпуск партии светильников составили 130 000 руб. Сборку светильников осуществляет вспомогательное производство,

его расходы составили 14 000 руб. Плановая себестоимость составила 1 400 руб. за единицу, произведено 100 единиц светильников.

Бухгалтер организации составит следующие бухгалтерские записи (табл. 13.5).

Таблица 13.5. Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены затраты основного производства по выпуску партии светильников	130 000	20	70, 69, 10, 60
2	Отражены затраты вспомогательного производства по сборке светильников	14 000	23	70, 69, 10, 60
3	Списаны расходы вспомогательного производства на основное производство	14 000	20	23
4	Оприходовали готовую продукцию по плановой себестоимости (1400 руб. × 100)	144 000	43	20
5	Определена сумма отклонений между плановой и фактической себестоимостью	4000	43 субсчет «Отклонения фактической себестоимости от учетной стоимости»	20
6	Списана себестоимость проданной продукции	144 000	90—2	43
7	Списана сумма отклонений	4000	90—2	43 субсчет «Отклонения фактической себестоимости от учетной стоимости»

Когда учет готовой продукции ведется по учетной (плановой, нормативной) себестоимости организация может использовать счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

При учете готовой продукции по учетной (плановой, нормативной) себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск про-

дукции (работ, услуг)» ее оприходование и списание отражается следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т 43 К-т 40 — принята на учет готовая продукция по учетной (плановой, нормативной) себестоимости;
- Д-т 40 К-т 20, 23, 29 — списаны фактические затраты на производство продукции;
- Д-т 90—2 К-т 43 — отражается сумма учетной (плановой, нормативной) себестоимости проданной продукции;
- Д-т 90—2 К-т 40 — списано отклонение фактической производственной себестоимости готовой продукции от учетной (плановой, нормативной) себестоимости (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»).

Пример

В продолжение примера: ООО «Кимерия» учитывает готовую продукцию (светильники) по плановой себестоимости с применением счета 40. Бухгалтер делает следующие бухгалтерские записи (табл. 13.6).

Таблица 13.6. Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены затраты основного производства по выпуску партии светильников	130 000	20	70, 69, 10, 60
2	Отражены затраты вспомогательного производства по сборке светильников	14 000	23	70, 69, 10, 60
3	Списаны расходы вспомогательного производства на основное производство	14 000	20	23
4	Оприходовали готовую продукцию по плановой себестоимости (1400 × 100)	144 000	43	40
5	Вконце месяца отражена фактическая себестоимость	144 000	40	20
6	Списана плановая себестоимость проданной продукции	144 000	90—2	43
7	Списана сумма превышения фактической себестоимости готовой продукции над плановой себестоимостью (если бы плановая себестоимость оказалась больше фактической, то данная запись была бы отражена методом «красное сторно»)	4000	90—2	40

13.3. Бухгалтерский учет продажи готовой продукции экономического субъекта

Отпуск (в том числе продажа) готовой продукции покупателям осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

Отпуск готовой продукции и ее отгрузка может оформляться *приказом-накладной*, в который включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск. В качестве типовой формы накладной может использоваться форма № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

Организации различных отраслей производства могут применять специализированные формы (модификации) накладных и других первичных учетных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции. При этом данные документы должны содержать нормативно установленные обязательные реквизиты. Кроме того, накладная должна содержать дополнительные показатели, такие как основные характеристики отгружаемой продукции, в т.ч. код продукции, сорт, размер, марку и т.п., наименование структурного подразделения организации, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

Накладная (либо иной первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля отгрузки (вывоза) готовой продукции.

Для этой цели Методическими указаниями по учету МПЗ рекомендуется как один из вариантов следующая схема движения документов:

- на складе готовой продукции или в отделе сбыта организации выписывается 4 экземпляра накладной;
- 4 экземпляра накладной передаются в бухгалтерскую службу организации для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им на то уполномоченным;
- бухгалтерской службой подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта организации, где один экземпляр остается у материально ответственного лица как оправдательный документ на отпуск готовой продукции со склада, второй служит основанием для выписки счета-фактуры. Третий и четвертый экземпляры накладной передаются получателю (покупателю) готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель (покупатель) обязан поставить подпись, удостоверяющую факт передачи ему готовой продукции;

- при вывозе готовой продукции через пропускной пункт (проходную) один экземпляр (четвертый) накладной остается в службе охраны, один из экземпляров (третий) — у получателя в качестве сопроводительного документа на груз (готовую продукцию);
- служба охраны регистрирует накладные на вывозимую готовую продукцию в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерскую службу по описи. Бухгалтерская служба делает отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции;
- бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны и т.п.) систематически осуществляет выверку данных путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции организация выписывает счета-фактуры установленной формы в двух экземплярах, первый из которых не позднее 5 дней со дня отгрузки продукции высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации-поставщика. Поставщик регистрирует счет-фактуру в книге продаж. После регистрации счет-фактуру подшивают в журнал учета выданных счетов-фактур и хранят в течение полных 5 лет с даты его выдачи.

Полученный счет-фактура у покупателя регистрируется в книге покупок. После регистрации счет-фактура подшивается в журнал учета полученных счетов-фактур и хранится в течение полных 5 лет с того момента, как он был получен.

Данные первичных документов записывают в ведомость учета и реализации продукции (работ, услуг) (форма № 16, 16а). Ведомость является формой аналитического учета, так как учет ведут по видам реализованной продукции, работ, услуг по учетным (фактическим) и отпускным ценам и покупателям.

Бухгалтерский учет отгрузки и продажи организуется в разрезе субсчетов и синтетических счетов в журнале-ордере № 11, предназначенном для отражения оборотов по кредиту счетов 43, 44, 45, 90, 91, 62 и аналитических данных к счету 45 и 90. Журнал-ордер № 11 заполняется на основании аналитических данных ведомости № 16.

Автоматизированная форма учета приводится в табл. 13.7.

**Таблица 13.7. Автоматизированная форма учета
с применением программного продукта «1С: Предприятие»**

<i>№ п/п</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистры аналитического учета</i>
1	Обороты счета 90 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 90
2	Анализ счета 90	Анализ счета 90 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 90	Обороты между субконто, карточка счета 90
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 90 по субконто и др.

Продажа готовой продукции относится к обычным видам деятельности организации.

При продаже готовой продукции окончательной целью является выявление финансового результата от операции по ее продаже на счетах бухгалтерского учета.

Финансовый результат от продаж готовой продукции ежемесячно выявляется на счете 90 «Продажи». На данном счете обобщается информация о доходах и расходах, связанных с продажей готовой продукции, и формируется финансовый результат по ним. **Счет 90 «Продажи»** — активно-пассивный счет (рис. 13.2).

Счет 90 «Продажи» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо —	Начальное сальдо —
Дебетовый оборот — расходы от продажи продукции (работ, услуг)	Кредитовый оборот — доходы от продажи продукции (работ, услуг)
Конечное сальдо —	Конечное сальдо —

Рис. 13.2. Строение счета «Продажи»

Субсчета, открываемые к счету 90 «Продажи»:

- 1) «Выручка»;
- 2) «Себестоимость продаж»;
- 3) «НДС»;
- 4) «Акцизы»;
- 5) «Прибыль/убыток от продаж».

Записи по субсчетам производятся по дебету и кредиту накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 2, 3, 4 и кредитового оборота по

субсчету 1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 9 на счет 99 «Прибыли и убытки», где формируется конечный финансовый результат от всех видов деятельности организации. То есть общий остаток по счету 90 на конец отчетного периода должен быть равен нулю. Заккрытие субсчетов 1, 2, 3, 4 на субсчет 9 производится в конце отчетного года при реформации баланса.

У приобретателя право собственности на продукцию по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Передачей продукции признается вручение ее приобретателю, сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю. Продукция считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица.

В бухгалтерском учете отгрузка (отпуск) продукции отражается по-разному в зависимости от признания или непризнания выручки от продажи готовой продукции.

В соответствии с ПБУ 9/99 выручка от продажи продукции признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий.

1. Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом.

2. Сумма выручки может быть определена.

3. Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (есть уверенность в том, что организация получит оплату деньгами или иным активом либо отсутствует неопределенность в отношении получения оплаты или актива).

4. Право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю.

5. Расходы, которые произведены в связи с получением дохода от продажи продукции, могут быть определены.

При признании в бухгалтерском учете всех условий признания выручки от продажи продукции выручка от продажи отражается по дебету счета 62 и кредиту счета 90 (субсчет 90—1). Одновременно с формированием дебиторской задолженности за покупателями относятся в дебет счета учета продаж:

- фактическая производственная себестоимость отгруженной (отпущенной) готовой продукции;
- НДС;
- расходы на продажу, подлежащие списанию на счет учета продаж;

- кредитовое или дебетовое сальдо по счету учета продаж относится на счета учета финансовых результатов.

Отражение хозяйственных операций по учету продажи продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 13.8.

Таблица 13.8. Журнал хозяйственных операций по учету продажи продукции (работ, услуг)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг)	62	90—1
2	Начислен НДС от продажной стоимости готовой продукции (работ, услуг)	90—3	68
3	Списана себестоимость проданной продукции (работ, услуг)	90—2	43,40
4	Списаны расходы на продажу	90—2	44
5	Отражен финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг)	90—9 (99)	99 (90—9)

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Если выручка от продажи готовой продукции не может быть признана в бухгалтерском учете определенное время, то при ее фактической отгрузке или передаче производится списание продукции со счета 43 на счет **45 «Товары отгруженные»** — активный счет (рис. 13.3).

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 45 «Товары отгруженные» является журнал-ордер № 11, регистр аналитического учета — ведомость учета реализации (форма № 16).

На счете 45 отгруженная продукция числится до момента признания выручки в бухгалтерском учете. С наступлением этого момента продукция считается проданной и списывается с кредита счета 45 в дебет счета 90. Автоматизированная форма учета приводится в табл. 13.9.

Счет 45 «Товары отгруженные» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — отгруженная покупателям продукция без перехода к ним права собственности на продукцию на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — отгрузка (отпуск) готовой продукции покупателям продукции из производства на склад	Кредитовый оборот — списание проданной продукции
Конечное сальдо — отгруженная покупателям продукция без перехода к ним права собственности на продукцию на конец отчетного периода	

Рис. 13.3. Строеение счета «Товары отгруженные»

Таблица 13.9. Автоматизированная форма учета с применением программного продукта «1С: Предприятие»

№ п/п	Регистры синтетического учета	Регистры аналитического учета
1	Обороты счета 45 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 45
2	Анализ счета 45	Анализ счета 45 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 45	Обороты между субконто, карточка счета 45
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 45 по субконто и др.

13.4. Бухгалтерский учет расходов бизнеса на продажу продукции

Расходы, связанные со сбытом продукции, называются расходами на продажу или коммерческими расходами.

В их состав входят: расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции; расходы на транспортировку, доставку и погрузку; комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим предприятиям; расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи; рекламные расходы и прочие.

Бухгалтерский учет коммерческих расходов ведут на счете **44 «Расходы по продаже»** — активный счет (рис. 13.4).

Счет 44 «Расходы по продаже» — активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — сумма расходов на продажу, приходящаяся на остаток готовой продукции (товаров), на начало отчетного периода	
Дебетовый оборот — расходы, связанные с продажей продукции	Кредитовый оборот — списание расходов
Конечное сальдо — сумма расходов на продажу, приходящаяся на остаток готовой продукции (товаров) на конец отчетного периода	

Рис. 13.4. Строение счета «Расходы по продаже»

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 44 «Расходы по продаже» является журнал-ордер № 11, регистр аналитического учета — ведомость № 15, где аналитические счета открываются по видам и статьям расходов. Автоматизированная форма учета приводится в табл. 13.10.

Таблица 13.10. Автоматизированная форма учета с применением программного продукта «1С: Предприятие»

<i>№ п/п</i>	<i>Регистры синтетического учета</i>	<i>Регистры аналитического учета</i>
1	Обороты счета 44 (Главная книга)	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 44
2	Анализ счета 44	Анализ счета 44 по субконто
3	Журнал-ордер по счету 44	Обороты между субконто, карточка счета 44
4	Оборотно-сальдовая ведомость и др.	Карточка счета 44 по субконто и др.

Отражение хозяйственных операций по учету расходов на продажу на счетах бухгалтерского учета (табл. 13.11).

Порядок списания расходов зависит от принятого организацией в учетной политике варианта: полностью или частично. Если организация определяет расходы на продажу постоянными и в

бухгалтерском учете признает выручку от продажи продукции, то расходы на продажу *полностью* списываются со счета 44 на счет 90 (Д-т 90—2 К-т 44). Если организация производит *частичное* списание расходов на продажу, то распределению подлежат расходы на упаковку и транспортировку готовой продукции. Эти расходы включаются в себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем. При невозможности такого отнесения они могут распределяться между отдельными видами проданной продукции пропорционально весу, объему, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям. Все остальные расходы на продажу (за исключением расходов на упаковку и транспортировку) ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (работ, услуг).

**Таблица 13.11. Журнал хозяйственных операций
по учету продажи продукции (работ, услуг)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Израсходованы материалы на упаковку продукции на складе	44	10
2	Списаны расходы вспомогательного производства по изготовлению тары, доставке продукции на станцию (пристань) отправления	44	23
3	Оплачены расходы по рекламе, коммерческие сборы	44	50,51
4	Акцептованы счета транспортных организаций за доставку продукции на станцию (пристань) отправления, подрядчиков за погрузку продукции в вагоны (суда) — стоимость услуг без НДС	44	60,76
5	Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников, занятых упаковкой и сбытом продукции	44	69
5	Начислена заработная плата рабочим за упаковку, затаривание готовой продукции на складе, погрузку ее на транспортные средства	44	70
6	Оплачены подотчетным лицом расходы по транспортировке готовой продукции, ее выгрузке	44	71

13.5. Особенности бухгалтерского учета сданных заказчикам выполненных бизнес-работ и оказанных бизнес-услуг

Организации, производящие продукцию с длительным циклом изготовления или оказывающие комплексную услугу (строительные, научные, проектные, геологические и др.), могут признавать продажу продукции, работ и услуг:

- в целом за законченную и сданную заказчику работу;
- по отдельным этапам выполненной работы.

При втором варианте расчет осуществляется по законченным этапам или комплексам, имеющим самостоятельное значение, или осуществляется авансирование заказчиком организации до полного окончания работ в размере договорной стоимости. При втором варианте используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету этого счета учитывают стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, отражаемых по кредиту счета 90. Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ списываются с кредита счета 20 на дебет счета 90. Суммы поступившей оплаты отражаются по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 62.

По окончании всех этапов работы в целом оплаченную заказчиком стоимость этапов списывают со счета 46 в дебет счета 62. Стоимость полностью законченных работ, учтенных на счете 62, списывают на сумму полученных авансов в дебет счета 62 и на сумму, полученную в окончательный расчет в дебет счетов по учету денежных средств.

Аналитический учет по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» ведется по видам работ.

- Д-т 46 К-т 90—1 — отражена стоимость оплаченных этапов работ;
- Д-т 62 К-т 46 — списывается стоимость всех законченных этапов работ.