

В соответствии с классификацией основные средства группируются по следующим признакам: по отраслевой принадлежности, видам и назначению, степени и интенсивности использования.

По *отраслевому признаку* основные средства могут быть использованы в промышленности, сельском хозяйстве, торговле, на транспорте, что позволяет получить данные об их стоимости в каждой из отраслей.

По *видам* основные средства подразделяют на следующие группы: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие основные средства. Классификация по видам составляет основу аналитического учета.

По *назначению* основные средства подразделяют:

- на производственные, которые непосредственно участвуют в производственном процессе, например основные средства, используемые в цехах, отделах или службах;
- непроизводственные, которые не участвуют в процессе производства, например основные средства, используемые в обслуживающих производствах, жилищно-коммунальных хозяйствах, общежитиях, столовых и т.д.

По *степени использования* основные средства могут быть объёмами, находящимися в эксплуатации, на консервации, в запасе (резерве), на стадии достройки, реконструкции или частичной ликвидации и т.д.

По *интенсивности использования* основные средства подразделяют:

- на активные, непосредственно участвующие в технологическом процессе производства, например рабочие машины, станки, оборудование и т.д.;
 - пассивные, создающие условия для производственного процесса, например, здания и сооружения.
- Кроме того, основные средства могут принадлежать организации на праве собственности или могут быть получены в аренду. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом основных средств признают объект, который содержит приспособления и принадлежности, или отдельный конструктивно обособленный объект, предназначенный

для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно соединенных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно соединенных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции не самостоятельно, а только в составе комплекса.

Основные средства используют длительное время, и в зависимости от срока полезного использования все они входят в амортизационные группы. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) устанавливает 10 амортизационных групп. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (в ред. от 10 декабря 2010 г. № 1011).

1. *Срок полезного использования от 1 года до 2 лет включительно.* Недолговечное имущество, насосы, компрессоры, средства малой механизации и т.д.
2. *Срок полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно.* Лифты, конвейеры, подъемные устройства, инструменты и средства монтажа, технологическая оснастка, приборы и устройства для электромонтажных и пуско-наладочных работ, насосы, техника электронно-вычислительная и т.д.
3. *Срок полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно.* Копировальные средства, швейные машины, погрузочно-разгрузочное оборудование, технологическое оборудование и установок, измерительные приборы, радиостанции, оптические приборы, мотоциклы, мотороллеры, велосипеды, оборудование учебное, приборы бытовые, театральный инвентарь, трансформаторы, лифты, тракторы и т.д.
4. *Срок полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно.* Сооружения и передаточные устройства, дизели, компрессоры, подъемно-транспортные средства, сварочное оборудование, контейнеры, отопительное оборудование, машины для коммунального хозяйства, оборудование для предприятий торговли, медицины, автоматизации управленческого и инженерного труда, электрооборудование, оборудование для контроля и испытательное, источники питания, радио- и телеаппаратура, часы и

6.2. АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Объекты, входящие в состав основных средств, подвержены физическому и моральному износу, т.е. под влиянием физических и экономических факторов они постепенно утрачивают свои функциональные характеристики и приходят в негодность. Следствием этого является то, что основные средства не могут выполнять свои функции из-за технических причин или экономической невыгодности. Физический износ частично восстанавливается в процессе ремонта, реконструкции или модернизации объектов, но со временем такие затраты перестают окупаться.

Моральный износ проявляется в том, что с течением времени основные средства по своей конструкции, производительности, расходам на обслуживание и эксплуатацию отстают от новейших аналогов. Поэтому они не способны выпускать продукцию такого качества, которую можно производить с использованием более современного оборудования. В связи с этим периодически возникает необходимость в замене основных средств, прежде всего их активной части, более современными.

Возмещение износа основных средств осуществляют в процессе начисления амортизации (от лат. *amortisatio* — погашение). Амортизация — это исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их эксплуатации. В то же время амортизация представляет собой механизм перенесения стоимости основных средств на произведенные с их помощью продукцию, работы и услуги. Сумму амортизации включают в себестоимость, и тем самым она переходит в цену, после чего амортизационные отчисления возмещают при получении на расчетный счет выручки от реализации продукции, работ и услуг. Сумму накопленной амортизации в дальнейшем используют на приобретение, создание или строительство новых объектов основных средств.

Амортизацию основных средств начинают начислять с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию. Суммы амортизации по объектам основных средств отражают в бухгалтерском учете путем накопления по кредиту пассивного счета 02 «Амортизация основных средств». Ежемесячно сумму амортизации включают в производственные затраты, что отражают по дебету счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и т.д.

Расчет амортизации зависит от первоначальной стоимости основных средств ($C_{п}$) и срока их полезного использования или

приборы времени, автомобили, электродвигатели, электростанции и т.д.

5. Срок полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно. Здания, кроме жилых, линии электропередачи, тепловые сети, газопроводы, сооружения культуры и отдыха, ограды здания, кроме металлических, двигатели внутреннего сгорания, станки, тракторы, комбайны, оборудование для пищевой и табачной промышленности, оружие, котельные установки, средства радиолокации и навигации, фото- и киноаппаратура, пожарные машины, музыкальные инструменты, легковые и грузовые автомобили, спортивные суда и т.д.

6. Срок полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно. Сооружения культуры и отдыха, деревообрабатывающие и прочие станки, прессы, электростанции, телефонные станции, радиовещательная и светотехническая аппаратура, грузовые автомобили, автобусы, суда, вагоны, самолеты, вертолеты, насаждения многолетние и т.д.

7. Срок полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно. Здания и сооружения, кроме жилых, трубопроводы, цистерны, автомобильные дороги, мосты, сооружения городского транспорта и связи, канализация, холодильники, силовое оборудование, снегоочистители, фонды библиотек и т.д.

8. Срок полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно. Коллекторы, металлические ограды, пристани, магистральный газопровод, линии метрополитена, металлургическое оборудование для хранения, сейфы, бронированные двери и камеры и т.д.

9. Срок полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно. Взлетно-посадочные полосы, емкости для газа, ядерные реакторы, турбины, платформы и т.д.

10. Срок полезного использования свыше 30 лет. Эскалаторы, силовые кабели, морские доки, вагоны метрополитена и т.д.

Срок полезного использования объектов основных средств определяют на дату ввода в эксплуатацию с учетом принадлежности к той или иной амортизационной группе. Организация самостоятельно определяет срок использования для каждого вида основных средств в пределах сроков, установленных для соответствующей амортизационной группы. Если в классификации не указан срок использования для какого-либо объекта основных средств, организации устанавливают его самостоятельно на основе технических условий и рекомендаций предприятий-изготовителей.

срока службы (T_c), который представляет собой период, в течение которого использование объектов основных средств приносит предприятию доход. Срок полезного использования объектов основных средств организации определяют самостоятельно в соответствии с классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. В процессе начисления амортизации определяют остаточную стоимость (C_0) амортизируемых средств, которую рассчитывают в виде разности между первоначальной стоимостью основных средств и суммой начисленной амортизации.

Согласно ПБУ 6/01 организации могут начислять амортизацию по основным средствам одним из следующих способов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В целях налогового учета для начисления амортизации основных средств используют два метода — линейный и нелинейный. Использование линейного метода аналогично его применению в бухгалтерском учете (ст. 259 НК РФ).

Выбранный способ начисления амортизации используют в течение всего срока полезного использования объектов основных средств. Способы начисления амортизации по группам основных средств отражают в учетной политике организации.

При линейном способе наблюдается равномерное начисление амортизации в течение всего срока полезного использования основного средства.

Например, срок полезного использования основных средств — 10 лет. В течение этого срока по этим основным средствам будет списано 100 % первоначальной стоимости. Тогда за один год следует списывать 10 % (100 % / 10 лет) стоимости, а за один месяц — 0,83 % (10 % / 12 мес.).

Амортизацию за один год, выраженную в процентах, называют нормой амортизации (HA_r) и вычисляют по формуле

$$HA_r = 100 \% / T_c$$

Норму амортизации за один месяц (HA_m) рассчитывают исходя из срока полезного использования, выраженного в месяцах.

Если известна норма амортизации, можно определить срок полезного использования основных средств (в годах):

$$T_c = 100 \% / HA_r$$

Сумму амортизации за один год рассчитывают по формуле

$$A_r = C_n / T_c \text{ или } A_r = (C_n \cdot HA_r) / 100 \%$$

В бухгалтерском учете используют сумму амортизации, рассчитанную за один месяц:

$$A_m = C_n / (T_c \cdot 12 \text{ мес}) \text{ или } A_m = A_r / 12 \text{ мес.}$$

Пример 6.1. Расчет амортизации основных средств линейным способом.

Предприятие приобрело оборудование, которое входит в третью амортизационную группу. Его первоначальная стоимость 150 000 р.

З а д а н и е. Рассчитайте норму амортизации за один год (HA_r) и сумму амортизации (A_m) основных средств за один месяц линейным способом.

Р е ш е н и е. Приобретенное оборудование входит в третью амортизационную группу со сроком полезного использования свыше 3 лет и до 5 лет включительно. Предприятие может установить для этого оборудования срок использования, например 4 года (48 мес) или 5 лет (60 мес). Рассчитаем и сравним сумму амортизации за 1 мес при разных сроках полезного использования.

Рассчитаем норму амортизации за один год:

- при сроке полезного использования 4 года

$$HA_r = 100 \% / 4 \text{ года} = 25 \%$$

- при сроке полезного использования 5 лет

$$HA_r = 100 \% / 5 \text{ лет} = 20 \%$$

Сумма амортизации за 1 мес составит:

- при сроке полезного использования 4 года

$$A_m = 150\,000 \text{ р.} / 48 \text{ мес} = 3\,125 \text{ р.};$$

- при сроке полезного использования 5 лет

$$A_m = 150\,000 \text{ р.} / 60 \text{ мес} = 2\,500 \text{ р.}$$

Как видно из примера, выбирая тот или иной срок полезного использования объектов основных средств, организация может влиять на себестоимость выпускаемой продукции, так как сумму амортизации включают в состав затрат на ее производство.

Сумму ежемесячной амортизации по основным средствам включают в себестоимость продукции, работ и услуг, что оформляют следующей проводкой:

Д-т 20 «Основное производство» К-т 02 «Амортизация основных средств».

Таблица 6.1

Год использования	$A_n, \text{р.}$	$C_{ор}, \text{р.}$	A_n в течение года, р.
1-й	$150\,000 \cdot 0,5 = 75\,000$	$150\,000 - 75\,000 = 75\,000$	$75\,000 / 12 = 6\,250$
2-й	$75\,000 \cdot 0,5 = 37\,500$	$75\,000 - 37\,500 = 37\,500$	$37\,500 / 12 = 3\,125$
3-й	$37\,500 \cdot 0,5 = 18\,750$	$37\,500 - 18\,750 = 18\,750$	$18\,750 / 12 = 1\,563$
4-й	18 750	18 750	$18\,750 / 12 = 1\,563$

При способе уменьшаемого остатка за расчетную базу принимают не первоначальную, а остаточную стоимость основных средств, умножаемую на норму амортизации с учетом коэффициента ускорения, который организации устанавливают самостоятельно (он не должен превышать трех).

Пример 6.2. Расчет амортизации основных средств способом уменьшаемого остатка.

Расчет проведем на основании данных предыдущего примера: первоначальная стоимость оборудования 150 000 р., срок полезного использования 4 года, коэффициент ускорения 2.

Задание. Рассчитайте амортизацию основных средств за 1 мес способом уменьшаемого остатка.

Решение. Норма амортизации за один год при сроке полезного использования 4 года составляет $25\% (100\% / 4 \text{ года})$. Сумму амортизации за год рассчитывают, умножая остаточную стоимость основных средств ($C_{ор}$) на норму амортизации за один год с учетом коэффициента ускорения 2, что составляет $0,5 ((100\% / 4 \text{ года}) \cdot 2)$. Для определения суммы амортизации за один месяц остаточную стоимость основных средств делят на 12 мес. (табл. 6.1).

Способ уменьшаемого остатка позволяет начислять наибольшую сумму амортизации в первые годы эксплуатации объекта и наименьшую — в последние. Таким образом, в первые годы быстрее накапливают средства для приобретения новых и прогрессивных машин, оборудования и т.д.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции исходят из натуральных показателей объема продукции за отчетный период и соотношения первоначальной стоимости основных средств, используемых в производстве, к объему продукции, который организация предполагает выпустить за весь срок полезного использования этих основных средств.

Пример 6.3. Расчет амортизации основных средств способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

Задание. Рассчитайте амортизацию основных средств за 1 мес способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

Решение. Расчет будем проводить на основании данных предыдущего примера: первоначальная стоимость оборудования 150 000 р., срок полезного использования 4 года. В течение всего срока использования оборудования организация предполагает выпустить 500 000 ед. продукции.

Рассчитаем сумму амортизации оборудования, приходящуюся на единицу продукции, что составит $0,3 \text{ р.} (150\,000 \text{ р.} / 500\,000 \text{ ед.})$.

Предположим, что организация предполагает выпустить продукцию в следующих объемах: за первый год — 50 000 ед., за второй год — 100 000 ед., за третий год — 150 000 ед., за четвертый год — 200 000 ед.

Тогда сумма амортизации составит:

- за первый год — $15\,000 \text{ р.} = (0,3 \text{ р.} \cdot 50\,000 \text{ ед.})$;
- за второй год — $30\,000 \text{ р.} (0,3 \text{ р.} \cdot 100\,000 \text{ ед.})$;
- за третий год — $45\,000 \text{ р.} (0,3 \text{ р.} \cdot 150\,000 \text{ ед.})$;
- за четвертый год — $60\,000 \text{ р.} (0,3 \text{ р.} \cdot 200\,000 \text{ ед.})$.

Сумму амортизации за 1 мес. рассчитаем исходя из количества изготовленной за этот период продукции. Например, если в течение первого года предприятие будет выпускать в среднем по 4 167 ед. в месяц ($50\,000 \text{ р.} / 12 \text{ мес.}$), тогда сумма амортизации за месяц составит $1\,250 \text{ р.} (0,3 \text{ р.} \cdot 4\,167 \text{ ед.})$.

При нелинейном методе, который применяют в целях налогообложения, используют норму амортизации за 1 мес., установленную для каждой амортизационной группы, %:

1.....	14,3
2.....	8,8
3.....	5,6
4.....	3,8
5.....	2,7
6.....	1,8
7.....	1,3
8.....	1,0
9.....	0,8
10.....	0,7

Амортизацию за 1 мес. начисляют для каждой амортизационной группы на основании суммарной стоимости всех объектов основных средств, входящих в соответствующую группу, и указанной нормы амортизации за 1 мес. (ст. 259.2 НК РФ). В целях налогового учета линейным методом начисляют амортизацию объектов основных средств, входящих в 8—10-ю амортизационные группы.

Пример 6.4. Расчет амортизации основных средств нелинейным методом. Организация приобрела оборудование первоначальной стоимостью 150 000 р., которое входит в третью амортизационную группу (норма амортизации 5,6 %).

Задание. Рассчитайте амортизацию основных средств за один месяц нелинейным методом.

Таблица 6.2

Месяц использования	$A_{\text{нп}}, \text{р.}$	$C_{\text{в}}, \text{р.}$
1-й	$150\,000 \cdot 0,056 = 8\,400$	$150\,000 - 8\,400 = 141\,600$
2-й	$141\,600 \cdot 0,056 = 7\,930$	$141\,600 - 7\,930 = 133\,670$
3-й	$133\,670 \cdot 0,056 = 7\,486$	$133\,670 - 7\,486 = 126\,184$
4-й	$126\,184 \cdot 0,056 = 7\,066$	$126\,184 - 7\,066 = 119\,118$

Решение. Расчет суммы ежемесячной амортизации произведем исходя из остаточной стоимости объекта основных средств (табл. 6.2).

Кроме того, в налоговом учете предусмотрена возможность часть капитальных вложений списывать одновременно, как амортизационную премию, а оставшуюся часть стоимости списывать через амортизацию (ст. 258 НК РФ). Организация может включать затраты на капитальные вложения в состав расходов в размере не более 30 % для объектов, входящих в 3—7-ю амортизационные группы, и не более 10 % для объектов основных средств, входящих в другие амортизационные группы. Например, организация приобрела объект основных средств стоимостью 500 000 р., который входит в 4-ю амортизационную группу. Амортизационная премия составит 150 000 р. ($500\,000 \text{ р.} \cdot 0,3$), эту сумму списывают как косвенные расходы. Оставшаяся стоимость 350 000 р. признают первоначальной, она подлежит амортизации, сумму которой включают в прямые расходы. В бухгалтерском учете начисление амортизационной премии не предусмотрено.

Организации могут применять к основной норме амортизации за месяц специальные коэффициенты ускорения:

- сельскохозяйственные организации промышленного типа и организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, либо участника свободной экономической зоны могут применять для объектов основных средств ускоренную амортизацию с коэффициентом ускорения не выше двух;
- для объектов основных средств, использующихся исключительно в научно-технической деятельности, а также являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), — ускоренную амортизацию с коэффициентом ускорения не выше трех (кроме основных средств, находящихся в финансовой аренде и относящихся к 1—3-й группам при начислении амортизации любым методом).

Организации, которые осуществляют деятельность в области информационных технологий, имеют право не начислять амортизацию электронно-вычислительной техники. В этом случае расходы на приобретение вычислительной техники отражают в составе материальных расходов.

Амортизацию не начисляют по объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются. К ним относят земельные участки, объекты природопользования, музейные коллекции и т.д.

6.3. ОЦЕНКА И ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства принимают к учету по первоначальной стоимости, которая включает в себя покупную стоимость и расходы, связанные с приобретением и вводом в эксплуатацию объектов основных средств. По первоначальной стоимости основные средства отражают на счете 01 «Основные средства».

С течением времени по мере начисления амортизации основные средства будут иметь *остаточную стоимость*, которую определяют в виде разности между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации. По остаточной стоимости основные средства отражают в балансе, на ее основании рассчитывают налог на имущество организаций, по остаточной стоимости основные средства списывают при их выбытии.

Поскольку объекты основных средств служат длительное время, отдельные объекты могут устаревать морально, и это может сказаться на их стоимости в сторону снижения. При этом в результате роста цен вследствие инфляции стоимость основных средств, как правило, увеличивается. Поэтому стоимость основных средств, приобретенных ранее организацией, с течением времени не соответствует рыночной стоимости аналогичных средств на текущий момент времени. Это отклонение от первоначальной стоимости основных средств преодолевают введением *восстановительной стоимости*. Она представляет собой сумму расходов, которую понесла бы организация, имеющая основные средства, при их полной замене на аналогичные объекты по рыночным ценам на данный момент времени. Замена первоначальной стоимости основных средств на восстановительную происходит путем переоценки.

21.05

Переоценку проводят с целью формирования денежных ресурсов на обновление основных средств. Подлежат переоценке не отдельные объекты основных средств, а группы однородных объектов. Переоценку производят в отношении объектов основных средств, которые находятся в собственности, резерве или на консервации. Не подлежат переоценке объекты, строительство которых не завершено, а также оборудование, подлежащее установке. В настоящее время в бухгалтерском учете проведение переоценки основных средств носит рекомендательный характер и не является обязательным.

Для переоценки применяют метод прямой оценки. При использовании этого метода стоимость основных средств в конце отчетного года путем прямого пересчета заменяют на документально подтвержденную рыночную стоимость аналогичного объекта основных средств. При проведении переоценки используют показатели рыночной цены, определяемые на основании:

- данных на аналогичную продукцию, полученных от предприятий-производителей;
- сведений о ценах, предоставляемых органами статистики;
- оценки бюро технической инвентаризации;
- экспертных заключений о текущей стоимости объектов основных средств.

Для целей бухгалтерского учета переоценку объектов основных средств проводят один раз в году 31 декабря. Данные переоценки отражают в отчетности за текущий год.

Переоценка объектов основных средств представляет собой процедуру изменения их первоначальной стоимости либо в сторону повышения — дооценки, либо в сторону уменьшения — уценки. Переоценку проводят путем пересчета первоначальной стоимости (текущей стоимости, если основные средства уже переоценены), а также суммы начисленной амортизации на коэффициент пересчета ($K_{п}$), который определяют как отношение рыночной стоимости основных средств к той стоимости, по которой их отражают в бухгалтерском учете на дату проведения переоценки.

Если переоценку проводят впервые, то сумму увеличения первоначальной стоимости в результате дооценки объектов основных средств отражают на счете 01 «Основные средства» и счете 83 «Добавочный капитал» (субсчет «Приrost стоимости основных средств при переоценке»). Параллельно пересчитывают начисленную амортизацию основных средств по счету 02 «Амортизация основных средств». После переоценки объектов основных средств амортизацию начисляют исходя из новой восстановительной стоимости.

Если переоценка основных средств уже проводилась ранее, то сумму увеличения восстановительной стоимости в результате дооценки объектов основных средств отражают на счете 01 «Основные средства» и включают в состав прочих доходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»). Сумму увеличения амортизации отражают на счете 02 «Амортизация основных средств» и включают в состав прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

При уценке основных средств уменьшение стоимости отражают в составе прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Пример 6.5. Переоценка основных средств.

На баланс организации на конец отчетного года числится оборудование первоначальной стоимостью 350 000 р., сумма начисленной по этим основным средствам амортизации на дату проведения переоценки составляет 50 000 р. Рыночные цены оборудования на конец года — 390 000 р.

Задание. Проведите переоценку стоимости основных средств на конец отчетного года.

Решение. 1. Определим коэффициент пересчета:

$$K_{п} = 1,11 \text{ (} 390\,000 \text{ р. / } 350\,000 \text{ р.)}$$

2. Определим сумму амортизации после переоценки — 55 500 р. (50 000 р. · 1,11).

3. Рассчитаем сумму изменения стоимости основных средств после переоценки. Сумма дооценки стоимости оборудования составит 40 000 р. (390 000 р. – 350 000 р.), что оформляют следующей проводкой:

Д-т 01 «Основные средства» К-т 83 «Добавочный капитал» или 91 «Прочие доходы и расходы».

4. Рассчитаем сумму изменения амортизации после переоценки: сумма увеличения амортизации оборудования составит 5 500 р. (55 500 р. — 50 000 р.), что оформляют следующей проводкой:

Д-т 83 «Добавочный капитал» или 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 02 «Амортизация основных средств».

Если организация принимает решение о переоценке, то она должна проводиться регулярно, чтобы стоимость, по которой основные средства отражают в учете и отчетности, существенно не отличалась от их рыночной стоимости. Организация самостоятельно решает, какие конкретно основные средства будут переоцениваться, поэтому информация о порядке переоценки основных средств должна найти отражение в учетной политике.

Для целей налогообложения результаты переоценки основных средств не учитывают. Приrost (уменьшение) стоимости основных средств при переоценке не признают доходом (расходом) и не учитывают при налогообложении прибыли. Таким образом, первоначальная стоимость объектов основных средств не подлежит изменению для целей налогового учета, результаты переоценки основных средств находят отражение только в бухгалтерском учете.

6.4. ПОСТУПЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено, что все затраты, связанные с поступлением основных средств, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», где формируют первоначальную стоимость объектов основных средств, которую определяют как сумму расходов на их приобретение, создание, изготовление, доставку и доведение их до состояния, пригодного для использования.

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» для отражения операций, связанных с приобретением и строительством объектов основных средств, открывают следующие субсчета:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»;
 - 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;
 - 08-3 «Строительство объектов основных средств»;
 - 08-4 «Приобретение объектов основных средств» и т.д.
- Основные средства могут поступать в организацию в результате: приобретения за плату, внесения в качестве вкладов в уставный капитал, безвозмездного поступления, а также могут быть изготовлены или построены в организации.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат, связанных с их приобретением, к которым относят следующие расходы:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику, а также за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины, сборы и прочие невозмещаемые налоги;

- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, через которые приобретают основные средства;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объектов основных средств.

Не включают в первоначальную стоимость основных средств НДС и иные возмещаемые налоги.

В том случае, когда основные средства оплачивают с учетом НДС, операции приобретения основных средств оформляют в два этапа: оприходование основных средств на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»), а затем их оплата с учетом НДС. Возможно, что сначала осуществляют предоплату, и в этом случае операции приобретения оформляют с учетом авансовых платежей.

Оприходование объекта основных средств осуществляют по стоимости без учета НДС, что оформляют следующей проводкой:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При этом сумму НДС в составе оплаты за основные средства отражают на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»), что оформляют следующей проводкой:

Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Основные средства вводят в эксплуатацию на основании акта приемки-передачи объекта основных средств, который составляют на каждый объект и оформляют следующей проводкой:

Д-т 01 «Основные средства» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы».

После ввода основных средств в эксплуатацию сумму НДС по приобретенным основным средствам и затратам, связанным с их приобретением, списывают на счет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по НДС») и предъявляют к вычету, т.е. уменьшают сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

Основанием для списания суммы НДС, входящей в покупную стоимость основных средств, со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» на счет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по НДС») является счет-фактура.

Таблица 6.3

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Поступило оборудование от поставщика	130 000	08	60
2. Отражен НДС на счете 19	23 400	19	60
3. Оплачен счет поставщика за оборудование	153 400	60	51
4. Акцептован счет за доставку оборудования	4 000	08	76
5. Отражен НДС на счете 19	720	19	76
6. Оплачен счет за доставку оборудования	4 720	76	51
7. Введено в эксплуатацию оборудование по первоначальной стоимости	?	?	?
8. Списан НДС по приобретенному оборудованию на счете 68	23 400	68	19
9. Списан НДС по доставке оборудования на счете 68	720	68	19
10. Начислена амортизация оборудования за месяц линейным способом	?	?	?

Пример 6.6. Учет приобретения основных средств за плату. Типография приобрела оборудование для брошюровки книг стоимостью 153 400 р. с учетом НДС 23 400 р. За доставку оборудования акцептован и оплачен счет на сумму 4 720 р. с учетом НДС 720 р.

Задание. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету перечисленных операций. Определите первоначальную стоимость оборудования при вводе в эксплуатацию, рассчитайте сумму амортизации за месяц линейным способом, если срок полезного использования для приобретенного оборудования установлен 8 лет (96 мес).

Решение. Первоначальную стоимость приобретенного оборудования формируют на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», исходя из его покупной стоимости и стоимости его доставки без учета НДС, что составляет 130 000 р. (153 400 р. - 23 400 р.) для объекта основного средства и 4 000 р. (4 720 р. - 720 р.) для стоимости доставки объекта (табл. 6.3).

Для определения первоначальной стоимости оборудования оформляют и закрывают счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» по этим операциям:

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	
Д-т	К-т
1) 130 000	7) 134 000
4) 4 000	
$O_A = 134 000$	$O_K = 134 000$

Приобретенное оборудование принимают на учет по первоначальной стоимости, которая составляет 134 000 р., что оформляют следующей проводкой:

Д-т 01 «Основные средства» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Амортизацию начисляют исходя из первоначальной стоимости, по которой оборудование будет числиться на счете 01 «Основные средства». Таким образом, сумма амортизации оборудования за месяц составит:

$$A_{\text{м}} = 134 000 \text{ р.} / 96 \text{ мес} = 1 396 \text{ р.}$$

Сумму амортизации оборудования за месяц списывают на затраты производства следующей проводкой:

Д-т 20 «Основное производство» К-т 02 «Амортизация основных средств».

Объекты основных средств, поступающие в организации, могут требовать монтажа при вводе в эксплуатацию. Для учета таких объектов используют счет 07 «Оборудование к установке». Данный счет применяют при получении технологического, энергетического оборудования и т. п. При передаче объектов основных средств в монтаж оформляют следующую проводку:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т 07 «Оборудование к установке».

Пример 6.7. Учет приобретения основных средств, требующих монтажа.

Организация приобрела оборудование для вентиляции на сумму 129 800 р. с учетом НДС 19 800 р. Акцептован и оплачен счет за доставку оборудования на сумму 3 540 р. с учетом НДС 540 р. За монтаж оборудования начислены заработная плата 10 000 р. и страховые взносы в размере 30 % на эту заработную плату. На монтажные работы списаны материалы на сумму 1 000 р. После монтажа оборудование введено в эксплуатацию.

Таблица 6.4

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Поступило оборудование от поставщика	110 000	07	60
2. Отражен НДС на счете 19	19 800	19	60
3. Оплачен счет поставщика за оборудование	129 800	60	51
4. Акцептован счет за доставку оборудования	3 000	07	60
5. Отражен НДС на счете 19	540	19	60
6. Оплачен счет за доставку оборудования	3 540	60	51
7. Оборудование сдано в монтаж	129 800	08	07
8. Начислена заработная плата за монтаж оборудования	10 000	08	70
9. Начислены страховые взносы на эту заработную плату	3 000	08	69
10. Списаны материалы на монтаж	1 000	08	10
11. Введено в эксплуатацию оборудование после монтажа	127 000	01	08
12. Списан НДС по приобретенному оборудованию на счет 68	19 800	68	19
13. Списан НДС по доставке оборудования на счет 68	720 540	68	19

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету перечисленных операций. Определите первоначальную стоимость оборудования при вводе в эксплуатацию.

Р е ш е н и е. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие поступление основных средств (табл. 6.4).

Предварительно стоимость оборудования, подлежащего монтажу, формируют на счете 07 «Оборудование к установке». Для этого оформляют и закрывают счет:

Счет 07 «Оборудование к установке»

Д-т	К-т
1) 110 000 4) 3 000	7) 113 000
$O_A = 113 000$	$O_K = 113 000$

Стоимость оборудования при передаче в монтаж составит 113 000 р.

Первоначальную стоимость оборудования при вводе в эксплуатацию с учетом расходов на монтаж формируют на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Для этого оформляют и закрывают счет 08 по этим операциям:

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Д-т	К-т
7) 113 000 8) 10 000 9) 3 000 10) 1 000	11) 127 000
$O_A = 127 000$	$O_K = 127 000$

Приобретенное оборудование принимают на учет по первоначальной стоимости, которая составит 127 000 р.

Поступление основных средств в уставный капитал в качестве вклада отражают в денежной оценке, согласованной с учредителями организации. При формировании уставного капитала задолженность учредителей, которые вносят вклады в виде объектов основных средств, в бухгалтерском учете отражают следующей проводкой:

Д-т 75 «Расчеты с учредителями» К-т 80 «Уставный капитал».

Поступление объекта основных средств от учредителя оформляют следующей проводкой:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т 75 «Расчеты с учредителями».

Пример 6.8. Учет поступления основных средств в качестве вклада в уставный капитал.

При формировании уставного капитала от учредителя получен микроавтобус, бывший в употреблении, по согласованной стоимости 125 000 р.

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету перечисленных операций.

Р е ш е н и е. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие поступление вклада в виде объекта основных средств (табл. 6.5).

Поступление основных средств безвозмездно имеет особенности, которые регулируются ГК РФ. В отношениях между коммерческими организациями безвозмездная передача имущества стоимостью более пяти минимальных размеров оплаты труда запрещается.

Таблица 6.5

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Отражена задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал	125 000	75	80
2. Поступил микроавтобус от учредителя	125 000	08	75
3. Принят к учету микроавтобус по первоначальной стоимости	125 000	01	08

на, а имущество такой стоимости к основным средствам не относится.

Передачу активов безвозмездно осуществляют по договору дарения. Сторонами дарения могут быть: коммерческая и некоммерческая организация, физическое лицо и коммерческая либо некоммерческая организация. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения, является их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Под рыночной стоимостью понимают сумму денежных средств, которую можно получить в результате продажи объекта основных средств на текущую дату. Для определения рыночной стоимости используют данные о ценах на аналогичные основные средства у предприятий-производителей, органов государственной статистики, а также заключения экспертов.

Первоначальную стоимость безвозмездно поступивших основных средств отражают в составе доходов будущих периодов на счете 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»). После ввода этих объектов в эксплуатацию стоимость безвозмездно полученных средств постепенно в сумме начисленной амортизации отражают в составе прочих доходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Пример 6.9. Учет поступления основных средств безвозмездно.

Организация получила от учредителя безвозмездно мини-типографию, рыночная стоимость которой оценена в 160 000 р., срок полезного использования установлен 5 лет (60 мес).

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету перечисленных операций.

Таблица 6.6

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Получена безвозмездно мини-типография	160 000	08	98-2
2. Введена в эксплуатацию мини-типография	160 000	01	08
3. Начислена за месяц амортизация по безвозмездно полученным средствам линейным способом	2 667	20	02
4. Списана на прочие доходы стоимость безвозмездно полученных средств в сумме начисленной амортизации	2 667	98-2	91-1

Р е ш е н и е. При поступлении первоначальная стоимость мини-типографии будет отражена в составе доходов будущих периодов на счете 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»), а затем списана на счет 01 «Основные средства» (табл. 6.6). Сумму амортизации за месяц линейным способом рассчитывают исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования мини-типографии, что составляет:

$$A_m = 160\,000 \text{ р.} / 60 \text{ мес} = 2\,667 \text{ р.}$$

Эту сумму ежемесячно списывают в состав прочих доходов на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

6.5. ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства служат длительное время. Многие объекты являются технически сложными устройствами и интенсивно эксплуатируются, в связи с чем они подвержены физическому износу и периодически нуждаются в восстановлении технических характеристик. Основной задачей работ по восстановлению является поддержание объектов основных средств в рабочем состоянии, а также улучшение их эксплуатационных характеристик.

В практике хозяйственной деятельности предусмотрены различные способы восстановления основных средств: ремонт, модернизация и реконструкция.

Регулярное проведение **ремонтов** обеспечивает ритмичность работы, сокращает простой на производстве. Расходы на ремонт

в бухгалтерском учете организации относят на затраты производства, поэтому такие расходы не увеличивают стоимость основных средств.

Расходы на модернизацию и реконструкцию отражают в учете как виды капитальных вложений. Эти расходы относят на увеличение стоимости основных средств, так как модернизация и реконструкция направлены на усовершенствование объектов и улучшение их качественных характеристик.

Восстановление объектов основных средств в организации может проводиться двумя способами:

- подрядным — с привлечением сторонних организаций — подрядчиков, которые будут выполнять работы по восстановлению объектов;
- хозяйственным — когда восстановительные работы проводят собственными силами. Если для проведения восстановительных работ привлекают специальные вспомогательные службы организации, то затраты на проведение ремонта отражают на счете 23 «Вспомогательные производства».

Ремонтные работы в зависимости от объема и характера подразделяют на текущий, средний и капитальный ремонт.

Текущий ремонт осуществляют с целью профилактики. Его проводят систематически для предотвращения преждевременного износа основных средств и поддержания нормального внешнего вида объектов.

Средний ремонт проводят при необходимости замены отдельных частей путем частичной разборки устройств основных средств. Такой ремонт проводится реже, чем текущий.

Капитальный ремонт — самый сложный вид ремонта. При его проведении полностью разбирают агрегаты, ремонтируют базовые конструкции, заменяют изношенные детали и узлы. Такой вид ремонта проводят не чаще одного раза в несколько лет.

Отнесение ремонтных работ к тому или иному виду должно быть подтверждено соответствующими документами, в которых обоснована необходимость проведения ремонта, а также расчетами и сметами стоимости ремонтных работ. Приемку основных средств по окончании ремонта оформляют актом приемки-сдачи отремонтированных объектов.

Расходы на ремонт списывают на затраты производства в том отчетном периоде, в котором он проводился, и отражают по дебету счетов для учета производственных затрат, поскольку такие затраты не приводят к резкому увеличению себестоимости продукции.

Таблица 6.7

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Приняты по акту выполненные ремонтные работы	60 000	20	60
2. Отражен НДС на счете 19	10 800	19	60
3. Списан НДС на счет 68	10 800	68	19
4. Оплачен счет подрядчика за выполненный ремонт	70 800	60	51

Пример 6.10. Учет проведения текущего ремонта подрядным способом. Организация выполняет текущий ремонт склада здания подрядным способом с привлечением подрядчика строительно-монтажного управления № 12. Ремонтные работы приняты по акту в текущем отчетном периоде и оплачены на сумму 70 800 р. с учетом НДС 10 800 р.

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету операций, связанных с проведением текущего ремонта подрядным способом.

Р е ш е н и е. После окончания ремонтных работ подрядчик сдает работы по акту и предъявляет счет на сумму выполненных работ с учетом НДС (табл. 6.7).

При запланированных или сезонных ремонтах организации могут создавать резерв на ремонт основных средств на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Такой способ учета затрат используется при проведении ремонтных работ, требующих значительных расходов. В этом случае затраты на ремонт заранее резервируют в течение года путем равномерного включения сумм на создание резерва в состав производственных затрат.

Размер резерва устанавливают на основании сметы затрат на предстоящий ремонт. Сумму неиспользованного резерва в конце года сторнируют, т. е. списывают на уменьшение производственных затрат, а в случаях длительных сроков проведения ремонтных работ остаток резерва на конец года может быть перенесен на следующий год.

Пример 6.11. Учет проведения капитального ремонта хозяйственным способом.

Организация планирует капитальный ремонт здания цеха. Для этого она в течение года создает резерв в размере 600 000 р. Ремонт проводится хозяйственным способом силами ремонтной службы вспомогательного производства.

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету операций, связанных с проведением капитального ремонта.

Решение. В течение года ежемесячная сумма отчислений на создание резерва составляет 50 000 р. (600 000 р. / 12 мес). Эту сумму каждый месяц списывают на затраты производства и накапливают на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» в составе будущего резерва на ремонт. При проведении ремонта силами ремонтной службы вспомогательного производства затраты отражают на счете 23 «Вспомогательные производства» (табл. 6.8).

При выборе способа учета затрат на проведение ремонта основных средств необходимо принимать во внимание такие факторы, как структура основных производственных средств, сложность ремонта, периодичность проведения ремонта, стоимость ремонтных работ и т. д.

В целях налогообложения организации могут использовать два способа учета расходов на ремонт основных средств:

- **предстоящие расходы на ремонт списывают за счет ранее образованного резерва на ремонт, который создают путем включения расходов в затраты на производство в отчетном периоде;**
- **резерв на ремонт не создают, расходы на ремонт списывают на затраты производства в размере фактических расходов в том отчетном периоде, в котором они осуществлены.**

Реконструкцию и модернизацию проводят с целью увеличения выпуска продукции, когда необходимо наращивать производственные мощности, обновлять и модернизировать объекты

Таблица 6.8

Содержание операции	Сумма, тыс. р.	А-т	К-т
1. Создается резерв на ремонт в течение года (ежемесячно)	50	20	96
2. Начислена заработная плата ремонтным рабочим	150	23	70
3. Начислены страховые взносы на заработную плату	45	23	69
4. Списаны строительные материалы на проведение ремонта	395	23	10
5. Списана за счет резерва стоимость ремонтных работ	590	96	23
6. Списывается неиспользованная сумма резерва по окончании года (сторно)	10	20	96

основных средств. Указанные операции осуществляют за счет капитальных вложений и отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». В результате модернизации или реконструкции, как правило, улучшаются эксплуатационные характеристики, мощность и срок полезного использования объектов основных средств.

К работам по модернизации относят работы, которые связаны с изменением технологического или служебного назначения объектов, повышением их качества.

К работам по реконструкции относят работы по переустройству объектов основных средств, направленные на усовершенствование объектов и повышение технико-экономических показателей, такие работы осуществляют по проекту реконструкции в целях увеличения производственных мощностей.

После завершения работ по модернизации или реконструкции суммы произведенных расходов списывают на увеличение текущей стоимости объектов основных средств. Окончание работ по модернизации или реконструкции подтверждают актом выполненных работ.

Пример 6.12. Учет проведения реконструкции основных средств хозяйственным способом.

Организация планирует провести реконструкцию здания гаража с целью увеличения его площади хозяйственным способом. Затраты на реконструкцию включают в себя заработную плату за проведение работ 350 000 р., страховые взносы на эту заработную плату (30 %) и стоимость строительных материалов, списанных на выполнение работ, в размере 245 000 р.

Таблица 6.9

Содержание операции	Сумма, р.	А-т	К-т
1. Начислена заработная плата за проведение работ по реконструкции	350 000	08	70
2. Начислены страховые взносы на заработную плату	105 000	08	69
3. Списаны материалы на выполненные работ	245 000	08	10
4. Списана стоимость работ по реконструкции гаража на увеличение его первоначальной стоимости	700 000	01	08

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету операций, связанных с проведением реконструкции хозяйственным способом.

Р е ш е н и е. Затраты, связанные с реконструкцией, составили 700 000 р. (350 000 р. + 350 000 р. · 0,30 + 245 000 р.). Эти суммы отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а затем списывают на счет 01 «Основные средства», что приводит к увеличению первоначальной стоимости объекта основных средств (табл. 6.9).

6.6. ВЫБЫТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Объекты основных средств, которые выбывают или не способны принести организации экономические выгоды в будущем, подлежат списанию с баланса организации.

Основные средства выбывают в результате следующих причин:

- продажа объектов;
 - ликвидация и списание объектов по причине физического или морального износа;
 - передача объектов в виде вложений в уставные капиталы других организаций;
 - безвозмездная передача объектов и т. д.
- Доходы и расходы, сопровождающие процедуру выбытия основных средств, относят к прочим доходам и расходам и отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в том отчетном периоде, в котором они имели место. Доходы, например, в виде выручки, полученные в результате продажи основных средств, отражают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»), а расходы — по дебету счета (субсчет 91-2 «Прочие расходы»). В частности, к расходам относят остаточную стоимость выбывающих основных средств и затраты, связанные с их выбытием. Финансовый результат от выбытия основных средств определяют на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») и списывают на счет 99 «Прибыли и убытки».

Продажа основных средств — это наиболее часто встречающийся способ их выбытия. Организации продают, например, морально устаревшие объекты основных средств или такие, которые не находят применения при осуществлении основной деятельности.

Учет операций по продаже основных средств отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в следующем порядке:

Схема счета 91 «Прочие доходы и расходы» для учета реализации основных средств

Д-т		К-т	
Д-т 91-2, К-т 01-2	Остаточная стоимость проданных основных средств НДС в составе выручки	Выручка от реализации основных средств с учетом НДС	Д-т 62, К-т 91-1
Д-т 91-2, К-т 68	Расходы, связанные с реализацией основных средств	Полученный убыток	Д-т 99, К-т 91-9
Д-т 91-2, К-т 60, 76			
Д-т 91-9, К-т 99	Полученная прибыль		

Стоимость реализованных основных средств списывают со счета 01 «Основные средства», на котором для этих операций открывают субсчета, например 01-1 «Основные средства в эксплуатации» и 01-2 «Выбытие основных средств». На этих субсчетах отражают первоначальную стоимость реализованных основных средств, что оформляют следующей проводкой:

Д-т 01-2 «Выбытие основных средств» К-т 01-1 «Основные средства в эксплуатации».

Параллельно списывают сумму начисленной амортизации по этим основным средствам. Эту операцию оформляют следующей проводкой:

Д-т 02 «Амортизация основных средств» К-т 01-2 «Выбытие основных средств».

В результате на субсчете 01-2 «Выбытие основных средств» формируют остаточную стоимость выбывающих основных средств, которую списывают на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») следующей проводкой:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 01-2 «Выбытие основных средств».

Пример 6.13. Учет продажи основных средств.

Организация реализовала холодильную установку. Выручка от продажи составила 271 400 р. с учетом НДС 41 400 р., первоначальная стоимость установки — 200 000 р., сумма амортизации на момент реализации — 15 000 р., за доставку установки покупателю акцептован счет на сумму 9 000 р. (без учета НДС).

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки к перечисленным операциям. Рассчитайте финансовый результат от реализации основных средств.

Таблица 6.10

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Отражена выручка от реализации холодильной установки с учетом НДС	271 400	62	91-1
2. Списан НДС в составе выручки	41 400	91-2	68
3. Списана реализованная холодильная установка по первоначальной стоимости	200 000	01-2	01-1
4. Списана начисленная амортизация установки	15 000	02	01-2
5. Списана остаточная стоимость реализованной установки	185 000	91-2	01-2
6. Акцептован счет за доставку установки покупателем	9 000	91-2	76
7. Списан финансовый результат от реализации установки	271 400	91-2	91-1
8. Получена выручка от покупателя на расчетный счет	271 400	51	62

Решение. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие процесс реализации основных средств (табл. 6.10).

Определяют остаточную стоимость основных средств на субсчете 01-2 «Выбытие основных средств». Для этого закрывают субсчет выравниванием оборотов по максимальной сумме:

Счет 01-1 «Основные средства в эксплуатации»

Д-т	К-т
Первоначальная стоимость 200 000	200 000
$O_A = 200\ 000$	$O_K = 200\ 000$

Счет 01-2 «Выбытие основных средств»

Д-т	К-т
Первоначальная стоимость 200 000	Начисленная амортизация 15 000
200 000	Остаточная стоимость 185 000
$O_A = 200\ 000$	$O_K = 200\ 000$

Счет 02 «Амортизация основных средств»

Д-т	К-т
Начисленная амортизация 15 000	Начисленная амортизация 15 000
$O_A = 15\ 000$	$O_K = 15\ 000$

* Остаточная стоимость реализованных основных средств, выявленная на субсчете 01-2 «Выбытие основных средств», составляет 185 000 р.

Для определения финансового результата от продажи основных средств оформляют и закрывают счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Д-т	К-т
2) 41 400	1) 271 400
5) 185 000	
6) 9 000	
7) 36 000	
$O_A = 271\ 400$	$O_K = 271\ 400$

Финансовый результат от реализации основных средств составляет прибыль 36 000 р., которую списывают следующей проводкой:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 99 «Прибыли и убытки».

Ликвидацию основных средств, пришедших в негодность, а также по причине физического или морального износа оформляют на

Таблица 6.11

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Списана первоначальная стоимость ликвидируемого автомобиля	280 000	01-2	01-1
2. Списана начисленная по нему амортизация	210 000	02	01-2
3. Списан автомобиль по остаточной стоимости	70 000	91-2	01-2
4. Начислена заработная плата за демонтаж автомобиля	10 000	91-2	70
5. Начислены страховые взносы на заработную плату	3 000	91-2	69
6. Переданы на склад запасные части после демонтажа автомобиля	34 000	10	91-1
7. Списан финансовый результат от ликвидации автомобиля	?	?	?

основании акта о списании основного средства и невозможности его восстановления. Помимо расходов, связанных с ликвидацией основных средств, организация может получить и доход в виде материальных ценностей, например в виде деталей или запасных частей, пригодных для ремонта других объектов основных средств, которые оцениваются по рыночной стоимости. Операции по ликвидации основных средств отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример 6.14. Учет выбытия основных средств в результате ликвидации. Организация решила списать грузовой автомобиль, который после аварию не подлежит восстановлению. Первоначальная стоимость автомобиля 280 000 р., начисленная амортизация на момент ликвидации 210 000 р., за демонтаж автомобиля начислена заработная плата 10 000 р. и страховые взносы на заработную плату. После разборки автомобиля сданы на склад запасные части, их рыночная стоимость 34 000 р.

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету перечисленных операций и определите финансовый результат от ликвидации основного средства.

Р е ш е н и е. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие процесс ликвидации основного средства (табл. 6.11).

Для определения финансового результата от ликвидации основных средств оформляют и закрывают счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	
А-т	К-т
3) 70 000	6) 34 000
4) 10 000	7) 49 000
5) 3 000	
$O_A = 83\ 000$	$O_K = 83\ 000$

Финансовый результат от ликвидации автомобиля составил убыток 49 000 р., который списывают следующей проводкой:

Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

Передача основных средств в уставные капиталы других организаций является одним из видов финансовых вложений. В результате таких вложений организации рассчитывают на получение доходов от долевого участия в деятельности других организаций. Передачу вкладов в уставный капитал других предприятий отражают на счете 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции»). Основные средства при их передаче в качестве вклада оценивают по договоренности сторон на основе реальных рыночных цен, а при снятии с учета — по остаточной стоимости.

Налог на добавленную стоимость по операциям размещения вкладов в уставные капиталы других организаций не начисляют, поэтому сумма НДС, которую в этом случае определяют на основании остаточной стоимости переданных основных средств, включают в стоимость передаваемого имущества, а значит, эту же сумму НДС, начисленную на стоимость имущества при выбытии, восстанавливают и перечисляют в бюджет.

Как уже отмечалось, первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в качестве вклада в уставный капитал других организаций, признается их денежная оценка, согласованная с учредителями. В том случае, если эта оценка не совпадает со стоимостью передаваемых имущественных активов, возникает положительная или отрицательная разница в стоимости, которую отражают в составе прочих доходов или расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчета 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы»). При этом финансовый результат от выбытия основных средств у организации, которая передает их в уставный капитал другой организации, не возникает.

Безвозмездная передача основных средств возможна только некоммерческим организациям, в частности бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям и АР. Порядок безвозмездной передачи имущества регулируется ГК РФ. В отношениях между коммерческими организациями безвозмездная передача имущества стоимостью более пяти минимальных размеров оплаты труда запрещена.

Безвозмездная передача имущества осуществляется по договору дарения и признается реализацией на безвозмездной основе. При этом цена реализации равна нулю, поэтому у передающей организации в результате этих операций возникает убыток.

Передача основных средств на безвозмездной основе некоммерческим организациям НДС не облагают. Но организации, передающие имущество, должны восстановить сумму НДС, которую учитывают в составе прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

6.7. УЧЕТ АРЕНДЫ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Объектом аренды может быть имущество, которое в процессе использования длительное время не теряет своих потребительских свойств. Это земельные участки, здания, сооружения, оборудование, автотранспорт, имущественные комплексы и т.д.

Передача имущества в аренду регулируется договором аренды, по которому арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество во временное пользование за плату. В договоре указывают права и обязанности сторон по содержанию арендованного имущества, порядок и сроки внесения арендной платы, которая может выплачиваться ежемесячно, ежеквартально или единовременно, а также в виде доли продукции или дохода, полученных в результате использования арендованного имущества.

Различают два вида аренды: финансовую и текущую.

Финансовую аренду называют лизингом. Это долгосрочная аренда, в результате которой предусматривается переход арендованных объектов основных средств в собственность арендатора по истечении срока аренды или внесения арендатором всей суммы выкупа за эти основные средства.

В *текущую аренду* объекты основных средств сдаются на определенный срок и по окончании аренды возвращаются к собственнику.

Арендодатель ведет учет сданных в текущую аренду основных средств на счете 01 «Основные средства» (например, на субсчете 01-3 «Арендованные основные средства»).

Арендатор ведет учет основных средств, полученных в текущую аренду, на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Амортизацию переданных в аренду объектов основных средств начисляют у арендодателя, но так как эти основные средства не участвуют в его производственной деятельности, то сумму амортизации включают в состав прочих расходов на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»), что оформляют следующей проводкой:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 02 «Амортизация основных средств».

Арендную плату начисляют и выплачивают с учетом НДС. У арендатора арендную плату включают в состав расходов, связанных с деятельностью, в которой используют арендованные основные средства. У арендодателя арендную плату отражают в составе прочих доходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»). Арендная плата должна покрывать все расходы, которые несет арендодатель, в частности сумму начисленной амортизации, а также содержать сумму прибыли.

Ремонт основных средств, которые находятся в аренде, может проводиться за счет любой из сторон, что должно быть оговорено в Договоре аренды.

Пример 6.15. Учет текущей аренды.

Организация передает в аренду объект основных средств стоимостью 240 000 р., амортизация, начисленная за месяц по этим основным средствам, составляет 2 000 р., арендная плата, которая выплачивается ежемесячно, — 11 800 р. с учетом НДС 1 800 р.

Задание. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету операций аренды у арендодателя и арендатора, рассчитайте финансовый результат по сдаче основных средств в аренду у арендодателя за месяц.

Решение. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие передачу и получение арендованных основных средств за месяц (табл. 6.12).

Таблица 6.12

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т	
				У арендодателя за месяц
1. Передан объект основных средств в аренду	240 000	01-3	01-1	
2. Начислена арендная плата к получению (с учетом НДС)	11 800	76	91-1	
3. Получена арендная плата с учетом НДС	11 800	51	76	
4. Списан НДС в составе арендной платы	1 800	91-2	68	
5. Начислена амортизация арендованных средств	2 000	91-2	02	
6. Списан финансовый результат по аренде за месяц	?	?	?	
У арендатора за месяц				
1. Принят на учет арендованный объект основных средств	240 000	001	—	
2. Начислена к выплате арендная плата (без учета НДС)	10 000	20	76	
3. Отражен НДС на счете 19	1 800	19	76	
4. Списан НДС на счет 68	1 800	68	19	
5. Перечислена арендная плата (с учетом НДС)	11 800	76	51	

Для определения финансового результата по операциям аренды у арендодателя оформляют и закрывают счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	
А-т	К-т
4) 1 800	2) 11 800
5) 2 000	
6) 8 000	
$O_A = 11\ 800$	$O_K = 11\ 800$

Финансовый результат по операциям аренды у арендодателя составил прибыль 8 000 р., которую списывают следующей проводкой:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 99 «Прибыли и убытки».

6.8. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Бухгалтерский учет основных средств призван выполнять следующие основные задачи:

- обеспечение правильности документального оформления и своевременного отражения в учете поступления, перемещения и выбытия основных средств;
 - правильное исчисление амортизации основных средств;
 - постоянный контроль за сохранностью каждого объекта основных средств, рациональным и эффективным их использованием;
 - определение финансовых результатов от реализации основных средств и прочего их выбытия и т. п.
- Одной из основных задач при ведении бухгалтерского учета основных средств является их правильное документальное оформление. Для учета движения основных средств используют различные формы первичных документов.

Акт (накладная) приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1) применяют для принятия в состав основных средств объектов, поступивших путем: приобретения за плату у других организаций; строительства хозяйственным или подрядным способом; получения от других организаций и лиц в безвозмездное пользование; внесения учредителями в счет их вкладов в уставный капи-

тал и другими способами, не противоречащими действующему законодательству (ф. 6.1). Акт используют для учета ввода объектов в эксплуатацию, оформления внутреннего перемещения основных средств из одного структурного подразделения предприятия в другое, оформления передачи основных средств со склада (из запаса) в эксплуатацию, а также исключения из состава основных средств при передаче или продаже другой организации. Акт приемки-передачи основных средств после его оформления вместе с технической документацией, относящейся к данному объекту, передают в бухгалтерию, акт подписывает главный бухгалтер и утверждает руководитель организации. В акте указывают место эксплуатации основного средства и ответственного за его сохранность. На основании акта оформляют инвентарную карточку учета основных средств.

Инвентарную карточку учета основных средств (форма № ОС-6) применяют для учета всех видов основных средств, а также для группового учета однотипных объектов основных средств, поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одно и то же производственно-хозяйственное назначение, технические характеристики и стоимость. Инвентарную карточку оформляют в бухгалтерии на каждый объект или группу объектов, ее заполняют на основании документов, оформляющих поступление объекта, его перемещение, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, расходы на капитальный ремонт и списание при выбытии основных средств.

Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС-3) применяют для оформления приемки-сдачи основных средств после окончания ремонта, реконструкции и модернизации. Акт подписывает главный бухгалтер и утверждает руководитель организации. В инвентарную карточку соответствующего объекта основных средств должны быть внесены необходимые изменения в характеристику объекта, связанные с капитальным ремонтом, реконструкцией и модернизацией.

Акт на списание основных средств (форма № ОС-4) применяют для оформления полного или частичного списания основных средств (кроме автотранспортных средств). Акт составляют в двух экземплярах, его подписывают члены комиссии и утверждает руководитель организации. Первый экземпляр акта передают в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность основных средств. Акт является основанием для сдачи на склад и реализации полученных в результате списания запасных частей,

3. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Наименование	Количество	Наименование драгоценных металлов	Номенклатурный номер	Единица измерения	Количество	Масса	Содержание драгоценных металлов (в миллиграммах, каратах и т.д.)		
Клавиатура	1								
Мышь	1								
Монитор	1								

Другие характеристики
Центральный процессор INTEL Core i7 2.0 ГГц, память 8 Гб

1. Сведения о состоянии объекта основных средств в дату передачи

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Выпуска (год) в эксплуатацию (первоначальная)	Дата	Видеополное каталоговое описание	Фактический срок эксплуатации (лет, месяцев)	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации (тысяч, руб.)	Остаточная стоимость (по оценке) (тысяч, руб.)	Стоймость приобретения (по оценке) (тысяч, руб.)	Стоймость первоначальная (по оценке) (тысяч, руб.)	Стоймость на дату принятия к бухгалтерскому учету (тысяч, руб.)
2012	25.07.20XX					102 000-00			
4	36 месяцев	Линейный способ	4,00 %	норма	2-я страница формы № ОС-1				

2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

Продолжение ф. 6.1

Пример заполнения акта приема-передачи основных средств

УТВЕРЖДАЮ: Руководитель организации-сдающая сторона
И.И. Каратаев

УТВЕРЖДАЮ: Руководитель организации-получающая сторона
И.И. Каратаев

« 25 » июля 20 XX г.

Организация-получатель: ООО «Спрут»
123456, г. Москва, ул. Радужная, д. 23
ИНН: 50/0107291070, ОГРН: 1070001002321, БИК: 044542004

Организация-сдающая: ООО «Спрут»
123456, г. Москва, ул. Радужная, д. 23
ИНН: 50/0107291070, ОГРН: 1070001002321, БИК: 044542004

Основание для составления акта: Договор купли-продажи от 12.07.20XX № 67

Объект основных средств: Компьютер MacBook Air 11.6" (512GB/8GB/500MP)

Акт приема-передачи от 25.07.20XX № 000012

Счет, сформированный на дату передачи: 25.07.20XX

Итого: 25.07.20XX

Сумма: _____ руб. на дату: _____

Подписи: Каратаев И.И. (получатель), Каратаев И.И. (сдающий)

Форма 6.1

материалов, металлолома и т. п. Расходы по списанию, а также стоимость поступивших материальных ценностей после сноса и разборки зданий, сооружений, демонтажа оборудования отражают в разделе «Справка о затратах, связанных со списанием основных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания».

Акт на списание автотранспортных средств (форма № ОС-4а) применяют для оформления списания автотранспортных средств. Акт составляют в двух экземплярах. Первый экземпляр с документом, подтверждающим снятие с учета в ГИБДД, передают в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность автотранспортных средств. Акт является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате разборки и списания автотранспортных средств.

Контроль за сохранностью объектов основных средств, их рациональным и эффективным использованием осуществляют при проведении инвентаризации основных средств.

Порядок и сроки проведения инвентаризации организации определяют самостоятельно за исключением случаев, когда инвентаризация должна проводиться обязательно. Для проведения инвентаризации создают инвентаризационную комиссию.

До начала инвентаризации основных средств проверяют:

- наличие инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета объектов основных средств;
- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации на основные средства;
- наличие документов на основные средства, которые сданы организацией в аренду, на хранение и т. п.

При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

Основные средства записывают в инвентаризационные описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергался ремонту, реконструкции, модернизации и вследствие этого изменилось его основное назначение, то объект вносят в опись под наименованием, соответствующим новому назначению. На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием причин, приведших эти объекты к непригодности (порта, полный износ и т. п.).

3-я страница формы № ОС-1

Комиссия по первично-первичной инвентаризации на « 26 » июля 20 XX г. согласована

Объект основных средств технически исправен

Результат инвентаризации на « 26 » июля 20 XX г. соответствует

Работы не требуются

указать, что требуется

Зачисление комиссии

Представитель комиссии

Члены комиссии:

Карамов	личная подпись
Бухгалтер	личная подпись
Менеджер	личная подпись
Смирнов	личная подпись

Расшифровка подписи

Карамов С.С.

Алексеев Н.Н.

Смирнов П.П.

Секретарь

Мамонтов

личная подпись

Мамонтов О.О.

Расшифровка подписи

По доверенности от « 27 » июля 20 XX г.

ком, кому (фамилия, имя, отчество)

Объект основных средств принят на ответственное хранение

Секретарь

Мамонтов

личная подпись

Мамонтов О.О.

Расшифровка подписи

Табельный номер

« 27 » июля 20 XX г.

Отметка бухгалтерии об открытии инвентарной карточки учета объекта основных средств или занесении в инвентарную книгу

Номер документа	Дата составления
	27.07.20XX

Главный бухгалтер

Алексеев Н.Н.

личная подпись

Расшифровка подписи

Излишки основных средств, выявленные в результате проведения инвентаризации, отражаются в составе прочих доходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») и приходуется по рыночным ценам.

При установлении фактов недостач и хищений основных средств их остаточную стоимость отражают по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». При установлении виновных лиц сумму недостачи отражают по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»). При отсутствии виновных лиц сумму недостачи основных средств отражают в составе прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Назовите виды классификации основных средств.
2. Каково назначение классификации основных средств?
3. Какими способами начисляют амортизацию основных средств?
4. Почему амортизацию основных средств не начисляют один раз в году?
5. Какие виды оценки применяют к основным средствам?
6. Когда у основного средства формируется остаточная стоимость?
7. Как оформляют поступление основных средств в организацию?
8. Как формируют первоначальную стоимость объектов основных средств?
9. Какие способы используют для восстановления основных средств?
10. Какими способами проводят ремонт основных средств?
11. Как оформляют выбытие основных средств?
12. Как оформляют операции аренды основных средств у арендодателя и арендатора?
13. Какие задачи стоят перед учетом основных средств в организации?
14. Какие основные документы оформляют движение основных средств?
15. Как проводят инвентаризацию основных средств?

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

7.1. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Учет нематериальных активов ведут в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденным приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н, в соответствии с которым, чтобы принять к учету объект в качестве нематериального актива, необходимо, чтобы соблюдались следующие условия:

- объект не должен иметь материально-вещественной формы;
 - объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
 - объект предназначен для использования в течение длительного срока продолжительностью более 12 мес.;
 - объект должен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, и организация имеет право на их получение;
 - существование данного актива или исключительного права на него подтверждено надлежаще оформленными документами, а фактическая стоимость объекта может быть достоверно определена;
 - организация не предполагает последующую продажу данного объекта в ближайшем 12 мес.
- Под нематериальными активами понимают объекты интеллектуальной деятельности, приобретенные или созданные организацией.
- Учет материальных активов ведут на счете 04 «Нематериальные активы». К ним относят произведения науки, литературы и искусства, программы для электронных вычислительных машин, изобретения, полезные модели, селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау), товарные знаки и знаки обслуживания, а также деловую репутацию.

Деловая репутация возникает при продаже организации как имущественного комплекса. Договорная цена приобретения организации в целом как имущественного комплекса может отличаться от балансовой стоимости ее активов. Разница между покупной ценой организации и стоимостью имущества, находящегося на ее балансе, представляет собой деловую репутацию. Положительную деловую репутацию в случае превышения покупной стоимости над суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу относят к нематериальным активам. Деловую репутацию отражают в бухгалтерском учете покупателя только при совершении сделки купли-продажи организации.

Также к нематериальным активам относят результаты выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКТР). В соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденным приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. №115н, стоимость выполненных НИОКТР учитывают в составе нематериальных активов, если сумма таких расходов может быть определена и подтверждена, а использование этих результатов для производственных или управленческих нужд приводит к получению дохода и может быть продемонстрировано доказательно.

Нематериальные активы не имеют материально-вещественной формы, но организация должна иметь документы, которые подтверждают существование самого нематериального актива и исключительное право на пользование этим активом. К документам, подтверждающим право на пользование нематериальными активами, относят патенты, выданные Федеральными органами интеллектуальной собственности (Роспатентом), свидетельства о регистрации исключительного авторского права на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров, договора уступки (приобретения) патента и т.д.

В состав нематериальных активов не включают организационные расходы при создании организации, а также интеллектуальные и деловые качества персонала, его квалификацию и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Для целей налогового учета в составе нематериальных активов учитывают объекты стоимостью более 100 000 р. за единицу (с 01.01.2016 г.) и сроком полезного использования более 12 мес. Кроме того, в налоговом учете в состав нематериальных активов не включают деловую репутацию организации.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект, который представляет собой совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

Для учета нематериальных активов в организации применяют карточку учета нематериальных активов (форма № НМА-1), которую используют для учета всех поступивших объектов нематериальных активов. Карточку открывают в бухгалтерии на каждый объект нематериальных активов и заполняют на основании акта приемки-передачи нематериальных активов и другой документации.

7.2. АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы относят к амортизируемому имуществу. Их стоимость погашают посредством начисления амортизации, которую рассчитывают исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования. По первоначальной стоимости нематериальные активы принимают к учету на счет 04 «Нематериальные активы».

Срок полезного использования нематериальных активов устанавливается исходя из срока действия патента, свидетельства или из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности, а также ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получить экономические выгоды.

В бухгалтерском учете по нематериальным активам, для которых невозможно определить срок полезного использования, амортизацию не начисляют. Такие активы называются нематериальными активами с неопределенным сроком использования.

Для целей налогового учета по тем нематериальным активам, для которых невозможно установить срок использования, его устанавливают в расчете на 10 лет.

Срок полезного использования нематериальных активов организации определяют при постановке объекта на учет и устанавливают в месяцах. Ежегодно этот срок уточняют, т.е. проверяют его на возможность существенного изменения.

Амортизацию начисляют с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия нематериального актива на учет. Сумму начисленной амортизации по нематериальным активам отражают в учете путем накопления на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» и ежемесячно включают в состав производственных затрат, что отражают на дебете счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», например, следующей проводкой:

Д-т 20 «Основное производство» К-т 05 «Амортизация нематериальных активов».

Амортизацию нематериальных активов в бухгалтерском учете начисляют одним из следующих способов:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Методика начисления амортизации нематериальных активов аналогична способам начисления амортизации основных средств. Выбранный способ по группе однородных нематериальных активов применяют в течение всего срока полезного использования.

В процессе использования по мере начисления амортизации нематериальные активы будут иметь остаточную стоимость, которую рассчитывают в виде разности между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации. По остаточной стоимости их отражают в бухгалтерском балансе, при выбытии нематериальные активы также списывают по остаточной стоимости.

При линейном способе амортизацию нематериальных активов начисляют исходя из их первоначальной стоимости и срока полезного использования, а суммы амортизации начисляют равномерно в течение срока всего использования.

Пример 7.1. Расчет амортизации нематериальных активов линейным способом.

Организация включила разработку ноу-хау в состав нематериальных активов в сумме 120 000 р. и установила срок полезного использования 60 мес и линейный способ начисления амортизации.

Задача. Рассчитайте амортизацию нематериальных активов за месяц линейным способом.

Решение. Сумму амортизации нематериального актива за месяц рассчитывают исходя из первоначальной стоимости и установленного срока использования 60 мес:

$$A_m = 120\,000 \text{ р.} / 60 \text{ мес} = 2\,000 \text{ р.}$$

Ежемесячно сумму амортизации нематериального актива списывают на затраты производства, что оформляют следующей проводкой:

Д-т 20 «Основное производство» К-т 05 «Амортизация нематериальных активов».

При способе уменьшаемого остатка амортизацию нематериальных активов рассчитывают исходя из остаточной стоимости и установленного срока их полезного использования с учетом коэффициента ускорения (он не должен превышать трех).

Пример 7.2. Расчет амортизации нематериальных активов способом уменьшаемого остатка.

Организация приобрела исключительное право пользования промышленным образцом на срок 100 мес. Первоначальная стоимость нематериального актива 150 000 р., амортизацию начисляют способом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2.

Задача. Рассчитайте сумму амортизации нематериальных активов за месяц способом уменьшаемого остатка.

Решение. При способе уменьшаемого остатка остаточную стоимость нематериального актива на начало месяца умножают на дробь, в числителе которой — установленный организацией коэффициент ускорения, а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах. Например, при начислении амортизации за первый месяц используют коэффициент $2/100$, где 2 — коэффициент ускорения, а 100 — количество месяцев, оставшихся до окончания срока использования. Пример расчета амортизации нематериального актива за первые 4 мес способом уменьшаемого остатка приведен в табл. 7.1.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции амортизацию рассчитывают исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции за весь срок использования нематериального актива.

Таблица 7.1

Месяц использования	A_m , р.	$C_{ост}$, р.
1-й	$150\,000 \cdot 2 / 100 = 3\,000$	$150\,000 - 3\,000 = 147\,000$
2-й	$147\,000 \cdot 2 / 99 = 2\,970$	$147\,000 - 2\,970 = 144\,030$
3-й	$144\,030 \cdot 2 / 98 = 2\,939$	$144\,030 - 2\,939 = 141\,094$
4-й	$141\,094 \cdot 2 / 97 = 2\,909$	$141\,094 - 2\,909 = 138\,185$
...

Пример 7.3. Расчет амортизации нематериальных активов способом списания стоимости пропорционально объему услуг.

Организация приобрела право пользования торговой маркой на срок 8 лет (96 мес) первоначальной стоимостью 160 000 р. Предполагаемый объем услуг, выполняемый под данной торговой маркой, составляет ежегодно 960 000 р.

Задача. Рассчитайте сумму амортизации нематериальных активов за месяц способом списания стоимости пропорционально объему услуг.

Решение. Сумма ежегодной амортизации составляет 20 000 р. (160 000 р. / 8 лет), сумма амортизации, приходящаяся на 1 р. услуг, — 0,021 р. (20 000 р. / 960 000 р.). Если в среднем за месяц объем услуг 80 000 р. (960 000 р. / 12 мес), тогда сумма амортизации торговой марки за месяц составляет 1680 р. (80 000 р. · 0,021 р.).

В бухгалтерском учете выбор способа начисления амортизации нематериальных активов зависит от ожидаемого поступления будущих экономических выгод при использовании этих активов, что должно быть подтверждено расчетами и соответствующим обоснованием. Для тех нематериальных активов, в отношении которых расчет поступления будущих экономических выгод не является надежным, применяют линейный способ начисления амортизации. Его также используют для начисления амортизации деловой репутации, для которой устанавливают срок пользования 20 лет.

Для целей налогового учета при начислении амортизации нематериальных активов предусмотрены два метода: линейный и нелинейный.

7.3. ПОСТУПЛЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы принимают на учет по первоначальной стоимости, формирование которой отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором для этих целей используют субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов».

Первоначальная стоимость нематериальных активов включает в себя все расходы, связанные с их приобретением, оформлением и вводом в эксплуатацию. Перечень таких расходов определен в ПБУ 14 / 07. К расходам, сопровождающим процесс приобретения нематериальных активов, относят:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права правообладателю (продавцу);

- стоимость информационных, консультационных и посреднических услуг, связанных с приобретением нематериальных активов;

- регистрационные сборы, таможенные, патентные пошлины и другие невозмещаемые платежи;

- прочие расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и обеспечением условий для их использования в запланированных целях.

Принятие нематериального актива на учет осуществляют на основании акта приема и оформляют следующей проводкой:

Д-т 04 «Нематериальные активы» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Нематериальные активы могут поступать в организацию в результате приобретения за плату, в качестве вклада в уставный капитал, безвозмездного поступления, создания в самой организации и т. д.

Пример 7.4. Учет приобретения нематериальных активов за плату.

Организация приобрела исключительные права на использование знака обслуживания на сумму 141 600 р. с учетом НДС 21 600 р. За регистрацию прав пользования выплачены пошлины в размере 6 000 р. (без учета НДС), срок полезного использования нематериального актива установлен 60 мес.

Таблица 7.2

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Получено право пользования знаком обслуживания	120 000	08	60
2. Отражен НДС на счете 19	21 600	19	60
3. Оплачен счет за право пользования знаком обслуживания	141 600	60	51
4. Начислены и выплачены регистрационные пошлины	6 000 6 000	08 60	60 51
5. Поставлен на учет знак обслуживания в составе нематериальных активов	?	?	?
6. Списан НДС на счет 68	21 600	68	19
7. Начислена амортизация нематериального актива за месяц линейным способом	?	20	05

Задачи. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки к ним, рассчитайте первоначальную стоимость нематериального актива и амортизацию за месяц линейным способом.

Решение. Первоначальную стоимость приобретенного нематериального актива формируют на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»). Она складывается из покупной стоимости актива (без учета НДС) и расходов, связанных с его регистрацией (табл. 7.2).

Для определения первоначальной стоимости нематериального актива оформляют и закрывают счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» по этим операциям:

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	
Д-т	К-т
1) 120 000 5) 6 000	6) 126 000
$O_A = 126 000$	$O_K = 126 000$

Приобретенный нематериальный актив будет принят на учет по первоначальной стоимости, которая составила 126 000 р., что будет оформлено следующей проводкой:

Д-т 04 «Нематериальные активы» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы».

За месяц сумма амортизации нематериального актива, начисленная линейным способом, составила:

$$A_{\text{м}} = 126 000 \text{ р.} / 60 \text{ мес} = 2 100 \text{ р.}$$

Организации могут сами выполнять работы по созданию объектов нематериальных активов или привлекать к выполнению та-ких работ другие организации.

Первоначальную стоимость нематериальных активов, созданных в организации, определяют как сумму фактических расходов на их создание в виде: израсходованных материальных ресурсов, оплаты труда, страховых взносов, услуг сторонних организаций, пошлин, связанных с получением патентов и свидетельств и т. п.

Пример 7.5. Учет создания нематериальных активов.

Программисты организации разработали программное обеспечение (ПО) для нужд организации. Срок использования ПО установлен 10 лет. Расходы на создание ПО составили: заработная плата программистам 75 000 р. и страховые взносы на заработную плату, материальные расходы — 3 500 р., амортизация основных средств, использованных при создании ПО, — 2 000 р.

Таблица 7.3

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Начислена заработная плата работникам ПО	75 000	08	70
2. Начислены страховые взносы на заработную плату	22 500	08	69
3. Списаны материалы на выполненные работ	3 500	08	10
4. Начислена амортизация основных средств, используемых при создании ПО	2 000	08	02
5. Принято ПО в состав нематериальных активов	?	04	08

Задачи. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки к ним, определите первоначальную стоимость нематериального актива.

Решение. Первоначальную стоимость ПО как нематериального актива формируют на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Она складывается из затрат, связанных с созданием ПО (табл. 7.3).

Для определения первоначальной стоимости нематериального актива оформляют и закрывают счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» по этим операциям:

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	
Д-т	К-т
1) 75 000 2) 22 500 3) 3 500 4) 2 000	5) 103 000
$O_A = 103 000$	$O_K = 103 000$

Созданный нематериальный актив будет принят на учет по первоначальной стоимости, которая составит 103 000 р.

У организаций есть возможность переоценить стоимость имеющихся у них нематериальных активов по их текущей стоимости, которую определяют по данным рыночной стоимости таких активов. Переоценку проводят путем пересчета остаточной стоимости

нематериальных активов на конец отчетного года. Сумму увеличения стоимости по результатам переоценки относят на увеличение добавочного капитала по счету 83 «Добавочный капитал» или включают в состав прочих доходов, что отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

7.4. ВЫБЫТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы, которые выбывают или использование которых в основной деятельности прекращено, подлежат списанию с баланса организации.

Нематериальные активы выбывают в результате следующих причин:

- переход исключительного права на нематериальные активы к другим лицам или их передача по договору отчуждения исключительных прав;
- списание по окончании срока действия патентов и других охранных документов;
- передача объектов в виде вложений в уставные капиталы других организаций;
- прекращение использования вследствие морального износа;
- передача по договору дарения и т. д.

Учет выбытия нематериальных активов оформляют операциями, которые отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Доходы и расходы, сопровождающие процедуру выбытия нематериальных активов, относят к прочим доходам и расходам и отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в том отчетном периоде, в котором они имели место. Доходы в виде выручки, полученные в результате продажи нематериальных активов, отражают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»), а расходы — по дебету счета (субсчет 91-2 «Прочие расходы»). В частности, к таким расходам относят затраты, связанные с выбытием нематериальных активов, и остаточную стоимость выбывающих нематериальных активов. Для определения которой сумму начисленной амортизации списывают с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов» на кредит счета 04 «Нематериальные активы», что оформляют следующей проводкой:

Д-т 05 «Амортизация нематериальных активов» К-т 04 «Нематериальные активы».

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов определяют на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») и списывают на счет 99 «Прибыли и убытки».

Продажу нематериальных активов осуществляют обычно в виде передачи исключительных прав по договору отчуждения. Эти операции отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в следующем порядке:

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» для учета реализации нематериальных активов

	Д-т	К-т
Д-т 91-2, К-т 04	Остаточная стоимость нематериальных активов	Выручка от продажи нематериальных активов с учетом НДС
Д-т 91-2, К-т 68	НДС в составе выручки	
Д-т 91-2, К-т 60, 76	Расходы, связанные с реализацией нематериальных активов	
Д-т 91-9, К-т 99	Полученная прибыль	Полученный убыток
		Д-т 99, К-т 91-9

Продажу нематериальных активов в виде передачи исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронно-вычислительных машин, базы данных и секреты производства НДС не облагают (ст. 149, п. 2, ш. 26 НК РФ).

Пример 7.6. Учет продажи нематериальных активов.

Организация реализовала исключительное право на изобретение в виде патента.

Первоначальная стоимость патента — 125 000 р., амортизация, начисленная на момент реализации, — 15 000 р., выручка от реализации — 143 000 р. (без учета НДС).

Акцептован счет за юридическое оформление продажи на сумму 8 000 р. (без учета НДС).

Задание. Составьте хозяйственные операции, бухгалтерские проводки к ним и рассчитайте финансовый результат от реализации нематериального актива.

Решение. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие реализацию нематериального актива (табл. 7.4).

Таблица 7.4

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Отражена выручка от реализации патента (без учета НДС)	143 000	62	91-1
2. Списана начисленная амортизация патента	15 000	05	04
3. Списана остаточная стоимость реализованного патента	110 000	91-2	04
4. Акцептован счет за юридическое оформление продажи	8 000	91-2	76
5. Списан финансовый результат от реализации патента	?	?	?
6. Получена выручка от покупателя на расчетный счет	143 000	51	62

Для определения финансового результата от продажи нематериальных активов оформляют и закрывают счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	
Д-т	К-т
3) 110 000	1) 143 000
4) 8 000	
5) 25 000	
$O_A = 143 000$	$O_K = 143 000$

Финансовый результат от реализации нематериального актива составил прибыль 25 000 р., которую списывают следующей проводкой:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 99 «Прибыли и убытки».

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. В чем особенность нематериальных активов как объектов учета?
2. Какие документы должны подтверждать существование нематериального актива?
3. Как нематериальные активы приносят доход организации?
4. От каких показателей зависит расчет амортизации нематериальных активов?

5. Как определяют срок полезного использования нематериального актива?
6. Как определяют остаточную стоимость нематериальных активов? Для чего используют эту стоимость?
7. Как отражают в бухгалтерском учете суммы начисленной амортизации по нематериальным активам?
8. Как оформляют в учете поступление нематериальных активов?
9. Какие затраты формируют первоначальную стоимость нематериальных активов?
10. Как нематериальные активы могут поступать в организацию?
11. Как можно создавать нематериальные активы?
12. Что представляют собой НИОКР?
13. По каким причинам нематериальные активы списывают с баланса организации?
14. Какие операции отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в связи с выбытием нематериальных активов?
15. Как определяют финансовый результат от продажи нематериальных активов?

УЧЕТ ПРОЦЕССА СНАБЖЕНИЯ И МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

8.1. ПОНЯТИЕ ПРОЦЕССА СНАБЖЕНИЯ И КЛАССИФИКАЦИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

Организация в процессе снабжения обеспечивает себя хозяйственными средствами, необходимыми для осуществления деятельности: приобретает основные средства, нематериальные активы, материалы и прочие активы.

В бухгалтерском учете приобретение хозяйственных средств отражают по фактической стоимости, которая складывается из покупной стоимости поступивших средств и расходов, связанных с их приобретением, а также прочих затрат по доведению приобретенных активов до состояния, пригодного к использованию.

Значительный удельный вес в процессе снабжения имеют операции по приобретению материалов, которые постоянно требуются для осуществления производственной деятельности и составляют материальную основу готовой продукции.

Материалы входят в состав запасов, учет которых ведут в соответствии с ПБУ 5 / 01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н.

В бухгалтерском учете в состав запасов включают: сырье и материалы, инструменты, инвентарь и прочие средства, предназначенные для использования при производстве и продаже продукции, выполнении работ и оказании услуг, а также готовую продукцию и товары, предназначенные для продажи.

Учет материальных запасов ведут на синтетическом счете 10 «Материалы», на котором открывают следующие субсчета:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-3 «Топливо»;

- 10-4 «Гары и гарные 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».

По способу использования и назначению материалы представляют собой предметы и средства труда.

К *предметам труда* относят сырье, топливо, запасные части и прочие виды материалов, которые используют непосредственно для выпуска продукции, работ и услуг.

К *средствам труда* относят разные виды инструментов, инвентаря и прочие средства, которые нельзя отнести к основным средствам из-за их непродолжительного срока службы и сравнительно невысокой стоимости. По методам учета эти средства труда приравнены к материалам.

8.2. ПОНЯТИЕ И УЧЕТ ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ РАСХОДОВ

Фактическая стоимость поступающих в организацию материалов включает в себя покупную стоимость и транспортно-заготовительные расходы (ТЗР). Транспортно-заготовительные расходы — это расходы, связанные с приобретением материалов, например:

- транспортные расходы;
- железнодорожные тарифы;
- таможенные пошлины;
- расходы по страхованию грузов в пути;
- затраты по хранению материалов;
- затраты на погрузочно-разгрузочные работы;
- оплата информационных, консультационных и прочих услуг, связанных с приобретением материалов;
- вознаграждения посредническим организациям;
- затраты по доведению материальных запасов до состояния, пригодного к использованию, в том числе затраты по доработке, сортировке, фасовке и улучшению их технических характеристик и т. п.

Таблица 8.1

Содержание операции	Стоимость, р.	ТЗР, р.
Сальдо на субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»:	6 000	800
15.03 поступили комплектующие изделия от первого поставщика	45 000	5 500
24.03 поступили комплектующие изделия от второго поставщика	69 000	8 700
Итого	120 000	15 000
Списаны в течение месяца комплектующие изделия в производство	84 000	?

Транспортно-заготовительные расходы в некоторых отраслях могут составлять до 30 % стоимости приобретенных материалов, поэтому важным является способ их отражения в учете. Суммы ТЗР, относящиеся к поступившим материалам, могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими способами:

- непосредственно включены в фактическую стоимость поступивших материалов в том случае, если их стоимость составляет менее 5 % стоимости приобретенных материалов;
 - учтены обособленно на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
 - учтены на отдельном субсчете счета 10 «Материалы».
- Если учет ТЗР ведут обособленно на счетах 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или 10 «Материалы», при списании материалов в производство суммы ТЗР также списывают на затраты производства в процентном отношении к стоимости отпущенных материалов.

Задача 8.1. Учет транспортно-заготовительных расходов. В течение месяца отражены расходы, связанные с приобретением материалов (табл. 8.1).

Таблица 8.2

Статья затрат	Получено, р.		Списано	
	р.	%	р.	%
Материалы	120 000	84 000	84 000	70
ТЗР	15 000	?	?	70

Задача 8.2. Определите сумму списания ТЗР при отпуске материалов в производство.

Решение. Сумма поступивших за месяц материалов с учетом сальдо составила 120 000 р. (6 000 р. + 45 000 р. + 69 000 р.), а сумма ТЗР — 15 000 р. (800 р. + 5 500 р. + 8 700 р.). Для расчета суммы списания ТЗР по материалам оформим табл. 8.2.

Так как в производство списано 70 % (84 000 р. : 120 000 р.) 100 % комплектующих, сумма списания ТЗР должна составить такой процент от общей суммы, а именно 10 500 р. (15 000 р. · 0,7).

8.3. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ ПО ФАКТИЧЕСКОЙ СТОИМОСТИ

Материалы могут поступать в организацию от поставщиков, других юридических и физических лиц, за наличный и безналичный расчет, могут быть изготовлены непосредственно в организации и т.д.

Основные операции по учету поступления материалов приведены в табл. 8.3.

Учет поступивших от поставщиков материалов можно вести по фактической стоимости их приобретения или по учетной стоимости.

Фактическая стоимость поступивших материалов включает в себя покупную стоимость и ТЗР.

Пример 8.2. Учет приобретения материалов по фактической стоимости.

Таблица 8.3

Содержание операции	Д-т	К-т
Поступили материалы на склад:		
от поставщиков	10	60
от подотчетного лица	10	71
от учредителей	10	75
выявленные при инвентаризации как излишки	10	91
от ликвидации основных средств	10	91
экономленные в основном производстве	10	20
изготовленные во вспомогательном производстве	10	23
безвозмездно от юридических лиц	10	98

Таблица 8.4

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Поступили материалы от поставщика	250 000	10	60
2. Отражен НДС на счете 19	45 000	19	60
3. Списан НДС на счет 68	45 000	68	19
4. Оплачен счет поставщика за материалы	295 000	60	51
5. Акцептован счет за доставку материалов	20 000	10 _{ТЗР}	60
6. Отражен НДС на счете 19	3 600	19	60
7. Списан НДС на счет 68	3 600	68	19
8. Оплачен счет за доставку	23 600	60	51
9. Списаны материалы в производство	150 000	20	10
10. Списаны ТЗР по материалам	?	?	?

Организация приобрела материалы на сумму 295 000 р. с учетом НДС 45 000 р. За доставку акцептован и оплачен счет на сумму 23 600 р. с учетом НДС 3 600 р. Часть приобретенных материалов на сумму 150 000 р. списана в производство.

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки к перечисленным операциям и определите сумму списания ТЗР по материалам, списанным со склада в производство.

Р е ш е н и е. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие приобретение материалов (табл. 8.4).

В данном примере учет ТЗР ведут на специальном субсчете счета 10 «Материалы» — 10_{ТЗР}. Сумма ТЗР в виде оплаты доставки материалов составила 20 000 р. Для расчета суммы списания ТЗР по материалам оформляют табл. 8.5.

Таблица 8.5

Статья затрат	Получено, р.	Списано	
		р.	%
Материалы	250 000	150 000	60
ТЗР	20 000	?	60

Так как в производство списано 60 % ((150 000 р. : 250 000 р.) 100 %) материалов, тогда и сумма списания ТЗР должна составить такой же процент от их общей суммы. Она будет равна 12 000 р. (20 000 р. · 0,6). Эта сумма будет списана на затраты производства следующей проводкой:

Д-т 20 «Основное производство» К-т 10 «Материалы» (субсчет «Гранпортно-заготовительные расходы»).

Учет материалов по фактической стоимости ведут в организациях, где потребляют небольшие объемы материалов и ассортимент материалов незначителен.

8.4. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ ПО УЧЕТНОЙ СТОИМОСТИ

Учет поступления материалов по учетной стоимости ведут с использованием трех счетов: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». Этот вариант учета применяют на промышленных предприятиях, где потребляют большие объемы материалов, а также в случаях, когда однородные материалы поступают от разных поставщиков.

Учетная цена — это условная цена, которую предприятия устанавливают самостоятельно. Она привязана к некоторой ценовой базе, например к средней покупной или нормативной плановой стоимости материалов.

С одной стороны, ведение учета поступивших материалов в течение месяца по одной учетной цене облегчает учетную работу, но с другой — реальная, т. е. фактическая, себестоимость приобретенных материалов может отличаться от учетной, и тогда в конце месяца возникает необходимость отдельно фиксировать отклонения фактической стоимости поступивших материалов от их учетной стоимости.

Пример 8.3. Учет приобретения материалов по учетной стоимости.

Комбинат по выпуску хлебобулочных изделий ежедневно потребляет муку, которую получает от трех поставщиков. Данные по поступлению муки в течение месяца по учетным и фактическим ценам приведены в табл. 8.6.

З а д а н и е. Рассчитайте отклонения фактической стоимости от учетной и определите сумму списания материалов в производство с учетом отклонений. Составьте схему счетов, хозяйственные операции и бухгалтерские проводки для учета материалов по учетной и фактической стоимости.

Таблица 8.6

Содержание операции	Стоимость, тыс. р.		Отклонения от учетной стоимости, тыс. р.
	учетная	фактическая	
Поступила мука за месяц: от первого поставщика от второго поставщика от третьего поставщика	400	432	32
	250	278	28
	570	610	40
Итого поступило	1 220	1 320	100
Расчет средних отклонений от учетной стоимости, %	—	—	?
Списана мука в производство за месяц	800	?	?

Решение. Учет материалов на комбинате в течение месяца ведут по учетной цене. Рассчитанная в конце месяца фактическая стоимость поступивших материалов превышает их учетную стоимость.

Для определения суммы отклонений, которую необходимо отнести на стоимость материалов при их списании в производство, рассчитывают средний процент отклонений с учетом всех партий поступивших материалов.

Расчет средних отклонений проводят в процентах к учетной стоимости по итоговому данным поступления материалов.

Средний процент отклонений равен $8\% ((100 \text{ тыс. р.} \cdot 100\%) : 1\,220 \text{ тыс. р.})$. Тогда при списании материалов в производство на сумму 800 тыс. р. по учетной стоимости сумма отклонений составит 64 тыс. р. ($800 \text{ тыс. р.} \cdot 0,08$), а стоимость опущенных со склада материалов с учетом отклонений составит 864 тыс. р.

Указанные операции отражают на счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» и 20 «Основное производство» в следующем порядке.

По дебету активного счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отражают фактическую стоимость поступивших материалов, а по кредиту — их учетную стоимость. Для определения отклонений от учетной стоимости счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» закрывают выравниванием оборотов по фактической стоимости. Выявленную сумму отклонений списывают на счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Списание материалов в производство отражают по учетной стоимости. Параллельно на соответствующие счета списывают сумму отклонений, приходящуюся на стоимость списанных материалов.

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

А-т	К-т
Фактическая стоимость 1 320	Учетная стоимость 1 220 Отклонения 100
$O_A = 1\,320$	$O_K = 1\,320$

Счет 10 «Материалы»

А-т	К-т
Учетная стоимость 1 220	Учетная стоимость 800
$O_A = 1\,220$	$O_K = 800$

Счет 20 «Основное производство»

А-т	К-т
Учетная стоимость 800	Отклонения 64
$O_A = 864$	

Счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»

А-т	К-т
Отклонения 100	Отклонения 64
$O_A = 100$	$O_K = 64$

Из приведенной схемы счетов можно сделать вывод, что в случаях, когда фактическая стоимость превышает учетную, стоимость материалов, списанных в производство, увеличивается на сумму отклонений, что приводит к увеличению себестоимости продукции и влияет на финансовый результат от реализации этой продукции.

Таблица 8.7

Содержание операции	Сумма, тыс. р.	А-т	К-т
1. Поступили материалы: по фактической стоимости по учетной стоимости	1 320	15	60
	1 220	10	15
2. Списаны отклонения фактической стоимости материалов от учетной	100	16	15
3. Списаны материалы в производство по учетной стоимости отклонения от учетной стоимости	800	20	10
	64	20	16

На основании данных расчетов и схемы счетов составим хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету материалов (табл. 8.7).

Если учетная стоимость материалов превышает фактическую, применяют ту же схему счетов и структуру бухгалтерских проводок, но сумма отклонений, выявленная по кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», представляет собой отрицательную величину, которую оформляют на счете в виде сторнировочной записи.

Сторнировочную запись оформляют красной ручкой или обводят в рамку и при подсчете итоговых сумм вычитают. При списании материалов в производство сумму отклонений списывают с кредита счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» в дебет счета 20 «Основное производство» сторно.

Методы, которые организация использует для учета поступления материалов и отражения ТЗР, должны быть отражены в учетной политике.

8.5. УЧЕТ СПИСАНИЯ МАТЕРИАЛОВ В ПРОИЗВОДСТВО

Материалы отпускают со склада в производство на изготовление продукции, для выполнения работ и услуг, т.е. для осуществления основной деятельности организации. Кроме того, они необходимы и для прочих хозяйственных нужд.

Таблица 8.8

Содержание операции	Д-т	К-т
Списаны материалы со склада:		
в основное производство	20	10
во вспомогательное производство	23	10
на общепроизводственные нужды	25	10
на общехозяйственные нужды	26	10
на исправление брака	28	10
на строительно-монтажные работы	08	10
на упаковку готовой продукции	44	10
на продажу	91	10

Материальные затраты, как правило, занимают значительный удельный вес в себестоимости продукции, поэтому важен способ определения стоимости материалов, по которой они будут включены в себестоимость готовой продукции.

В условиях, когда цены на покупные материалы изменяются в течение отчетного периода, организации могут использовать следующие способы списания материалов на затраты производства:

- по средней себестоимости;
 - ФИФО;
 - по себестоимости каждой единицы.
- При применении *способа средней себестоимости* сначала определяют среднюю стоимость единицы по каждой группе материалов как частное от деления общей стоимости материалов на их количество. При этом общую стоимость и количество материалов рассчитывают с учетом остатка материалов на начало месяца.

При применении *способа ФИФО* предполагают, что материалы в течение месяца отпускают со склада в последовательности поступления партий, начиная с остатка на начало месяца, по принципу «первым вошел, первым вышел» (*first in first out*).

Пример 8.4. Учет списания материалов в производство.

На 01.02 на складе фабрики находилось костюмной ткани 100 м по цене 400 р. за 1 м (сальдо начальное). В течение месяца:

- 09.02 поступила первая партия ткани — 350 м по цене 420 р. за 1 м;
- 18.02 поступила вторая партия ткани — 200 м по цене 426 р. за 1 м;
- 25.02 поступила третья партия ткани — 600 м по цене 430 р. за 1 м.

В течение месяца списано в производство 1 000 м ткани.

З а д а н и е. Определите стоимость ткани, списанной в производство, и остатка ткани на складе на конец месяца при списании ткани тремя способами: по средней себестоимости и ФИФО.

Р е ш е н и е. Все данные запишем в табл. 8.9 для определения общей стоимости поступивших материалов.

Способ средней себестоимости. При использовании этого метода определяют среднюю стоимость 1 м ткани делением общей стоимости приобретенной ткани на ее количество.

Средняя стоимость 1 м ткани равна 424 р. (530 200 р. : 1 250 м).

В производство списано ткани на сумму 424 000 р. (424 р. · 1 000 м).

Для расчета стоимости остатка ткани на складе на конец месяца из общей стоимости ткани, имеющейся на складе, вычитают сумму списания ткани в производство. Тогда на складе осталось ткани на сумму 106 200 р. (530 200 р. - 424 000 р.).

Способ ФИФО. При использовании этого способа ткань списывают в последовательности поступления, начиная с сальдо, пока не наберут нужное количество — 1 000 м (табл. 8.10).

Все данные расчетов записывают табл. 8.11.

Таблица 8.9

Показатель	Цена за 1 м, р.	Количество, м	Сумма, р.
Остаток на начало месяца	400	100	40 000
Партия:			
первая	420	350	147 000
вторая	426	200	85 200
третья	430	600	258 000
Итого	—	1 250	530 200

Таблица 8.10

Показатель	Цена за 1 м, р.	Количество, м	Сумма, р.
Остаток на начало месяца	400	100	40 000
Партия:			
первая	420	350	147 000
вторая	426	200	85 200
третья	430	350	150 500
Итого списано	—	1 000	422 700
Остаток на конец месяца	—	250	107 500

Таблица 8.11

Способ списания материалов в производство	Стоимость списания материалов, р.	Стоимость остатка материалов на складе, р.
1. Способ средней себестоимости	424 000	106 200
2. Способ ФИФО	422 700	107 500

На основании данного примера можно сделать вывод, что, используя тот или иной способ списания материалов в производство, организация влияет на себестоимость выпускаемой продукции, а следовательно, и на финансовые результаты от ее реализации.

При способе средней себестоимости списания материалов наблюдаются средние показатели и в целом равномерность списания материальных запасов на производственные затраты.

Способ ФИФО дает возможность снижать себестоимость продукции за счет снижения стоимости используемых материалов, а стоимость запасов на конец отчетного периода будет близка к текущим ценам, что обеспечивает реальность их оценки.

Кроме того, в соответствии с методическими указаниями по учету материально-производственных запасов используются два варианта применения указанных способов оценки материалов при их списании:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включают количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);
- путем определения фактической себестоимости материалов в момент их списания (скользящая оценка), при этом в расчет скользящей оценки включают количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента их списания.

Разница между взвешенной и скользящей оценкой заключается в выборе даты, на которую производят оценку материалов. При использовании взвешенной оценки она производится на отчетную дату, а при использовании скользящей оценки — на момент списания материалов в производство.

Способ списания материалов по себестоимости каждой единицы применяют в организациях, где материалы используют в особом порядке, например, когда продукция изготавливается по индивидуальному заказу. В таких случаях материалы не могут обычным способом заменять друг друга. Их оценивают по себестоимости каждой единицы. Основным достоинством метода списания материалов по себестоимости каждой единицы является то, что все материалы списывают по их реальной себестоимости без каких-либо отклонений. Однако данный метод применим только в тех случаях, когда организация использует сравнительно небольшую номенклатуру материалов и когда можно точно определить, какие именно материалы списаны.

Организация может установить разные способы списания стоимости для отдельных групп материалов. Конкретные способы оценки материалов при списании их на затраты производства организация устанавливает самостоятельно в зависимости от того, какие цели являются для нее предпочтительнее, что должно быть отражено в учетной политике.

8.6. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ МАТЕРИАЛОВ

В процессе хозяйственной деятельности может возникнуть необходимость реализации, например, излишков или неиспользуемых материальных запасов.

Учет реализации материалов отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в следующем порядке:

Схема счета 91 «Прочие доходы и расходы» для учета реализации материалов		К-т
А-т		
А-т 91-2, К-т 10	Стоимость реализованных материалов	А-т 62, К-т 91-1
А-т 91-2, К-т 68	НДС в составе выручки	Выручка от реализации материалов с учетом НДС
А-т 91-2, К-т 60, 76, ...	Расходы, связанные с реализацией материалов	
А-т 91-9, К-т 99	Полученная прибыль	Полученный убыток
		А-т 99, К-т 91-9

Доходы и расходы, сопровождающие процедуру реализации материалов, относят к прочим доходам и расходам и отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в том отчетном периоде, в котором они имели место. Доходы в виде выручки, полученные в результате реализации материалов, отражают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»), а расходы — по дебету счета (субсчет 91-2 «Прочие расходы»). В частности, к расходам относят стоимость реализованных материалов и затраты, связанные с их реализацией. Финансовый результат от реализации материалов отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») и списывают на счет 99 «Прибыли и убытки».

В стоимость материалов, списанных на продажу, будет включена сумма ТЗР, приходящаяся на стоимость реализованных материалов. Кроме того, если учет материалов ведут по учетной стоимости, то на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») необходимо списать сумму отклонений, которая относится к стоимости реализованных материалов, следующей проводкой:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Пример 8.5. Учет реализации материалов.

Организация реализовала излишек материалов на сумму 35 300 р. и получила выручку от реализации 49 560 р. с учетом НДС 7 560 р. За доставку материалов покупателю акцептован счет на сумму 1 700 р. (без учета НДС).

Таблица 8.12

Содержание операции	Сумма, р.	А-т	К-т
1. Отражена выручка от реализации материалов с учетом НДС	49 560	62	91-1
2. Списан НДС в составе выручки	7 560	91-2	68
3. Списана стоимость реализованных материалов	35 300	91-2	10
4. Акцептован счет за доставку материалов покупателю	1 700	91-2	60
5. Списан финансовый результат от реализации материалов	?	?	?
6. Получена выручка от покупателя	49 560	51	62

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки к перечисленным операциям и определите финансовый результат от реализации материалов.

Р е ш е н и е. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие реализацию материалов (табл. 8.12).

Для определения финансового результата от реализации материалов оформляют и закрывают счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	
А-т	К-т
2) 7 560	1) 49 560
3) 35 300	
4) 1 700	
5) 5 000	
О _А = 49 560	О _К = 49 560

Финансовый результат от реализации материалов составил прибыль 5 000 р., которую списывают следующей проводкой:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 99 «Прибыли и убытки».

8.7. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ

Бухгалтерский учет материальных запасов призван решать следующие основные задачи:

Порядок оформления доверенности

Типовая механистическая форма № М-2
Утверждена постановлением Государственного Комитета России
от 30.10.97 № 71а

Организация ООО «Спринт» по ОКПО 0315001
 Форма по ОКУД 0315001
 Коды

Доверенность № 43

Дата выдачи « 10 » июля 20 XX г.

Доверенность действительна по « 25 » июля 20 XX г.
 ООО «Спринт», 109344 г. Москва, ул. Рыбникова, д. 23
 (наименование организации и его адрес)

Счет № 40702910700 в ООО «Связь-Банк»
 (наименование плательщика и его адреса)
 (наименование банка)

Доверенность выдана Кладовщику Борисову К.К.
 (должность) (фамилия, имя, отчество)

Паспорт: серия 45 08 № 564023

Кем выдан ОВД «Митино»

Дата выдачи « 18 » сентября 20 10 г.

На получение от ООО «АСТ»
 (наименование поставщика)

материальных ценностей по счету № 87 от 28.06.2010 г.
 (наименование, номер и дата документа)
запасных частей

5	Рассика в получении доверенности	
4	Должность и фамилия лица, которому выдана доверенность	
3	Срок действия	
2	Дата выдачи	
1	Номер доверенности	
6	Поставщик	
7	Номер и дата наряда (заменяющего наряд документа) или извещения	
8	Номер, дата документа, подтверждающего выполнение поручения	

Линия отреза

Оборотная сторона формы № М-2

Перечень материальных ценностей подлежащих получению

Номер по порядку	Материальные ценности	Единица измерения	Количество (прописью)
1	2	3	4
1	Молодые тармазные	шт.	40 (сорок)

Подпись лица, получившего доверенность удостоверяем. _____

Руководитель Каратаев Каратаев С.С.
 (подпись) (расшифровка подписи)

М.П. _____

Главный бухгалтер Алексеева Алексеева И.И.
 (подпись) (расшифровка подписи)

соответствующих документов и при предъявлении получателем доверенности на получение ценностей, заполненной в установленном порядке. Первый экземпляр передается на склад (он служит основанием для отпуска материалов), второй — получателю материалов.

Доверенность (формы № М-2) применяются для оформления права работника выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых по ставщиком по наряду, счету, договору или заказу (ф. 8.2). Бухгалтерия оформляет ее в одном экземпляре и выдает под расписку получателю.

Форму доверенности № М-2а применяют организации, у которых получение материальных ценностей по доверенности носит массовый характер. Выдачу доверенностей регистрируют в зараннее пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей. Срок действия доверенности, как правило, составляет 15 дней.

8.8. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ НА СКЛАДЕ И В БУХГАЛТЕРИИ

В связи с большими запасами материальных ценностей в организациях важным является постановка складского и бухгалтерского учета материалов.

Материалы поступают на склад организации от поставщиков на основании заключенных договоров поставки. Поставщики материалов одновременно с отгрузкой продукции предоставляют покупателю расчетные и сопроводительные документы (счета-фактуры, товарные накладные и т.п.). Полученные материалы сдают на склад представитель поставщика под расписку заведующего складом на сопроводительных документах.

При поступлении материалов от поставщиков материально ответственное лицо (заведующий складом или кладовщик) проверяет соответствие фактического количества материалов данным сопроводительных документов поставщика. Если нет расхождений между фактическим количеством материалов и количеством, указанным в сопроводительных документах поставщика, то заведующий складом выписывает приходные ордера, а на документе поставщика ставит штамп о приеме материалов. Если установлено расхождение с данными сопроводительных документов (порча, недостача, излишки), материально ответственное лицо вместе с

представителем поставщика составляет в двух экземплярах акт о приемке материалов, который является основанием для предъявления претензий к поставщику.

При поступлении материалов без сопроводительных документов (неотфактурованные поставки) стоимость материалов определяются исходя из цены, указанной в договоре с поставщиком, или средних цен на аналогичные материалы, а при поступлении сопроводительных документов корректируют стоимость приобретенных материалов.

Материалы могут поступать и от подотчетных лиц. В этом случае подотчетное лицо сдает на склад материалы, приобретенные за наличные деньги в магазинах, на рынках и т.д. При составлении подотчетным лицом авансового отчета о суммах, израсходованных на приобретение материалов, к нему прикладывают оправдательные документы, подтверждающие покупку: счета и чеки магазинов, квитанции приходами кассовых ордеров.

Учет наличия и движения материалов на складе ведут в карточках учета материалов.

При поступлении каждому наименованию, сорту и марке материалов присваивают специальное обозначение — номенклатурный номер. На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку учета материалов. Затем эти номера заносят в специальный реестр, который называют номенклатурой-ценником. В нем, кроме названия и номенклатурного номера, указывают цену и единицу измерения материала. Таким образом, номенклатура-ценник представляет собой систематизированный перечень всех используемых в организации материалов с указанием их стоимости и единицы измерения.

Так как в обычном порядке учет материалов должен вестись и на складе, и в бухгалтерии, то учет наличия и движения материалов зависит от выбранной методики.

Возможна такая постановка учета, когда на складе и параллельно в бухгалтерии ведут карточки аналитического учета материалов в соответствии с их номенклатурными номерами. Только в бухгалтерии помимо количественного учета в карточках аналитического учета материалов ведут и стоимостной учет. В конце месяца проводят сверку данных учета материалов на складе и в бухгалтерии.

При использовании метода учета, который называют сальдовым, бухгалтерия не дублирует складской учет, а в качестве регистров аналитического учета использует карточки учета материалов, которые ведут на складе. Сальдовый учет материалов более рационален при ручной обработке данных.

В условиях автоматизации ведения складского учета с использованием специализированных программ процесс ведения складского учета материалов значительно упрощается.

8.9. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

На бухгалтерскую службу возложена обязанность контролировать движение материальных запасов, для чего проводится инвентаризация, в ходе которой проверяют и документально подтверждают наличие и состояние материальных запасов на складах.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяет руководитель организации за исключением случаев, когда она обязательна. В соответствии с законодательством проведение инвентаризаций обязательно в следующих случаях:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
 - при смене материально ответственных лиц;
 - при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
 - в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными событиями и т.д.
- Для проведения инвентаризации в организации создают инвентаризационную комиссию, в которую могут входить представители администрации, работники бухгалтерской службы и другие специалисты.

Члены комиссии выявляют фактическое наличие материалов путем пересчета, взвешивания, перемеривания по каждому месту нахождения материальных запасов и материально ответственному лицу, которое отвечает за хранение материалов. Также выявляют материалы, залежалые или частично потерявшие свое качество.

Результаты инвентаризации указывают в инвентаризационно-сличительной описи, которую составляют не менее чем в двух экземплярах и подписывают ответственные лица. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовой бухгалтерской отчетности.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием материалов и данными бухгалтерского учета отражают в учете в порядке, установленном законодательством.

Таблица 8.13

Наименование материалов	Единица измерения	Цена, р.	Количество	Сумма, р.
1. Фильтры масляные	шт.	110	30	3 300
4. Стартеры	шт.	1 700	12	20 400
5. Шланги тормозные	шт.	150	45	6 750

Таблица 8.14

Наименование материалов	Единица измерения	Цена, р.	Количество	Сумма, р.
1. Фильтры масляные	шт.	110	25	2 750
4. Стартеры	шт.	1 700	10	17 000
5. Шланги тормозные	шт.	150	48	7 200

Излишки материальных запасов отражают в составе прочих доходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») и приходуют по рыночным ценам.

При установлении фактов недостач, хищений и порчи материалов их фактическую стоимость отражают в дебете счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Если установлены виновные лица, сумму недостачи отражают по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»).

При отсутствии виновных лиц сумму недостачи отражают в составе прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Пример 8.6. Порядок учета результатов инвентаризации.

На складе материалов организации была проведена инвентаризация, в результате которой установлены расхождения фактического наличия запасных частей с данными бухгалтерского учета, которые указаны в выписке из справки о наличии материальных запасов по данным бухгалтерского учета на дату проведения инвентаризации (табл. 8.13) и выписке из инвентаризационной описи о фактическом наличии материальных запасов на дату проведения инвентаризации (табл. 8.14).

При проведении инвентаризации на складе запасных частей были выявлены следующие причины расхождения фактического наличия запасных частей с данными бухгалтерского учета: по причине неправильного оприходования материалов при поступлении — недостача стартеров 2 шт. по цене

Таблица 8.15

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Выявлены при инвентаризации: недостача материалов	3 950	94	10
	450	10	91
2. Списана сумма недостачи на виновное лицо	3 400	73-2	94
3. Внесена виновным лицом сумма по возмещению ущерба в кассу	1 700	50	73-2
4. Удержана сумма по возмещению ущерба из заработной платы виновного лица	1 700	70	73-2
5. Списана сумма недостачи материалов при отсутствии виновных	550	91-2	94

Таблица 8.16

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	Ед. измерения	Цена, р.	По данным бухгалтерского учета		Фактически		Результат инвентаризации			
				Количество	Сумма	Количество	Сумма	Недостачи	Излишки		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Стартеры	шт.	1 700	12	20 400	10	17 000	2	3 400		
	Фильтры	шт.	110	30	3 300	25	2 750	5	550		
	Шланги	шт.	150	45	6 750	48	7 200			3	450
	Итого									3 950	450

цене 1 700 р. на сумму 3 400 р. и излишки шлангов тормозных 3 шт. по цене 150 р. на сумму 450 р., а также вследствие возгорания проводки — недостача фильтров масляных 5 шт. по цене 110 р. на сумму 550 р. Недостача стартеров списана на виновное лицо. При этом 50 % суммы недостачи было внесено в кассу, а 50 % недостачи было удержано из заработной платы виновного лица.

Задачи е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки к перечисленным операциям и оформите инвентаризационно-сличительную опись.

Решение. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие результаты проведения инвентаризации (табл. 8.15).

По результатам проведения инвентаризации составляют инвентаризационно-сличительную опись (табл. 8.16).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что входит в состав материальных запасов?
2. Какие средства в бухгалтерском учете относят к материалам?
3. Что такое транспортно-заготовительные расходы?
4. Как оформляют в бухгалтерском учете списание ТЗР при отпуске материалов в производство?
5. Как ведут учет поступления материалов по фактической стоимости?
6. Что такое учетная стоимость материалов? Как ее устанавливают?
7. Поясните порядок ведения учета материалов по учетной и фактической стоимости.
8. Назовите способы списания материалов в производство. Дайте им характеристику.
9. Как на счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражают операции по реализации материалов?
10. Какие задачи стоят перед организацией учета материальных запасов?
11. Какими документами оформляют движение материалов?
12. Как ведут учет неотфактурованных поставок материалов?
13. Каким образом ведут учет материалов на складе и в бухгалтерии?
14. Как отражают в учете результаты инвентаризации материалов?
15. Какую информацию содержит инвентаризационно-сличительная опись?

9.1. ОСНОВНЫЕ СЧЕТА ДЛЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

От правильной организации процесса производства зависит объем выпуска продукции, ее качество и конкурентоспособность.

Организация процесса производства зависит от специфики деятельности предприятия и структуры его управления, поэтому процесс производства имеет определенные особенности для каждого вида деятельности.

Для производства любого типа характерно, что в производственном процессе по изготовлению продукции, выполнению работ и услуг используют материальные и трудовые ресурсы, а также средства труда, которые обеспечивают процесс производства.

На промышленных предприятиях со сложной структурой процесса производства для ведения учета производственных затрат используют следующие счета:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Потери от брака»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

На счете 20 «Основное производство» ведут учет затрат, непосредственно связанных с основным производственным процессом. По дебету счета 20 «Основное производство» отражают прямые и косвенные расходы, необходимые для изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также расходы вспомогательных производств и потери от брака. По кредиту счета 20 «Основное производство» отражают фактическую себестоимость изготовленной и переданной на склад готовой продукции,

а также себестоимость выполненных работ и услуг. Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает себестоимость незавершенного производства. Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведут по видам затрат и каждому виду выпускаемой продукции, работ и услуг.

На счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства» учитывают затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства на предприятиях, где их учет ведут обособленно. Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы для последующей переработки в основном производстве или для реализации на сторону. По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражают затраты, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражают стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку или реализованных другим организациям. Аналитический учет по счету 21 «Полуфабрикаты собственного производства» ведут по местам хранения полуфабрикатов, наименованиям, видам, сортам и т. п.

На счете 23 «Вспомогательные производства» ведут учет затрат производств, которые являются вспомогательными или подсобными для основного производства и которые выделены в самостоятельные подразделения, например для обеспечения основного производства процесса электроэнергией, паром, газом, а также для ремонта основных средств, транспортного обслуживания предприятия и т. п. Кроме того, в цехах вспомогательного производства могут изготавливать инструменты, запасные части и т. п. По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражают прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака. По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» показывают фактическую себестоимость изготовленной и переданной на склад готовой продукции и себестоимость выполненных работ и услуг. Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает себестоимость незавершенного производства. Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» ведут по видам производств.

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» учитывают расходы по обслуживанию основных и вспомогательных производств предприятия. Расходы, которые отражены на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списывают в дебет счетов 20

«Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведут по отдельным подразделениям предприятия и статьям расходов.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» учитывают расходы для нужд управления, не связанных с производственным процессом. Расходы, которые отражены на счете 26, списывают в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведут по статьям и месту возникновения расходов.

На счете 28 «Потери от брака» учитывают потери в виде стоимости выявленного внутреннего (брака, обнаруженного до передачи продукции покупателю) и внешнего (возвращенная от покупателя продукция) брака. Кроме того, на этом счете отражают расходы, направленные на уменьшение потерь от брака в виде стоимости бракованной продукции по цене возможного использования, а также суммы, подлежащие взысканию с виновников брака или с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов, в результате использования которых был допущен брак, и т. п. Стоимость невозмещаемых потерь от брака списывают на себестоимость продукции в дебет счета 20 «Основное производство». Аналитический учет по счету 28 «Потери от брака» ведут по отдельным подразделениям предприятия, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

На счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» учитывают затраты на предприятиях, на балансе которых находятся объекты непроизводственной или социальной сферы и деятельность которых не связана с производством основной продукции. К обслуживающим производствам и хозяйствам относят жилищно-коммунальное хозяйство, мастерские, столовые, спортивные комплексы, детские сады, дома отдыха, жилые дома, общежития и т. п. По дебету счета 29 отражают прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг. По кредиту — фактическую себестоимость изготовленной и переданной на склад готовой продукции, а также себестоимость выполненных работ и услуг в обслуживающих производствах. Остаток по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывает себестоимость незавершенного производства. Аналитический учет по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» ведут по каждому обслуживаемому производству или хозяйству, а также по отдельным статьям затрат.

Предприятия, которые ведут управленческий учет, могут для учета производственных затрат использовать счета 30 — 39. Их применяют для учета расходов по экономическим элементам затрат. Например, в рамках счетов 30 — 39 открывают счета:

- 30 «Материальные затраты»;
- 31 «Затраты на оплату труда»;
- 32 «Амортизация»;
- 33 «Прочие расходы» и т. п.

Состав и методику использования счетов 30 — 39 предприятие устанавливает исходя из особенностей деятельности, структуры управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации.

На малых предприятиях и предприятиях с простой структурой производства учет производственных затрат, как правило, ведут с использованием только одного счета 20 «Основное производство».

9.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

Производство является основным хозяйственным процессом в деятельности большинства организаций и представляет собой процесс по изготовлению продукции, выполнению работ и оказанию услуг. Результатом процесса производства на промышленных предприятиях является выпуск продукции, следовательно, уже на стадии производства складывается будущая прибыль.

Стоимостная оценка использованных в процессе производства ресурсов: сырья, материалов, трудовых ресурсов, топлива, электроэнергии, основных средств, нематериальных активов и прочих производственных расходов, представляет собой себестоимость готовой продукции.

Себестоимость продукции, а следовательно, и затраты, входящие в нее, напрямую влияют на цены, которые организация устанавливает на выпускаемую продукцию, а также на прибыль, которую она получит от реализации. Поэтому снижение себестоимости и затрат на изготовление продукции является основным направлением эффективной деятельности любой организации.

Для правильной организации учета и формирования себестоимости продукции все виды затрат на производство и реализацию классифицируют по основным признакам присутствия им признакам (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Признак классификации	Вид затрат
В зависимости от экономической роли в процессе производства	Основные
В зависимости от способа включения в себестоимость продукции	Накладные
В зависимости от объема производства продукции	Прямые
В зависимости от участия в процессе производства	Косвенные
В зависимости от времени возникновения и включения в себестоимость продукции	Переменные
В зависимости от степени однородности	Постоянные
	Производственные
	Непроизводственные
	Текущие
	Расходы будущих периодов
	Одноразовые
	Комплексные

Основные затраты непосредственно связаны с технологическим процессом в основном или вспомогательном производстве. К ним относят: сырье и материалы, топливо и электроэнергию для технологических нужд, расходы на оплату труда производственных рабочих и т. п.

Накладные затраты связаны с обслуживанием и управлением основным производством. К ним относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Размер этих расходов зависит от структуры управления подразделениями, цехами и организацией в целом.

Прямые затраты связаны с производством конкретного вида продукции. Их включают в себестоимость каждого вида продукции в соответствии с установленными в организации нормами. К таким затратам относят: сырье и материалы, расходы на оплату труда производственных рабочих, амортизацию основных средств и т. п.

Косвенные затраты связаны с управлением и обслуживанием основного или вспомогательного производства. При выпуске нескольких видов продукции их включают в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных способов распределения.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные в виде косвенных, но они нетождественны.

Переменные затраты изменяются пропорционально изменению объема производства. С ростом объемов производства пропорции переменные затраты растут, и наоборот. К таким затратам относятся: сырье, топливо и электроэнергия для технологических нужд, заработную плату основных производственных рабочих и т.п. При этом переменные затраты, рассчитанные на единицу продукции, являются постоянной величиной.

Постоянные затраты не зависят от изменения объемов производства продукции. К ним относятся: амортизацию основных средств, часть затрат по содержанию и эксплуатации оборудования, оплату аренды помещений, заработную плату управленческого персонала и т.п. Постоянные затраты не изменяются с увеличением объемов производства, но рассчитанные на единицу продукции они зависят от количества выпускаемой продукции.

Производственные затраты представляют собой все виды расходов, связанные с изготовлением продукции и составляющие ее производственную себестоимость.

Непроизводственные затраты представляют собой коммерческие расходы (расходы на продажу), связанные с реализацией продукции, например транспортные расходы по доставке продукции покупателям, расходы на рекламу готовой продукции и т.п.

Производственные и непроизводственные расходы образуют полную себестоимость продукции.

Текущие затраты связаны с производством и реализацией продукции данного отчетного периода. Они принесли доход в настоящем и потеряли способность принести доход в будущем.

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в течение отчетного периода, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которую будут выпускать в последующие отчетные периоды, например расходы на освоение вводимых в эксплуатацию цехов и производств, подготовку и освоение новых видов продукции и т.п. Такого рода расходы должны принести доход в будущем.

Одноэлементные затраты состоят из одного элемента, например стоимость используемых материалов, заработная плата, амортизация основных средств и т.п.

Комплексные затраты состоят из нескольких элементов, например общепроизводственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

Обобщение затрат на производство продукции является завершающей стадией производственного учета. На этом этапе применяются два вида классификации затрат: по экономическим элементам и статьям калькуляции.

Состав затрат по экономическим элементам, которые включают в себестоимость продукции, регламентируется соответствующими нормативными документами, прежде всего ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, в соответствии с которым затраты на производство готовой продукции состоят из следующих элементов:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды (страховые взносы);
- амортизация;
- прочие затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам необходима для того, чтобы определить, какие именно ресурсы израсходованы и каков их удельный вес в общей сумме затрат.

Для расчета себестоимости отдельных видов продукции на производственных предприятиях используют *группировку затрат по статьям калькуляции*. В основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях применяют типовую группировку затрат по статьям калькуляции, которую можно представить в следующем виде:

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

Сумма первых 11 статей калькуляции составляет производственную себестоимость, а сумма всех 12 статей — полную себестоимость готовой продукции.

Группировку затрат по статьям калькуляции используют для разработки сметы затрат на производство продукции, что дает возможность определить структуру и состав затрат с такой детализацией, которая необходима для калькулирования, контроля и управления себестоимостью продукции.

9.3. ВИДЫ И УЧЕТ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

Важное значение при организации процесса производства на предприятии имеют вопросы, касающиеся состава затрат, включаемых в себестоимость выпускаемой продукции. В бухгалтерском учете производственные затраты, как правило, подразделяют на прямые и косвенные.

Прямые затраты, которые связаны с выпуском конкретной продукции, непосредственно отражают на счете 20 «Основное производство». Косвенные расходы не связаны напрямую с производством конкретной продукции, они предназначены для учета расходов различных служб организации, которые обеспечивают ее нормальную деятельность в целом. Такие расходы отражают на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В конце каждого месяца косвенные расходы списывают на себестоимость продукции в дебет счета 20 «Основное производство».

К основным прямым затратам относят расходы, приведенные в схеме счета 20 «Основное производство»:

Схема счета 20 «Основное производство»	
А-т	К-т
С _н — стоимость незавершенного производства на начало месяца	Оборот по кредиту
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
А-т 20, К-т 10 А-т 20, К-т 70	А-т 43, К-т 20
А-т 20, К-т 69 А-т 20, К-т 28	Производственная себестоимость готовой продукции, сданной на склад Страховые взносы на заработную плату Потери от брака

А-т		К-т
А-т 20, К-т 02 А-т 20, К-т 05 А-т 20, К-т 25 А-т 20, К-т 26	Амортизация основных средств производственного назначения Амортизация нематериальных активов производственного назначения Общепроизводственные расходы Общехозяйственные расходы	Стоимость возвратных отходов и сэкономленных в производстве материалов
	С _к — стоимость незавершенного производства на конец месяца	

Стоимость незавершенного производства отражают на счете 20 «Основное производство» в виде сальдо на начало или конец месяца. Незавершенное производство — это стоимость продукции, которая не прошла всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделий, неукomплектованных и не прошедших технической приемки.

Для определения себестоимости незавершенного производства необходимо оценить продукцию, которая не полностью изготовлена, а также степень ее готовности. Фактическое количество единиц продукции, находящаяся на разных стадиях обработки и сборки, выявляют в результате инвентаризации незавершенного производства. Оценка себестоимости незавершенного производства может быть проведена следующими способами: по фактической или нормативной производственной себестоимости, стоимости сырья и материалов, а также статьям прямых затрат.

Незавершенное производство на начало месяца	+	Затраты на производство готовой продукции	=	Незавершенное производство на конец месяца	=	Себестоимость продукции, сданной на склад
Сальдо начальное на счете 20		Оборот по дебету счета 20		Сальдо конечное на счете 20		Оборот по кредиту счета 20

Рис. 9.1. Определение производственной себестоимости готовой продукции

Таблица 9.2

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Получены материалы от поставщика	150 000	10	60
2. Отражен НДС на счете 19	27 000	19	60
3. Списан НДС на счет 68	27 000	68	19
4. Оплачен счет поставщика за материалы	177 000	60	51
5. Начислена заработная плата за производство продукции	300 000	20	70
6. Начислены страховые взносы на эту заработную плату	90 000	20	69
7. Списано в производство 50 % материалов	75 000	20	10
8. Списан ТЗР по материалам	6 000	20	10
9. Начислена амортизация оборудования	12 000	20	02
10. Списаны потери от брака	4 000	20	28
11. В конце месяца списаны общепроизводственные расходы на затраты производства	86 000	20	25
12. В конце месяца списаны общехозяйственные расходы на затраты производства	112 000	20	26
13. Возвращены на склад сэкономленные в производстве материалы	5 000	10	20
14. Списана готовая продукция на склад (незавершенное производство на конец месяца составило 80 000 р.)	?	43	20

Производственную себестоимость готовой продукции, сданной на склад, т. е. кредитовый оборот по счету 20 «Основное производство», определяют с учетом незавершенного производства на начало и конец отчетного периода (рис. 9.1).

Пример 9.1. Учет прямых затрат и расчет себестоимости готовой продукции.

На начало месяца в организации незавершенное производство на счете 20 «Основное производство» составило 60 000 р. В течение месяца отражены затраты на производство продукции, приведенные в табл. 9.2.

Задание. Определите производственную себестоимость готовой продукции, сданной на склад.

Решение. Для определения себестоимости готовой продукции оформляют счет 20 и определяют оборот по кредиту на этом счете:

Счет 20 «Основное производство»

А-т	К-т
$C_{н} = 60\,000$	13) 5 000
5) 300 000	14) ?
6) 90 000	
7) 75 000	
8) 6 000	
9) 12 000	
10) 4 000	
11) 86 000	
12) 112 000	
$O_A = 685\,000$	$O_K = ?$
$C_K = 80\,000$	

Для определения оборота по кредиту счета 20 «Основное производство» используют формулу расчета конечного сальдо на активном счете:

$$C_K = C_{н} + O_A - O_K$$

Отсюда

$$O_K = C_{н} + O_A - C_K$$

Тогда оборот по кредиту счета 20 «Основное производство» равен 665 000 р. (60 000 р. + 685 000 р. – 80 000 р.), но так как из производства возвращена часть материалов на сумму 5 000 р., то себестоимость готовой продукции, сданной на склад из производства, будет равна 660 000 р. (665 000 р. – 5 000 р.).

9.4. ВИДЫ И УЧЕТ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ

Учет косвенных расходов ведут на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Такие расходы связаны с обслуживанием и управлением основным производством:

Схема счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»

А-т	К-т
	Сальдо не имеют
В течение месяца отражают расходы, связанные с обслуживанием и управлением основным производством	В конце месяца итоговую сумму расходов списывают на дебет счета 20 «Основное производство»

Таблица 9.3

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Списаны материалы:			
а) в основное производство	18 000	20	10
б) для наладки оборудования	10 000	25	10
в) на управленческие нужды	9 000	26	10
2. Начислена заработная плата:			
а) работникам основного производства	400 000	20	70
б) наладчикам оборудования	150 000	25	70
в) административному персоналу	250 000	26	70
3. Начислены страховые взносы на заработную плату:			
а) работников основного производства	120 000	20	69
б) наладчиков оборудования	45 000	25	69
в) административному персоналу	75 000	26	69
4. Начислена амортизация:			
а) производственного оборудования	12 000	20	02
б) автотранспорта	7 000	25	02
в) здания администрации	8 000	26	02
5. Акцептованы счета:			
а) за коммунальные услуги	8 000	25	60
б) за аудиторские услуги	6 000	26	60
в) за рекламу о приеме на работу	2 000	26	60
6. В конце месяца списаны общепроизводственные расходы на затраты производства	?	20	25
7. В конце месяца списаны общехозяйственные расходы на затраты производства	?	20	26
8. Списана готовая продукция на склад (незавершенного производства на начало и конец месяца нет)	?	43	20

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» ведут учет расходов, связанных с обслуживанием основного или вспомогательного производства. По дебету счета 25 отражают следующие виды расходов:

- цеховые расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- заработная плата обслуживающего персонала;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- оплата аренды основных средств;
- отчисления на амортизацию и ремонт основных средств общепроизводственного назначения;

■ расходы на страхование имущества производственного назначения и прочие аналогичные по назначению расходы.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» ведут учет расходов, связанных с управлением предприятием. По дебету счета 26 отражают следующие виды расходов:

- расходы на содержание аппарата управления и прочих управленческих служб;
- оплата информационных, аудиторских, консалтинговых и прочих услуг;
- расходы на подготовку, переподготовку кадров и повышение квалификации;
- отчисления на амортизацию и ремонт основных средств общехозяйственного назначения и прочие аналогичные по назначению расходы.

Счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» сальдо не имеют и в балансе не отражаются, так как в конце каждого месяца оба счета закрывают, а сумму всех расходов списывают на счет 20 «Основное производство» следующими проводками:

Д-т 20 «Основное производство» К-т 25 «Общепроизводственные расходы» или 26 «Общехозяйственные расходы».

Пример 9.2. Учет затрат на производство продукции.

В течение месяца на предприятии отражены производственные расходы, приведенные в табл. 9.3.

З а д а н и е. Определите сумму общепроизводственных и общехозяйственных расходов и рассчитайте себестоимость готовой продукции, сданной на склад за месяц.

Р е ш е н и е. Для определения суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов за месяц оформляют и закрывают счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»:

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»		Счет 26 «Общехозяйственные расходы»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
16) 10 000	6) 220 000	1в) 9 000	
26) 150 000		2в) 250 000	7) 350 000
36) 45 000		3в) 75 000	
46) 7 000		4в) 8 000	
5а) 8 000		5б) 6 000	
		5в) 2 000	
$O_A = 220\ 000$	$O_K = 220\ 000$	$O_A = 350\ 000$	$O_K = 350\ 000$

Сумма расходов по счету 25 «Общепроизводственные расходы» составила 220 000 р., по счету 26 «Общехозяйственные расходы» — 350 000 р.

Для определения себестоимости готовой продукции, сданной на склад, оформляют и закрывают счет 20 «Основное производство» (при условии, что отсутствует незавершенное производство на начало и конец месяца):

Счет 20 «Основное производство»		К-т
А-т		
$C_n = 0$		8) 1 120 000
1а) 18 000		
2а) 400 000		
3а) 120 000		
4а) 12 000		
6) 220 000		
7) 350 000		
$O_n = 1 120 000$		$O_k = 1 120 000$
$C_k = 0$		

Себестоимость продукции, изготовленной в производстве и сданной на склад за месяц, составила 1 120 000 р.

9.5. ПОРЯДОК РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ

Косвенные расходы могут составлять весьма существенную часть, а в целом ряде отраслей, например в машиностроении, металлообработке, их удельный вес в общей сумме расходов часто превышает сумму прямых расходов. Поэтому значение косвенных расходов велико как с позиций учета, так и распределения.

Для правильного формирования себестоимости готовой продукции важное значение имеет порядок распределения косвенных расходов между себестоимостью отдельных видов продукции. Если организация выпускает несколько видов продукции, косвенные расходы списывают на себестоимость готовой продукции в определенном соотношении. Нормативными документами по бухгалтерскому учету предусмотрено несколько вариантов распределения косвенных расходов на себестоимость продукции, например пропорционально:

- прямой заработной плате за производство продукции каждого вида;

Таблица 9.4

Содержание операции	Сумма, р.	А-т	К-т
1. Списаны материалы на производство: изделий А	80 000	20	10
	120 000	20	10
2. Начислена заработная плата за производство: изделий А	400 000	20	70
	600 000	20	70
3. Начислены страховые взносы на заработную плату за производство: изделий А	120 000	20	69
	180 000	20	69
4. В конце месяца списаны общепроизводственные расходы на затраты производства	180 000	20	25
	220 000	20	26
5. В конце месяца списаны общехозяйственные расходы на затраты производства			

- прямым материальным затратам;
- сумме прямых затрат на каждый вид продукции;
- выручке от реализации по видам продукции.

Пример 9.3. Учет и распределение косвенных расходов. В течение месяца в организации отражены затраты, связанные с производством изделий А и Б (табл. 9.4).

Задача 9.3. Определите сумму прямых затрат и распределите косвенные расходы на изделия А и Б пропорционально прямой заработной плате за производство изделий.

Таблица 9.5

Вид прямых затрат	Сумма затрат на изготовление изделий, р.	
	А	Б
Материалы	80 000	120 000
Заработная плата	400 000	600 000
Страховые взносы	120 000	180 000
Итого	600 000	900 000

Таблица 9.6

Показатель	Косвенные расходы на изделие	
	А	Б
Косвенные расходы, %	40	60
Сумма расходов, р.	160 000	240 000

Решение. Сумма прямых затрат на счете 20 «Основное производство» складывается из стоимости использованных материалов, заработной платы за изготовление изделий и страховых взносов (табл. 9.5).

Общая сумма заработной платы составила 1 000 000 р. На изделия А и Б она будет распределена пропорционально прямой заработной плате (400 000 и 600 000 р.), т. е. в пропорции 40 и 60 % соответственно.

Сумма косвенных расходов на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» составляет 400 000 р. (180 000 р. + 220 000 р.)

Косвенные расходы на изделия А и Б списывают пропорционально прямой заработной плате за их изготовление, т. е. 40 % на изготовление изделия А и 60 % на изготовление изделия Б (табл. 9.6).

Таким образом, косвенные расходы будут распределены следующим образом: на изделие А — 160 000 р., на изделие Б — 240 000 р.

9.6. РАСЧЕТ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И КАЛЬКУЛЯЦИЯ ЗАТРАТ

Себестоимость продукции — один из основных показателей, определяющих эффективность деятельности организации, так как рост или снижение себестоимости влияет на получение прибыли и в целом на финансовое положение любой организации.

В условиях конкуренции на рынке товаров, работ и услуг, когда цены на товары устанавливает рынок под влиянием спроса и предложения, еще более актуальным становится расчет реальной себестоимости продукции. На первый план выдвигаются задачи снижения себестоимости выпускаемой продукции, что в свою очередь не должно отразиться на ее качестве.

Себестоимость продукции рассчитывают в процессе калькуляции. Под этим понимают расчет затрат, связанных с ее производством, по видам выпускаемых изделий и на единицу продукции. Таким образом, калькуляция — это способ группировки и расчета

всех затрат, формирующих себестоимость продукции. Калькуляция затрат на одно изделие показывает, какого вида затраты и в каком объеме включаются в себестоимость одного изделия. Калькуляция позволяет анализировать структуру и состав затрат, находить резервы снижения себестоимости продукции.

Себестоимость продукции, которую определяют по окончании отчетного периода на основании данных о фактических затратах на производство, называется фактической.

Пример 9.4. Расчет фактической себестоимости готовой продукции и калькуляции затрат.

В цехе № 1 мебельной фабрики изготавливают книжные шкафы, а в цехе № 2 — книжные полки. В течение месяца отражены операции, связанные с производством продукции (табл. 9.7).

Таблица 9.7

Содержание операции	Сумма, р.	А-г	К-т
1. Списаны древесно-стружечные плиты на изготовление:			
шкафов	45 000	20	10
полок	30 000	20	10
2. Списано стекло на изготовление:			
шкафов	9 000	20	10
полок	7 000	20	10
3. Списана фурнитура на изготовление:			
шкафов	5 000	20	10
полок	4 000	20	10
4. Начислена заработная плата работникам:			
цеха № 1	150 000	20	70
цеха № 2	100 000	20	70
5. Начислены страховые взносы на заработную плату работников:			
цеха № 1	45 000	20	69
цеха № 2	30 000	20	69
6. Начислена амортизация оборудования:			
в цехе № 1	8 000	20	02
в цехе № 2	7 000	20	02
7. Начислена амортизация основных средств общепроизводственного назначения	4 000	25	02
8. Начислена заработная плата обслуживающему персоналу	80 000	25	70

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
9. Начислены страховые взносы на эту заработную плату	24 000	25	69
10. Начислена заработная плата управленческому персоналу	110 000	26	70
11. Начислены страховые взносы на эту заработную плату	33 000	26	69
12. Акцептован счет за коммунальные услуги	3 000	25	60
13. Акцептован счет за услуги связи	1 000	26	60
14. Списаны общепроизводственные расходы на изготовление: шкафов полок	? ?	20 20	25 25
15. Списаны общепроизводственные расходы на изготовление: шкафов полок	? ?	20 20	26 26
16. Списаны на склад готовые изделия (за месяц): шкафы (200 изделий) полки (325 изделий)	? ?	43 43	20 20

- З а д а н и е 1. Определите сумму прямых и косвенных затрат.
2. Спишите косвенные расходы на себестоимость изделий пропорционально прямым затратам.
3. Определите фактическую себестоимость одного изделия.
4. Составьте калькуляцию затрат на единицу изделия.

Таблица 9.8

Состав прямых затрат	Сумма прямых затрат на изготовление, р.	
	шкафов	полок
Материалы	59 000	41 000
Заработная плата	150 000	100 000
Страховые взносы	45 000	30 000
Амортизация	8 000	7 000
Итого	262 000	178 000

Р е ш е н и е 1. Расчет прямых и косвенных затрат. Определим сумму прямых затрат на изготовление каждого вида изделий и рассчитаем соотношение прямых затрат для каждого вида изделий (табл. 9.8).

Сумма всех прямых затрат на изготовление двух видов изделий составила 440 000 р. (262 000 р. + 178 000 р.). На шкафы и полки эта сумма будет распределена в пропорции 60 (260 000 р. : 440 000 р.) 100 % и 40 % (178 000 р. : 440 000 р.) 100 % соответственно.

Для расчета суммы косвенных расходов оформляем счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»:

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»		Счет 26 «Общехозяйственные расходы»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
7) 4 000	14) 111 000	10) 110 000	15) 144 000
8) 80 000		11) 33 000	
9) 24 000		13) 1 000	
12) 3 000			
$O_A = 111 000$	$O_K = 111 000$	$O_A = 144 000$	$O_K = 144 000$

Сумма общепроизводственных расходов составила 111 000 р., сумма общехозяйственных расходов — 144 000 р. Общая сумма косвенных расходов — 255 000 р.

2. Распределение косвенных расходов. Косвенные расходы по видам изделий распределяют пропорционально прямым затратам. На шкафы и полки косвенные затраты распределяются в пропорции 60 и 40 % соответственно (табл. 9.9).

3. Расчет фактической себестоимости изделий. Для определения фактической себестоимости каждого изделия сумму прямых и косвенных затрат делят на количество этих изделий (табл. 9.10).

4. Расчет калькуляции затрат на единицу изделий. Для составления калькуляции затрат на единицу изделия необходимо сумму каждого вида затрат разделить на количество изделий (табл. 9.11).

Таблица 9.9

Счет	Сумма косвенных расходов, р.	Сумма косвенных расходов на изготовление, р.	
		шкафов	полок
25	100 %	60 %	40 %
26	111 000	66 600	44 400
Итого	144 000	86 400	37 600
	255 000	153 000	102 000

Таблица 9.10

Показатель	Сумма затрат на изготовление, р.	
	шкафов	полок
Прямые затраты	262 000	178 000
Косвенные расходы	153 000	102 000
Итого	415 000	280 000
Количество изделий	200	325
Себестоимость изделия	2 075	861,5

Таблица 9.11

Показатель	Сумма затрат на изготовление, р.	
	шкафов	полок
Количество изделий, шт.	200	325
Материалы	295	126,2
Заработная плата	750	307,7
Страховые взносы	225	90,3
Амортизация	40	21,5
Расходы по счету 25	333	136,6
Расходы по счету 26	432	177,2
Себестоимость изделия	2 075	861,5

На практике применяют различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости в зависимости от особенностей производственного процесса, его сложности, номенклатуры производимой продукции и других факторов.

Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, которые необходимы для расчета фактической себестоимости продукции, а также порядок отнесения затрат на единицу продукции.

В соответствии с отраслевыми инструкциями по планированию и учету себестоимости продукции можно выделить следующие

основные методы калькулирования: нормативный, показательный, попередельный и попроцесный (простой).

Нормативный метод калькулирования себестоимости применяют для производств всех типов. Этот метод предполагает использование нормативной себестоимости, что позволяет контролировать эффективность расходования ресурсов и своевременно реагировать на возникающие отклонения фактической себестоимости от нормативной.

Показательный метод калькулирования себестоимости применяют в индивидуальном и мелкосерийном производствах, например при производстве сложных изделий с длительным производственным циклом. При использовании этого метода себестоимость формируют не каждый месяц, а лишь по завершении работ над изделием, а такие работы могут продолжаться несколько месяцев. При этом ежемесячные затраты суммируют и рассчитывают нарастающим итогом, а фактическую себестоимость изделия рассчитывают только по окончании работ.

Попередельный метод калькулирования себестоимости применяют в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, в которых номенклатура выпускаемой продукции невелика, а изделия проходят в определенной последовательности через несколько этапов производства, которые называют переделами. В результате последовательного прохождения исходного сырья через все переделы получают готовую продукцию. Фактическую себестоимость изделий рассчитывают по окончании каждого передела.

Процесный метод калькулирования себестоимости применяют в отраслях с простейшим технологическим циклом производства, например в угольной, горнодобывающей, газовой, нефтяной, лесозаготовительной промышленности, энергетике и т. п. Фактическую себестоимость единицы продукции рассчитывают по окончании процесса в результате деления всей суммы производственных затрат на объем продукции в натуральном измерении.

9.7. РАСЧЕТ НОРМАТИВНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Оценку готовой продукции по нормативной себестоимости применяют на предприятиях с массовым и серийным производством. Учет выпуска готовой продукции по нормативной себестоимости в течение месяца ведут с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Для определения нормативной себестоимости выпускаемой продукции по каждому виду включаемых в нее затрат разрабатывают технически обоснованные нормы, а на основании этих норм составляют нормативные калькуляции себестоимости изделий.

Норма — это максимально допустимая величина расхода каждого вида затрат на единицу изделия. Для установления норм расходов организация должна иметь нормативную базу, т. е. нормативные документы по расходу сырья и материальных ресурсов, нормам расхода рабочего времени и электроэнергии, амортизационных отчислений, нормативные коэффициенты на списание и распределение косвенных расходов и т. п.

Нормы разрабатывают непосредственно в организации в соответствии с ее возможностями на данном этапе работы и с учетом действующих цен на используемые ресурсы, а также с учетом отраслевых нормативных стандартов. Установленные нормы могут изменяться в связи с ростом цен на покупные материалы, тарифов на электроэнергию и топливо и т. д.

На основе установленных норм рассчитывают плановую нормативную себестоимость (C_n) выпускаемой продукции, но реальная фактическая себестоимость (C_f) продукции, рассчитанная на конец месяца, может не совпадать с нормативной, что приводит к появлению отклонений. Отклонения фактической себестоимости от нормативной могут быть положительными и отрицательными:

- если $C_n > C_f$, возникают положительные отклонения, т. е. экономия, что может являться следствием мер, направленных на повышение эффективности производства, рациональное использование отходов, устранение брака, усовершенствование технологии и т. д.;
 - если $C_n < C_f$, возникают отрицательные отклонения, т. е. перерасход, обусловленный нарушением технологического процесса, наличием брака, сверхурочными работами и т. д.
- Для списания отклонений специальный счет не используют, суммы отклонений списывают на счет 90 «Продажи» при реализации готовой продукции.

Пример 9.5. Учет готовой продукции по нормативной себестоимости.

На мебельной фабрике (см. пример 9.4) учет себестоимости книжных шкафов и полок ведут по фактической и нормативной себестоимости.

В соответствии с установленными нормами расхода ресурсов, используемых при изготовлении изделий, запланирована нормативная себестоимость на книжные шкафы и полки (табл. 9.12).

За а и е. Рассчитайте сумму отклонений фактической себестоимости от нормативной для каждого вида изделий. Составьте схему счетов, хозяй-

Таблица 9.12

Вид изделия	Себестоимость, р.		Отклонения от нормативной себестоимости, р.
	нормативная	фактическая	
Шкафы	425 000	415 000	?
Полки	275 000	280 000	?

ственные операции и бухгалтерские проводки для учета готовой продукции по нормативной и фактической себестоимости.

Решение. По условиям примера для шкафов нормативная себестоимость превышает фактическую на 10 000 р. (425 000 р. – 415 000 р.), следовательно, отклонения от нормативной себестоимости будут положительными, а для полок отклонения в размере 5 000 р. (280 000 р. – 275 000 р.) — отрицательными, так как нормативная себестоимость ниже фактической.

Рассмотрим, как отражают операции по учету положительных отклонений для книжных шкафов на счетах 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи», если все книжные шкафы будут реализованы.

На активном счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по дебету отражают фактическую себестоимость готовой продукции, которая списана из производства на склад, а по кредиту — ее нормативную себестоимость. Для определения отклонений от нормативной себестоимости счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывают выравниванием оборотов по фактической себестоимости. При этом положительные отклонения отражают на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 90 «Продажи» записью сторно (заключают в рамку или записывают красной ручкой), так как эта сумма считается отрицательной и ее вычитают из нормативной себестоимости.

При реализации готовую продукцию списывают на продажу по нормативной себестоимости, а выявленную сумму отклонений — в пропорции к стоимости реализованной продукции в дебет счета 90 «Продажи».

Счет 40 «Выпуск продукции»		Счет 43 «Готовая продукция»		Счет 90 «Продажи»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Фактическая себестоимость 415 000	Нормативная себестоимость 425 000	Нормативная себестоимость 425 000	Нормативная себестоимость 425 000	Нормативная себестоимость 425 000	Нормативная себестоимость 425 000
	Положительные отклонения 10 000			Положительные отклонения 10 000	
$O_A = 415\,000$	$O_K = 415\,000$	$O_A = 425\,000$	$O_K = 425\,000$		

Таблица 9.13

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Из производства на склад списана готовая продукция:			
по фактической себестоимости	415 000	40	20
по нормативной себестоимости	425 000	43	40
2. Списана готовая продукция со склада при ее реализации по нормативной себестоимости	425 000	90	43
3. Списаны положительные отклонения от нормативной себестоимости (сторно)	10 000	90	40

На основании приведенной схемы счетов можно сделать вывод, что при положительных отклонениях, т. е. в случаях, когда нормативная себестоимость превышает фактическую, стоимость реализованной продукции снижается на сумму отклонений, что в свою очередь приводит к увеличению прибыли, полученной от реализации продукции.

На основании данных расчетов и схемы счетов в журнал записывают хозяйственные операции и бухгалтерские проводки, оформляющие учет продукции по фактической и нормативной себестоимости (табл. 9.13).

Таким образом, если все книжные шкафы будут реализованы, их списывают на реализацию по нормативной себестоимости, а параллельно списывают сторно сумму отклонений от нормативной себестоимости.

Если фактическая себестоимость превышает нормативную, применяют ту же схему счетов и бухгалтерских проводок, но отрицательные отклонения (в виде положительной суммы), выявленные на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», списывают на счет 90 «Продажи» дополнительной проводкой. Это приводит к увеличению себестоимости реализованной продукции, что оформляют следующей проводкой:

Д-т 90 «Продажи» К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Следует сказать, что организация может списывать суммы отклонений на счет 90 «Продажи» в конце месяца в полной сумме независимо от объемов реализации.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие счета бухгалтерского учета используют для учета затрат на производство?
2. Как для учета затрат используют счета 30—39?
3. Назовите виды классификации затрат. Для чего ее применяют в организациях?

4. Для каких целей используют классификацию затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции?
5. Какие затраты отражают на счете 20 «Основное производство»?
6. Что включают в состав незавершенного производства?
7. Как определяют себестоимость незавершенного производства?
8. Как определяют себестоимость готовой продукции, сданной на склад с учетом незавершенного производства?
9. Какие виды затрат называют косвенными? Как ведут их учет?
10. Как распределяют косвенные затраты при выпуске нескольких видов продукции?
11. Как формируют себестоимость продукции с учетом прямых и косвенных затрат?
12. Что называют калькуляцией себестоимости продукции?
13. Какие методы учет затрат и калькулирования себестоимости используют в организациях?
14. В чем отличие фактической себестоимости от нормативной?
15. Как ведут учет готовой продукции при использовании фактической и нормативной себестоимости?

УЧЕТ ПРОЦЕССА РЕАЛИЗАЦИИ

10.1. СИСТЕМА СЧЕТОВ ДЛЯ УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Готовая продукция представляет собой часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи. Учет готовой продукции, а также товаров ведут на счетах IV раздела плана счетов «Готовая продукция и товары».

На активном счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» ведут учет готовой продукции по фактической и нормативной себестоимости. По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают фактическую себестоимость продукции. По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают нормативную себестоимость продукции. Сопоставлением дебетового и кредитового оборота на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» выявляют отклонения фактической себестоимости от нормативной. Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» ежемесячно закрывают, и сальдо на отчетную дату этот счет не имеет.

На активном счете 41 «Товары» ведут учет товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для перепродажи. Обычно этот счет используют в организациях торговли и общественного питания. На предприятиях, осуществляющих производственную деятельность, на счете 41 «Товары» учитывают товары, приобретаемые специально для дальнейшей продажи, а также изделия, необходимые для комплектации готовой продукции, стоимость которых не включают в себестоимость продукции. Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведут по наименованиям, сортам, партиям и по местам хранения товаров.

На пассивном счете 42 «Торговая наценка» ведут учет торговых наценок (скидок, наценок). Этот счет используют только на предприятиях розничной торговли, на которых учет товаров ведут по продажным ценам. Аналитический учет по счету 42 «Торговая на-

ценка» должен обеспечивать раздельный учет сумм скидок и разниц в цене, относящихся к товарам в организациях, осуществляющих розничную торговлю.

На активном счете 43 «Готовая продукция» учитывают наличие и движение готовой продукции на предприятиях, осуществляющих изготовление и реализацию продукции. Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» ведут по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

На активном счете 44 «Расходы на продажу» учитывают расходы, связанные с продажей готовой продукции и товаров, выполнением работ и услуг. По дебету счета 44 «Расходы на продажу» отражают суммы расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списывают полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведут по видам и статьям расходов.

На активном счете 45 «Товары отгруженные» учитывают готовую продукцию, которая отгружена покупателю, в случаях, когда выручка от ее продажи определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете; ее себестоимость до получения за нее платежа отражают по дебету счета 45 «Товары отгруженные» и кредиту счета 43 «Готовая продукция», а после оплаты себестоимость продукции списывают с кредита счета 45 «Товары отгруженные». Аналитический учет по счету 45 «Товары отгруженные» ведут по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции.

На счете 90 «Продажи» учитывают доходы и расходы от обычной деятельности организации, в частности продажи готовой продукции, работ и услуг, а также товаров в организациях торговли. В процессе продажи продукции, работ и услуг организация получает денежные средства в виде выручки, за счет которой возмещают затраты на производство продукции, работ и услуг. На счете 90 «Продажи» выявляют финансовый результат от продажи продукции, работ и услуг, а также товаров в организациях торговли. Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, выполненным работ и услуг.

10.2. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ОТГРУЗКИ

Готовая продукция — это изделия, являющиеся продуктом производственного процесса предприятия, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, и принятые на склад.

Движение готовой продукции на предприятиях, как правило, состоит из двух этапов:

- поступление готовой продукции на склад;
 - отгрузка продукции покупателям при ее реализации.
- Поступление готовой продукции* из основного производства на склад оформляют следующей проводкой:

Д-т 43 «Готовая продукция» К-т 20 «Основное производство» — списана готовая продукция на склад по производственной себестоимости.

Если учет готовой продукции на предприятиях ведут по фактической и нормативной себестоимости, передачу продукции на склад оформляют следующими проводками:

Д-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» К-т 20 «Основное производство» — списана готовая продукция по фактической себестоимости;

Д-т 43 «Готовая продукция» К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — списана готовая продукция на склад по нормативной себестоимости.

Операции по передаче готовой продукции из производства на склад оформляют приемо-сдагочными актами, накладными на передачу готовой продукции в места хранения, приходными ордерами и т. п.

Эти документы используют для учета выпуска и приемки готовой продукции на соответствующий склад.

Аналитический учет движения готовой продукции на складах ведут аналогично учету материальных запасов в карточках учета продукции по ее наименованиям, видам, местам хранения и материально ответственным лицам. В карточках учитывают поступление из производства готовых изделий, отгрузку продукции покупателям в соответствии с первичными документами и датами движения. Кроме карточек на складе ведут журналы учета продукции, которые предназначены для контроля за движением готовой продукции в пределах отведенных мест их хранения.

На основании данных карточек учета готовой продукции на складе составляют оборотные ведомости учета готовой продукции, которые передают в бухгалтерию, где их используют для ведения количественного и стоимостного учета движения готовой продукции на складах и контроля за движением продукции.

На автоматизированных складах аналитический учет движения готовой продукции ведут в машинограммах движения готовой продукции по складу, имеющих такое же содержание, как и карточки, но их составляют ежедневно в разрезе каждого наименования и вида готовой продукции.

Отгрузку готовой продукции осуществляют в порядке продажи в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через организации розничной торговли. Отгрузку готовой продукции покупателям отражают на счете 90 «Продажи», что оформляют следующей проводкой:

Д-т 90 «Продажи» К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция» или 45 «Товары отгруженные».

Счет 45 «Товары отгруженные» организации применяют для учета продукции, отгруженной по договорам купли-продажи с особым порядком перехода права собственности. В общем порядке право собственности у покупателя на продукцию в соответствии с договором возникает с момента передачи продукции. Если же договором предусмотрен иной порядок перехода права собственности, например, по факту оплаты, продукция отгруженная, но не оплаченная, является собственностью поставщика и должна учитываться на счете 45 «Товары отгруженные» до тех пор, пока покупатель не оплатит эту продукцию, т. е. пока к покупателю не перейдет право собственности. Также на счете 45 «Товары отгруженные» учитывают продукцию, переданную другим организациям по договору комиссии, так как при реализации продукции через посредника право собственности на продукцию к посреднику не переходит.

Отгрузку готовой продукции покупателям организация осуществляет на основании соответствующих первичных документов-накладных. В качестве типовой формы накладной может использоваться «Накладная на отпуск материалов на сторону» (форма № М-15). Предприятия разных отраслей производства могут применять специализированные формы накладных и других первичных учетных документов, которые оформляют при отпуске готовой продукции. Накладную выписывают в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой готовой продукции. Для этой цели может быть использована следующая схема движения указанных первичных документов:

- на складе готовой продукции выписывают четыре экземпляра накладной, которые передают в бухгалтерию предприятия для отражения в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции;
- подписанные накладные бухгалтерия возвращает на склад, где один экземпляр остается у материально ответственного лица как оправдательный документ на отпуск готовой продукции со склада, второй служит основанием для выписки счета-фактуры;

Порядок оформления счета-фактуры

СЧЕТ-ФАКТУРА № 43 от «28» июля 20XX г. ИСПРАВЛЕНИЕ № _____ от «___» _____

Продавец: ООО «Спрунт» Адрес: 123456, г. Москва, ул. Рабункова, д. 23 ИИН/КТИП продавец: 7708013520/770801001
 Грузополучатель и его адрес: ООО «Спрунт», РФ, 123456, г. Москва, ул. Рабункова, д. 23
 Грузополучатель и его адрес: ООО «Расцвет», РФ, 134678, г. Москва, ул. Семёновская, д. 5
 К платежно-расчетному документу № 122 от 13 июля 20XX г.
 Платитель: ООО «Расцвет» Адрес: 134678, г. Москва, ул. Семёновская, д. 5 ИИН/КТИП продавец: 7714280064/771405036
 Банков. наименование, код: российский рубль, 643

Наименование товара (описание выписки)	Единица измерения	Код Условное обозначение (национальный)	1		2		3		4		5		6		7		8		9		10		11	
			Код	Условное обозначение	шт.	796	шт.	796	шт.	5	шт.	1400	шт.	7000	шт.	1260	шт.	8260	шт.	17700	шт.	8260	шт.	17700
Наименование товара (описание выписки)	Единица измерения	Код Условное обозначение (национальный)	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
Кресла	шт.	796	5	1400	7000	1260	8260	17700	8260	17700	8260	17700	8260	17700	8260	17700	8260	17700	8260	17700	8260	17700	8260	17700
Стулья	шт.	796	10	800	8000	1440	9440	17700	9440	17700	9440	17700	9440	17700	9440	17700	9440	17700	9440	17700	9440	17700	9440	17700

Итого к оплате: 17 700

Руководитель организации Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 или иное уполномоченное лицо Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 Главный бухгалтер Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 или иное уполномоченное лицо Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 Руководитель организации Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 или иное уполномоченное лицо Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 Главный бухгалтер Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 или иное уполномоченное лицо Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 Руководитель организации Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 или иное уполномоченное лицо Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 Главный бухгалтер Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)
 или иное уполномоченное лицо Каратаев С.С. (подпись) (ФИО)

третий и четвертый экземпляры накладной передают покупателю продукции. На всех экземплярах накладной покупатель ставит подпись, удостоверяющую факт передачи ему готовой продукции;

- при вывозе готовой продукции через пропускной пункт один экземпляр (четвертый) накладной остается в службе охраны, один из экземпляров (третий) — у покупателя в качестве сопроводительного документа на готовую продукцию;
- служба охраны регистрирует накладные на вывозимую готовую продукцию в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерию по описи, где делают отметки о вывозе готовой продукции.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных учетных документов бухгалтерия выписывает счета-фактуры (ф. 10.1) по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции выдают покупателю, а второй остается у предприятия-поставщика для отражения в книге продаж и учета НДС.

Организации разрабатывают годовой и календарные планы выпуска продукции, а также квартальные, месячные, дневные и почасовые графики отгрузки продукции, которые позволяют контролировать отгрузку продукции и выполнение договорных обязательств перед покупателями.

10.3. ВИДЫ И УЧЕТ РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРОДАЖЕЙ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Учет расходов, связанных с продажей готовой продукции (коммерческие расходы), ведут на счете 44 «Расходы на продажу». На этом счете учитывают следующие виды коммерческих расходов:

- транспортные;
- на тару и упаковку готовой продукции на складах;
- рекламу готовой продукции;
- представительские и т. п.

Транспортные расходы включают в себя затраты на оплату транспортных услуг сторонних организаций по доставке товаров, на содержание собственного автотранспорта, на погрузочно-разгрузочные работы и т. д.

Расходы на тару и упаковку будут отнесены к расходам на продажу в том случае, если загаривание и упаковку осуществляют после сдачи продукции на склад. Если же эти операции выполня-

ют непосредственно в цехах до сдачи продукции на склад, тогда указанные расходы включают в себестоимость готовой продукции.

Расходы на рекламу включают в себя расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации, в том числе объявления в печати, передачи по радио и телевидению, расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов, расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о продукции, работах и услугах предприятия, расходы на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании. Расходы организации на приобретение призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации продукции, работ и услуг за отчетный период (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Представительские расходы включают в себя затраты, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах с целью установления и поддержания сотрудничества, в частности расходы на проведение официального приема для указанных лиц, на транс-

портное обслуживание, на буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации, во время проведения представительских мероприятий и т.п. (п. 2 ст. 264 НК РФ). Для целей налогообложения представительские расходы признаются в размере, не превышающем 4 % расходов на оплату труда за отчетный период.

Примеры бухгалтерских проводок по учету коммерческих расходов приведены в табл. 10.1.

Коммерческие расходы, связанные с продажей готовой продукции, работы и услуг, в течение месяца отражают на дебете счета 44 «Расходы на продажу», а в конце месяца сумму коммерческих расходов списывают с кредита счета 44 «Расходы на продажу» на счет реализации 90 «Продажи» в полном объеме или пропорционально к стоимости реализованной продукции и остатка продукции на складе.

10.4. СТРУКТУРА СЧЕТА 90 «ПРОДАЖИ»

Счет 90 «Продажи» помимо учета операций по продаже продукции, работ и услуг используют для формирования накопительных данных к отчету о прибылях и убытках. Для этих целей предусмотрена следующая структура счета:

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Списана тара на упаковку продукции	12 000	44	10
2. Начислена заработная плата за выполненные упаковочных работ	25 000	44	70
3. Начислены страховые взносы на заработную плату	7 500	44	69
4. Акцептованы счета: за рекламу готовой продукции	4 000	44	60
хранение продукции на складе	3 000	44	60
доставку продукции покупателю	2 500	44	60
5. Списаны образцы готовой продукции на выставку	1 000	44	43
6. Списаны в конце месяца коммерческие расходы на счет реализации	55 000	90	44

А-т	К-т
90-2 «Себестоимость продаж»	90-1 «Выручка от продаж»
90-3 «НДС»	
90-4 «Акцизы»	
90-5 «Таможенные пошлины»	
90-6 «Прочие расходы»	
90-7 «Коммерческие расходы»	
90-8 «Управленческие расходы»	
90-9 «Прибыль от продаж»	90-9 «Убыток от продаж»

На счете 90 «Продажи» отражают доходы и расходы, связанные с производством и продажей продукции. Доход от продажи продукции в виде выручки с учетом НДС отражают по кредиту

субсчета 90-1 «Выручка от продаж», а по дебету счета указывают расходы в следующем порядке:

- на субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» — себестоимость реализованных продукции, работ и услуг, в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные»;
- субсчетах 90-3 «НДС», 90-4 «Акцизы», 90-5 «Таможенные пошлины» — косвенные налоги, которые включают в состав выручки от продаж, в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- субсчете 90-7 «Коммерческие расходы» — расходы, связанные с продажей, в корреспонденции со счетом 44 «Расходы на продажу»;
- субсчете 90-8 «Управленческие расходы» — управленческие расходы, в том случае, если предприятие ведет учет продукции по сокращенной себестоимости, в корреспонденции со счетом 26 «Общехозяйственные расходы»;
- субсчете 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» отражают финансовый результат от продаж продукции, работ и услуг.

При отражении на счете 90 «Продажи» операций, связанных с продажей продукции, работ и услуг, суммы указывают отдельно на каждом субсчете.

Учет продаж продукции, работ и услуг отражают на счете 90 «Продажи» в следующем порядке:

Схема счета 90 «Продажи» для учета продажи продукции, работ и услуг

А-т		К-т
А-т 90-2, К-т 43, 45, 20	Производственная себестоимость реализованных продукции, работ и услуг НДС в составе выручки Расходы на продажу (коммерческие расходы)	Выручка от продажи продукции, работ и услуг с учетом НДС
А-т 90-3, К-т 68 А-т 90-7, К-т 44	Полученная прибыль	А-т 62, К-т 90-1
А-т 90-9, К-т 99	Полученный убыток	А-т 99, К-т 90-9

В конце каждого месяца счет 90 «Продажи» закрывают, и выявленный за месяц финансовый результат на субсчете 90-9 «При-

быль/убыток от продаж» списывают на счет 99 «Прибыли и убытки». Поэтому синтетический счет 90 «Продажи» сальдо не имеет, но все субсчета этого счета имеют дебетовое или кредитовое сальдо (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), сумма которых накапливается в течение года. До конца отчетного года никакого списания по субсчетам счета 90 «Продажи» не должно быть, все субсчета полностью закрывают только в конце отчетного года в результате процедуры реформации баланса.

10.5. УЧЕТ ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Продукцию продают по цене, которую организации устанавливают самостоятельно с учетом рыночных цен на аналогичную продукцию.

Полная стоимость продукции, которую списывают на продажу, складывается из ее производственной себестоимости и расходов, связанных с ее продажей.

Прибыль от продажи определяют в виде разности между выручкой (ценой продажи) и полной стоимостью реализованной продукции.

Выручка от продажи продукции признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности на продукцию перешло к покупателю или работа принята заказчиком;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Пример 10.1. Учет продажи готовой продукции.

Организация реализовала готовую продукцию покупателю за наличный расчет. Выручка от продажи составила 59 000 р. с учетом НДС 9 000 р., себестоимость реализованной продукции — 38 000 р., коммерческие расходы, связанные с продажей продукции, — 5 000 р.

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету продажи готовой продукции и определите финансовый результат от продажи.

Таблица 10.2

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Получена наличная выручка от продажи продукции с учетом НДС	59 000	50	90-1
2. Списана реализованная продукция по производственной себестоимости	38 000	90-2	43
3. Списан НДС в составе выручки	9 000	90-3	68
4. Списаны коммерческие расходы, связанные с продажей	5 000	90-7	44
5. Списан финансовый результат от продажи продукции	?	?	?

Решение. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие продажу готовой продукции (табл. 10.2).

Для определения финансового результата от продажи продукции оформляют и закрывают счет 90 «Продажи», для чего подчитывают сумму операций по дебету и кредиту счета, а затем выравнивают обороты по максимальной сумме. Если дополнительная сумма для выравнивания оборотов находится на дебете счета 90 «Продажи», то это сумма прибыли, если дополнительная сумма находится на кредите, то это убыток. Выявленные на счете 90 «Продажи» суммы прибыли или убытков списывают на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Счет 90 «Продажи»	
Д-т	К-т
2) 38 000	1) 59 000
3) 9 000	
4) 5 000	
5) 8 000	
$O_A = 59 000$	$O_K = 59 000$

Финансовый результат от продажи готовой продукции составляет прибыль 8 000 р., которую списывают следующей проводкой:

Д-т 90 «Продажи» К-т 99 «Прибыли и убытки».

Организации в соответствии с договорами могут получать предварительную оплату или авансы от покупателя в счет будущей поставки товаров.

В этом случае на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» открывают следующие субсчета:

- 62-1 «Текущие расчеты с покупателями»;
- 62-2 «Расчеты по авансам полученным».

Учет полученных авансов можно вести также на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», на котором открывают отдельный субсчет «Авансы полученные». При расчетах авансами полученную сумму предварительной оплаты не признают доходом для покупателя, но с этой суммы начисляют НДС, который списывают на счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по НДС»), что оформляют следующей проводкой:

Д-т 62-2 «Расчеты по авансам полученным» К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам».

После окончания процесса продажи сумма НДС в составе аванса должна быть восстановлена на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по НДС»), что оформляют следующей проводкой:

Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т 62-2 «Расчеты по авансам полученным».

Пример 10.2. Расчеты с покупателями авансом.

Организация получила от покупателя предварительную оплату в размере 100 % выручки в сумме 554 600 р. с учетом НДС по ставке 18 %. Себесто-

Таблица 10.3

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Получен аванс от покупателя в счет предстоящей поставки товара	554 600	51	62-2
2. Списан НДС с суммы аванса на счет 68	84 600	62-2	68
3. Отражена выручка от продажи продукции с учетом НДС	554 600	62-1	90-1
4. Списана себестоимость реализованной продукции	325 200	90-2	43
5. Списан НДС в составе выручки	84 600	90-3	68
6. Списаны расходы на продажу	28 800	90-7	44
7. Списан финансовый результат от продажи продукции	?	?	?
8. Зачтен полученный от покупателя аванс	554 600	62-2	62-1
9. Восстановлен НДС с суммы аванса	84 600	68	62-2

мость отгруженной покупателю продукции составила 325 200 р., расходы на продажу — 28 800 р.

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету операций по продаже готовой продукции с учетом полученного аванса и определите финансовый результат от продажи.

Р е ш е н и е. Определяют сумму НДС в составе авансового платежа. Для этого используют ставку НДС — 18/118, тогда сумма НДС составит 84 600 р. (554 600 р. · 18/118). В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие продажу продукции (табл. 10.3).

Для определения финансового результата от продажи продукции оформляют и закрывают счет 90 «Продажи»:

Счет 90 «Продажи»	
Д-т	К-т
4) 325 200	3) 554 600
5) 84 600	
6) 28 800	
7) 116 000	
$O_A = 544\ 600$	$O_K = 544\ 600$

Финансовый результат от продажи готовой продукции составляет прибыль 116 000 р., которую списывают следующей проводкой:

Д-т 90 «Продажи» К-т 99 «Прибыли и убытки».

10.6. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ

Счет 90 «Продажи» используют также для учета операций по реализации выполненных работ и оказанных услуг. Себестоимость реализованных работ и услуг формируют на счете 20 «Основное производство», после чего себестоимость работ и услуг списывают на счет 90 «Продажи» следующей проводкой:

Д-т 90 «Продажи» К-т 20 «Основное производство».

Пример 10.3. Учет реализации выполненных работ.

Малое предприятие занимается ремонтом и реставрацией мебели. В течение месяца отражены хозяйственные операции, указанные в табл. 10.4.

З а д а н и е. Определите себестоимость выполненных за месяц работ и финансовый результат от их реализации.

На малом предприятии учет затрат на выполнение работ ведут с использованием одного счета — 20 «Основное производство», т. е. расходы, формирующие себестоимость работ, не подразделяют на прямые и косвенные.

Таблица 10.4

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Получены от поставщика пиломатериалы	72 000	10	60
2. Отражен НДС на счете 19	12 960	19	60
3. Списан НДС на счет 68	12 960	68	19
4. Оплачены пиломатериалы поставщику	84 960	60	51
5. Списаны кожзаменитель и мебельная ткань на выполнение работ	20 000	20	10
6. Акцептован счет за коммунальные услуги	8 000	20	60
7. Списаны инструменты для выполнения работ	6 000	20	10
8. Начислена заработная плата работникам	250 000	20	70
9. Начислены страховые взносы на эту заработную плату	75 000	20	69
10. Списаны 50 % приобретенных пиломатериалов на выполнение работ	36 000	20	10
11. Начислена амортизация основных средств за месяц	5 000	20	02
12. Акцептован счет за рекламу о выполнении работ	10 000	44	60
13. Отражена выручка с учетом НДС от реализации работ в течение месяца	572 300	62	90-1
14. Списана себестоимость выполненных работ	?	?	?
15. Списан НДС в составе выручки	87 300	90-3	68
16. Списаны расходы на продажу	10 000	90-7	44
17. Списан финансовый результат от выполнения работ за месяц	?	?	?
18. Получена на расчетный счет выручка от покупателей	572 300	51	62

Р е ш е н и е. Для определения себестоимости работ за месяц оформляют и закрывают счет 20 «Основное производство» (при условии, что нет незавершенных заказов на начало и конец месяца):

Счет 20 «Основное производство»	
А-т	К-т
С _н = 0	14) 400 000
5) 20 000	
6) 8 000	
7) 6 000	
8) 250 000	
9) 75 000	
10) 36 000	
11) 5 000	
О_а = 400 000	О_к = 400 000
С _к = 0	

Себестоимость выполненных работ в течение месяца составляет 400 000 р. При реализации себестоимость списывают проводкой:

Д-т 90 «Продажи» К-т 20 «Основное производство».

Для определения финансового результата за месяц оформляют и закрывают счет 90 «Продажи»:

Счет 90 «Продажи»	
А-т	К-т
14) 400 000	13) 572 300
15) 87 300	
16) 10 000	
17) 75 000	
О_а = 572 300	О_к = 572 300

Финансовый результат за месяц от реализации работ составляет прибыль 75 000 р., которую списывают следующей проводкой:

Д-т 90 «Продажи» К-т 99 «Прибыли и убытки».

10.7. МЕТОДЫ УЧЕТА ВЫРУЧКИ ОТ ПРОДАЖИ

Порядок отражения в учете операций по продаже продукции во многом зависит от метода определения доходов и расходов, выбранного в организации, применяемой системы налогообложения и других факторов.

В процессе продажи происходит переход права собственности на готовую продукцию от поставщика к покупателю в момент передачи последнему продукции и расчетных документов. Если продажа проводится за безналичный расчет, эта процедура происходит, как правило, в два этапа в следующей последовательности:

- отгрузка реализованной продукции, сдача по акту выполненных работ, услуг и предъявление счета на сумму выручки покупателю, заказчику;
- получение денежных средств на расчетный счет от покупателя за реализованную продукцию, выполненные работы и услуги.

В бухгалтерском учете эти операции продажи готовой продукции оформляют следующими проводками:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т 90 «Продажи» — отгружена продукция покупателю и предъявлен счет на ее оплату; эту операцию можно назвать отражением выручки от продажи продукции;

Д-т 51 «Расчетный счет» К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — на расчетный счет от покупателя поступила выручка от продажи продукции.

В зависимости от того, какая из этих операций является моментом признания дохода в виде выручки от продажи, применяют следующие методы:

- начисления (по моменту отгрузки);
- кассовый (по моменту оплаты).

При использовании метода начисления доходы в виде выручки от продажи признают в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств.

При использовании кассового метода датой получения дохода в виде выручки от продажи признают день поступления денежных средств на счета в банк или кассу организации.

Таким образом, датой получения дохода для организации при методе начисления является дата отгрузки продукции и предъявления счета на ее оплату покупателю, а при кассовом методе — день поступления выручки на расчетный счет продавца.

Кассовый метод для учета выручки от продажи могут применять только те организации, у которых выручка от продажи продукции, работ и услуг за предыдущие четыре квартала не превысила в среднем 1 млн р. (без учета налогов) за каждый квартал (ст. 273 НК РФ). Остальные организации для учета доходов и рас-

Таблица 10.5

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Отражена выручка от реализации услуг с учетом НДС	767 000	62	90-1
2. Списана себестоимость реализованных услуг	492 000	90-2	20
3. Списан НДС в составе выручки	117 000	90-3	68
4. Списаны расходы на продажу	18 000	90-7	44
5. Списан финансовый результат от реализации услуг	?	?	?
6. Получена на расчетный счет выручка от заказчиков	767 000	51	62

ходов, в том числе выручки от продажи, должны использовать метод начисления.

Пример 10.4. Учет реализации услуг методом начисления.

Организация за месяц от реализации транспортных услуг получила выручку 767 000 р. с учетом НДС 117 000 р. Себестоимость реализованных услуг — 492 000 р., расходы на продажу — 18 000 р.

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции, бухгалтерские проводки по учету реализации услуг методом начисления и определите финансовый результат от реализации.

Р е ш е н и е. В журнал записывают хозяйственные операции, оформляющие реализацию услуг (табл. 10.5).

При использовании метода начисления датой признания дохода в виде выручки от реализации услуг будет дата первой операции.

Для определения финансового результата от реализации услуг оформляют и закрывают счет 90 «Продажи»:

Счет 90 «Продажи»	
А-т	К-т
2) 492 000	1) 767 000
3) 117 000	
4) 18 000	
5) 140 000	
О _а = 767 000	О _к = 767 000

Таблица 10.6

Содержание операции	Сумма, р.	Д-т	К-т
1. Отражена выручка от продажи продукции с учетом НДС	531 000	62	90-1
2. Списана себестоимость реализованной продукции	346 000	90-2	43
3. Отражен НДС на счете 76	81 000	90-3	76
4. Списаны расходы на продажу	24 000	90-7	44
5. Получена на расчетный счет выручка от покупателей	531 000	51	62
6. Списан НДС, подлежащий перечислению в бюджет	81 000	76	68
7. Списан финансовый результат от продажи продукции	?	?	?

Финансовый результат от реализации услуг составляет прибыль 140 000 р., которую списывают следующей проводкой:

Д-т 90 «Продажи» К-т 99 «Прибыли и убытки».

Пример 10.5. Учет продажи готовой продукции кассовым методом.

Организация за месяц от продажи готовой продукции получила выручку 531 000 р. с учетом НДС 81 000 р. Себестоимость реализованной продукции — 346 000 р., расходы на продажу — 24 000 р.

З а д а н и е. Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по учету продажи продукции кассовым методом и определите финансовый результат от продажи.

Р е ш е н и е. При использовании кассового метода для учета выручки от продажи продукции задолженность перед бюджетом по НДС возникает у организации только после получения денежных средств от покупателя. Поэтому после отгрузки продукции сумму НДС предварительно отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по НДС»), а после получения выручки от продажи продукции сумму НДС списывают на счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по НДС») (табл. 10.6).

При использовании кассового метода датой признания выручки от продажи продукции будет дата пятой операции.

Для определения финансового результата от продажи продукции оформляют и закрывают счет 90 «Продажи»:

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ФИЗИЧЕСКИМИ И ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ

11.1. ПОРЯДОК РАСЧЕТОВ С ФИЗИЧЕСКИМИ И ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ

Раздел VI «Расчеты» Плана счетов, предназначенный для обобщения информации обо всех видах расчетов с разными юридическими и физическими лицами, содержит следующие счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 63 «Резервы по сомнительным долгам»;
- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При расчетах с другими контрагентами — организациями и физическими лицами — возникает дебиторская или кредиторская задолженность. Если организация должна другим юридическим или физическим лицам, возникает кредиторская задолженность, а указанные лица являются кредиторами. Если же организации должны физические или юридические лица, возникает дебиторская задолженность, а указанные лица являются дебиторами. Наличие и увеличение дебиторской задолженности отражают по дебету счетов, а кредиторскую задолженность и ее увеличение — по кредиту счетов.

В бухгалтерском учете дебиторской и кредиторской задолженности необходимо отражать следующие операции, связанные с расчетами:

Финансовый результат от продажи готовой продукции составляет прибыль 80 000 р., которую списывают следующей проводкой:

Д-т 90 «Продажи» К-т 99 «Прибыли и убытки».

Метод учета выручки от продажи продукции и порядок перехода права собственности на продукцию должны быть определены в учетной политике организации, а конкретные условия поставки продукции и ее оплаты указывают в договоре поставки, заключенном между поставщиком и покупателем.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие счета предназначены для учета готовой продукции и ее продажи?
2. Что представляет собой готовая продукция?
3. Как оформляют поступление готовой продукции на склад?
4. Для чего в бухгалтерском учете используют счет 45 «Товары отгруженные»?
5. Как оформляют отгрузку готовой продукции покупателям?
6. Какую информацию содержит счет-фактура? Для чего его используют?
7. Назовите виды затрат, связанных с продажей готовой продукции.
8. Поясните порядок учета коммерческих расходов, связанных с продажей продукции.
9. Как отражают процесс реализации на счете 90 «Продажи»?
10. Какова структура счета 90 «Продажи»?
11. Как определяют финансовый результат от продажи продукции?
12. Какие методы учета выручки от продажи продукции, работ и услуг могут использовать организации?
13. Как отражаются в учете операции по учету реализации методом начисления?
14. Как отражают в учете операции по учету реализации кассовым методом?