

Министерство образования и науки Российской Федерации

Владивостокский государственный университет  
экономики и сервиса

---

**Л.Ф. АЛЕКСЕЕВА**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ**

Учебное пособие

*Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

Владивосток  
Издательство ВГУЭС  
2011

ББК 65.052.9(2)2

А 47

Рецензенты: В.Г. Гетьман, д-р экон. наук, профессор, председатель УМС УМО по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», зав. кафедрой бухгалтерского учета Финансовой академии при правительстве РФ;  
Г.Н. Митрякова, канд. экон. наук, доцент, директор Приморского филиала Сибирского университета потребительской кооперации;  
Е.К. Фокина, канд. экон. наук, доцент кафедры «Налоги и налогообложение» Дальневосточного государственного университета.

**Алексеева Л.Ф.**

А 47 БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ [Текст]:  
учеб. пособие. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2011. –  
168 с.

ISBN 978-5-9736-0161-4

Пособие подготовлено в соответствии с программой курса «Бухгалтерский (финансовый) учет», преподавание которого предусмотрено Государственным образовательным стандартом и состоит из тем, в которых излагаются основы методики бухгалтерского учета, а также приводятся комплексная практическая работа по разделам курса и методические указания по ее выполнению.

Предназначено студентам, обучающимся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (080109.65)».

ББК 65.052.9(2)2

Печатается по решению РИСО ВГУЭС

ISBN 978-5-9736-0161-4

© Издательство Владивостокского  
государственного университета  
экономики и сервиса, 2011

## ВВЕДЕНИЕ

Успешная предпринимательская деятельность требует знания законов бухгалтерии. В пособии отражены важные участки учетной работы, ответы на вопросы, возникающие при ведении хозяйственной деятельности и оценке ее финансовых результатов в организациях различных видов и форм собственности.

Пособие содержит рекомендации по использованию учетной информации для оптимизации параметров бизнеса.

В доступной форме с использованием новейших данных и многочисленных числовых примеров изложен спектр учета разнообразных фактов хозяйственной жизни.

Подробно представлена методика обработки информации по движению основных средств и нематериальных активов, капитала и обязательств. Она ориентирует читателя на понимание возможных экономических последствий от совершаемых хозяйственных операций. Это дает возможность прогнозировать движение денежных потоков и их конечный результат: дефицит или профицит.

Пособие позволит профессионально, грамотно интерпретировать финансовую отчетность с целью постоянного поддержания равновесия между доходностью и рискованностью проводимых операций в изменяющейся рыночной конъюнктуре.

Для лучшего усвоения рассматриваемых проблем в каждой главе приводятся контрольные вопросы. Результаты полученных знаний должны быть закреплены выполнением контрольного сквозного примера, который позволит освоить методику учетных процедур и повысит профессиональную компетентность будущих специалистов.

# Тема 1

## ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

### 1.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

В рыночной экономике сущность и роль учета имеют иную направленность, чем в централизованно управляемой экономике, в условиях которой формировалась система бухгалтерского учета в России.

Изменения, происходящие в экономической системе страны, обусловили необходимость реформирования национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с принципами учета и отчетности, принятыми в международной теории и практике.

Основой для осуществления процесса реформирования является создание национальной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

**Основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются:**

– обеспечение единообразного ведения учета имущества, капитала, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых предприятием;

– составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении предприятий и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством РФ. Министерство финансов РФ, Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг, Центральный банк РФ и другие органы, уполномоченные федеральными законами, разрабатывают и утверждают обязательные для исполнения всеми организациями на территории России соответствующие правила ведения и организации бухгалтерского учета.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета должна обеспечить условия для создания и функционирования системы бухгалтерского учета и отчетности, адекватной требованиям рыночной экономики, определить статус и соотношение законодательных и нор-

мативных актов различных министерств и ведомств по вопросам бухгалтерского учета, полномочия различных органов власти в вопросах регулирования бухгалтерского учета.

Складывающаяся система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России состоит из четырех уровней (рис. 1).

Дадим краткую характеристику документов каждого уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

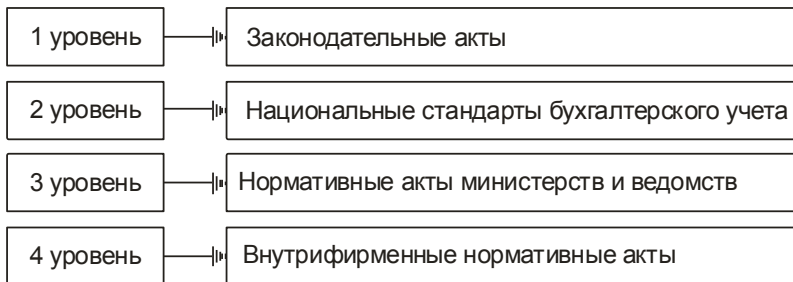


Рис. 1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

Дадим краткую характеристику документов каждого уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

**К первому уровню** относятся законы и иные законодательные акты, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, регулирующие прямо или косвенно организацию бухгалтерского учета.

К документам этого уровня относится не только Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ, определяющий основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, но и другие законодательные акты, напрямую не регулирующие вопросы бухгалтерского учета, но влияющие на его организацию.

Например, к документам первого уровня относят: Гражданский кодекс РФ, в котором законодательно закреплен ряд вопросов, оказывающих влияние на организацию бухгалтерского учета (например, наличие самостоятельного баланса как признак юридического лица, обязательность утверждения годового бухгалтерского отчета, обязательные случаи предоставления в составе бухгалтерской отчетности аудиторского заключения, основные формы гражданско-правовых договоров и другие вопросы) и другие акты.

**Второй уровень** – это уровень национальных стандартов бухгалтерского учета, определяющих концептуальные основы организации бухгалтерского учета.

Необходимость развития национальных стандартов обусловлена разнообразием условий хозяйствования и характера деятельности предприятий в рыночной экономике. Финансово-хозяйственная деятельность предприятий настолько динамична и разнообразна, что практически невозможно разработать единые правила ведения бухгалтерского учета «на все случаи жизни». Поэтому предполагается, что бухгалтер каждого предприятия должен иметь инструмент для принятия правильных решений в любой ситуации. И если для отражения в бухгалтерском учете какой-либо хозяйственной ситуации отсутствуют нормативно утвержденные детальные инструкции, бухгалтер, используя общие принципы, закрепленные в стандартах, сможет самостоятельно разработать способ учета.

Национальные стандарты бухгалтерского учета получили наименование «Положения по бухгалтерскому учету», сокращенно – «ПБУ». В них обобщены принципы и базовые правила организации бухгалтерского учета и отчетности, изложены основные понятия, относящиеся к бухгалтерской отчетности и отдельным объектам учета, возможные бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности.

В ходе реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации предполагается разработать более 30 национальных стандартов.

К **третьему уровню** относятся многочисленные инструкции, методические указания и рекомендации различных уполномоченных министерств и ведомств по вопросам организации и ведения бухгалтерского учета применительно к определенным отраслям народного хозяйства, видам деятельности, объектам учета и т.п.

К таким документам относятся, в частности, Методические рекомендации по применению Положений по бухгалтерскому учету, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, Отраслевые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) и т.д.

Отметим, что к третьему уровню относится более 300 нормативных актов различных министерств и ведомств.

Необходимость формирования документов **четвертого уровня** обусловлена разнообразием видов и характера деятельности различных предприятий. Внутрифирменные нормативные акты фактически пред-

ставляют собой рабочие документы предприятия, формирующие его учетную политику, под которой понимается совокупность способов и приемов ведения бухгалтерского учета на конкретном предприятии.

**Учетная политика** – определенная организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

В соответствии с требованиями действующего законодательства каждое предприятие обязано разработать и утвердить учетную политику предприятия. Формируется учетная политика главным бухгалтером, утверждается – приказом руководителя предприятия.

В учетной политике каждое предприятие в зависимости от характера деятельности выбирает один из способов ведения бухгалтерского учета, в случае если нормативными документами предусмотрена альтернативность решения учетных проблем либо при отсутствии нормативных указаний самостоятельно разрабатывает способы ведения бухгалтерского учета исходя из общих принципов бухгалтерского учета.

***Обратите внимание!***

*При утверждении учетной политики предприятие не имеет права:*

- самостоятельно разрабатывать способы бухгалтерского учета, если по конкретному вопросу уже имеются решения в нормативных документах;*
- разрабатывать способы ведения учета, противоречащие законодательным и нормативным актам, принципам организации бухгалтерского учета в Российской Федерации.*

При формировании учетной политики должны соблюдаться основополагающие принципы бухгалтерского учета, определенные в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Принятая предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому, что должно обеспечивать сопоставимость учетных данных. Изменение учетной политики может производиться только в случаях:

- принятия новых законодательных или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки новых способов ведения бухгалтерского учета, которые обеспечивают формирование более достоверной информации или уменьшение трудоемкости учетного процесса;
- существенного изменения условий деятельности предприятия (реорганизация, смена собственников, изменение видов деятельности).

Для понимания сущности фактического финансового положения предприятия необходимо обеспечить сопоставимость отчетных показателей его деятельности за ряд смежных отчетных периодов, что обеспечивается преемственностью учетной политики последовательно от одного отчетного года к другому. В случае объективной необходимости внесения изменений в учетную политику для обеспечения сопоставимости отчетных показателей должны быть соблюдены следующие правила:

- изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года, следующего за годом, в котором было принято и надлежащим образом оформлено решение об изменении учетной политики;

- при внесении изменений в учетную политику корректируются отчетные данные за периоды, предшествующие тому отчетному периоду, в котором в силу вступили изменения учетной политики, исходя из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Таким образом, составитель бухгалтерской отчетности как бы моделирует значение отчетных показателей при условии, если бы измененная учетная политика применялась во всех предшествующих отчетных периодах. Такие корректировки отражаются только в бухгалтерской отчетности, никакие учетные записи при этом не производятся.

Отметим, что предприятие должно раскрывать в годовой бухгалтерской отчетности принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

## **1.2. Гармонизация и стандартизация бухгалтерского учета и отчетности**

Процессы интернационализации хозяйственной деятельности и глобализации мировой экономики требуют адекватного информационного обеспечения. Информация о предприятиях, действующих в данных условиях, представляется в финансовой отчетности. Соответственно, информация, отражаемая в отчетности, должна быть объективна и однозначно трактуема пользователями, принимающими на ее основе экономические решения. Различия в области финансового учета и отчетности предприятий различных стран приводят к тому, что данные о состоянии и результатах деятельности этих предприятий становятся несопоставимыми.



Между тем, как отмечается в международных стандартах финансовой отчетности, «пользователи финансовой отчетности во всем мире хотят иметь сопоставимую и понятную информацию для принятия решений. В отсутствие стандартов приходится тратить колоссальные финансовые ресурсы для приведения отчетности в соответствие с теми или иными международными или национальными нормами страны-партнера».

В этой связи объективной тенденцией является процесс гармонизации, унификации и стандартизации правил составления финансовой отчетности на международном уровне. Единообразные правила составления финансовой отчетности позволяют:

- удовлетворить потребности инвесторов, действующих на различных рынках, сравнимой информацией о деятельности предприятий;
- облегчить финансирование предприятий за счет возможностей привлечения капитала на различных рынках: составление отчетности по единым всем известным и признаваемым правилам обеспечивает выход на различные рынки и снижает затраты на составление отчетности;
- уменьшить затраты транснациональных корпораций по составлению консолидированной отчетности в результате уменьшения количества корректировок при консолидации;
- объединить достижения в области финансового учета и отчетности различных стран и за счет этого улучшить качество представляемой внешней финансовой отчетности.

Наиболее значимыми в настоящий момент стандартами финансовой отчетности являются международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) (*International Financial Reporting Standards – IFRS*). Международные стандарты разрабатываются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), который является международной профессиональной организацией, созданной в 1973 г. и объединяющей в настоящее время представителей 150 профессиональных бухгалтерских организаций из 110 стран.

Основными задачами деятельности КМСФО являются:

- разработка в общественных интересах единого комплекта высококачественных, понятных и применяемых глобальных учетных стандартов, которые позволяют формировать прозрачную и сопоставимую информацию, представляемую в финансовой отчетности, помогающей участникам мировых рынков капитала и другим пользователям принимать экономические решения;
- содействие практическому использованию этих стандартов;
- осуществление сближения национальных и международных учетных стандартов.

По состоянию на 1 января 2009 г. действует 34 международных стандарта финансовой отчетности:

- № 1 «Представление финансовой отчетности»;
- № 2 «Запасы»;
- № 7 «Отчеты о движении денежных средств»;
- № 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике»;
- № 10 «События, произошедшие после отчетной даты»;
- № 11 «Договоры подряда»;
- № 12 «Налоги на прибыль»;
- № 14 «Сегментная отчетность»;
- № 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен»;
- № 16 «Основные средства»;
- № 17 «Аренда»;
- № 18 «Выручка»;
- № 19 «Вознаграждения работникам»;
- № 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи»;
- № 21 «Влияние изменений валютных курсов»;
- № 22 «Объединение компаний»;
- № 23 «Затраты по займам»;
- № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»;
- № 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)»;
- № 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании»;
- № 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»;
- № 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»;
- № 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов»;
- № 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»;
- № 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»;
- № 33 «Прибыль на акцию»;
- № 34 «Промежуточная финансовая отчетность»;
- № 35 «Прекращенные операции»;
- № 36 «Обесценивание активов»;
- № 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»;
- № 38 «Нематериальные активы»;
- № 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;

№ 40 «Инвестиционная собственность»;

№ 41 «Сельское хозяйство».

Разрабатываемые Комитетом международные стандарты финансовой отчетности носят рекомендательный характер, однако их применимость в мире в последние годы существенно возросла. Европейский союз принял решение о том, что листинговые компании стран-членов ЕС обязаны составлять и представлять консолидированную отчетность в соответствии с международными стандартами. Ряд стран принял международные стандарты в качестве своих национальных (например, Мальта, Кипр). Россия также не стоит в стороне от международных процессов гармонизации в области финансового учета и отчетности и проводит реформирование системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами: принимаются новые Положения по бухгалтерскому учету.

### **1.3. Реформирование бухгалтерского учета в России**

Система бухгалтерского учета, существовавшая в условиях централизованно планируемой экономики, была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Главным потребителем информации, формирующейся в бухгалтерском учете, выступало государство в лице отраслевых министерств и ведомств, планирующих, статистических и финансовых органов. Действовавшая система государственного финансового контроля решала задачи выявления отклонений от предписанных моделей хозяйственного поведения организаций. Изменения системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды предопределили необходимость адекватной трансформации системы бухгалтерского учета и отчетности.

В 1992 г. была утверждена Государственная программа перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. Однако процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета в русле ее перехода на международные стандарты стал отставать от общего процесса экономических реформ в России. Российский учет во многом оставался инструментом административного управления и выполнял, прежде всего, функцию расчета налогооблагаемой базы (имущества, прибыли).

Для активизации процесса реформирования бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с постановлением Правительства РФ была создана Межведомственная комиссия по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а постановлением Правительства РФ утверждена **Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности**.

Цель реформирования – приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО определены следующие направления действия для осуществления цели реформирования:

- совершенствование нормативного и правового регулирования (в первую очередь внесение корректив в гражданское и налоговое законодательство);
- формирование нормативной базы (стандартов) бухгалтерского учета;
- методическое обеспечение бухгалтерского учета (разработка инструкций, методических указаний, комментариев);
- кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка, повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета, разработка учебно-методической литературы; разработка норм профессиональной этики);
- международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях, взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета и регулирование соответствующей деятельности).

В ходе реализации Программы была проведена значительная работа:

- обновлена нормативная база бухгалтерского учета, разработано 22 новых положений по бухгалтерскому учету в соответствии с МСФО;
- сформированы необходимые предпосылки для формирования бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО;
- многие акционерные общества, акции которых котируются на международных фондовых рынках, формируют финансовую отчетность по МСФО или американскому ГААП;
- осуществляется обучение бухгалтерских кадров высшего и среднего звена новым правилам бухгалтерского учета с активным участием профессиональных организаций;
- подготовлены и изданы учебники и учебные пособия для подготовки и переподготовки кадров бухгалтерских работников.

## Контрольные вопросы

1. Дайте общую характеристику системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации и ее уровней.
2. Что такое учетная политика организации?
3. Охарактеризуйте основные причины, обусловившие необходимость гармонизации учетных стандартов различных стран.
4. Определите основные причины, обусловившие необходимость глобализации и стандартизации национальных учетных систем.
5. Дайте общую характеристику международным стандартам финансовой отчетности.
6. Обозначьте основные цели и направления реформирования национальной системы бухгалтерского учета.

## Тема 2

# УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

---

*Изучив данную тему, вы узнаете об:*

- *основных средствах как объекте бухгалтерского учета;*
- *оценке основных средств;*
- *учете поступления основных средств;*
- *учете амортизации основных средств;*
- *учете затрат на ремонт основных средств;*
- *учете выбытия основных средств;*
- *учете переоценки основных средств; отражаемой в бухгалтерской отчетности информации о состоянии и движении основных средств.*

### **2.1. Основные средства как объект бухгалтерского учета**

Основные средства – часть имущества организации, используемая в качестве средств труда при производстве продукции (работ, услуг) либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 мес. или обычный операционный цикл, если он превышает 12 мес.

Актив может быть учтен в составе основных средств только в том случае, если он одновременно соответствует совокупности следующих критериев признания:

- актив используется в производстве продукции (при выполнении работ или оказании услуг) либо для управленческих нужд организации;
- актив будет использоваться в организации в течение длительного времени, т.е. срок его полезного использования превышает 12 мес. или обычный операционный цикл, если он превышает 12 мес., что предопределяет отнесение объектов основных средств к внеоборотным активам;
- организация приобретает данный актив не с целью перепродажи (хотя далее он может быть продан в связи с изменением условий производства либо появлением более совершенных аналогичных объектов), что отделяет основные средства от товаров;
- актив способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент; производственный и хозяйственный инвентарь, земля и объекты природопользования, находящиеся в собственности организация, другие соответствующие объекты.

Единица бухгалтерского учета основных средств – инвентарный объект.

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

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

При наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Отличительная особенность основных средств как элементов производства состоит в том, что они многократно участвуют в процессе производства, сохраняя первоначальную материально-вещественную форму. Основные средства в процессе производства изнашиваются и постепенно переносят свою стоимость на производимые организацией изделия. Поэтому организация возмещает затраты, связанные с приобретением основных средств, не одновременно, а постепенно через перенос этих затрат в форме амортизационных отчислений на себестоимость вновь производимых изделий.

Таким образом, под *амортизацией* понимается процесс постепенного возмещения затрат, связанных с приобретением основных средств.

## **2.2. Оценка основных средств**

Как уже отмечалось, одно из основных требований, предъявляемых к оценке, – это ее реальность. С учетом специфики воспроизводства и ис-

пользования основных средств реальность их оценки достигается путем применения трех видов оценки стоимости:

- первоначальной;
- остаточной;
- восстановительной.

Рассмотрим, что понимается под этими видами оценки, для каких целей их применяют в бухгалтерском учете.

### **2.2.1. Первоначальная стоимость основных средств**

*Первоначальная стоимость основных средств* – это оценка, в которой основные средства принимаются к учету, т.е. оцениваются при поступлении в организацию.

Порядок определения первоначальной стоимости основных средств зависит от способа их поступления в организацию.

1. При внесении основных средств в качестве *вклада в уставный (складочный) капитал* – первоначальной стоимостью признается их денежная оценка, согласованная учредителями организации (в случаях, предусмотренных законодательством, – подтверждается независимым оценщиком).

2. При приобретении основных средств *за плату у других организаций* – по сумме фактических затрат на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). К фактическим затратам на приобретение, в частности, относятся:

- суммы, уплачиваемые организацией в соответствии с договором поставки их поставщику, договором купли-продажи (продавцу); отметим, что это применяемая в настоящее время на практике трактовка амортизации. В учетной теории и практике существуют и другие трактовки амортизации и амортизационных отчислений;
- суммы, уплачиваемые другим организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;



– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретен объект основных средств;

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств и затрат по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию.

3. При *создании (строительстве) основных средств самой организацией* первоначальная стоимость определяется по сумме всех фактических затрат на их изготовление (возведение, сооружение), включая расходы по доведению основных средств до состояния, пригодного к эксплуатации в запланированных целях.

4. При приобретении основных средств в *обмен на другое недвижимое имущество* – по стоимости переданного имущества, устанавливаемой исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость переданного имущества первоначальная стоимость определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

5. При *безвозмездном получении* основных средств – по текущей рыночной стоимости.

Во всех случаях поступления в организацию в первоначальную стоимость основных средств включаются не только затраты, связанные с доставкой и монтажом основных средств, но и все затраты, связанные с доведением основных средств до состояния, пригодного к эксплуатации в запланированных целях.

Первоначальная стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, как правило, не подлежит изменению. Любые изменения стоимости возможны только в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Например, допускается изменение первоначальной стоимости в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Первоначальная стоимость, как правило, отражает величину затрат, понесенных организацией в связи с приобретением основных средств и доведением их до состояния, пригодного к эксплуатации. При этом первоначальная стоимость не позволяет отразить процесс использования основных средств в производстве – постепенного морального и физического изнашивания и переноса стоимости на вновь производимый продукт. Отражение этих процессов достигается посредством применения в бухгалтерском учете остаточной стоимости.

### 2.2.2. Остаточная стоимость основных средств

*Остаточная стоимость* определяется как разница между первоначальной стоимостью объекта основных средств и суммой накопленной амортизации.

Начисляется амортизация исходя из срока полезного использования объекта основных средств.

Под *сроком полезного использования* понимается период, в течение которого использование объекта основных средств призвано служить для выполнения поставленных целей деятельности организации и приносить доход организации. В связи с этим организация должна возместить себе затраты, связанные с приобретением основного средства, в течение срока его полезного использования.

Срок полезного использования определяется организацией при поступлении объекта основных средств в организацию исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например срок аренды).

*Срок полезного использования основного средства* – это период, в течение которого организация должна возместить себе первоначально понесенные затраты. А в каком размере должно происходить такое возмещение? Для определения конкретной суммы амортизационных отчислений, возмещаемой организацией в течение отчетного периода, применяются различные способы начисления амортизации.

Остаточная стоимость основных средств равна разности между первоначальной стоимостью основных средств и суммой накопленной амортизации. Основные средства отражаются в балансе по остаточной стоимости, поэтому ее называют *балансовой стоимостью*.

### 2.2.3. Восстановительная стоимость основных средств

Мы уже говорили, что оценка должна быть реальной. Всегда ли первоначальная стоимость основных средств, отраженная в бухгалтерском учете при приобретении основного средства, с течением времени отражает реальную стоимость объекта? Ведь в экономике, с одной стороны, присутствуют процессы инфляции, с другой – совершенствование процессов производства позволяет снижать себестоимость производства основных средств (что наглядно демонстрирует, например, динамика

цен на компьютерную технику). А ведь первоначальная стоимость основных средств является базой для начисления амортизации, которая, в свою очередь, служит источником для приобретения новых основных средств взамен изношенных. Поэтому, если первоначальная стоимость гораздо ниже реальных цен, организация не сможет заменить изношенное оборудование за счет собственных средств (амортизационных отчислений). Кроме того, реальная оценка основных средств необходима для исчисления ряда важных аналитических показателей.

Для отражения реальной оценки основных средств применяется *восстановительная стоимость* – стоимость воспроизводства объекта основных средств в современных условиях производства. Процесс определения восстановительной стоимости основных средств и отражение изменения первоначальной стоимости в учете называется *переоценкой основных средств*. После проведения переоценки основных средств восстановительная стоимость используется в учете как их первоначальная стоимость.

Решение о проведении переоценки основных средств принимается организацией самостоятельно и утверждается как элемент учетной политики. В случае принятия решения о проведении переоценок основных средств они должны проводиться организацией на регулярной основе – по мере изменения рыночной стоимости соответствующих объектов основных средств. При этом переоценка проводится не чаще одного раза в год и только по состоянию на 1 января отчетного года.

По усмотрению организации восстановительная стоимость может определяться индексным методом либо методом прямой оценки.

При *индексном методе* восстановительная стоимость определяется путем умножения первоначальной стоимости на индексы изменения стоимости, учитывающие инфляционные процессы и утверждаемые Госкомстатом РФ.

При *методе прямой оценки* с помощью оценщиков, аудиторов, информации из торговых организаций и организаций-производителей определяется рыночная стоимость конкретного объекта основных средств. Она и является восстановительной стоимостью.

### **2.3. Система счетов для учета основных средств**

Для учета состояния и движения основных средств используются два основных счета:

- 01 «Основные средства»;
- 02 «Амортизация основных средств».

*Счет 01 «Основные средства»* – активный и предназначен для отражения основных средств по первоначальной (восстановительной) стоимости. Он имеет следующую структуру.

Счет 01 «Основные средства»	
Дебет	Кредит
<i>Сальдо (начальное)</i> – остаток основных средств на начало отчетного периода (по первоначальной (восстановительной) стоимости). Поступление основных средств (по первоначальной стоимости). Увеличение первоначальной стоимости основных средств в результате переоценки. Увеличение первоначальной стоимости основных средств в результате модернизации, реконструкции и т.п.	Выбытие основных средств (по первоначальной стоимости с подразделением на сумму накопленной амортизации и остаточную стоимость). Уменьшение первоначальной стоимости основных средств в результате переоценки
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<i>Сальдо (конечное)</i> – остаток основных средств на конец отчетного периода (по первоначальной (восстановительной) стоимости)	

*Счет 02 «Амортизация основных средств»* – классический контрактивный, т.е. пассивный счет, регулирующий значение активного счета 01 «Основные средства». Предназначен для отражения накопленной амортизации основных средств и имеет следующую структуру.

Счет 02 «Амортизация основных средств»	
Дебет	Кредит
Списание накопленной амортизации при выбытии основных средств. Индексация накопленной амортизации при переоценке основных средств (в случае уменьшения первоначальной стоимости основных средств)	<i>Сальдо (начальное).</i> Начисление амортизации по основным средствам. Индексация накопленной амортизации при переоценке основных средств (в случае увеличения первоначальной стоимости основных средств)
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
	<i>Сальдо (конечное)</i> – сумма накопленной амортизации по амортизируемым основным средствам

Счет 01 «Основные средства» позволяет получить информацию о всех имеющихся у организации основных средствах по первоначальной стоимости и операциях по их движению – поступлению или выбытию. С учетом длительного использования основных средств в процессе производства и их постепенного изнашивания пользователям необходимо иметь информацию и об остаточной стоимости имеющихся основных средств. Для определения остаточной стоимости объектов основных средств сальдо по счету 01 и 02 «сворачиваются», т.е. из сальдо по счету 01 вычитается сальдо по счету 02. Основные средства отражаются в балансе по остаточной стоимости.

## **2.4. Учет вложений во внеоборотные активы**

При поступлении основных средств в организацию осуществляется процесс их воспроизводства. Затраты на этот процесс получили название *капитальных вложений*. Рассматриваются они как одно из направлений процесса *долгосрочных инвестиций*, под которым для целей настоящего издания понимаются не только вложения в приобретение и создание основных средств, но и нематериальных активов, т.е. *вложения во внеоборотные активы*.

Как отмечалось выше, отличительным признаком и критерием отнесения активов к внеоборотным является срок их полезного использования продолжительностью свыше 12 мес. Следовательно, и финансы, которые организация вкладывает в воспроизводство внеоборотных активов, отвлекаются ею из текущего оборота на длительный период (более 12 мес.).

Отвлечение вложений во внеоборотные активы из текущего хозяйственного оборота, т.е. оборота, целью которого является непосредственное изготовление готовой продукции (работ, услуг), потребовало и обособления учета затрат во внеоборотные активы от учета затрат на изготовление продукции (работ, услуг).

### ***Повторите!***

*Прежде чем приступить к изучению данного раздела, повторите способы поступления основных средств в организацию (см. раздел 2.2).*

Различия в способах поступления основных средств обуславливают различия и в методике бухгалтерского учета этого процесса.

Учитывая специфику осуществления процесса вложений во внеоборотные активы, бухгалтерский учет должен решить следующие задачи:

– отразить процесс осуществления вложений во внеоборотные активы во времени;

- осуществить сбор всех затрат, связанных с поступлением объекта внеоборотных активов, чтобы сформировать его первоначальную стоимость;
- отразить ввод в эксплуатацию нового объекта внеоборотных активов.

Для решения указанных задач используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 08 – активный, предназначен для отражения процесса осуществления капитальных (долгосрочных) вложений.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» имеет следующую структуру.

В развитие синтетического счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» открывается аналитический учет по видам вложений во внеоборотные активы, например субсчета: «Приобретение земельных участков», «Приобретение объектов основных средств», «Строительство основных средств», «Приобретение нематериальных активов» и др.

Отметим, что согласно Плану счетов бухгалтерского учета по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются не только операции по приобретению и созданию объектов внеоборотных активов, но и любые другие операции по их поступлению – вклад в уставный капитал, безвозмездное получение и др.

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются **все фактические затраты организации**, связанные с поступлением объектов внеоборотных активов в организацию и доведением их до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях, которые включаются в первоначальную стоимость внеоборотных активов. Например:

- суммы, уплачиваемые поставщикам внеоборотных активов;
- затраты, связанные с доставкой, монтажом, наладкой объектов внеоборотных активов;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с получением прав на объекты внеоборотных активов;
- иные затраты, непосредственно связанные с поступлением объектов внеоборотных активов и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

По завершении процесса капитальных вложений, т.е. доведения объектов внеоборотных активов до состояния, в котором они полностью пригодны к использованию в запланированных целях, и передачи объектов внеоборотных активов в эксплуатацию их первоначальная стои-

мость списывается с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с дебетом счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и др.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	
Дебет	Кредит
<p><i>Сальдо (начальное)</i> – объем незавершенных капитальных вложений на начало отчетного периода (по фактическим затратам).</p> <p>Затраты по поступлению внеоборотных активов (покупная стоимость внеоборотных активов при их приобретении; рыночная стоимость – при безвозмездном получении; согласованная учредителями стоимость – при вкладе в уставный капитал; дополнительные расходы по доведению объектов внеоборотных активов до состояния, пригодного к эксплуатации (например, на транспортировку, монтаж, наладку и т.п.)</p>	<p>Передача (ввод) в эксплуатацию объектов внеоборотных активов (по первоначальной стоимости)</p>
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<p><i>Сальдо (конечное)</i> – объем незавершенных капитальных вложений на конец отчетного периода (по фактическим затратам)</p>	

## 2.5. Учет поступления основных средств

### ***Повторите!***

*Прежде чем приступить к изучению данного раздела, повторите способы поступления основных средств в организацию (см. раздел 2.2.1).*

Методика отражения на счетах бухгалтерского учета поступления основных средств формируется под воздействием двух обстоятельств:

- способов поступления основных средств в организацию;
- трактовки операций по поступлению основных средств как вложений во внеоборотные активы организации (иными словами, как капитальных вложений или долгосрочных инвестиций).

Наиболее распространенные способы поступления основных средств в организацию:

- приобретение у других организаций и лиц за плату денежными средствами или в обмен на неденежное имущество;
- самостоятельное создание объекта основных средств в организации;
- поступление в качестве вклада в уставный (складочный) капитал;
- безвозмездное получение от других организаций и лиц.

Каждому способу поступления основных средств соответствует свой источник их получения и, следовательно, индивидуальная схема отражения на счетах бухгалтерского учета.

Однако для всех случаев отражения на счетах бухгалтерского учета поступления основных средств характерно и общее: во всех случаях поступления основных средств в организацию мы имеем дело с капитальными вложениями во внеоборотные активы, отражение которых в бухгалтерском учете предполагает решение двух задач:

- отражение самого процесса вложений во внеоборотные активы и исчисления фактических затрат на произведенные вложения;
- исчисление первоначальной стоимости поступившего объекта основных средств и последующее отражение факта его приема в эксплуатацию.

Для решения указанных задач в бухгалтерском учете используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» с открываемыми в его развитие субсчетами.

Независимо от способов поступления основных средств информация о факте их поступления в организацию **первоначально** отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Здесь же по мере совершения хозяйственных операций будет отражаться информация о затратах, которые произвела организация для доведения основных средств до состояния, пригодного для их эксплуатации в запланированных целях.

Таким образом, по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» будет собрана информация как о вложениях организации во внеоборотные активы – в части поступивших основных средств, так и о первоначальной стоимости поступившего объекта основных средств.

По кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» будет отражаться информация о принятии к бухгалтерскому учету (вводу в эксплуатацию) соответствующего объекта основных средств.

Определив принципиальные общие положения учета поступления основных средств в организацию, рассмотрим, как они применяются при различных способах поступления средств.



## 2.5.1. Приобретение основных средств

Приобретение основных средств за плату является наиболее распространенным способом их поступления в организацию.

При всем многообразии вариантов приобретения основных средств как хозяйственной ситуации ее основу составляют три типовые хозяйственные операции.

1. Покупка объекта основных средств, в результате которой увеличиваются вложения организации во внеоборотные активы, а также задолженность перед поставщиками. Эта операция отражается на счетах бухгалтерского учета проводкой:

- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

2. Проведение мероприятий, которые обеспечивают возможность использования объекта основных средств в соответствии с запланированными целями, и осуществление затрат на проведение этих мероприятий. Эта операция дополнительно увеличивает вложения во внеоборотные активы и одновременно уменьшает активы организации, за счет которых произведены затраты, что отражается на счетах бухгалтерского учета следующей проводкой:

- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кредит счетов учета активов организации, за счет которых произведены затраты (счет 51 «Расчетные счета», счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т.п.).

3. Введение объекта основных средств в эксплуатацию и постановка его на бухгалтерский учет, в результате чего увеличиваются основные средства и уменьшаются вложения во внеоборотные активы организации. Эта операция отражается на счетах бухгалтерского учета проводкой:

- Дебет счета 01 «Основные средства»;
- Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

### **Запомните!**

*Все операции по поступлению основных средств относятся в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета к процессу «капитальных вложений». Поэтому всегда при отражении операций по поступлению основных средств будет задействован счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Корреспондировать дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» будет с разными счетами в зависимости от источника получения объекта основных средств либо от характера произведенных затрат, связанных с получением основных средств и доведением их до состояния, пригодного к эксплуатации в запланированных целях.*

## 2.5.2. Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал

При учреждении организации (или при увеличении уставного капитала организации) учредители договариваются между собой о величине вкладов в уставный капитал и форме оплаты этих вкладов. В уставный капитал вклад может быть внесен основными средствами.

Общие правила отражения в учете поступления основных средств, сформулированные и рассмотренные в разделе 2.5, полностью действуют и при отражении в бухгалтерском учете поступления основных средств в качестве вклада в уставный капитал. Вклад в уставный капитал также рассматривается как вложения во внеоборотные активы организации и должен отражаться по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Процесс вклада основных средств в уставный капитал при всем многообразии конкретной хозяйственной ситуации может быть представлен в виде трех хозяйственных операций.

1. Первая операция состоит в погашении дебиторской задолженности учредителя путем внесения взноса в уставный капитал в виде основного средства. Под влиянием этой операции увеличиваются вложения организации во внеоборотные активы и соответственно уменьшается задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал. Она будет отражаться в бухгалтерском учете следующей записью на счетах:

- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

2. Вторая операция связана с проведением мероприятий, обеспечивающих возможность использования объекта основных средств по назначению и осуществления затрат на проведение этих мероприятий. Эти операции отражаются на счетах бухгалтерского учета проводкой:

- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кредит счетов учета активов и обязательств организации, за счет которых произведены затраты (например, счет 10 «Материалы», счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 51 «Расчетные счета», счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.).

3. Третья операция связана с вводом в эксплуатацию объекта основных средств и принятием его к бухгалтерскому учету, что отражается на счетах бухгалтерского учета следующей проводкой:

- Дебет счета 01 «Основные средства»;
- Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

### 2.5.3. Безвозмездное поступление основных средств

В исключительных случаях при условии соблюдения требований гражданского законодательства организация может получить объекты основных средств безвозмездно.

На отражение в бухгалтерском учете безвозмездного поступления основных средств оказывают влияние два обстоятельства.

1. Первое обстоятельство – единое для всех случаев поступления основных средств в организацию. Напомним, что суть его состоит в том, что первоначальное поступление основных средств, а также произведенные затраты на их доведение до состояния, пригодного к использованию по назначению, трактуются как капитальные вложения и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». И только после того, как поступившие основные средства приняты в эксплуатацию, их отражают в бухгалтерском учете по исчисленной первоначальной стоимости:

- Дебет счета 01 «Основные средства»;
- Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Это правило действует к безвозмездно полученным основным средствам.

2. Суть второго обстоятельства состоит в том, что безвозмездно полученные средства, в том числе и основные средства, признаются доходами организации. Однако не одновременно в момент получения основного средства, а постепенно по мере использования его в производстве. Поэтому стоимость безвозмездно полученных основных средств первоначально отражается в составе доходов будущих периодов, а затем по мере начисления амортизации его, равными долями, пропорциональными начисленной амортизации, списываются на доходы отчетного периода.

## 2.6. Учет амортизации основных средств

Прежде чем приступить к изучению новой темы,

### ***Повторите!***

*Что такое остаточная стоимость основных средств? Каким образом она определяется?*

*Что такое срок полезного использования основного средства и каким образом он может быть определен?*

В процессе эксплуатации объектов основных средств под воздействием физических сил, технических и экономических факторов происходит их физический и моральный износ, т.е. они утрачивают свои первоначальные свойства и стоимость. Утрачиваемая стоимость основных средств переносится на стоимость вновь создаваемого организацией продукта, что отражается в бухгалтерском учете путем начисления амортизационных отчислений по основным средствам в течение срока их полезного использования.

Расчет амортизационных отчислений производится одним из следующих способов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Рассмотрим содержание этих способов и проиллюстрируем их применение на конкретном примере.

**Пример.** Организация приобрела станок стоимостью 100 000 руб., сроком полезного использования 5 лет. Максимальная производственная мощность станка – 100 ед. продукции.

**При линейном способе** годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта.

Таблица 1

**Начисление амортизации основных средств  
линейным способом**

Год использования	База для начисления амортизации, руб.	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	100 000	20	$100\,000 \times 20\% = 20\,000$	80 000
2-й год	100 000	20	$100\,000 \times 20\% = 20\,000$	60 000
3-й год	100 000	20	$100\,000 \times 20\% = 20\,000$	40 000
4-й год	100 000	20	$100\,000 \times 20\% = 20\,000$	20 000
5-й год	100 000	20	$100\,000 \times 20\% = 20\,000$	0

Норма амортизации объекта составит 20% в год (равномерно в течение 5 лет).

Таким образом, при линейном способе амортизационные отчисления производятся равномерно в течение всего срока полезного использования объекта основных средств. Применяется одна и та же норма амортизации, и в качестве базы для начисления амортизации всегда используется первоначальная стоимость основных средств.

При начислении амортизации **способом уменьшаемого остатка** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, в отличие от линейного способа базой для начисления амортизации служит не первоначальная, а остаточная стоимость основного средства на начало отчетного года.

Особенностью способа уменьшаемого остатка является также применение нормы амортизации с коэффициентом ускорения не менее 2. Так, в нашем примере норма амортизации составляет 20%. Она будет применяться, так же, как и при линейном методе, из года в год, но с коэффициентом ускорения –  $20\% \times 2$ , следовательно, годовая норма амортизации составит 40%.

*Таблица 2*

**Начисление амортизации основных средств методом уменьшаемого остатка**

Год использования	База для начисления амортизации, руб.	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	100 000	$20 \times 2$	$100\,000 \times 40\% = 40\,000$	60 000
2-й год	60 000	$20 \times 2$	$60\,000 \times 40\% = 24\,000$	36 000
3-й год	36 000	$20 \times 2$	$36\,000 \times 40\% = 14\,400$	21 600
4-й год	21 600	$20 \times 2$	$21\,600 \times 40\% = 8\,640$	12 960
5-й год	12 960	$20 \times 2$	12 960	0

При начислении амортизации **способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения,

где в числителе – число лет, остающихся до конца срока службы объекта, в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта.

Таким образом, в отличие от линейного способа изменяется не база для начисления амортизации (как это было при способе уменьшаемого остатка), а норма амортизации. Амортизация начисляется от первоначальной стоимости основного средства.

Применительно к нашему примеру рассчитаем сумму чисел лет срока полезного использования:  $(1 + 2 + 3 + 4 + 5) = 15$ . Сколько лет остается до конца срока полезного использования в первый год эксплуатации? – 5. Следовательно, для того чтобы рассчитать норму амортизации в первый год эксплуатации, мы должны взять коэффициент –  $5 : 15$ . А во второй год? Осталось 4 года срока полезного использования, следовательно, норма амортизации –  $4 : 15$  и т.д.

Для более адекватного отражения процесса использования основного средства используется и четвертый способ начисления амортизации – **списание стоимости пропорционально объему продукции (работ)**, который на практике часто называют «**производственным**». При этом способе начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Таблица 3

**Начисление амортизации основных средств методом по сумме чисел лет срока полезного использования**

Год использования	База для начисления амортизации, руб.	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	100 000	5 : 15	$100\ 000 \times (5 : 15) = 33\ 333$	66 667
2-й год	100 000	4 : 15	$100\ 000 \times (4 : 15) = 26\ 667$	40 000
3-й год	100 000	3 : 15	$100\ 000 \times (3 : 15) = 20\ 000$	20 000
4-й год	100 000	2 : 15	$100\ 000 \times (2 : 15) = 13\ 333$	6667

5-й год	100 000	1 : 15	$100\,000 \times (1 : 15) = 6667$	0
---------	---------	--------	-----------------------------------	---

Применительно к рассматриваемому примеру максимальная производственная мощность станка – 100 ед. изделия.

Таблица 4

**Начисление амортизации основных средств пропорционально объёму выпуска**

Год использования	Объем производства, ед.	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	40	40 : 100	$100\,000 \times (40 : 100) = 40\,000$	60 000
2-й год	0	0 : 100	$100\,000 \times (0 : 100) = 0$	60 000
3-й год	30	30 : 100	$100\,000 \times (30 : 100) = 30\,000$	30 000
4-й год	10	10 : 100	$100\,000 \times (10 : 100) = 10\,000$	20 000
5-й год	20	20 : 100	$100\,000 \times (20 : 100) = 20\,000$	0

Решение о применении конкретного способа начисления амортизации применительно к определенному объекту основных средств либо однородной группе основных средств оформляется как элемент учетной политики организации. Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств в течение отчетного года производится ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере  $\frac{1}{12}$  исчисленной годовой суммы амортизационных отчислений.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

**Пример.** Организация в течение августа 201\_ г. приобрела, ввела в эксплуатацию и приняла к бухгалтерскому учету два объекта основных

средств. Первый объект основных средств приобретен, введен в эксплуатацию и принят к бухгалтерскому учету 2 августа 201\_ г., второй объект основных средств приобретен и введен в эксплуатацию и принят к бухгалтерскому учету 28 августа 201\_ года. Независимо оттого, что один объект основных средств был приобретен в начале отчетного месяца, а другой – в конце того же отчетного месяца, начисление амортизации по обоим объектам основных средств начнется с 1 сентября 201\_ г.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

*Пример.* Организация в течение августа 201\_ г. продала два объекта основных средств: первый объект продан и соответственно списан с учета 28 августа 200\_ г., второй – продан и списан с бухгалтерского учета – 28 августа 200\_ г. Независимо оттого, что один объект основных средств был продан в начале отчетного месяца, а другой – в конце того же отчетного месяца, начисление амортизации по обоим объектам основных средств прекратится с 1 сентября 201\_ г., а за август 201\_ г. амортизация будет начислена в полном объеме.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается и производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Приостановление начисления амортизационных отчислений допустимо только в случае перевода основных средств по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3 мес., а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 мес.

Отметим, что существуют объекты основных средств, **стоимость** которых не **погашается** путем начисления амортизационных отчислений:

– во-первых, существуют неамортизируемые объекты основных средств. Так, не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования), а также объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.) и некоторые другие;

– во-вторых, основные средства стоимостью приобретения менее 20 000 руб. за единицу, а также книги, брошюры, издания списываются на затраты по мере отпуска их в производство без начисления амортизации.



Как уже отмечалось, начисление амортизационных отчислений отражает процесс постепенного изнашивания основных средств в ходе их использования при производстве готовой продукции (работ, услуг). Следовательно, начисленная сумма амортизации является частью затрат организации на производство готовой продукции.

Для того чтобы отразить в бухгалтерском учете процесс использования основных средств при производстве готовой продукции, необходимо:

- во-первых, отразить в учете уменьшение стоимости основных средств;
- во-вторых, включить часть стоимости основных средств, перенесенной на вновь создаваемый организацией продукт, в состав затрат на производство продукции.

Рассмотрим отражение в бухгалтерском учете процесса начисления амортизации основных средств.

Для учета накопленной амортизации основных средств предназначен пассивный счет 02 «Амортизация основных средств» (см. раздел 2.3). По мере начисления (увеличения) амортизационных отчислений счет 02 «Амортизация основных средств» кредитуется. Одновременно в бухгалтерском учете отражается процесс участия основных средств в производстве готовой продукции, следовательно, начисленные амортизационные отчисления должны быть отнесены на счета учета затрат на производство, а так как все эти счета активные, то увеличение затрат на производство продукции будет отражаться по дебету этих счетов (наиболее часто используемые счета: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»).

Таким образом, начисление амортизации основных средств ежемесячно будет отражаться следующей проводкой.

*Таблица 5*

**Бухгалтерские записи по учету амортизации основных средств**

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Начислена амортизация основных средств	Счета учета затрат на производство: 20 «Основное производство» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы»	02 «Амортизация основных средств»

В случае, когда стоимость основных средств погашается без начисления амортизации, передача основных средств в эксплуатацию будет отражаться в бухгалтерском учете записью:

- Дебет счетов учета затрат на производство (20, 25, 26, ...);
- Кредит счета 01 «Основные средства».

***Подумайте!***

*Каким образом в бухгалтерском учете будет отражено начисление амортизации основных средств, используемых в процессе создания объектов основных средств?*

Попробуем рассуждать следующим образом. При начислении амортизации увеличивается сумма накопленной амортизации, что всегда отражается по счету 02 «Амортизация основных средств» (счет пассивный, следовательно, увеличивается он по кредиту). Какой счет дебетуется? Основные средства используются в процессе строительства основных средств, следовательно, амортизационные отчисления увеличивают затраты на создание основных средств. Затраты на создание основных средств собираются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (счет активный, следовательно, его увеличение будет отражаться по дебету).

Таким образом, имеем следующую бухгалтерскую проводку:

- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

## **2.7. Учет затрат на ремонт основных средств**

Одним из факторов обеспечения эффективности процесса производства является бесперебойное функционирование основных средств, что требует проведения специальных мероприятий по поддержанию их в рабочем состоянии. Вместе с тем, учитывая характер и продолжительность срока использования основных средств в процессе производства, даже проводимые плано-профилактические мероприятия не исключают вероятности возникновения поломок основных средств, что требует проведения работ по их ремонту.

Ремонт основных средств, как правило, проводится в соответствии с планом, который разрабатывается организацией по видам основных средств с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других факторов. Системой плано-предупредительного ремонта предусматриваются: обслуживание основных средств,

текущий и средний ремонт, а также капитальный и особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств.

К работам по *обслуживанию*, а также *текущему и среднему ремонту* объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

При *капитальном ремонте* оборудования и транспортных средств, как правило, производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата. В случае проведения капитального ремонта зданий и сооружений производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий, трубы подземных сетей, опоры мостов и т.п.).

Расходы на все виды ремонта (текущий, средний, капитальный) основных средств включаются в затраты на производство готовой продукции.

Таким образом, при отражении в бухгалтерском учете факта проведения ремонта основных средств, с одной стороны, по дебету счетов учета затрат на производство – счета 20 «Основное производство», счета 25 «Общепроизводственные расходы», счета 26 «Общехозяйственные расходы» и др. – отражается увеличение затрат на производство готовой продукции (работ, услуг). С другой стороны, отражается использование для ремонта определенных видов ресурсов, например, использование материалов – по кредиту счета 10 «Материалы», использование труда рабочих – по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», проведение ремонта силами подрядной организации – по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Таким образом, можно оформить свод бухгалтерских записей по отражению расходов на ремонт основных средств.

Таблица 6

**Бухгалтерские записи по учету расходов  
на ремонт основных средств**

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3

Отпущены материалы на ремонт здания цеха	25 «Общепроизводственные расходы»	10 «Материалы»
Начислена заработная плата рабочим, проводившим ремонт здания цеха	25 «Общепроизводственные расходы»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Окончание табл. 6

1	2	3
Начислен единый социальный налог на заработную плату рабочих, проводивших ремонт здания цеха	25 «Общепроизводственные расходы»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Акцептован счет подрядной ремонтной организации за проведение ремонта кабинета генерального директора, в том числе НДС	26 «Общехозяйственные расходы» 19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Оплачен счет подрядной ремонтной организации	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
Принят к возмещению из бюджета НДС со стоимости оплаченных ремонтных работ, выполненных подрядной ремонтной организацией	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»

Рассмотренный выше подход к отражению в бухгалтерском учете затрат на ремонт основных средств является основным. Однако в случае проведения особо крупного ремонта его применение не всегда позволяет сформировать достоверный финансовый результат деятельности организации, что обуславливает необходимость применения других способов учета, позволяющих равномерно включать расходы на ремонт в затраты на производство готовой продукции (работ, услуг).

**Пример.** Организация занимается одним видом деятельности, показатели деятельности организации стабильны. Ежемесячные доходы в среднем составляют 5000 руб., а ежемесячные расходы – 4000 руб. Таким образом, финансовый результат деятельности организации прогнозируем и сопоставим по различным отчетным периодам.

За 1 квартал отчетного года организация получила прибыль 3000 руб., за 6 мес. – 6000 руб., за 9 мес. – 9000 руб., а по результатам года – 2000 руб.

Неожиданная для собственников динамика финансового результата обусловлена проведением в декабре отчетного года крупного капитального ремонта основных средств на сумму 10 000 руб. Что можно было сделать для того, чтобы не исказить динамику финансовых результатов деятельности организации?

Для равномерного включения расходов на ремонт основных средств в затраты на производство готовой продукции (работ, услуг) нормативные документы допускают применение следующих двух способов учета расходов на ремонт:

- создание резерва расходов на ремонт основных средств;
- учет фактически осуществленных расходов на ремонт основных средств в качестве расходов будущих периодов с последующим равномерным списанием на расходы организации.

**Первый способ – создание резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств** – применяется в случаях, аналогичных рассмотренному в вышеприведенном примере. Организация имеет право в целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств в издержки производства отчетного периода создавать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. При образовании такого резерва в течение отчетного периода в издержки производства равномерно (ежемесячно) включается сумма отчислений на предстоящий ремонт, исчисленная исходя из сметной (плановой) стоимости ремонта.

*Пример.* Сметная стоимость предстоящего ремонта основных средств составляет 10 000 руб. Следовательно, в течение отчетного года ежемесячная сумма резервирования составит 834 руб. (10 000 руб. : 12 мес.). Таким образом, в течение отчетного года затраты на производство готовой продукции ежемесячно были бы увеличены на определенную долю предстоящих расходов на ремонт основных средств, что позволило бы равномерно распределить их в течение отчетного периода и избежать искажения динамики финансовых результатов деятельности организации.

Прибыль за 1 квартал составила бы 498 руб. (а не 3000), за 6 мес. – 996 руб., за 9 мес. – 1494 руб., и финансовый результат деятельности за отчетный год был бы прогнозируем.

Представьте, как бы вы, мечтая поехать через год в какую-нибудь «заветную точку на карте мира», ежемесячно, планируя свои текущие расходы, исходя из полученных доходов, для того чтобы не потратить все, «условно» увеличили бы свои расходы на N-ную сумму, резервируя ее на реализацию своей мечты. Проще говоря, откладывали бы эту N-ную сумму в надежное «потайное» место. В этом случае вы бы тоже создавали резерв предстоящих расходов. Отметим при этом, что пред-

приятие, создавая резерв предстоящих расходов, не «замораживает» реальные денежные средства на расчетном счете, речь идет лишь о равномерном включении планируемых расходов на ремонт в затраты на производство готовой продукции в течение всего отчетного года.

Учет состояния и движения резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств ведется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», который имеет следующую структуру.

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»	
Дебет	Кредит
<p>Фактическое использование средств созданных резервов предстоящих расходов (в том числе резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств).</p> <p>Списание остатка неизрасходованного резерва предстоящих расходов по окончании мероприятия, для осуществления которого создавался резерв (в случае когда величина фактически произведенных затрат оказалась меньше зарезервированной суммы)</p>	<p><i>Сальдо (начальное)</i> – неизрасходованный остаток созданных резервов предстоящих расходов на начало отчетного периода.</p> <p>Равномерные (ежемесячные) отчисления в резерв предстоящих расходов (в том числе резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств)</p>
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
	<p><i>Сальдо (конечное)</i> – неизрасходованный остаток созданных резервов предстоящих расходов на конец отчетного периода</p>

Таким образом, ежемесячно в течение отчетного года резервируется определенная сумма предстоящих расходов на ремонт основных средств, исчисленная из сметной стоимости ремонта. Отчисления в резерв расходов на предстоящий ремонт основных средств, с одной стороны, увеличивают затраты на производство продукции отчетного периода, с другой – увеличивают создаваемый резерв.

Увеличение затрат на производство продукции за счет создания резерва расходов на предстоящий ремонт основных средств отражается по дебету активных счетов учета затрат на производство (счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы») в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Фактическое осуществление ремонта основных средств в этом случае будет отражаться как использование (уменьшение) ранее созданного резерва предстоящих расходов, т.е. по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с кредитом счетов учета израсходованных на проведение ремонта ресурсов, например, при:

- использовании на проведение ремонтных работ материалов – с кредитом счета 10 «Материалы»;

- начислении заработной платы рабочим, занятым в проведении ремонта, – с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- выполнении ремонтных работ подрядной организацией с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Остаток неизрасходованного резерва расходов на предстоящий ремонт основных средств по окончании проведения ремонтных работ списывается на финансовый результат деятельности организации за отчетный год.

В течение отчетного года остаток неизрасходованного резерва расходов на предстоящий ремонт основных средств (кредитовое сальдо по счету 96 («Резервы предстоящих расходов»)) отражается отдельной статьей в разделе «Краткосрочные обязательства» пассива бухгалтерского баланса.

**Второй способ – учет фактически осуществленных расходов на ремонт в составе расходов будущих периодов** – применяется в ситуациях, когда расходы на ремонт основных средств фактически осуществлены, как правило, в начале отчетного года и составили значительную сумму, что также искажает динамику финансового результата. Однако в целях равномерного включения фактически произведенных расходов в затраты на производство продукции (работ, услуг), учитывая, что финансовый результат деятельности организации определяется за отчетный год, делается предположение, что и фактически произведенные расходы относятся ко всему отчетному году, а следовательно, в момент их совершения не будут в полной сумме учтены как расходы отчетного периода (месяца), а будут отражены как расходы будущих периодов с последующим равномерным (ежемесячным) списанием в пределах отчетного года на расходы следующих отчетных периодов (месяцев).

**Пример.** Организация занимается лицензируемым видом деятельности, одним из условий которого является обязательное наличие по итогам каждого отчетного квартала прибыли. Показатели деятельности организации стабильны. Ежемесячные доходы в среднем составляют 5000 руб., а ежемесячные расходы – 4000 руб.

Таким образом, финансовый результат деятельности организации прогнозируем и сопоставим по различным отчетным периодам. За I квартал отчетного года организация получила бы прибыль 3000 руб., за 6 мес. – 6000 руб., за 9 мес. – 9000 руб., а по результатам года – 12 000 руб.

Однако в январе отчетного года организация была вынуждена произвести незапланированный ремонт основных средств на сумму 10 000 руб., что привело к убытку за 1 квартал – 7000 руб. и т.д. И только по результатам деятельности за отчетный год выявлена прибыль 2000 руб.

В целях равномерного включения фактически произведенных расходов на ремонт в состав затрат на производство готовой продукции организация принимает решение об отражении в январе отчетного года произведенных расходов в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным списанием в течение отчетного года 1/12 произведенных расходов на ремонт, что составит 834 руб. в месяц и позволит избежать необъективного искажения динамики финансовых результатов деятельности организации.

Учет состояния и движения расходов будущих периодов ведется на счете 97 «Расходы будущих периодов», который имеет следующую структуру.

Счет 97 «Расходы будущих периодов»	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное – несписанный остаток расходов будущих периодов на начало отчетного периода. Увеличение расходов будущих периодов в течение отчетного периода	Равномерное (ежемесячное) списание расходов будущих периодов в течение установленного организацией периода их списания
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
Сальдо (конечное) – несписанный остаток расходов будущих периодов на конец отчетного периода	

Таким образом, в момент фактического совершения затрат на ремонт основных средств они не списываются в полной сумме прямо в затраты на производство готовой продукции отчетного месяца, а включаются в расходы будущих периодов, что отражается по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом



счетов учета израсходованных на ремонт основных средств ресурсов, например при:

- использовании на проведение ремонтных работ материалов – с кредитом счета 10 «Материалы»;
- начислении заработной платы рабочим, занятым в проведении ремонта, – с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- выполнении ремонтных работ подрядной организацией с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расходы на ремонт основных средств, учтенные в составе расходов будущих периодов, в течение установленного организацией периода (до конца отчетного года) равномерно списываются на счета учета затрат на производство продукции (работ, услуг). Такое списание отражается по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство (счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.).

В течение отчетного года остаток расходов будущих периодов, не списанных на издержки производства, отражается отдельной статьей в разделе «Оборотные активы» актива бухгалтерского баланса.

## **2.8. Учет переоценки основных средств**

В связи с тем, что период эксплуатации основных средств на предприятии может быть достаточно продолжительным, их остаточная стоимость, исчисленная на базе первоначальной стоимости, по которой основные средства были приняты к учету, в условиях, с одной стороны, происходящих инфляционных процессов, с другой – стремительного научно-технического прогресса и новых технологий перестает давать представление о реальной рыночной стоимости этих объектов основных средств, что фактически искажает достоверность отчетной информации о реальной стоимости имущества предприятия.

С целью доведения стоимости основных средств до их реальной оценки в бухгалтерском учете разрешено проводить процедуру *переоценки* основных средств, в результате которой определяется *восстановительная стоимость* основных средств.

Кроме того, восстановительная стоимость (новая стоимостная оценка) отражает реальную стоимость основных средств, а исчисление амортизационных отчислений от реальной стоимости позволяет создать пред-

приятно необходимую базу для осуществления воспроизводства основных средств.

Предприятиям предоставлено право самостоятельно решать вопрос о проведении переоценки основных средств не чаще одного раза в год на начало отчетного периода.

Для определения восстановительной стоимости основных средств для переоценки различных их групп предприятия могут использовать два варианта.

**1. Индексный метод**, при котором восстановительная стоимость определяется путем умножения первоначальной стоимости отдельных объектов основных фондов на индексы изменения стоимости, разработанные Госкомстатом РФ.

**2. Метод прямой оценки**, при котором определение восстановительной стоимости основных средств производится путем прямого пересчета стоимости отдельных объектов основных средств по документально подтвержденным рыночным ценам на новые объекты, аналогичные оцениваемым.

Изменение стоимости основных средств по результатам переоценки отражается по счету 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал»: увеличение стоимости – по дебету счета 01 «Основные средства», уменьшение – по кредиту счета 01 «Основные средства».

Для сохранения пропорционального соотношения между новой восстановительной стоимостью основного средства и суммой накопленной по нему амортизации накопленная амортизация подлежит индексированию на коэффициент изменения стоимости основного средства.

*Пример.* На момент проведения переоценки объекта основных средств его первоначальная стоимость составила 100 000 руб., сумма накопленной амортизации – 50 000 руб., т.е. первоначальная стоимость возмещена на 50%. Восстановительная стоимость основного средства, определенная методом прямой оценки, составила 120 000 руб., следовательно, для отражения реальной информации о доле накопленной амортизации должна быть проиндексирована и сумма накопленной амортизации на коэффициент  $1,2 = (120\ 000 \text{ руб.} : 100\ 000 \text{ руб.})$ , т.е. после проведения переоценки сумма накопленной амортизации составит 60 000 руб. ( $50\ 000 \text{ руб.} \times 1,2$ ).

Изменение суммы накопленной амортизации по результатам переоценки отражается по счету 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал»: уменьшение суммы накопленных амортизационных отчислений отражается по де-

бету счета 02 «Амортизация основных средств», увеличение – по кредиту счета 02.

При выбытии основного средства, которое переоценивалось, сумма относящегося к нему добавочного капитала списывается на нераспределенную прибыль организации.

**Пример.** Организация принимает решение о проведении переоценки основного средства первоначальной стоимостью 100 000 руб. Амортизация отражается линейным методом, норма амортизации – 10% в год.

Первый раз переоценка проведена по состоянию на 01.01.200\_ г.

Первоначальная стоимость – 100 000 руб., сумма накопленной амортизации до переоценки – 50 000 руб., восстановительная стоимость – 120 000 руб.

Следовательно, увеличение первоначальной стоимости по результатам переоценки произошло на 20 000 руб., а накопленная амортизация должна быть проиндексирована на коэффициент 1,2 (120 000 руб. : 100 000 руб.), что приведет к увеличению суммы накопленной амортизации на 10 000 руб.

За 201\_ г. по переоцененному основному средству начислена амортизация в сумме 12 000 руб. (120 000 руб. × 10%).

По состоянию на 01.01.201\_ г. переоценка основного средства проведена второй раз.

Первоначальная (восстановительная) стоимость до проведения переоценки – 120 000 руб., сумма накопленной амортизации – 72 000 руб.

По результатам второй переоценки выявлено снижение восстановительной стоимости основного средства до 110 000 руб., т.е. стоимость основного средства снизилась на 10 000 руб., а сумма накопленной амортизации должна быть проиндексирована на коэффициент 0,92 (110 000 руб. : 120 000 руб.), т.е. уменьшение накопленной амортизации составит 5760 руб. (72 000 руб. – 66 240 руб.).

Таблица 7

#### Бухгалтерские записи по учету переоценки основных средств

Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4

1. По результатам проведенной на 01.01.201_ г. переоценки основного средства отражено:			
– увеличение стоимости основных средств;	20 000	01 «Основные средства»	83 «Добавочный капитал»
– увеличение накопленной амортизации	10 000	83 «Добавочный капитал»	02 «Амортизация основных средств»
2. Начислена амортизация основного средства за 201_ г.	12 000	25 «Общепроизводственные расходы»	02 «Амортизация основных средств»

*Окончание табл. 7*

1	2	3	4
3. По результатам проведенной на 01.01.201_ г. переоценки основного средства отражено:			
– уменьшение первоначальной (восстановительной) стоимости основного средства;	10 000	83 «Добавочный капитал»	01 «Основные средства»
– уменьшение суммы накопленной амортизации		02 «Амортизация основных средств»	83 «Добавочный капитал»

## **2.9. Учет продажи и прочего выбытия основных средств**

Стоимость объекта основных средств, который выбывает из организации или постоянно не используется для производства продукции (выполнения работ и оказания услуг) либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях:

- продажи;
- безвозмездной передачи;
- списания в случае морального и физического износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи в виде вклада в уставный капитал;

– по другим основаниям.

При **выбытии основных средств** бухгалтерский учет решает следующие задачи:

- отражение факта выбытия объекта основных средств из организации;
- исчисления финансового результата (прибыли/убытка) от операций по выбытию основных средств.

Напомним, что основные средства в течение всего периода их эксплуатации отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» по первоначальной (восстановительной) стоимости. Одновременно уменьшение стоимости основных средств в связи с их эксплуатацией и перенос этой стоимости на стоимость вновь созданного продукта производится в виде начисления амортизационных отчислений и их накопления по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Выбытие основных средства (независимо от способа выбытия) приводит к уменьшению основных средств организации, а также к уменьшению накопленной амортизации в части, относящейся к выбывшему объекту основных средств. Следовательно, факт выбытия основных средств должен быть отражен на счетах бухгалтерского учета посредством списания (уменьшения) со счета 01 «Основные средства» первоначальной (восстановительной) стоимости выбывшего объекта, а также списания со счета 02 «Амортизация основных средств» суммы амортизации, накопленной по выбывшему объекту основных средств. Если учесть, что счет 01 «Основные средства» активный, а счет 02 «Амортизация основных средств» – пассивный, то эта запись будет выражена следующей проводкой:

– Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму накопленной амортизации по выбывшему объекту основных средств.

– Кредит счета 01 «Основные средства» – на первоначальную (восстановительную) стоимость выбывшего объекта основных средств.

Однако приведенная проводка верна только для той ситуации, когда на момент выбытия объекта основных средств на него начислена амортизация в сумме, равной его первоначальной (восстановительной) стоимости, т.е. когда объект полностью самортизирован и организация возместила затраты по его приобретению, а также когда организация не имеет доходов и расходов от операций по выбытию основных средств.

Однако факт выбытия объекта основных средств (продажа, безвозмездная передача, вклад в уставный капитал другой организации, гибель в результате стихийного бедствия и т.п.) может наступить (и, как правило, наступает) ранее окончания срока его полезного использова-

ния. В этом случае складывается следующая ситуация. Выбывающий объект основных средств недоамортизирован, накопленная амортизация не позволит организации полностью возместить себе затраты, связанные с его приобретением, в результате чего у организации образуется расход, т.е. упущенная экономическая выгода, в сумме, равной недоамортизированной стоимости выбывшего объекта основных средств, т.е. его остаточной стоимости.

Для отражения на счетах бухгалтерского учета данной хозяйственной ситуации вышеприведенной бухгалтерской проводки недостаточно, поскольку необходимо дополнительно учесть расход от выбытия объекта основных средств. Для учета расходов, а также доходов от выбытия основных средств используется счет 91 «Прочие доходы и расходы», полная характеристика которого будет дана ниже. Сейчас лишь отметим, что расходы от выбытия основных средств отражаются по дебету этого счета, а доходы – по кредиту.

С учетом вышесказанного факт выбытия основных средств, причем во всех случаях их выбытия, будет отражаться следующими двумя (а не одной, как в первой ситуации) проводками:

1. Дебет счета 02 «Амортизация основных средства» – на сумму накопленной амортизации в части, относящейся к выбывшему объекту основных средств.

Кредит счета 01 «Основные средства» – на сумму самортизированной части основных средств;

2. Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму расхода, образовавшегося в связи с недоамортизацией выбывшего объекта основных средств.

Кредит счета 01 «Основные средства» – на сумму недоамортизированной части (остаточной стоимости) выбывшего объекта основных средств.

Однако двумя вышеприведенными проводками отражение на счетах бухгалтерского учета выбытия основных средств не завершается. Дело в том, что выбытие средств может быть связано с необходимостью выполнения ряда хозяйственных операций, результаты которых, в свою очередь, могут являться для организации как доходами (например, выручка за проданный объект основных средств), так и расходами (например, оплата работ по демонтажу ликвидируемого объекта основных средств). Поэтому при отражении в бухгалтерском учете выбытия основных средств необходимо исчислить и финансовый результат от операции выбытия. Для решения этой задачи также используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются поступления, связанные с продажей и прочим выбытием основных средств (например, выручка от продажи основных средств по продажной цене, включая НДС и другие аналогичные налоги). По кредиту счета 91-1 отражаются также другие поступления, связанные с выбытием основных средств (например, стоимость оприходованных запасных частей, оставшихся после демонтажа выбывшего основного средства).

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» накапливаются расходы, связанные с выбытием основных средств, к которым, в частности, относятся: недоамортизированная часть (остаточная стоимость) выбывших основных средств, расходы на демонтаж, транспортные расходы, комиссионные вознаграждения, регистрационные сборы по регистрации сделок купли-продажи основных средств и др.

Для облегчения восприятия содержания бухгалтерских записей по исчислению финансового результата выбытия основных средств рассмотрим их на следующем примере.

**Пример.** Организация продает станок за 120 000 руб., в том числе НДС – 18 305 руб. Первоначальная стоимость выбывающего основного средства – 190 000 руб., сумма накопленной амортизации – 150 000 руб. Расходы по демонтажу станка – 15 000 руб. (НДС не облагается). Стоимость оприходованных запасных частей, оставшихся после демонтажа станка – 10 000 руб.

Рассчитаем финансовый результат от продажи станка. В нашем случае финансовым результатом будет разница между доходами и расходами, связанными с продажей основного средства.

Очевидно, что в рассматриваемом примере доходом в первую очередь является выручка от продажи основного средства, которую должен заплатить покупатель, – 120 000 руб. Эта сумма представляет собой брутто-выручку, так как включает НДС 18 305 руб. НДС, полученный от покупателей, подлежит перечислению в бюджет, поэтому не является доходом организации. Таким образом, реальный доход (нетто-выручка) от операции составит не 120 000 руб., а только 101 965 руб. (120 000 – 18 305 (НДС)).

Кроме того, организация оприходовала запасные части, оставшиеся после демонтажа основного средства, что также можно трактовать как доход от операции. Следовательно, доход от операции будет увеличен еще на 10 000 руб.

Для исчисления прибыли из суммы полученных доходов необходимо вычесть расходы, связанные с выбытием основных средств. В рассматриваемом примере к расходам будут отнесены, во-первых, остаточная стоимость основных средств, которая равна 40 000 руб. (190 000 –

– 150 000) и показывает недоамортизированную (невозмещенную к моменту выбытия) часть первоначально понесенных при приобретении основного средства затрат.

Кроме того, в связи с выбытием основного средства были произведены расходы на его демонтаж: в сумме 15 000 руб., что также сократит полученные доходы.

Резюмируя вышесказанное, можем сформировать схему исчисления финансового результата от выбытия основного средства (табл. 8).

Доходы и расходы, связанные с выбытием основных средств, классифицируются в целях формирования показателей Отчета о прибылях и убытках в качестве операционных доходов и расходов. Показываются они обособленно по статьям «Прочие операционные доходы» и «Прочие операционные расходы».

Таблица 8

### Схема формирования финансового результата от выбытия основных средств

Выручка брутто от продажи основного средства		120 000
НДС	(–)	18 305
Выручка нетто	(=)	101 695
Прочие доходы от выбытия основного средства	(+)	10 000
Остаточная стоимость выбывшего основного средства	(–)	40 000
Расходы на демонтаж выбывшего основного средства	(–)	15 000
Прибыль от выбытия основного средства	(=)	56 695

### Контрольные вопросы

1. Приведите определение основных средств как объекта бухгалтерского учета.
2. Какие виды оценки применяются для отражения основных средств в бухгалтерском учете?
3. В какой оценке основные средства отражаются в бухгалтерском балансе?
4. Каким образом определяется первоначальная стоимость основных средств в зависимости от способа поступления их в организации?
5. Что такое остаточная стоимость основных средств?
6. Как определяется срок полезного использования основного средства?



7. Каковы способы начисления амортизации по объектам основных средств?
8. Что такое «восстановительная стоимость» основных средств? Какими способами она может быть определена?
9. Какие счета бухгалтерского учета применяются для отражения состояния и движения основных средств?
10. Назовите задачи учета основных средств:
- поступления;
  - амортизации;
  - выбытия.
11. Дайте характеристику текущему, среднему и капитальному ремонту основных средств.
12. Каким образом в бухгалтерском учете могут отражаться затраты на ремонт основных средств?
13. Что такое переоценка основных средств? Как отражаются ее результаты в бухгалтерском учете и отчетности?
14. Каким образом в бухгалтерском учете исчисляется финансовый результат от выбытия основных средств?
15. Как представляются результаты операций выбытия основных средств в Отчете о прибылях и убытках?
16. Какая информация о состоянии и движении основных средств отражается в бухгалтерской отчетности?

### **Практическое задание**

Выполните практическую работу 1 по теме «Учет основных средств» (приложение 1).

## Тема 3

# УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

---

*Изучив данную тему, вы узнаете:*

- *о нематериальных активах как объекте бухгалтерского учета;*
- *о критериях признания нематериальных активов;*
- *об оценке нематериальных активов;*
- *о системе счетов для учета состояния и движения нематериальных активов;*
  - *об учете поступления и выбытия нематериальных активов;*
  - *об учете амортизации нематериальных активов;*
  - *об информации о нематериальных активах, раскрываемой в бухгалтерской отчетности.*

### **3.1. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета**

К объектам гражданских прав, находящимся в хозяйственном обороте, относятся не только объекты, имеющие вещественно-натуральную форму, но и имущественные права, и результаты интеллектуальной деятельности (ст. 128 ГК РФ).

В бухгалтерском учете для обозначения объектов, не имеющих вещественного содержания, достаточно давно употребляется термин «нематериальные активы». Нематериальными активами принято называть определенную группу активов организации, обладающих стоимостью и приносящих доход (создающих условия для получения дохода), используемых в течение длительного срока, но не имеющих физического содержания.

Понятие нематериальных активов дано в Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000. Положением определены объекты, относящиеся к нематериальным активам, а также отличительные признаки, которым они должны соответствовать.

К нематериальным активам относятся следующие объекты:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

- имущественное право автора или иного правообладателя на топологию интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Все перечисленные объекты объединяются в гражданском праве понятием «интеллектуальная собственность», которое впервые в российском законодательстве было определено в ст. 138 ГК РФ в качестве обобщающего понятия: **результатов интеллектуальной деятельности**; приравненных к ним **средств индивидуализации юридического лица** (индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг, фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и т.п.).

Результаты интеллектуальной деятельности являются объектом **исключительных прав** правообладателя. На нематериальные активы правообладатель приобретает именно «исключительные», а не вещные правомочия. Последние (в том числе и право собственности) возникают на материальные носители объекта (произведения), а не на его содержание. Право собственности регулирует отношения, связанные с владением, пользованием и распоряжением вещами (имуществом). Собственник имущества, осуществляя свое право, владеет, пользуется и распоряжается имуществом и может его свободно отчуждать другим лицам, в результате чего происходит смена собственника. Но результаты творческой деятельности не могут свободно отчуждаться, поскольку создатель «интеллектуальной собственности» не может передать другому лицу полностью все свои права на эти объекты. Поэтому эти права и названы «исключительными».

Перечисленные в Положении объекты интеллектуальной собственности могут быть разделены на две группы:

1) результаты творческой деятельности и средства индивидуализации юридического лица, работ или услуг, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товара);

2) результаты творческой деятельности, охраняемые авторским правом (программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем).

Указанные объекты имеют различный правовой режим. Заключается различие в том, что авторское право направлено на охрану формы объекта (произведения), патентное – на содержание произведения.

Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, фирменных наименований, товарных знаков, знаков обслуживания

ния требуется их регистрация по определенной процедуре в соответствующих органах, а для объектов авторского права не требуется такой регистрации. Автору необходимо лишь выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей воспроизводить указанный объект. Следствием этого является второе отличие: сделки с объектами, охраняемыми патентным правом, требуют соответствующей государственной регистрации, а сделки с объектами авторского права – в ней не нуждаются.

Правовое регулирование объектов исключительных прав осуществляется специальным законодательством:

– Закон РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах»;

– Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» (в редакции Федерального закона от 24 декабря 2002 г. № 177-ФЗ);

– Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3526-1 «О правовой охране топологий интегральных микросхем» (в редакции Федерального закона от 9 июля 2002 г. № 82-ФЗ);

– Патентный закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1 (в редакции Федерального закона от 7 февраля 2003 г. № 22-ФЗ);

– Закон РФ от 6 августа 1993 г. № 5605-1 «О селекционных достижениях»;

– Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» (в редакции Федерального закона от 11 декабря 2002 г. № 166-ФЗ).

Для отражения объектов интеллектуальной собственности в качестве нематериальных активов они должны отвечать следующим **признакам**:

– отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;

– возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

– использование в производстве продукции (при выполнении работ или оказании услуг) либо для управленческих нужд организации;

– использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. Или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

– организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

– способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

– наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации

на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Обязательным условием является одновременное выполнение всех перечисленных признаков.

В составе нематериальных активов учитываются также **деловая репутация организации, организационные расходы и расходы организации на научно-исследовательские, конструкторские и технологические работы.**

Под *деловой репутацией* понимается разница между покупной ценой организации (приобретенной как единый имущественный комплекс) и балансовой стоимостью имущества приобретенной организации. Деловая репутация может возникнуть только в случае, если организация покупает другую организацию в целом как имущественный комплекс.

К *организационным расходам* относят расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

Обязательным условием отнесения данных расходов к нематериальным активам является соответствующая запись в учредительных документах организации, в соответствии с которой они признаны вкладом участника в уставный (складочный) капитал. Отражение в составе нематериальных активов расходов организации на научно-исследовательские, конструкторские и технологические работы предусмотрено ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (утверждено приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 № 115н). В соответствии со ст. 66 ГК РФ денежная оценка указанного вклада учредителя должна производиться по соглашению всех учредителей создаваемой организации.

К *расходам организации на научно-исследовательские, конструкторские и технологические работы* как к объектам нематериальных активов относятся расходы, по которым получены результаты, которые могут быть использованы для производственных и (или) управленческих нужд и приведут к получению будущих экономических выгод.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

*Инвентарным объектом нематериальных активов* считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции (выполнении ра-

бот или оказании услуг) либо использовании для управленческих нужд организации.

## 3.2. Оценка нематериальных активов

Подобно основным средствам нематериальные активы в первоначальной форме многократно участвуют в процессе производства. Следовательно, затраты, связанные с приобретением и созданием нематериальных активов, носят долгосрочный характер и возмещаются постепенно путем перенесения их стоимости на стоимость выпускаемой продукции (работ, услуг). Сходство характера участия нематериальных активов в процессе производства с основными средствами обусловило схожесть их оценки и методики учета.

Для оценки нематериальных активов применяются **два вида оценки стоимости:**

- первоначальная;
- остаточная.

### 3.2.1. Первоначальная стоимость нематериальных активов

*Первоначальная стоимость нематериальных активов* – это оценка, в которой нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету, т.е. отражаются при поступлении в организацию.

Порядок определения первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию:

– при внесении нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал – их первоначальная стоимость определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями, и в случаях, предусмотренных законодательством, подтверждается независимым оценщиком;

– при создании нематериальных активов самой организацией – по сумме всех фактических затрат на их создание (разработку), включая расходы по доведению нематериальных активов до состояния, пригодного к использованию. К таким затратам относятся фактические расходы на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.п.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов;

– при приобретении нематериальных активов за плату у других организаций – по сумме фактических затрат на приобретение и доведение до состояния, пригодного к использованию (например, пошлины по регистрации уступки прав на использование патентов), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов могут быть:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

– суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;

– регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

– невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

– иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и доведением их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Например, суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы;

– при приобретении нематериальных активов в обмен на другое неденежное имущество – исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей);

– при безвозмездном получении нематериальных активов – по рыночной стоимости.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

### **3.2.2. Остаточная стоимость нематериальных активов**

Применение *остаточной стоимости* нематериальных активов обусловлено особенностями процесса их использования в производстве.

Определяется остаточная стоимость нематериальных активов как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации.

Амортизация трактуется как способ погашения стоимости нематериальных активов. Сумма ежегодных амортизационных отчислений рассчитывается исходя из срока их полезного использования, который определяется организацией самостоятельно при принятии активов к учету. Принципиально можно выделить три варианта определения срока полезного использования нематериальных активов.

1. Срок полезного использования можно прямо определить исходя из условий и содержания правоустанавливающих документов, например, исключительные права пользования патентом переданы на 2 года (понятно, что срок полезного использования исключительных прав – 2 года);

2. Обосновать исходя из характера нематериального актива.

3. Если срок полезного использования определить невозможно, его устанавливают равным 20 годам.

Срок полезного использования нематериального актива, как и основных средств, определяет период, в течение которого организация должна возместить себе первоначально понесенные затраты. Величина такого возмещения определяется посредством применения одного из разрешенных нормативными актами способов.

Остаточная стоимость нематериальных активов равна разнице между первоначальной стоимостью нематериальных активов и суммой накопленной амортизации.

В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости, поэтому ее называют *балансовой стоимостью*.

### **3.3. Система счетов для учета нематериальных активов**

Для учета состояния и движения нематериальных активов используются два основных счета:

– 04 «Нематериальные активы»;

– 05 «Амортизация нематериальных активов».

**Счет 04 «Нематериальные активы»** – активный и предназначен для отражения состояния и движения нематериальных активов по первоначальной стоимости. Он имеет следующую структуру.



Счет 04 «Нематериальные активы»	
Дебет	Кредит
<i>Сальдо (начальное)</i> – остаток нематериальных активов на начало отчетного периода (по первоначальной стоимости). Поступление нематериальных активов (по первоначальной стоимости)	Выбытие нематериальных активов (по первоначальной стоимости с подразделением на остаточную стоимость и сумму накопленной амортизации)
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<i>Сальдо (конечное)</i> – остаток нематериальных активов на конец отчетного периода (по первоначальной стоимости)	

**Счет 05 «Амортизация нематериальных активов»** – контрактный, т.е. пассивный счет, регулирующий значение активного счета 04 «Нематериальные активы». Предназначен счет для отражения накопленной амортизации нематериальных активов и имеет следующую структуру.

Для того чтобы определить остаточную стоимость нематериальных активов, из сальдо по счету 04 «Нематериальные активы» следует вычесть сальдо по счету 05 «Амортизация нематериальных активов».

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов»	
Дебет	Кредит
Списание суммы накопленной амортизации при выбытии нематериальных активов	<i>Сальдо (начальное)</i> – сумма накопленной амортизации по амортизируемым нематериальным активам на начало отчетного периода. Начисление амортизации по нематериальным активам
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
	<i>Сальдо (конечное)</i> – сумма накопленной амортизации по амортизируемым нематериальным активам

### 3.4. Учет поступления нематериальных активов

Методика отражения на счетах бухгалтерского учета поступления нематериальных активов в основном аналогична поступлению основных средств (см. раздел 2.5) и формируется под воздействием:

- способов поступления нематериальных активов в организацию;
- трактовки операций по поступлению нематериальных активов как вложений во внеоборотные активы организации (иными словами, как капитальных вложений или долгосрочных инвестиций).

В организацию нематериальные активы могут поступать в результате:

- приобретения у других организаций и лиц за плату денежными средствами или в обмен на неденежное имущество;
- самостоятельного создания объекта нематериальных активов в организации;
- поступления в качестве вклада в уставный (складочный) капитал;
- безвозмездного получения от других организаций и лиц.

Каждому способу поступления нематериальных активов соответствует свой источник их получения и, следовательно, индивидуальная схема отражения на счетах бухгалтерского учета.

Однако для всех случаев отражения на счетах бухгалтерского учета поступления нематериальных активов характерен и ряд общих принципов, обусловленных тем, что при поступлении их в организацию мы имеем дело с капитальными вложениями во внеоборотные активы, отражение которых в учете предполагает решение таких задач, как:

- отражение самого процесса вложения во внеоборотные активы и исчисления фактических затрат на произведенные вложения;
- исчисление первоначальной стоимости поступившего объекта нематериальных активов и последующего отражения факта передачи его в эксплуатацию.

Для решения указанных задач в бухгалтерском учете используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» с открываемым в его развите субсчетом «Приобретение нематериальных активов», который имеет следующую структуру.

Независимо от способов поступления нематериальных активов информация о факте их поступления в организацию первоначально отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Здесь же по мере совершения хозяйственных операций будет отражаться информация о затратах, которые произвела организация для доведения нематериальных активов до состояния, пригодного для эксплуатации в запланированных целях.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов»	
Дебет	Кредит
<p><i>Сальдо (начальное)</i> – остаток незавершенных затрат по поступившим нематериальным активам на начало отчетного периода (по фактическим затратам).</p> <p>Приобретение (создание) объектов нематериальных активов (покупная стоимость, регистрационные сборы и т.д.).</p> <p>Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал (по стоимости, согласованной учредителями).</p> <p>Безвозмездное получение нематериальных активов (рыночная стоимость нематериального актива)</p>	<p>Передача в эксплуатацию нематериальных активов, пригодных к использованию (по первоначальной стоимости)</p>
<p><i>Сальдо (конечное)</i> – объем незавершенных затрат по поступлению нематериальных активов на конец отчетного периода (по фактическим затратам)</p>	

Таким образом:

– по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» будет собрана информация как о вложениях организации во внеоборотные активы, так и о первоначальной стоимости поступившего объекта нематериальных активов;

– по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» будет отражаться информация о принятии к бухгалтерскому учету (передаче в эксплуатацию) соответствующего объекта нематериальных активов.

Определив принципиальные общие положения учета поступления нематериальных активов, рассмотрим их применение при различных способах поступления нематериальных активов.

### **3.4.1. Приобретение нематериальных активов**

Приобретение нематериальных активов за плату является наиболее распространенным способом их поступления в организацию.

При всем многообразии вариантов приобретения нематериальных активов как хозяйственной ситуации ее основу составляют три типовые хозяйственные операции.

1. Покупка объекта нематериальных активов, в результате которой увеличиваются вложения организации во внеоборотные активы, а также задолженность перед поставщиками. Эта операция отражается на счетах бухгалтерского учета проводкой:

- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

2. Проведение мероприятий, которые обеспечивают возможность использования объекта нематериальных активов по назначению, и осуществление затрат на проведение этих мероприятий. Эта операция дополнительно увеличивает вложения во внеоборотные активы и одновременно уменьшает активы организации, за счет которых произведены затраты, и отражается на счетах бухгалтерского учета проводкой:

- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кредит счетов учета активов организации, за счет которых произведены затраты (счета: 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т.п.).

3. Передача объекта нематериальных активов в эксплуатацию и постановка его на бухгалтерский учет, в результате чего увеличиваются нематериальные активы и уменьшаются вложения во внеоборотные активы организации. Эта операция отражается на счетах бухгалтерского учета проводкой:

- Дебет счета 04 «Нематериальные активы»;
- Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

### **3.4.2. Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал**

Действующее гражданское законодательство предусматривает возможность внесения по договоренности учредителей вкладов в уставный капитал объектами нематериальных активов.

Общие правила отражения в учете поступления нематериальных активов, сформулированные и рассмотренные в разделе 1.4, полностью действуют и при отражении в бухгалтерском учете поступления нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал. Такой вклад также рассматривается как вложения во внеоборотные активы организации и должен отражаться по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Процесс вклада нематериальных активов в уставный капитал при всем многообразии конкретных хозяйственных ситуаций может быть представлен в виде трех хозяйственных операций.

*Первая операция* состоит в погашении дебиторской задолженности учредителя путем внесения взноса в уставный капитал в виде объекта нематериальных активов. Под влиянием этой операции увеличиваются вложения организации во внеоборотные активы и, соответственно, уменьшается задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал, что будет отражаться в бухгалтерском учете следующей записью на счетах:

- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Следующие две хозяйственные операции идентичны операциям, которые имеют место при приобретении и создании нематериальных активов:

- проведение мероприятий, которые обеспечивают возможность использования объектов нематериальных активов по назначению, и производство затрат на проведение этих мероприятий;
- ввод объектов нематериальных активов в эксплуатацию и принятие их к бухгалтерскому учету.

Поскольку экономическое содержание второй и третьей типовой хозяйственной операции идентично содержанию второй и третьей операций, совершаемых при приобретении нематериальных активов, они будут отражаться на счетах бухгалтерского учета одинаковыми записями, а именно:

- *вторая операция:*
  - Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
  - Кредит счетов учета активов организации, за счет которых произведены затраты (например, счета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.);
- *третья операция:*
  - Дебет счета 04 «Нематериальные активы»;
  - Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

### **3.4.3. Безвозмездное поступление нематериальных активов**

В исключительных случаях при условии соблюдения требований гражданского законодательства организация может получить объекты

нематериальных активов безвозмездно. На отражение в бухгалтерском учете безвозмездного поступления основных средств оказывают влияние два обстоятельства.

*Первое обстоятельство* – единое для всех случаев поступления нематериальных активов в организацию, рассмотрено в разделе 2.4. Напомним, что суть его состоит в том, что первоначально поступление нематериальных активов, а также произведенные затраты на их доведение до состояния, пригодного к использованию по назначению, трактуются как капитальные вложения и отражаются в дебете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». И только после того, как поступившие нематериальные активы переданы в эксплуатацию, они отражаются в бухгалтерском учете по исчисленной первоначальной стоимости записью:

- Дебет счета 04 «Нематериальные активы»;
- Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Это правило действует и применительно к безвозмездно поступившим нематериальным активам.

Суть *второго обстоятельства* состоит в том, что безвозмездно полученные средства, в том числе и нематериальные активы, признаются доходами организации. Однако не одновременно в момент получения объекта нематериальных активов, а постепенно по мере использования его в производственной деятельности организации в соответствии с запланированным назначением. Поэтому стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов первоначально отражается в составе доходов будущих периодов, а затем по мере начисления амортизации объекта нематериальных активов равными долями, пропорциональными начисленной амортизации, списывается на доходы отчетного периода.

### **3.5. Учет амортизации нематериальных активов**

#### ***Повторите!***

*Что такое остаточная стоимость нематериальных активов? Как она определяется?*

*Что такое срок полезного использования нематериального актива и каким образом его можно определить?*

*Порядок и способы начисления амортизации основных средств (см. раздел 2.6).*

Как уже отмечалось в разделе 3.2, нематериальные активы многократно участвуют в процессе производства готовой продукции и постепенно, в течение срока полезного использования, переносят свою стоимость на себестоимость вновь производимого продукта. Тем самым организация возмещает себе первоначально понесенные затраты, связанные с получением нематериальных активов. Такое возмещение осуществляется посредством начисления амортизационных отчислений, которое по решению организации может осуществляться одним из следующих способов:

- *линейный способ* исходя из первоначальной стоимости нематериального актива и норм амортизации, исчисленных исходя из срока полезного использования этого объекта;

- *способ уменьшаемого остатка* исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

- *способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг)* («производственный способ») исходя из первоначальной стоимости объекта нематериальных активов и предполагаемого объема выпуска продукции за весь срок его полезного использования.

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования. Для иллюстрации способов начисления амортизации нематериальных активов рассмотрим пример.

**Пример.** Организация получила исключительные права пользования объектом интеллектуальной собственности (патент) на 4 года стоимостью 10 000 руб. За время действия патента с его использованием предполагается создать 15 ед. готовой продукции.

Таблица 9

**Начисление амортизации нематериального актива  
линейным способом**

Год использования	База для начисления амортизации, руб.	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	10 000	25	$10\,000 \times 25\% = 2500$	7500
2-й год	10 000	25	$10\,000 \times 25\% = 2500$	5000
3-й год	10 000	25	$10\,000 \times 25\% = 2500$	2500
4-й год	10 000	25	$10\,000 \times 25\% = 2500$	0

**Начисление амортизации нематериального актива способом  
уменьшаемого остатка**

Год использования	База для начисления амортизации, руб.	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	10 000	25	$10\,000 \times 25\% \times 2 = 5000$	5000
2-й год	5000	25	$500 \times 25\% \times 2 = 2500$	2500
3-й год	2500	25	$2500 \times 25\% \times 2 = 1250$	1250
4-й год	1250	25	1250	0

Таблица 11

**Начисление амортизации нематериального актива  
«производственным» методом**

Год использования	База для начисления амортизации, создано объектов	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	5	5 : 15	$10\,000 \times (5 : 15) = 3333$	6667
2-й год	2	2 : 15	$10\,000 \times (2 : 15) = 7333$	5334
3-й год	0	0 : 15	$10\,000 \times (0 : 15) = 0$	5334
4-й год	8	8 : 15	$10\,000 \times (8 : 15) = 5333$	0

При иллюстрации данного способа используется метод уменьшаемого остатка аналогично его применению к амортизации основных средств – с применением коэффициента ускорения, равного 2. Несмотря на то, что ПБУ 14/2007 не содержит указания на возможность использования коэффициента ускорения, практика показывает, что, как правило, метод уменьшаемого остатка не применяется без коэффициента ускорения.

*Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости объекта либо выбытия его с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.*



**Пример.** Объект нематериальных активов приобретен 03.01.201\_г. – начисление амортизации начинается с 01.02.201\_г.

Объект нематериальных активов приобретен 15.01.201\_г. – начисление амортизации начинается с 01.02.201\_г.

Объект нематериальных активов приобретен 30.01.201\_г. – начисление амортизации начинается с 01.02.201\_г. Таким образом, во всех случаях приобретения нематериального актива амортизация по нему будет начисляться только с 01.02.201\_г. В январе амортизация начисляться не будет, даже если актив приобретен в первых числах месяца.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

**Пример.** Объект нематериальных активов выбыл в связи с уступкой исключительных прав 03.01.201\_г. – начисление амортизации прекращается с 01.02.201\_г.

Объект выбыл в связи с утратой исключительных прав на объект интеллектуальной собственности 15.01.201\_г. – начисление амортизации прекращается с 01.02.201\_г.;

Объект выбыл в связи с уступкой исключительных прав на объект интеллектуальной собственности 30.01.201\_г. – начисление амортизации прекращается с 01.02.201\_г.

Таким образом, во всех рассмотренных случаях выбытия нематериального актива за январь 201\_г. по выбывшим нематериальным активам будет начислена амортизация в полном объеме.

*Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.*

*При организации бухгалтерского учета амортизации нематериальных активов решаются как минимум следующие задачи: во-первых, обеспечивается отражение уменьшения стоимости нематериальных активов; во-вторых, обеспечивается включение в состав затрат на производство части стоимости нематериальных активов, перенесенной на вновь созданный продукт.*

Процесс погашения стоимости активов посредством начисления амортизационных отчислений может отражаться в бухгалтерском учете одним из двух способов:

- путем накопления сумм начисленных амортизационных отчислений на отдельном счете;
- путем уменьшения первоначальной стоимости нематериальных активов.

Для отражения в бухгалтерском учете списания стоимости организационных расходов и деловой репутации организации возможно применение только второго способа учета – уменьшения первоначальной стоимости нематериальных активов без накопления сумм амортизационных отчислений на отдельном счете. В отношении других видов нематериальных активов организация имеет право при разработке учетной политики выбрать любой предложенный способ учета амортизационных отчислений. Применение одного из способов отражения в учете амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования.

Очевидно, что выбранный организацией способ учета амортизации нематериальных активов влияет и на номенклатуру используемых счетов бухгалтерского учета, и на содержание бухгалтерских проводок.

При выборе **первого способа учета амортизации** нематериальных активов – *накопления сумм амортизационных отчислений на отдельном счете* – для учета амортизационных отчислений по нематериальным активам используется счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

По мере начисления (увеличения) амортизационных отчислений счет 05 «Амортизация нематериальных активов» кредитуется. Одновременно отражается участие нематериальных активов в процессе производства готовой продукции – для этого суммы начисленных амортизационных отчислений отражаются по дебету счетов учета затрат на производство продукции (наиболее часто используемые счета: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»).

Таким образом, начисление амортизации нематериальных активов **ежемесячно** будет отражаться записями.

Таблица 12

**Бухгалтерские записи**  
**по учету амортизации нематериальных активов**  
*(накопления сумм амортизационных отчислений на отдельном счете)*

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена амортизация нематериальных активов	Счета учета затрат на производство: 20 «Основное производство»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»	05 «Амортизация нематериальных активов»

При втором способе учета амортизации – уменьшения первоначальной стоимости объекта нематериальных активов, – счет 05 «Амортизация нематериальных активов» не используется, а погашение стоимости нематериальных активов ежемесячно отражается по кредиту счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с соответствующими счетами учета затрат на производство.

Таблица 13

**Бухгалтерские записи  
по учету амортизации нематериальных активов  
(уменьшения первоначальной стоимости объекта  
нематериальных активов)**

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Уменьшена (списана) первоначальная стоимость нематериальных активов без начисления амортизации	Счета учета затрат на производство: 20 «Основное производство»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»	04 «Нематериальные активы»

При использовании второго способа учета амортизации может сложиться ситуация, при которой стоимость нематериального актива будет погашена (списана с кредита счета 04 «Нематериальные активы») раньше срока выбытия этого актива (например, прекращения прав на данный объект интеллектуальной собственности). В целях обеспечения контроля за наличием объектов нематериальных активов после полного погашения стоимости нематериальных активов до момента их выбытия нематериальные активы продолжают отражаться на счете 04 «Нематериальные активы» в условной оценке, принятой организацией (например 1 руб.).

### 3.6. Учет выбытия нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов, использование которых прекращено для целей производства, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию. Пре-

крашение использования нематериальных активов может быть обусловлено двумя основными причинами:

- в связи с прекращением прав на объект интеллектуальной собственности (например, прекращение срока действия патента, свидетельства, других охранных документов);

- в связи с уступкой исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности в результате их продажи, безвозмездной передачи или вклада в уставный капитал другой организации.

При выбытии нематериальных активов бухгалтерский учет решает следующие основные задачи:

- отражение факта выбытия нематериальных активов из организации;

- исчисление финансового результата (прибыли/убытка) от операций по выбытию нематериальных активов.

Напомним, что нематериальные активы в течение всего периода их использования отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости. Одновременно уменьшение стоимости нематериальных активов в связи с их эксплуатацией и перенос этой стоимости на стоимость вновь созданного продукта производится в виде начисления амортизационных отчислений и их накопления по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Выбытие нематериальных активов (независимо от способа выбытия) приводит к уменьшению нематериальных активов организации, а также к уменьшению накопленной амортизации в части, относящейся к выбывшему объекту нематериальных активов. Следовательно, факт выбытия нематериальных активов должен быть отражен на счетах бухгалтерского учета посредством списания (уменьшения) со счета 04 «Нематериальные активы» первоначальной стоимости выбывшего объекта, а также списания со счета 05 «Амортизация нематериальных активов» суммы амортизации, накопленной по выбывшему объекту нематериальных активов. Если учесть, что счет 04 «Нематериальные активы» – активный, а счет 05 «Амортизация нематериальных активов» – пассивный, то эта запись будет выражена следующей проводкой:

- Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» – на сумму накопленной амортизации по выбывшему объекту нематериальных активов;

- Кредит счета 04 «Нематериальные активы» – на первоначальную стоимость выбывшего объекта нематериальных активов.

Однако приведенная проводка верна только для той ситуации, когда на момент выбытия объекта нематериальных активов на него начислена амортизация в сумме, равной его первоначальной стоимости,

т.е. когда объект полностью амортизирован и организация полностью возместила затраты по его приобретению, а также если организация не имеет доходов и расходов от операций по выбытию нематериальных активов.

Однако факт выбытия объекта нематериальных активов (продажа, безвозмездная передача, вклад в уставный капитал другой организации, гибель в результате стихийного бедствия и т.п.) может наступить ранее окончания срока его полезного использования. В этом случае складывается следующая ситуация: выбывающий объект нематериальных активов недоамортизирован, накопленная амортизация не позволяет организации полностью возместить затраты, связанные с его приобретением, в результате чего у организации образуется расход, т.е. упущенная экономическая выгода (см. раздел 3.4) в сумме, равной недоамортизированной стоимости выбывшего объекта нематериальных активов, т.е. его остаточной стоимости.

Для отражения на счетах бухгалтерского учета данной хозяйственной ситуации вышеприведенной бухгалтерской проводки недостаточно, поскольку необходимо дополнительно учесть расход от выбытия объекта нематериальных активов. Для учета расходов, а также доходов от выбытия нематериальных активов используется счет 91 «Прочие доходы и расходы», полная характеристика которого будет дана ниже. Лишь отметим, что расходы от выбытия нематериальных активов отражаются по дебету этого счета, а доходы – по кредиту.

С учетом вышесказанного факт выбытия нематериальных активов, причем во всех случаях выбытия, будет отражаться следующими двумя (а не одной, как в первой ситуации) проводками:

1. Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» – на сумму накопленной амортизации в части, относящейся к выбывшему объекту нематериальных активов.

Кредит счета 04 «Нематериальные активы» – на сумму амортизированной части основных средств.

2. Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму расхода, образовавшегося в связи с недоамортизацией выбывшего объекта нематериальных активов.

Кредит счета 04 «Нематериальные активы» – на сумму недоамортизированной части (остаточной стоимости) выбывшего объекта нематериального актива. Однако двумя вышеприведенными проводками отражение на счетах бухгалтерского учета выбытия нематериальных активов не завершается. Дело в том, что выбытие нематериальных активов может быть связано с необходимостью выполнения ряда хозяйственных операций, результаты которых, в свою очередь,

могут являться для организации как доходами (например выручка за проданный объект нематериального актива), так и расходами (например оплата консультационных услуг, связанных с уступкой прав на объекты интеллектуальной собственности, регистрации переуступки таких прав). Поэтому при отражении в бухгалтерском учете выбытия нематериальных активов необходимо не только отразить факт их выбытия, но и исчислить финансовый результат от выбытия.

Для решения этой задачи – исчисления финансового результата от выбытия нематериальных активов – используется счет 91 «Прочие доходы и расходы», в аналитическом учете к которому на отдельных субсчетах обособленно накапливаются доходы от выбытия нематериальных активов и расходы, связанные с их выбытием.

В развитие счета 91 «Прочие доходы и расходы» открываются, как минимум, следующие субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» отражаются поступления, связанные с продажей и прочим выбытием нематериальных активов. Например, выручка от продажи активов по продажной цене, включая НДС и другие аналогичные налоги.

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» накапливаются расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, к которым, в частности, относятся: недоамортизированная (остаточная) стоимость выбывших нематериальных активов, комиссионные вознаграждения, регистрационные сборы по регистрации сделок передачи (уступки) исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности и др.

Доходы и расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, классифицируются для формирования показателей Отчета о прибылях и убытках в качестве операционных доходов и расходов, показываются обособленно по статьям «Прочие операционные доходы» и «Прочие операционные расходы».

## **Контрольные вопросы**

1. Приведите определение нематериальных активов как объекта бухгалтерского учета.
2. Какие виды оценки применяются для отражения нематериальных активов в бухгалтерском учете?

3. В какой оценке отражаются нематериальные активы в бухгалтерском балансе?
4. Каким образом определяется первоначальная стоимость нематериальных активов в зависимости от способа их поступления в организацию?
5. Что такое остаточная стоимость нематериальных активов?
6. Как определяется срок полезного использования нематериальных активов?
7. Назовите способы начисления амортизации по объектам нематериальных активов.
8. Какие счета бухгалтерского учета применяются для отражения состояния и движения нематериальных активов?
9. Назовите задачи учета нематериальных активов:
  - поступления;
  - амортизации;
  - выбытия.
10. Какими способами разрешено отражать в бухгалтерском учете погашение стоимости нематериальных активов?
11. Каким образом в бухгалтерском учете исчисляется финансовый результат от выбытия нематериальных активов?
12. Каким образом раскрывается информация о выбытии нематериальных активов в Отчете о прибылях и убытках?
13. Какая информация о состоянии и движении нематериальных активов отражается в бухгалтерской отчетности?

### **Практическое задание**

В практической работе 1 по теме: «Учет основных средств» (приложение 1) заполните бухгалтерские проводки по теме: «Учет нематериальных активов».

## Тема 4

# УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

---

*Изучив данную тему, вы узнаете:*

- *о материально-производственных запасах как объекте бухгалтерского учета;*
- *об оценке материалов;*
- *о системе счетов для учета материалов;*
- *об учете процесса заготовления/приобретения материалов;*
- *об учете использования материалов;*
- *о вариантах определения себестоимости израсходованных в производстве материалов и их остатков;*
- *об информации о материально-производственных запасах, раскрываемой в бухгалтерской отчетности.*

*В бухгалтерском учете под материально-производственными запасами понимаются активы организации:*

- *используемые при производстве готовой продукции (выполнении работ, оказании услуг) и для управленческих нужд организации, не предназначенные для перепродажи (материалы);*
- *предназначенные для продажи (готовая продукция и товары).*

*Основная часть материально-производственных запасов по функции, выполняемой в процессе производства продукции, является предметами труда, которые полностью потребляются в одном производственном цикле и в рамках данного производственного цикла полностью переносят свою стоимость на себестоимость производимой продукции.*

*В качестве единицы бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается номенклатурный номер, разрабатываемый организацией по их наименованиям и (или) однородным группам (видам).*

*Ввиду экономической неоднородности групп материально-производственных запасов рассмотрим методику их учета применительно к материалам.*

### **4.1. Материалы как объект бухгалтерского учета**

**Материалы** – часть имущества организации, используемая в качестве предметов труда в процессе производства готовой продукции (работ, услуг) и для управленческих нужд организации.



*Материалы* – это вид материально-производственных запасов, в состав которого входят: сырье и основные материалы; покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали; топливо; тара и тарные материалы; запасные части; прочие материалы; материалы, переданные в переработку на сторону; строительные материалы.

Объединяет все эти объекты материально-производственных запасов выполняемая ими в производстве функция – предметы труда.

## 4.2. Оценка материалов

В бухгалтерском балансе материалы оцениваются по **фактической себестоимости**, которая определяется в зависимости от способа поступления объектов в организацию.

В случае приобретения материалов *за плату* в качестве фактической себестоимости признается сумма фактических затрат организации на их приобретение и заготовление, которая включает:

- стоимость материалов по договорным ценам (за исключением НДС и других возмещаемых налогов);
- транспортно-заготовительные расходы;
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

В состав *транспортно-заготовительных расходов* входят:

- расходы по погрузке материалов и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации;
- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды);
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;

- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли;
- другие расходы, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении *силами организации* определяется исходя из фактических затрат, связанных с их производством.

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая себестоимость материалов, полученных организацией *безвозмездно*, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования.

Фактическая себестоимость материалов, полученных *в обмен на другое имущество* (кроме денежных средств), определяется исходя из стоимости переданных в обмен на материалы активов, установленной исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. А при невозможности установления стоимости переданных активов стоимость полученных материалов определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы.

Фактическая себестоимость материалов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, как правило, не подлежит изменению.

Однако, если в течение отчетного года на материалы, находящиеся в запасах, снизилась цена либо они морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, то на конец отчетного года они отражаются в бухгалтерском балансе по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации.

**Пример.** 3 апреля 201\_ г. организация приобрела 10 кг гвоздей (каких-либо иных материалов) за 500 руб. При составлении отчетности на 31 декабря 201\_ г. выяснилось, что приобретенные материалы частично потеряли свое первоначальное качество (например гвозди заржавели), цена их возможной реализации составляет 485 руб.

В этом случае организация должна отразить факт снижения стоимости материальных ценностей следующей записью:

- Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»      15 руб.
- Кредит счета 10 «Материалы»                      15 руб.

### 4.3. Система счетов для учета материалов

Учет материалов ведется на синтетическом счете 10 «Материалы», в развитие которого по мере необходимости открываются субсчета по каждому виду материалов.

Счет 10 «Материалы» – активный, предназначен для отражения материалов по фактической себестоимости (или учетной цене в зависимости от способа оценки материалов при поступлении) и имеет следующую структуру.

Счет 10 «Материалы»	
Дебет	Кредит
<i>Сальдо (начальное)</i> – остаток материалов на начало отчетного периода (по фактической себестоимости или учетной цене). Поступление материалов (по фактической себестоимости или учетной цене)	Передача (списание) материалов на производство (по фактической себестоимости или учетной цене). Прочая реализация и выбытие материалов (по фактической себестоимости или учетной цене)
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<i>Сальдо (конечное)</i> – остатки материалов на конец отчетного периода (по фактической себестоимости или учетной цене)	

Понятие «учетной цены» будет введено в 4.4.2.

### 4.4. Учет приобретения материалов

Существует два основных метода отражения процесса приобретения и заготовления материалов на счетах бухгалтерского учета. Эти методы обусловлены наличием двух методов оценки материалов при их поступлении.

#### 4.4.1. Приобретение материалов при их оценке по фактической себестоимости

##### ***Повторите!***

*Что такое фактическая себестоимость материалов? Как она определяется в зависимости от способа их поступления в организацию?*

При небольшой номенклатуре приобретаемых материалов и большом количестве операций по их приобретению материалы в момент поступления в организацию могут сразу оцениваться по фактической себестоимости, так как весь объем затрат, связанных с их приобретением и изготовлением, как правило, уже известен к этому моменту.

В этом случае в момент поступления материалов в организацию их оприходование отражается по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, прочими дебиторами и кредиторами (кредит корреспондирующего счета зависит от источника получения материалов).

Таблица 14

**Бухгалтерские записи по приобретению материалов  
при их оценке по фактической себестоимости**

Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Акцептован счет поставщика материалов на сумму 1200 руб., в том числе НДС (18%) – 153 руб.	1000 153	10 «Материалы» 19 «НДС по при- обретенным цен- ностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Акцептован счет транспортной организации за доставку материалов до организации на сумму 500 руб.	500	10 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Таким образом, по дебету счета 10 «Материалы» собрана фактическая себестоимость изготовления данного вида материалов – 1653 руб.

**4.4.2. Приобретение материально-производственных  
запасов при использовании учетной цены**

Ситуация с определением фактической себестоимости материалов существенно затрудняется при большой номенклатуре приобретаемых

материалов либо при их большом потоке. В этом случае часто представляется достаточно проблематичным определение всей суммы фактических затрат в момент поступления материалов в организацию. Материалы могут быть уже израсходованы в процессе производства продукции, а документы, подтверждающие фактические затраты, только поступят в организацию.

Для упрощения учетного процесса в этой ситуации для оценки материалов в бухгалтерском учете применяются учетные цены. В момент поступления материалы оцениваются по «условной» цене – учетной цене, а по получении всех документов, подтверждающих фактические затраты, рассчитываются отклонения учетной цены от фактической себестоимости.

Таким образом, в текущем учете движение материалов отражается по учетным ценам, а их фактическая себестоимость определяется суммированием учетной цены и величины отклонения фактической себестоимости от учетной цены на стадии составления баланса.

#### ***Варианты расчета учетных цен.***

В качестве учетных цен на материалы могут применяться:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода;
- планово-расчетные цены;
- средняя цена группы материалов.

На практике наиболее распространено применение договорной и планово-расчетной цены.

*Договорная цена* предполагает установление учетных цен на уровне средних покупных цен. Отклонение в этом случае будет представлять величину транспортно-заготовительных расходов.

*Планово-расчетная цена* предполагает, что учетная цена определяется как плановая заготовительная себестоимость, устанавливаемая на основе средних покупных цен с добавлением планируемой величины транспортно-заготовительных расходов. В этом случае отклонение означает экономию или перерасход фактической себестоимости материальных ценностей от их плановой себестоимости.

***Пример.*** Организация закупает материалы. Стоимость их, указанная в счете поставщика, составляет 100 руб., величина транспортных расходов – 20 руб., величина складских расходов – 15 руб.

При первом варианте определения учетной цены она составит 100 руб. (фактурная стоимость), величина отклонения – 35 руб.

При втором варианте определения учетной цены она должна быть рассчитана организацией как средняя цена приобретения аналогичных

материалов за какой-то период времени и включать плановую фактурную стоимость и плановую величину транспортно-заготовительных расходов. Допустим, в этом случае учетная цена составляет 110 руб. Следовательно, отклонение составит 25 руб.

При существенных отклонениях учетных цен от рыночной конъюнктуры они должны быть пересмотрены.

В организациях, ведущих учет материалов по учетным ценам, разрабатывается номенклатура-ценник, который составляется по субсчетам счета 10 «Материалы», а внутри субсчетов – по группам (видам) материалов.

При применении учетных цен операции по поступлению материалов будут отражаться на счетах бухгалтерского учета следующим образом. Дополнительно к счету 10 «Материалы» используются счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

**Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»** предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материально-производственных запасов. В дебет этого счета относится покупная стоимость материально-производственных запасов, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщиков, а также расходы по их заготовке и доставке. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т.п. в зависимости оттого, откуда поступили материально-производственные запасы и от характера расходов по заготовке и доставке материально-производственных запасов в организацию.

В кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» относится стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материальных ценностей в оценке по учетной цене.

Таким образом, в течение месяца по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» формируется информация о фактической себестоимости поступивших материально-производственных запасов, а по кредиту – информация об их учетной цене. В конце месяца выявляется разность между фактической себестоимостью поступивших материально-производственных запасов и их стоимостью по учетным ценам, которая списывается на счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Аналитический учет по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» ведется аналогично аналитическому учету по счету 10 «Материалы», т.е. по местам хранения и отдельным наименованиям материалов.

**Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»** предназначен для обобщения информации о разнице в стоимости приобретенных материалов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и в учетных ценах. Для этого в конце отчетного месяца сумма разницы в стоимости приобретенных материалов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, списывается со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет или кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В случае если при приобретении (заготовлении) материалов был допущен *перерасход*, т.е. фактическая себестоимость материалов (дебетовый оборот по счету 15) больше их стоимости по учетным ценам (кредитовый оборот по счету 15), то отклонение в стоимости материалов будет списано бухгалтерской проводкой:

– Дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

– Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Если же при приобретении (заготовлении) материалов достигнута *экономия* (фактическая себестоимость материалов меньше их стоимости по учетным ценам), то отклонение в стоимости материалов будет списано бухгалтерской проводкой:

– Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

– Кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, списываются на счета учета затрат на производство в части, относящейся к израсходованным в производстве материалам.

Аналитический учет по счету 16 «Отклонение в стоимости материалов» ведется по группам материальных ценностей с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

Таким образом, на счете 10 «Материалы» приобретенные материалы будут отражены по учетной цене – 1000 руб. Однако для составления бухгалтерского баланса необходима информация о фактической себестоимости материалов. Для получения этих данных сальдо по счету «Материалы» на конец отчетного периода корректируется на разность в стоимости этих материалов по фактической себестоимости приобретения (заготовления) и их учетной цене, которая будет отражена как сальдо по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В случае если при приобретении (заготовлении) материалов был допущен перерасход, который отразится как дебетовое сальдо по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», то для получения информации о фактической себестоимости материалов при составлении балансовой статьи дебетовое сальдо по счету 10 «Материалы» суммируется с дебетовым сальдо по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Если же при приобретении материалов достигнута экономия, которая отразится как кредитовое сальдо счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», то для получения информации о фактической себестоимости материалов при составлении бухгалтерского баланса значение дебетового сальдо по счету 10 «Материалы» будет уменьшено на значение кредитового сальдо счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В бухгалтерском балансе сальдо счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» включается в стоимость материально-производственных запасов без отражения этой операции на счетах бухгалтерского учета, т.е. присоединяется к стоимости остатка материалов или вычитается из нее.

## **4.5. Учет использования материалов**

### **4.5.1. Отражение в бухгалтерском учете использования материалов**

Основное направление использования приобретенных материалов – это их переработка в процессе производства с целью выпуска готовой продукции (выполнения работ, оказания услуг). В отличие от



внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов) материалы, выполняя функцию предметов труда, потребляются в процессе производства готовой продукции однократно и полностью, что находит отражение в бухгалтерском учете.

При отражении в бухгалтерском учете использования материалов в процессе производства, мы, с одной стороны, должны отразить фактическое уменьшение количества материалов на складе, с другой – увеличение затрат на производство продукции.

Таким образом, если исходить из экономического содержания хозяйственных операций по использованию материалов, то их можно отразить на счетах бухгалтерского учета следующим образом (табл. 15)

*Таблица 15*

**Бухгалтерские записи при списании материалов  
для производственного назначения**

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списаны в производство и израсходованы для производства готовой продукции основные материалы	20 «Основные производства»	10 «Материалы»
Списаны и израсходованы материалы на ремонт здания цеха	25 «Общепроизводственные расходы»	10 «Материалы»
Списаны и израсходованы материалы на общехозяйственные нужды	26 «Общехозяйственные расходы»	10 «Материалы»

Приведенные бухгалтерские проводки очень просты и вряд ли могут вызвать какие-либо дополнительные вопросы. Однако надо иметь в виду, что их применение возможно только в том случае, если учет материалов на счете 10 «Материалы» ведется по фактической себестоимости, что возможно лишь в случае небольшой номенклатуры материалов и небольшом количестве операций по их приобретению. А как быть в подавляющем большинстве случаев, когда оценка приобретенных материалов ведется по учетным ценам; а для учета их движения используются со счетом 10 «Материалы» также счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости мате-

риальных ценностей)? Как в этом случае будет отражаться в синтетическом учете использование материалов в производстве?

В течение месяца (т.е. в текущем порядке) материалы, отпущенные в производство, списываются по учетным ценам с кредита счета 10 «Материалы» в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) (табл. 15).

В конце месяца исчисляют сумму отклонений, приходящуюся на израсходованные материалы, для чего первоначально рассчитывают коэффициент отклонений по следующей формуле:

$$K_{откл} = \frac{Откл_{нн} + Откл_n}{УЦ_{нн} + УЦ_n} \times 100 \%$$

где  $K_{откл}$  – коэффициент отклонений в стоимости материалов;

$Откл_{нн}$  – сумма отклонений в стоимости материалов на начало отчетного периода;

$Откл_n$  – сумма отклонений в стоимости материалов за отчетный период;

$УЦ_{нн}$  – стоимость материалов на начало отчетного периода в оценке по учетной цене;

$УЦ_n$  – стоимость материалов, поступивших за отчетный период, в оценке по учетной цене.

Путем умножения стоимости израсходованных за отчетный период материалов в оценке по учетной цене на процент отклонений определяют сумму отклонений, относящуюся к израсходованным материалам, которую в целях доведения себестоимости израсходованных материалов до их фактического значения списывают с кредита счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам. При этом если фактическая себестоимость израсходованных материалов ниже их стоимости по учетным ценам (т.е. имеет место экономия), то разницу между ними списывают способом «красное сторно» (отрицательным числом). Если фактическая себестоимость израсходованных материалов выше их стоимости по учетным ценам (т.е. имеет место перерасход), то разницу между ними списывают дополнительной бухгалтерской проводкой.

Операции по использованию материалов в производстве при условии, что их приобретение было отражено на счетах бухгалтерского учета с применением учетных цен, будут отражены в учете следующим образом (табл. 16).

**Основные бухгалтерские записи по списанию материалов  
при их оценке по учетным ценам**

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списаны израсходованные на производственные нужды материалы в оценке по учетной цене	20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»	10 «Материалы»
Списаны отклонения в стоимости материалов, относящиеся к израсходованным на производственные нужды материалы Экономия в стоимости материалов списывается сторнировочной записью	20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»	16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

**Пример.** На начало отчетного месяца по дебету счета 10 «Материалы» числились остатки материалов в оценке по учетной цене на сумму 10 000 руб., а по дебету счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» числилось сальдо – 500 руб.

В течение отчетного месяца по дебету счета 10 «Материалы» было отражено оприходование материалов в оценке по учетной цене на сумму 20 000 руб., а по дебету счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» сумма отклонений – 600 руб.

В течение отчетного месяца было израсходовано материалов в оценке по учетной цене на общую сумму 18 000 руб., в том числе отпущено:

- основное производство – 12 000 руб.;
- а общепроизводственные нужды – 6000 руб.

В конце отчетного периода определяется сумма отклонений, приходящаяся на израсходованные материалы.

1. Рассчитывается коэффициент отклонений:

$$K_{откл} = \frac{500 + 600}{10\,000 + 20\,000} \times 100\% = 3,67\%$$

2. Рассчитывается сумма отклонений, приходящаяся на израсходованные материалы:

$$18\,000 \text{ руб.} \times 5,67\% = 661 \text{ руб.}$$

3. Сумма отклонений, приходящаяся на израсходованные материалы, распределяется пропорционально стоимости материалов, израсходованных на нужды:

– основного производства  $661 \times (12\,000 : 18\,000) = 441 \text{ руб.};$

– общепроизводственные  $661 \times (6000 : 18000) = 220 \text{ руб.}$

4. Операции по отпуску материалов в производство и списанию суммы отклонений, относящейся к израсходованным материалам, отражаются в бухгалтерском учете следующим образом.

Таблица 17

**Основные бухгалтерские записи по отпуску материалов  
в производство и списанию суммы отклонений**

Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1. В течение отчетного месяца списаны в основное производство по учетной цене материалы, израсходованные на изготовление готовой продукции	12 000	20 «Основное производство»	10 «Материалы»
2. В течение отчетного месяца списаны по учетной цене материалы и израсходованы на ремонт оборудования	6000	25 «Общепроизводственные расходы»	10 «Материалы»
3. В конце месяца списана сумма отклонений в стоимости материалов, израсходованных в основном производстве	441	20 «Основное производство»	16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»
4. В конце месяца списана сумма отклонений в стоимости материалов, израсходованных на общепроизводственные нужды	220	25 «Общепроизводственные расходы»	16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

В разделе 4.5.1 было рассмотрено отражение в бухгалтерском учете процесса использования в производстве материалов. Как уже отмеча-

лось, бухгалтерские записи достаточно очевидны и вряд ли могут вызвать дополнительные вопросы. Однако подумайте, если в течение отчетного периода организация закупила несколько партий одного вида материалов по разной цене (табл. 18), то в какой оценке должны быть списаны израсходованные материалы (35 ед.) с учетом того, что на конец отчетного периода на складе находятся остатки этого вида материалов (5 ед.)?

Таблица 18

**Исходные данные для расчета списания материалов при разных методах их оценки**

Дата приобретения	Кол-во, ед.	Цена за единицу, руб.	Стоимость, всего, руб.
Остаток на начало периода (1 марта)	0	0	0
Приход 2 марта	10	10	100
Приход 5 марта	20	15	300
Приход 20 марта	10	12	120
Всего поступило	40		520
Израсходованы	35		
Остаток на конец периода (31 марта)	5		

Для решения вопроса существует несколько методов расчета себестоимости использованных в производстве материально-производственных запасов, которые организация может применять, исходя из конкретных условий хозяйствования по:

- фактической себестоимости единицы;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО).

Стоимость, по которой материалы оприходованы по дебету счета 10 «Материалы», – фактическая себестоимость или учетная цена.

**Метод фактической себестоимости единицы** применяется для оценки материально-производственных запасов, используемых организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

**Метод средней себестоимости** применяется для оценки каждого вида материально-производственных запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце.

**Пример.** Так, по данным из табл. 18 средняя себестоимость запасов будет определяться следующим образом: Остаток на начало составляет – 0 ед.

Поступило в течение месяца 40 ед. общей стоимостью 520 руб. Средняя себестоимость единицы определяется:  $(0 + 520 \text{ руб.}) : (0 + 40 \text{ ед.}) = 13 \text{ руб.}$  Себестоимость израсходованных единиц составит:  $(35 \text{ ед.} \times 13 \text{ руб.}) = 455 \text{ руб.}$  Себестоимость остатков материалов составит:  $(5 \text{ ед.} \times 13 \text{ руб.}) = 65 \text{ руб.}$

Метод ФИФО основан на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле – в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализации продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

**Пример.** Из таблицы 18 видно, что себестоимость запасов методом ФИФО будет определяться следующим образом.

Всего за месяц израсходовано 35 ед. Допустим, что первыми в производство отпускались единицы из первой партии, затем – из второй, затем – из третьей. Следовательно, себестоимость израсходованных материалов составит:

$$(10 \text{ ед.} \times 10 \text{ руб.}) + (20 \text{ ед.} \times 15 \text{ руб.}) + (5 \text{ ед.} \times 12 \text{ руб.}) = 460 \text{ руб.}$$

$$\text{Себестоимость остатка составит: } (5 \text{ ед.} \times 12 \text{ руб.}) = 60 \text{ руб.}$$

Способы оценки материалов выбираются с учетом конкретных хозяйственных условий самой организацией при соблюдении двух ограничений:

– выбранный способ закрепляется в учетной политике организации и действует в течение отчетного года;

– способ должен быть единым для группы (вида) материалов (запасных частей, топлива и т.п.).

## 4.6. Учет продажи и прочего выбытия материалов

В процессе хозяйственной деятельности может возникнуть необходимость в реализации части материалов, заготовленных ранее для собственной производственной деятельности. Такая ситуация может возникнуть по разным причинам, например, в связи с необходимостью реализации излишних запасов материалов, что может быть обусловлено изменившейся производственной программой, либо в связи со списанием испорченных материалов, непригодных к использованию.

Задачами учета продажи и прочего выбытия материалов являются:

- отражение факта выбытия материалов из организации (уменьшение их количества в местах хранения);
- исчисления финансового результата (прибыли/убытка) от операций по продаже и прочему выбытию материалов.

Для понимания методики учета продажи материалов необходимо уточнить, какие изменения происходят со средствами организации под влиянием этой хозяйственной операции.

Во-первых, в результате продажи материалов организация получит выручку. Следовательно, увеличатся ее активы и она получит доход.

Во-вторых, одновременно в результате продажи материалов уменьшаются активы организации и она понесет расход.

Разница между полученными доходами и понесенными расходами и составит финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи материалов. Следовательно, для того чтобы показать в учете продажу материалов, необходимо отразить процесс формирования доходов и расходов организации, которые имели место под влиянием данной операции. Продажа материалов не является для организации обычным видом деятельности. Для учета доходов и расходов от их продажи (операционных доходов и расходов) используется счет 91 «Прочие доходы и расходы», в развитие которого открываются, в частности, субсчета 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы». Напомним, что по кредиту этого счета в течение отчетного периода отражаются доходы, по дебету – понесенные расходы.

Многообразию хозяйственных ситуаций по продаже материалов может быть сведено к *трем типовым хозяйственным операциям*.

*Первая операция* связана с получением выручки от продажи материалов. Данная операция приводит к увеличению доходов организации и одновременному увеличению задолженности покупателей по оплате

проданных им материалов, что отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:

- Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Одновременно продажа материалов приводит к уменьшению активов организации, в результате чего у нее возникает расход. Учитывая тот факт, что выбывающие материалы до момента продажи отражались в учете по дебету счета 10 «Материалы», а расходы, связанные с выбытием материалов, учитываются по дебету счета 91, *вторая операция* будет отражена в бухгалтерском учете следующей записью:

- Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»;
- Кредит счета 10 «Материалы».

*Третья операция* связана с выявлением финансового результата от продажи материалов. Если выручка от продажи материалов превышает их балансовую стоимость плюс расходы, связанные с данной операцией, организация получит прибыль, что будет отражено в бухгалтерском учете проводкой:

- Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;
- Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Если же выручка от продажи материалов окажется меньше, чем балансовая стоимость и расходы на продажу материалов, организация получит убыток:

- Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»;
- Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Свод типовых бухгалтерских записей по отражению операций по продаже (выбытию) материалов представлен в табл. 19.

Таблица 19

**Свод типовых бухгалтерских записей по отражению операций по продаже (выбытию) материалов**

Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Отражена выручка от продажи материалов	12 000	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»



1	2	3	4
2. С выручки начислен налог на добавленную стоимость, подлежащий к перечислению в бюджет	2000	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие расходы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
3. Списана балансовая стоимость проданных материалов	9000	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	10 «Материалы»
4. Списан финансовый результат от продажи материалов (прибыль)	1000	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	99 «Прибыли и убытки»
5. На расчетный счет поступили денежные средства в оплату проданных материалов	12 000	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Доходы и расходы, связанные с продажей (выбытием) материалов, классифицируются для формирования показателя Отчета о прибылях и убытках в качестве прочих доходов и расходов.

#### **4.7. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности**

О материально-производственных запасах с учетом существенности подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности, как минимум, следующая информация (табл. 20).

Таблица 20

#### **Отражение информации о материально-производственных запасах в отчетности**

№ п/п	Информация	Формы отчетности
1	2	3
1	О материально-производственных запасах на начало и конец отчетного	Бухгалтерский баланс (форма № 1), актив, раздел «Оборотные активы»

1	2	3
	года по отдельным группам, по стоимости, определяемой исходя из используемых организацией способов оценки запасов (в частности, материалы – по фактической себестоимости)	
2	О способах оценки материально-производственных запасов по их группам	Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности (раскрытие учетной политики организации)
3	О последствиях изменения способов оценки материально-производственных запасов	Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности (раскрытие учетной политики организации)
4	О стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог	Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности (раскрытие учетной политики организации)
5	О перечислении денежных средств в счет оплаты материалов	Отчет о движении денежных средств (форма № 4), раздел «Движение денежных средств по текущей деятельности»
6	О доходах от выбытия материалов в составе прочих операционных доходов за отчетный период и аналогичный период предыдущего отчетного года	Отчет о прибылях и убытках (форма № 2)
7	О расходах от выбытия материалов в составе прочих операционных расходов за отчетный период и аналогичный период предыдущего отчетного года	Отчет о прибылях и убытках (форма № 2)

### Контрольные вопросы

1. Приведите определение материально-производственных запасов как объекта бухгалтерского учета.
2. Что такое фактическая себестоимость материалов и каким образом она определяется в зависимости от способа их поступления в организацию?
3. Что такое учетные цены, для чего они применяются? Каким образом могут быть рассчитаны учетные цены на материалы?

4. Какие счета бухгалтерского учета применяются для отражения состояния и движения материалов?
5. Назовите задачи учета:
  - поступления материалов;
  - расходования материалов в производстве;
  - выбытия материалов.
6. Каким образом в бухгалтерском учете отражаются учет поступления и расходования в производстве материалов при применении учетных цен?
7. Как рассчитываются и списываются отклонения в стоимости материалов при применении учетных цен?
8. Какие способы могут применяться для оценки себестоимости израсходованных в производстве материалов?
9. Каким образом в бухгалтерском учете исчисляется финансовый результат от выбытия материалов?
10. Каким образом раскрывается информация о выбытии материалов в Отчете о прибылях и убытках?
11. Какая информация о состоянии и движении материально-производственных запасов отражается в бухгалтерской отчетности?

### **Практическое задание**

Выполните практическую работу 1 по теме «Учет материалов» (приложение 1).

## Тема 5

# УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

---

*Изучив данную тему, вы узнаете:*

- *об учете расчетов с персоналом по оплате труда как объекте бухгалтерского учета;*
- *о системе счетов для учета расчетов с персоналом по оплате труда;*
- *о порядке отражения на счетах бухгалтерского учета операций по начислению и выплате заработной платы персоналу организации;*
- *об информации по труду и заработной плате, раскрываемой в бухгалтерской отчетности.*

### **5.1. Учет расчетов с персоналом по оплате труда как объект бухгалтерского учета**

Труд представляет собой еще один элемент производства. В бухгалтерском учете использование труда в процессе производства и реализации продукции отражается посредством учета операций по расчетам с персоналом по оплате труда. Кроме того, к учету расчетов с персоналом по оплате труда непосредственно примыкают учет расчетов по налогу на доходы физических лиц и учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению работников.

Обусловлено это тем, что в соответствии с действующим законодательством на предприятии (работодателе) лежит обязанность удержания и перечисления в бюджет налога на доходы физических лиц, а также начисления и перечисления единого социального налога, который зачисляется в государственные внебюджетные фонды: Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ. Эти фонды предназначены для мобилизации средств с целью реализации прав граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение, медицинскую помощь.

Важно подчеркнуть, что для организаций начисления заработной платы и единого социального налога являются одновременно и процессом формирования издержек производства.

Таким образом, в рамках бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда решаются следующие задачи:

- исчисляется сумма заработной платы, причитающаяся каждому сотруднику, и отражается кредиторская задолженность организации перед персоналом по начисленной заработной плате;

- исчисляются суммы налога на доходы физических лиц, удерживаемые из заработной платы работников, отражается кредиторская задолженность перед бюджетом по уплате данного налога, которая перечисляется в бюджет;

- исчисляются суммы единого социального налога, базой для расчета которого является фонд оплаты труда, и отражается кредиторская задолженность перед соответствующими государственными внебюджетными фондами, которая затем погашается;

- начисленные затраты по оплате труда и платежи единого социального налога относятся на издержки производства как элемент затрат на производство готовой продукции.

Рассмотрим, как решается в бухгалтерском учете каждая задача.

## 5.2. Расчет и учет оплаты труда персонала

Учет расчетов по оплате труда предполагает, с одной стороны, исчисление величины оплаты труда по всем основаниям, причитающейся каждому работнику, и определение задолженности организации перед персоналом, а также своевременное погашение этой задолженности, с другой – отнесение затрат по начисленной заработной плате на издержки производства и реализации продукции.

Если составить бухгалтерские проводки по учету оплаты труда достаточно просто, поскольку, как правило, имеет место постоянно повторяющаяся хозяйственная ситуация, то расчет заработной платы, причитающейся каждому работнику, – один из самых трудоемких участков бухгалтерского учета.

Как известно, для оплаты труда используются две формы заработной платы – повременная форма и сдельная форма, а также многочисленные системы заработной платы как их разновидности.

Для исчисления *повременной заработной платы* необходимо располагать информацией о количестве отработанного времени и тарифных ставках, или окладах, установленных работнику.

Для исчисления *сдельной заработной платы* должна быть информация об объеме выполненных работ (количестве произведенной продукции) и сдельных расценках.

Для исчисления повременных и сдельных систем заработной платы необходимо иметь информацию о многочисленных показателях, характеризующих количество и качество затраченного труда, в зависимости от состояния которых увеличивается (уменьшается) размер заработной платы.

Кроме того, для исчисления заработной платы необходимо располагать информацией о различных отступлениях от нормальных условий работы (выполнение не предусмотренных технологией операций, простои не по вине рабочих, неисправимый или окончательный брак, работа в ночное время, сверхурочная работа, работа в выходные и праздничные дни и т.п.), а также информацией об очередных отпусках, о пособиях по временной нетрудоспособности и других основаниях, которые принимаются в расчет при исчислении заработной платы работника.

Вся вышеперечисленная информация должна быть собрана, зарегистрирована в соответствующих первичных документах и обработана при исчислении заработной платы.

Большинство первичной информации, используемой для исчисления заработной платы, является объектом оперативного учета. Однако поскольку эта информация используется бухгалтерией для исчисления заработной платы, ее первичный учет осуществляется под методическим руководством и контролем бухгалтерии.

Исчисленная заработная плата за отработанное (собственно заработная плата) и неотработанное время (например оплата очередных отпусков) должна быть отражена на соответствующем бухгалтерском счете.

Для учета расчетов с персоналом по оплате труда открывается активно-пассивный синтетический счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», который имеет следующую структуру, показанную ниже.

В развитие синтетического счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» открываются аналитические счета для учета расчетов по оплате труда с каждым работником организации.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», как правило, имеет кредитовое сальдо, которое отражается в пассиве баланса в разделе «Краткосрочные обязательства», отдельной статьей «Задолженность перед персоналом по оплате труда». В редких случаях по расчетам с отдельными сотрудниками может возникнуть их дебиторская задолженность перед организацией по расчетам по оплате труда, в этом случае счет 70 будет иметь и кредитовое, и дебетовое сальдо, которое будет отражено в разделе «Оборотные активы» актива баланса

в составе краткосрочной дебиторской задолженности по статье «Прочие дебиторы».

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
Дебет	Кредит
Начисление удержанного из заработной платы налога на доходы физических лиц. Выплата заработной платы персоналу	<i>Сальдо начальное</i> – сумма задолженности организации перед персоналом по оплате труда. Начисление заработной платы персоналу
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
	<i>Сальдо (конечное)</i> – сумма задолженности перед персоналом по заработной плате

Начисление заработной платы означает увеличение задолженности организации перед персоналом и одновременно увеличение затрат на производство. Поэтому эта операция отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и одновременно по дебету счетов, на которых учитываются затраты на производство: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Одновременно по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражается начисленная персоналу оплата за очередной отпуск, которая также включается в затраты на производство и, следовательно, отражается по дебету счетов учета затрат на производство. Третья операция, которая отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», – это начисление пособия по временной нетрудоспособности. Поскольку пособие выплачивается организацией за счет средств Фонда социального страхования, на сумму начисленного работнику пособия уменьшается задолженность организации перед Фондом социального страхования по перечисляемым в этот фонд взносам.

Как будет более подробно рассмотрено в разделе 5.5, расчеты предприятия с Фондом социального страхования учитываются на активно-пассивном счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (соответствующий субсчет). Поэтому операция по начислению пособий по временной нетрудоспособности будет также отражена

по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Таким образом, хозяйственные операции по начислению заработной платы и сопутствующих ей платежей на счетах бухгалтерского учета будут отражаться следующим образом (табл. 21).

Таблица 21

**Основные бухгалтерские записи по учету расчетов по оплате труда**

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата персоналу	Счетов учета затрат на производство: 20 «Основное производство»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Начислена оплата за очередной отпуск	Счетов учета затрат на производство: 20 «Основное производство»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Начислены пособия по временной нетрудоспособности	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет «Расчеты с Фондом социального страхования»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

### 5.3. Учет удержаний из сумм начисленной оплаты труда

Из начисленной работникам оплаты труда производят различные **удержания**, которые можно подразделить на две группы: обязательные и по инициативе организации.

*Обязательными удержаниями* являются налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам в соответствии с решениями суда в пользу юридических и физических лиц и др.



В соответствии с Налоговым кодексом РФ ставка налога на доходы физических лиц установлена в размере 13%. Исчисляется налог бухгалтерией и ежемесячно удерживается из начисленной работникам заработной платы. По мере удержания налога у организации образуется задолженность перед бюджетом, которая погашается со своего расчетного счета. На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции по удержанию налога на доходы физических лиц и погашению образовавшейся в связи с этим задолженности перед бюджетом отражаются следующими проводками (табл. 22).

Таблица 22

**Бухгалтерские записи по учету удержаний из заработной платы**

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы, начисленной персоналу	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
Перечислен в бюджет удержанный из заработной платы персонала налог на доходы физических лиц	68 «Расчеты по налогам и сборам»	51 «Расчетные счета»

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания:

- долг за работником;
- ранее выданный плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период;
- в погашение задолженности по подотчетным суммам;
- за ущерб, нанесенный производству;
- за брак;
- за товары, купленные в кредит, и др.

Все удержания на счетах бухгалтерского учета будут отражаться по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», поскольку на сумму удержаний будет уменьшаться начисленная к выплате сумма. По кредиту операции будут отражаться в зависимости от причины возникновения удержания. *Например:*

- удержания с виновника брака будут отражаться по кредиту активного счета 28 «Брак в производстве», в дебете которого собираются потери от брака;

– удержания в счет погашения задолженности подотчетных лиц будут отражаться по кредиту активно-пассивного счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», по дебету – дебиторская задолженность подотчетных лиц и т.п.

#### 5.4. Учет выплаты начисленной оплаты труда

Расчетным периодом по начислению заработной платы является месяц. В соответствии с Трудовым кодексом РФ заработную плату должны выплачивать не реже чем за каждую половину месяца. За первую половину месяца выплачивают аванс. Сумму аванса обычно определяют из расчета 40% заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных работником дней.

Расчет суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам, производится обычно в *расчетно-платежной ведомости* (форма Т-49), которая одновременно служит и документом для выплаты заработной платы за месяц.

Заработную плату выдают из кассы организации в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «Депонировано» и составляет реестр невыданной заработной платы. Суммы невыплаченной в срок заработной платы по истечении трех дней сдаются в банк на расчетный счет. Получить депонированную (не полученную в срок) заработную плату работник может лишь в установленный для этого в организации срок.

Выплаты, не совпадающие со временем выдачи заработной платы (внеплановые авансы, оплата очередных отпусков, выплата депонированной заработной платы и т.п.), производятся по расходным кассовым ордерам, на которых делаются пометки «Разовый расчет по заработной плате».

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции по выплате начисленной оплаты труда отражаются следующим образом (табл. 23).

Таблица 23

#### Основные бухгалтерские записи по выплате начисленной заработной платы

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3

1. Выдана из кассы заработная плата, оплата за очередной отпуск и пособия по временной нетрудоспособности	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	50 «Касса»
---	---	------------

Окончание табл. 23

1	2	3
2. Депонирована не полученная в срок заработная плата	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам»
3. Остатки не выданной в срок заработной платы (депонированной) по истечении трех дней сданы в банк	51 «Расчетные счета»	50 «Касса»
4. В установленный срок получена депонированная заработная плата	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам»	50 «Касса»

### **5.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению**

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации с 1 января 2001 г. введен единый социальный налог, зачисляемый в бюджет с целью аккумулирования средств для финансирования расходов государственных внебюджетных фондов – Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ и Фонда обязательного социального страхования, которые предназначены для мобилизации средств на пенсионное, социальное и медицинское обеспечение граждан.

Плательщиком единого социального налога является организация как работодатель.

Объектом налогообложения для исчисления суммы единого социального налога, подлежащего взносу в бюджет, являются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодателем в пользу работников по всем основаниям.

Источником выплаты единого социального налога являются затраты на производство продукции (работ, услуг), что означает увеличение затрат на производство на сумму исчисленного в соответствии с законодательством и начисленного налога.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении взносов в каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы. Ставки единого социального налога в виде регрессивной шкалы установлены ст. 241 НК РФ (табл. 24).

Отчетным периодом по единому социальному налогу является отчетный календарный год. Налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца.

Сумма налога, зачисляемая в составе единого социального налога в части Фонда социального страхования РФ, подлежит уменьшению налогоплательщиками на произведенные ими самостоятельно расходы на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством Российской Федерации (табл. 24, операция 3).

Для учета расчетов по взносам в Фонд социального страхования РФ, Пенсионный фонд РФ, фонды обязательного медицинского страхования РФ используется активно-пассивный синтетический счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», в развитие которого открываются субсчета:

- 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» имеет следующую структуру.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» имеет развернутое сальдо: дебетовое сальдо отражается в активе баланса в разделе «Оборотные активы» в составе краткосрочной дебиторской задолженности по статье «Прочие дебиторы», кредитовое – в пассиве баланса в разделе «Краткосрочные обязательства» по отдельной статье «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами».

Начисленные суммы в вышеперечисленные фонды социального страхования и обеспечения отражаются по дебету тех счетов для учета затрат на производство, на которых была отражена начисленная оплата труда, и по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и открытых в его развитие соответствующих субсчетов.

Таблица 24

## Ставки отчислений во внебюджетные фонды

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 100 000 руб.	20%	2,9%	0,2%	2,9%	20%
От 100 001 руб. до 300 000 руб.	28 000 руб. + + 15,8% с суммы, превышающей 100 000 руб.	4000 руб. + + 2,2% с суммы, превышающей 100 000руб.	200 руб. + + 0,1% с суммы, превышающей 100 000руб.	3400 руб. + + 1,9% с суммы, превышающей 100 000 руб.	35 600 руб. + + 20,0% с суммы, превышающей 100 000руб.
От 300 001 руб. до 600 000 руб.	56 600 руб. + + 7,9% с суммы, превышающей 300 000 руб.	8400 руб. + + 1,1% с суммы, превышающей 300 000 руб.	400 руб. + + 0,1% с суммы, превышающей 300 000 руб.	7200 руб.+ + 0,9% с суммы, превышающей 300 000 руб.	75 600 руб. + + 10,0% с суммы, превышающей 300 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	83 300 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 700 руб.	700 руб.	9900 руб.	105 600 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	
Дебет	Кредит
<p><i>Сальдо начальное</i> – сумма дебиторской задолженности по единому социальному налогу на начало отчетного периода (например, сумма фактически выплаченных работнику пособий за счет Фонда социального страхования РФ).</p> <p>Перечисление единого социального налога в бюджет и в Пенсионный фонд РФ</p> <p>Начисление работникам пособий за счет Фонда социального страхования РФ</p>	<p><i>Сальдо начальное</i> – сумма кредиторской задолженности по единому социальному налогу.</p> <p>Начисление единого социального налога по взносам в фонд:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- социального страхования;</li> <li>- пенсионный;</li> <li>- обязательного медицинского страхования</li> </ul>
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<p><i>Сальдо (конечное)</i> – сумма дебиторской задолженности бюджета по переплате единого социального налога или фонда социального страхования по возмещению социальных пособий</p>	<p><i>Сальдо (конечное)</i> – сумма кредиторской задолженности организации перед бюджетом и Пенсионным фондом</p>

Часть сумм, начисленных в Фонд социального страхования РФ, может использоваться организацией для выплаты работникам пособий по временной нетрудоспособности и др. Эта хозяйственная операция будет отражаться по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Если организация выплатила работникам пособие по временной нетрудоспособности, в том числе, например, по беременности и родам, задолженность ее перед Фондом социального страхования РФ на выплаченную сумму сокращается.

По мере наступления срока уплаты авансовых платежей единого социального налога организация перечисляет на соответствующие бюджетные счета начисленные в фонды платежи (за вычетом сумм фактически выплаченных на руки работникам за счет средств Фонда социального страхования РФ). В связи с развитием в Российской Федерации накопительной системы пенсионного обеспечения единый социальный налог в части взносов в Пенсионный фонд уплачивается в бюджет (в размере 50% суммы начисленных в Пенсионный фонд взносов) и непосредственно в Пенсионный фонд (в размере 50% суммы начисленных в Пенсионный фонд взносов).

Хозяйственная операция по перечислению единого социального налога будет отражена по дебету счета 69 «Расчеты по социальному

страхованию и обеспечению» и соответствующих его субсчетах: 1 «Расчеты по социальному страхованию»; 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»; 3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции по расчетам с органами социального страхования и обеспечения будут отражены следующими проводками (табл. 25).

Таблица 25

**Основные бухгалтерские записи по учету расчетов с органами социального страхования и обеспечения**

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Начислен единый социальный налог в части взносов в: - Фонд социального страхования РФ; - Пенсионный фонд РФ; - Фонд обязательного медицинского страхования РФ	Счетов учета затрат на производство: 20 «Основное производство»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»: - субсчет 1 «Расчеты по социальному обеспечению»; - субсчет 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»; - субсчет 3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»
2. Начислены пособия по временной нетрудоспособности за счет средств Фонда социального страхования РФ	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 1 «Расчеты по социальному обеспечению»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
3. С расчетного счета перечислены авансовые платежи единого социального налога в части взносов в: - Фонд социального страхования РФ; - Пенсионный фонд РФ;	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»: - субсчет 1 «Расчеты по социальному обеспечению»;	51 «Расчетные счета»



1	2	3
- Фонд обязательного медицинского страхования РФ	- субсчет 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»; - субсчет 3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»	
4. На расчетный счет организации поступили денежные средства из Фонда социального страхования для выплаты пособий по временной нетрудоспособности	51 «Расчетные счета»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 1 «Расчеты по социальному обеспечению»
5. Из кассы организации работнику выплачено пособие по временной нетрудоспособности	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	50 «Касса»

Фонд социального страхования перечисляет денежные средства на расчетный счет предприятия в случае недостаточности суммы начисленных взносов в Фонд социального страхования для выплаты пособия работнику.

## **5.6. Раскрытие информации по труду и заработной плате в отчетности**

Отчетная информация по труду и заработной плате содержится как в бухгалтерской отчетности, так и в отчетности, предоставляемой организацией государственным органам статистики. Государственным органам статистики предоставляются сведения о численности, заработной плате и движении работников по форме № П-4, которая включает три раздела: «Численность и начисленная заработная плата», «Использование рабочего времени», «Движение работников и предполагаемое высвобождение». В бухгалтерской отчетности с учетом существенности о труде и заработной плате подлежит раскрытию необходимая информация.

**Взаимосвязь форм отчетности с информацией  
о труде и заработной плате**

№ п/п	Информация	Формы отчетности
1	Об отчислениях в негосударственные пенсионные фонды	Приложения к бухгалтерскому балансу (форма 5) в составе годовой бухгалтерской отчетности, раздел 7 «Социальные показатели», строка 750
2	О выплате денежных средств на оплату труда за отчетный период	Отчет о движении денежных средств (форма 4), раздел «Движение денежных средств по текущей деятельности»
3	О перечислении денежных средств в государственные внебюджетные фонды, в счет расчетов с бюджетом, в том числе по налогу на доходы физических лиц	Отчет о движении денежных средств (форма № 4), раздел «Движение денежных средств по текущей деятельности»

**Контрольные вопросы**

1. Какие основные задачи решает учет расчетов с персоналом по оплате труда?
2. Определите систему счетов бухгалтерского учета для учета расчетов с персоналом по оплате труда и расчетов по социальному страхованию и обеспечению.
3. Дайте характеристику основным формам заработной платы.
4. Что такое система оплаты труда в организации? Какие элементы она включает?
5. Какая информация об оплате труда и о расчетах по социальному страхованию и обеспечению раскрывается в бухгалтерской отчетности?

**Практическое задание**

Выполните практическую работу 1 по теме «Учет расчетов с персоналом по оплате труда» (приложение 1).

## Тема 6

# УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫПУСК ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

---

*Изучив настоящую главу, вы узнаете:*

- *о методах калькулирования себестоимости готовой продукции и оценки незавершенного производства;*
- *о методах оценки готовой продукции;*
- *о двух вариантах отражения в бухгалтерском учете выпуска готовой продукции.*

### ***Повторите!***

*Прежде чем приступить к изучению данной главы, повторите:*

*Что такое прямые и косвенные затраты?*

*Какие счета применяются для учета затрат на производство продукции?*

*В какой последовательности осуществляется процесс учета затрат на производство?*

*Каким образом списываются общепроизводственные и общехозяйственные затраты?*

*Как исчисляется себестоимость готовой продукции?*

*Каким образом оценивается незавершенное производство?*

Учет затрат на производство является центральным участком в работе бухгалтерии. С одной стороны, сюда стекается информация об использовании в процессе производства основных средств, материалов, заработной платы и других ресурсов, т.е. сведения о формировании издержек производства или затрат на производство продукции. С другой стороны, эта информация обрабатывается и на ее основе исчисляется фактическая себестоимость продукции, данные о которой позволяют рассчитать фактическую прибыль.

Таким образом, на данном участке бухгалтерского учета выявляется взаимосвязь между затратами и финансовыми результатами. Функция учета затрат в системе бухгалтерского учета в целом и обусловила необходимость изучения этой темы в два этапа.

На первом этапе были рассмотрены основы классификации затрат как объектов бухгалтерского учета и общая схема учета затрат на про-

изводство. Без знания этих вопросов нельзя было понять методику учета использования в процессе производства основных средств, материалов, заработной платы и других элементов производственных затрат.

На втором этапе необходимо рассмотреть вопрос о методах учета затрат на производство и калькулировании себестоимости продукции, сведении всех производственных затрат для исчисления фактической производственной себестоимости готовой продукции.

## **6.1. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

При учете затрат на производство стоит двуединая задача: исчисление совокупности затрат, в том числе в поэлементном разрезе за отчетный период, исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг), т.е. калькуляция.

Различают **калькуляцию** плановую, сметную, нормативную и отчетную (фактическую).

*Плановые калькуляции* определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидностью плановой являются сметные калькуляции, которые составляются на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

*Нормативные калькуляции* составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе его работы. В условиях инфляции и роста цен на сырье, материалы, топливо текущие нормы затрат в начале года, как правило, ниже средних, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, выше. Именно поэтому и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, ниже плановой, а в конце года – выше.

*Отчетные, или фактические, калькуляции* составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продук-

ции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и непланируемые непроизводительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами.

Под методом калькуляции понимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

На промышленных предприятиях применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

*Нормативный метод* учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Сущность метода заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате влияния этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат, относящейся к готовой продукции, по текущим нормам, величины отклонений затрат от норм и величины изменений норм:

$$Cф = Zн + O + И ,$$

где  $Cф$  – фактическая себестоимость;

$Zн$  – затраты, относящиеся к готовой продукции, по текущим нормам;

$O$  – величина отклонения фактических затрат от текущих норм;

$И$  – величина изменений норм.

При этом фактическую себестоимость изделия можно установить двумя способами. Если объектом учета производственных расходов являются отдельные виды продукции, то и отклонения от норм, а также их изменения можно отнести на эти виды продукции прямым путем. Фактическую себестоимость этих видов продукции определяют способом прямого расчета по приведенной формуле.

Если объектом учета производственных расходов являются группы однородных видов продукции, то фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции.

Второй способ калькулирования фактической себестоимости продукции является менее трудоемким.

Применение нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе норм основных затрат, действующих на начало месяца, и квартальных смет расходов по обслуживанию производства и управлению. В организациях, отличающихся относительной стабильностью технологических процессов, нормы затрат изменяются редко, поэтому плановая себестоимость мало отличается от нормативной. В этих организациях вместо нормативных калькуляций можно использовать плановые.

Отклонения фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования или инвентарным методом.

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут, как правило, только по прямым расходам (сырье и материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяют между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции осуществляют в карточках или особого рода оборотных ведомостях, составляемых по отдельным видам или группам продукции.

Нормативный метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции призван выполнять две функции: обеспечить оперативный контроль за производственными затратами путем учета затрат по текущим нормам и отдельно – отклонений от норм и их изменений; обеспечить точное калькулирование себестоимости продукции.

Однако некоторые организации и отрасли ограничивают применение данного метода использованием его лишь как приема калькулирования себестоимости продукции. В этом случае данный метод не выполняет своей основной функции – оперативного текущего контроля за производственными затратами.

*Показный метод* учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в индивидуальном производстве, на ремонтных работах и некоторых других производствах. При данном методе объек-

том учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, под которым понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и др., в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления периодической бухгалтерской отчетности.

При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчиком частичный выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства, т.е. допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства. К недостаткам данного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции следует отнести также отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства.

*Попередельный метод* учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). В этом случае затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные рассматривают как побочные (сопутствующие) и

оценивают их по установленным ценам. Стоимость оцененной побочной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При первом варианте, как уже отмечалось, ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм.

В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и др. необходимо сопоставлять с нормативным.

Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

*Процессный (простой) метод* учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно (в добывающей промышленности, на электростанциях и т.п.).

Примером такой отрасли может служить угольная промышленность, где производственная себестоимость 1 т угля определяется делением затрат на количество угля, выданного на поверхность. Уголь, оставшийся в шахте, в расчет не принимается.



На предприятиях промышленности попроцессный метод учета затрат и калькулирования применяется в простых вспомогательных производствах, вырабатывающих один или несколько видов продукции (работ, услуг) и, как правило, не имеющих незавершенного производства (энергетические хозяйства, жестяно-баночное производство и др.).

## 6.2. Готовая продукция и ее оценка

**Готовая продукция** – это изделия или полуфабрикаты, полностью законченные обработкой на данном предприятии, соответствующие действующим стандартам или техническим условиям, прошедшие отдел технического контроля и принятые на склад готовой продукции или заказчиком.

Оценка готовой продукции может производиться по:

- фактической производственной себестоимости (полной и сокращенной);
- учетным ценам, которые могут исчисляться на базе плановой (нормативной) себестоимости (полной или сокращенной) или договорных цен.

*Фактическая производственная себестоимость* применяется, как правило, в единичном или мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

*Учетные цены на базе плановой (нормативной) производственной себестоимости* используют в отраслях с массовым и серийным производством при большой номенклатуре продукции.

Учетные цены на базе *договорных цен* используют, как правило, при их стабильности.

При использовании для оценки готовой продукции учетных цен на предприятии составляют номенклатуру-ценник.

## 6.3. Учет выпуска готовой продукции из производства

Для учета выпуска готовой продукции в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены два счета: 43 «Готовая продукция» и 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

*Счет 43 «Готовая продукция»* – активный, предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции по фактической производственной себестоимости или плановой (нормативной) себестоимости в зависимости от принятого варианта учета выпуска готовой продукции.

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается.

Счет 43 «Готовая продукция» имеет следующую структуру.

Счет 43 «Готовая продукция»	
Дебет	Кредит
<p><i>Сальдо (начальное)</i> – остаток готовой продукции на начало отчетного периода (по фактической или плановой (нормативной) производственной себестоимости).</p> <p>Поступление готовой продукции из производства (по фактической или плановой (нормативной) производственной себестоимости)</p>	<p>Отгрузка продукции (по фактической или плановой (нормативной) себестоимости).</p> <p>Продажа продукции (по фактической или плановой (нормативной) себестоимости)</p>
Оборот	Оборот
<p><i>Сальдо (конечное)</i> – остатки готовой продукции на отчетную дату (по фактической или плановой (нормативной) производственной себестоимости)</p>	

В развитие синтетического счета 43 «Готовая продукция» открывается аналитический учет по видам (группам) готовой продукции. Причем при учете готовой продукции на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение отдельных наименований продукции можно отражать по учетным ценам (плановой (нормативной) себестоимости, договорным ценам и т.п.) с выделением учета отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных групп изделий.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – операционно-результативный. Он предназначен для:

- обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчиком работ, оказанных услугах за отчетный период;
- выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от плановой (нормативной).

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» имеет следующую структуру.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	
Дебет	Кредит
<i>Сальдо (начальное)</i> – отсутствует Выпуск продукции (сдача работ, оказание услуг) в конце отчетного периода (по фактической производственной себестоимости)	Выпуск продукции (сдача работ, оказание услуг) в текущем учете по плановой (нормативной) производственной себестоимости.  Списание отклонений фактической производственной себестоимости от плановой (нормативной) «экономия –», «перерасход +» на отчетную дату
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<i>Сальдо (конечное)</i> – отсутствует	

Синтетический учет выпуска готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40.

**При первом варианте**, который является традиционным для отечественной учетной практики и наиболее распространен на промышленных предприятиях, в системном бухгалтерском учете в конце отчетного периода (месяца) формируется полная (или сокращенная) фактическая производственная себестоимость готовой продукции, по которой оцениваются остатки на складе и в балансе.

Однако в текущем учете, т.е. в течение отчетного периода необходимо использовать учетные цены, чаще исчисленные на базе плановой (нормативной) себестоимости. Необходимость использования для отражения движения готовой продукции двух оценок обусловлена тем, что фактическую производственную себестоимость готовой продукции можно исчислить только после распределения и списания косвенных расходов, а также исчисления и оценки объема незавершенного производства, что осуществляется только в конце отчетного периода.

С учетом сказанного отражение выпуска готовой продукции из производства будет осуществляться следующим образом. В текущем порядке списание готовой продукции из производства и прием ее на учет на складе готовой продукции будет отражаться по плановой (нормативной) производственной себестоимости на счетах бухгалтерского учета следующей проводкой:

- Дебет счета 43 «Готовая продукция»;
- Кредит счета 20 «Основное производство».

В конце отчетного периода исчисляется фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции и выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от плановой (нормативной). Отклонение может быть либо экономией (превышение плановой (нормативной) себестоимости над фактической себестоимостью), либо перерасходом (превышение фактической себестоимости над плановой [нормативной] себестоимостью). Отклонение списывается следующей бухгалтерской проводкой:

- Дебет счета 43 «Готовая продукция»;
- Кредит счета 20 «Основное производство».

При этом экономия сторнируется, т.е. записывается отрицательным числом, а перерасход отражается дополнительной проводкой.

**При втором варианте** учета выпуска готовой продукции из производства используются два счета, т.е. счет 43 «Готовая продукция» и счет 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)», причем на счете 43 «Готовая продукция» учет осуществляется по плановой (нормативной) себестоимости.

В текущем учете, т.е. в течение отчетного периода, фактически выпущенная и сданная на склад готовая продукция отражается в оценке по плановой (нормативной) себестоимости по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В конце отчетного периода после определения фактической себестоимости готовой продукции она списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Таким образом, счет 40 является операционно-результативным, на нем формируется информация о выпущенной из производства продукции в двух оценках: по дебету – фактическая производственная себестоимость, по кредиту – плановая (нормативная).

На отчетную дату в результате сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от плановой (нормативной), т.е. либо экономия (превышение плановой (нормативной) себестоимости над фактической), либо перерасход (превышение фактической себестоимости над плановой (нормативной)).

Отклонение списывается с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»; экономия сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», а перерасход отражается той же проводкой дополнительной записью.

Таким образом, счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. Аналитический учет по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» необходимо вести по видам выпускаемой продукции.

При двух вариантах учета выпуска готовой продукции она будет отражаться в бухгалтерском балансе по:

- фактической производственной себестоимости (если не используется при учете счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);
- плановой (нормативной) себестоимости (если используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);
- неполной (сокращенной) фактической себестоимости, если не используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и общехозяйственные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;
- неполной плановой (нормативной) себестоимости, когда используется счет 40 и общехозяйственные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» на счет 90 «Продажи».

Хозяйственные операции при двух вариантах учета выпуска готовой продукции из производства будут отражаться на счетах бухгалтерского учета следующим образом (табл. 27).

Таблица 27

**Основные бухгалтерские записи  
по учету выпуска готовой продукции из производства**

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>Первый вариант учета выпуска готовой продукции (без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»)</i>		
1. В течение отчетного периода (месяца) отражается выпуск готовой продукции из производства по плановой (нормативной) производственной себестоимости	43 «Готовая продукция»	20 «Основное производство»

1	2	3
2. В конце отчетного периода исчисляется фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции и списывается выявленное отклонение от плановой (нормативной) производственной себестоимости: - перерасход; - экономия (сторно)	43 «Готовая продукция» 43 «Готовая продукция»	20 «Основное производство» 20 «Основное производство»
3. В течение месяца списана себестоимость проданной готовой продукции по плановой (нормативной) производственной себестоимости	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	43 «Готовая продукция»
4. В конце месяца списывается доля отклонения, относящаяся к проданной готовой продукции	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	43 «Готовая продукция»
<i>Второй вариант учета выпуска готовой продукции</i> (с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»)		
1. В течение отчетного периода (месяца) отражается выпуск готовой продукции из производства по плановой (нормативной) производственной себестоимости	43 «Готовая продукция»	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»
2. В конце отчетного периода списывается фактическая производственная себестоимость, исчисленная на счете 20 «Основное производство»	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	20 «Основное производство»
3. В течение месяца списана себестоимость проданной готовой продукции по плановой (нормативной) производственной себестоимости	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	43 «Готовая продукция»
4. В конце отчетного периода в полной сумме списывается отклонение фактической производственной себестоимости выпущенной готовой продукции от ее плановой (нормативной) себестоимости, выявленное на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»: - перерасход; - экономия (сторно)	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

## 6.4. Свод бухгалтерских проводок по учету затрат на производство и выпуску готовой продукции

Поскольку хозяйственные операции по формированию затрат на производство и выпуску продукции рассредоточены по отдельным темам курса, приведем в методических целях свод бухгалтерских проводок по учету затрат на производство и выпуску готовой продукции по второму варианту его организации, включая использование счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Для облегчения восприятия этого материала проиллюстрируем его на условном примере.

**Пример.** Промышленное предприятие, на примере которого рассмотрен процесс формирования затрат, имеет следующую производственную структуру: в основном производстве изготавливается продукция двух видов: А и Б; предприятие имеет вспомогательное инструментальное производство, продукция которого частично потребляется для нужд предприятия, а часть ее предназначена для продажи на сторону; основное (о) и вспомогательное (в) производство сосредоточены в двух цехах. Расходы по обслуживанию и управлению списываются на каждый цех и заводоуправление (администрацию предприятия).

*Таблица 28*

### Свод бухгалтерских проводок по учету затрат на производство и выпуск готовой продукции

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Отпущены за отчетный период материалы по учетным ценам:			
1.1. На производство продукции А	20 (А)	10	30 000
1.2. На производство продукции Б	20 (Б)	10	20 000
1.3. На производство инструмента	23	10	20 000
1.4. На производственные нужды основного цеха	25(0)	10	10 000
1.5. На производственные нужды вспомогательного цеха	25 (в)	10	8000
1.6. На общехозяйственные нужды	26	10	10 000

## 6.5. Раскрытие информации о готовой продукции в бухгалтерской отчетности

О готовой продукции с учетом существенности в бухгалтерской отчетности раскрывается как минимум следующая информация (табл. 29).

Таблица 29

### Взаимосвязь бухгалтерской отчетности и информации о готовой продукции

№ п/п	Информация	Формы отчетности
1	О готовой продукции для продажи на начало отчетного года и на конец отчетного периода по фактической производственной или плановой (нормативной) себестоимости	Бухгалтерский баланс (форма № 1), актив, раздел «Оборотные активы»
2	О способах оценки готовой продукции	Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности (раскрытие учетной политики)
3	О способах учета выпуска готовой продукции	Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности (раскрытие учетной политики)

### Контрольные вопросы

1. Какие основные методы применяются для калькулирования себестоимости готовой продукции?

2. Дайте краткую характеристику каждому методу калькулирования себестоимости готовой продукции. Каким образом зависит применяемый метод калькулирования от характера производства?

3. Охарактеризуйте готовую продукцию как объект бухгалтерского учета.

4. Какие методы оценки могут применяться для оценки готовой продукции?

5. Какие счета применяются для учета готовой продукции и операций по ее выпуску из производства?



6. Какие варианты учета выпуска готовой продукции могут применяться на практике? В чем разница между ними?

7. Какая информация о готовой продукции раскрывается в бухгалтерской отчетности?

### **Практическое задание**

Выполните практическую работу 1 по теме «Учет выпуска и продажи готовой продукции» (приложение 1).

## Тема 7

# УЧЕТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ПРОДАЖИ

---

*Изучив эту главу, вы узнаете:*

- как исчисляется финансовый результат от продажи продукции;
- какие бухгалтерские счета используются для учета операций по продаже продукции;
- каким образом влияют на организацию бухгалтерского учета условия договоров купли-продажи продукции;
- какая информация о продаже продукции отражается в бухгалтерской отчетности.

*Продажа продукции (работ, услуг)* – завершающий этап кругооборота средств в хозяйственной деятельности организации.

При отражении в учете факта продажи продукции, с одной стороны, надо показать фактическое выбытие (отгрузку) готовой продукции из организации, а с другой – определить, покрывают ли денежные (либо иные) средства, полученные от покупателей продукции, затраты по ее производству и продаже. Таким образом, в бухгалтерском учете должен быть исчислен финансовый результат (соотношение доходов и расходов) от продаж продукции. При этом финансовым результатом может быть либо прибыль, либо убыток.

Для исчисления объема продажи готовой продукции и выявления финансового результата от продажи продукции используется синтетический счет 90 «Продажи».

*Финансовый результат от продажи* – это разность между выручкой за проданную продукцию и суммой: НДС, полученного от покупателя в составе выручки, подлежащий перечислению в бюджет; фактической производственной себестоимости проданной продукции; суммы фактических общехозяйственных затрат за отчетный период при условии их непосредственного списания на счет

90 «Продажи»; суммы фактических расходов на продажу за отчетный период.

## 7.1. Бухгалтерские счета для учета продажи продукции

Информация о вышеперечисленных показателях отражается на счете 90 «Продажи» следующим образом:

- по кредиту счета 90 «Продажи» отражаются данные об объеме проданной продукции в ценах продажи с учетом НДС;
- по дебету этого счета показывают:
- налог на добавленную стоимость, причитающийся к получению от покупателей;
- акцизы, включенные в цену проданной продукции;
- фактическую производственную себестоимость проданной продукции;
- фактические общехозяйственные затраты за отчетный период в случае их непосредственного списания в дебет счета 90 «Продажи»;
- фактические расходы на продажу за отчетный период.

Таким образом, по дебету счета 90 «Продажи» отражаются суммы, которые организация должна перечислить в бюджет (НДС, акцизы и т.п.), а также расходы, связанные с производством и реализацией продукции, которые должны быть возмещены за счет выручки от ее продажи.

Сопоставление в конце отчетного месяца оборотов по дебету и кредиту счета 90 «Продажи» позволяет исчислить финансовый результат от продажи продукции. Если оборот по кредиту счета 90 (т.е. выручка за проданную продукцию, включая НДС) превышает оборот по дебету счета 90 (т.е. полную себестоимость продукции и обязательные платежи в бюджет (НДС и акцизы и другие аналогичные налоги)), то финансовый результат от продажи продукции – прибыль. Если наоборот – убыток.

В конце каждого месяца прибыль от продажи (убыток) продукции списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, сальдо на конец месяца счет 90 «Продажи» не имеет. Этот счет является типичным представителем операционно-результатных счетов, которые не участвуют в формировании показателей бухгалтерского баланса.

Однако счет 90 «Продажи» помимо выявления объема продажи готовой продукции и финансового результата от продажи выполняет

еще одну задачу – в системном порядке формирует данные за отчетный год для заполнения статей формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках». Для решения этой задачи в развитие синтетического счета 90 «Продажи» открываются как минимум следующие субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «НДС»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Если организация отдельно отражает в Отчете о прибылях и убытках управленческие расходы и расходы на продажу, то должны быть открыты соответственно два отдельных аналитических счета: 90-5 «Управленческие расходы» и 90-6 «Расходы на продажу».

На каждом субсчете в течение отчетного года нарастающим итогом накапливается информация о соответствующих показателях. Сальдо по каждому субсчету используется для составления соответствующих статей Отчета о прибылях и убытках.

Структура синтетического счета 90 «Продажи» может быть представлена следующей схемой.

Счет 90 «Продажи»	
Дебет	Кредит
НДС и другие аналогичные налоги из суммы выручки, подлежащие взносу в бюджет. Себестоимость проданной продукции. Сумма общехозяйственных расходов (при их списании в качестве условно-постоянных). Сумма расходов на продажу	Выручка от продажи продукции (работ, услуг), включая НДС и другие аналогичные налоги
Оборот по дебету	Оборот-по кредиту
Списание прибыли от продажи продукции (работ, услуг) (в случае превышения кредитового оборота над дебетовым)	Списание убытка от продажи продукции (работ, услуг) (при превышении дебетового оборота над кредитовым)
<i>Сальдо (конечное)</i> по синтетическому счету всегда равно нулю	

## 7.2. Учет продажи готовой продукции

Порядок учета продажи готовой продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета зависит от момента перехода права собственности на продукцию от продавца к покупателю, предусмотренного условиями заключенного договора. Возможны два варианта. Как правило, переход права собственности на продукцию от продавца к покупателю происходит в момент отгрузки продукции продавцом в адрес покупателя. Однако гражданское законодательство предусматривает, что стороны могут договориться о моменте перехода права собственности на продаваемую продукцию, отличном от момента отгрузки продукции (так называемый «особый момент перехода права собственности»). Например, право собственности может сохраняться за продавцом до момента оплаты покупателем отгруженной продукции или до наступления иных обстоятельств. Часто особый момент перехода права собственности предусматривается в экспортно-импортных договорах.

### 7.2.1. Учет продажи продукции при условии перехода права собственности в момент ее отгрузки покупателю

Как правило, если иное не предусмотрено договором, право собственности на продаваемую продукцию переходит от продавца к покупателю в момент отгрузки этой продукции со склада продавца в адрес покупателя.

**Пример.** Организация-продавец продает готовую продукцию за 12 000 руб., в том числе НДС – 1831 руб. Момент перехода права собственности – отгрузка продукции со склада продавца в адрес покупателя.

Фактическая производственная себестоимость реализованной продукции составляет 7300 руб., фактические общехозяйственные расходы – 1000 руб. Фактические расходы на продажу – 500 руб.

В соответствии с учетной политикой общехозяйственные расходы в качестве расходов периода в полном объеме списываются на счет 90 «Продажи».

Для упрощения примера используется вариант начисления налога на добавленную стоимость «по методу начисления».

## **7.2.2. Отражение продажи продукции в случае «момента перехода права собственности», отличного от момента отгрузки продукции покупателю**

В соответствии с Гражданским кодексом РФ договором купли-продажи (поставки) может быть предусмотрен момент перехода права собственности, отличный от момента отгрузки продукции со склада организации, т.е. продукция, уже фактически отгруженная со склада организации и находящаяся вне организации (по пути к покупателю), является собственностью продавца. Наиболее часто «особые условия поставки» встречаются при поставках продукции на экспорт, когда между экспортером и импортером в особом порядке распределяются риски, связанные с продвижением товаров от продавца к покупателю на территориях различных государств.

В этом случае возникает необходимость отражения в учете продавца отгруженной продукции, право собственности на которую еще не перешло к покупателю.

Таким образом, при втором варианте учет процесса продажи продукции подразделяется на две стадии: стадию отгрузки продукции покупателю и предъявления ему к оплате расчетных документов и стадию, когда по условиям договора наступает «особый момент перехода права собственности» к покупателю и, следовательно, совершается собственно продажа продукции.

Для отражения в учете отгруженной продукции открывается активный счет 45 «Товары отгруженные», по дебету которого в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция» отражается по фактической (или плановой (нормативной)) производственной себестоимости отгруженная со склада предприятия-продавца в адрес покупателя готовая продукция, право собственности на которую в соответствии с условиями договора пока не перешло.

В момент перехода права собственности, предусмотренный договором, в бухгалтерском учете отражаются операции по продаже отгруженной продукции. Для этого на счете 90 «Продажи» будут последовательно отражены все операции, которые имели место и при первом варианте учета продажи готовой продукции, а именно:

– в кредите счета 90 «Продажи» и в кредите открытого в его развитие субсчета 90-1 «Выручка от продаж» будет отражена выручка за проданную продукцию с учетом НДС и других аналогичных налогов в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– в дебет счета 90 «Продажи» и в дебет открытого в его развитие субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» списывается фактическая про-

изводственная себестоимость проданной отгруженной продукции в корреспонденции с кредитом счета 45 «Товары отгруженные»;

– в дебете счета 90 «Продажи» и в дебете субсчета 90-3 «НДС» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» будет отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателей, которая должна быть перечислена предприятием в бюджет;

– в дебете счета 90 «Продажи» и в дебете субсчетов 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на продажу» будут отражены суммы общехозяйственных расходов при их списании в качестве расходов периода непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» (в корреспонденции с кредитом счета 26 «Общехозяйственные расходы») и расходов на продажу (в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на продажу»), подлежащие возмещению за счет выручки от продажи продукции;

– списание выявленного финансового результата от продажи готовой продукции будет отражено по счету 90 «Продажи», субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

**Пример.** Организация-продавец продает готовую продукцию за 12 000 руб., в том числе НДС – 1831 руб. Условиями договора предусмотрен особый момент перехода права собственности, отличающийся от момента отгрузки продукции со склада продавца в адрес покупателя.

Фактическая производственная себестоимость реализованной продукции составляет 7300 руб. и включает часть фактически произведенных за отчетный период общехозяйственных затрат, предварительно списанных в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Расходы на продажу в отчетном периоде не производились.

При составлении бухгалтерской отчетности остатки отгруженной продукции, право собственности на которую в соответствии с условиями заключенных договоров не перешло к покупателям, отражается отдельной статьей в разделе «Оборотные активы» актива бухгалтерского баланса.

### **7.3. Раскрытие информации о продажах продукции в отчетности**

В бухгалтерской отчетности с учетом уровня существенности раскрывается как минимум следующая информация о продажах продукции (табл. 30).

**Взаимосвязь бухгалтерской отчетности с информацией  
о продажах продукции**

№ п/п	Информация	Формы отчетности
1	О выручке от продажи готовой продукции (товаров, работ, услуг) в оценке за вычетом НДС и других аналогов	Отчет о прибылях и убытках (форма № 2), раздел «Доходы и расходы по обычным видам»
2	В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров предусматривающих исполнение обязательств денежными средствами подлежит раскрытию как минимум следующая информация: - общее количество организаций с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций на которые приходится основная часть такой выручки; - доля выручки, полученная по указанным договорам со связанными организациями; - способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией	Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности, в том числе раскрытие ученой политики
3	О фактической производственной себестоимости товаров отгруженных на начало отчетного года и конец отчетного периода	Бухгалтерский баланс (форма № 1), актив, раздел «Оборотные активы»

**Контрольные вопросы**

1. Какие основные задачи решает учет продажи продукции (работ, услуг)?
2. Каким образом рассчитывается финансовый результат от продажи продукции?
3. На каком счете исчисляется финансовый результат от продажи продукции? Дайте характеристику структуры этого счета.



4. Приведите свод бухгалтерских проводок по отражению операций по продаже продукции на уровне синтетического учета?
5. Охарактеризуйте принципы организации аналитического учета к счету 90 «Продажи».
6. Какая информация о продаже продукции раскрывается в бухгалтерской отчетности?

### **Практическое задание**

Выполните практическую работу 1 по теме «Учет выпуска и продажи готовой продукции» (приложение 1).

## Тема 8

# УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

---

*Изучив данную главу, вы узнаете:*

- что такое конечный финансовый результат деятельности организации;
- порядок формирования конечного финансового результата деятельности организации;
- правила отражения в бухгалтерском учете операций по формированию финансового результата деятельности организации;
- порядок реформации баланса;
- учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года и прошлых лет;
- состав информации о финансовых результатах, представленной в бухгалтерской отчетности.

### ***Повторите!***

*Прежде чем приступить к изучению данной главы повторите:*

*Что такое доходы организации?*

*Что такое расходы организации?*

*Классификация доходов и расходов организации – доходы и расходы по обычным видам деятельности, прочие доходы и расходы.*

*Что такое бухгалтерская прибыль, чистая прибыль, нераспределенная прибыль отчетного года и нераспределенная прибыль прошлых лет, какова взаимосвязь между этими показателями?*

*Каким образом в бухгалтерском учете исчисляется финансовый результат от продажи и прочего выбытия основных средств?)*

*Каким образом в бухгалтерском учете исчисляется финансовый результат от выбытия нематериальных активов?*

*Каким образом в бухгалтерском учете исчисляется финансовый результат от выбытия материалов?*

*Каким образом в бухгалтерском учете исчисляется финансовый результат от продажи продукции?*

Целью финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации является получение такого финансового результата, который позволил бы обеспечить как выполнение обязательств организации пе-

ред обществом (в лице государственного бюджета) и перед собственниками, так и источник расширенного воспроизводства для самой организации. Финансовые результаты деятельности организации характеризуются величиной полученной прибыли или понесенным убытком. Поэтому методика учета финансовых результатов деятельности организации во многом определяется составом бухгалтерской прибыли (убытка) и действующими правилами распределения прибыли.

## 8.1. Состав бухгалтерской прибыли (убытка) и учет ее формирования

Конечным финансовым результатом деятельности организации за отчетный год является бухгалтерская прибыль (убыток).

**Бухгалтерская прибыль (убыток)** – конечный финансовый результат деятельности организации, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций (сопоставления доходов и расходов отчетного периода) и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, установленным нормативными документами.

**Бухгалтерская прибыль (убыток)** исчисляется нарастающим итогом в течение отчетного года и состоит из следующих основных элементов:

- прибыль (убыток) от продажи продукции;
- сальдо прочих доходов и расходов;

*Прибыль (убыток) от продажи продукции (работ, услуг)*, составляющая основную часть бухгалтерской прибыли (убытка) организации, определяется как разница между доходами и расходами по обычным видам деятельности, характеристика которых была дана ранее настоящего учебного пособия.

Доходом по обычным видам деятельности является выручка от продажи продукции в продажных ценах за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и иных аналогичных налогов. Расходы по обычным видам деятельности – это затраты организации по производству и продаже продукции (работ, услуг), состав которых определяется самой организацией.

Для исчисления прибыли (убытка) от продажи продукции из доходов по обычным видам деятельности вычитается часть расходов по обычным видам деятельности, относящаяся к готовой продукции, проданной в отчетном периоде, и расходы по обычным видам деятельно-

сти, полностью относящиеся к отчетному периоду (расходы на продажу и управленческие расходы при условии их списания как условно-постоянные на уменьшение доходов отчетного периода).

Порядок исчисления и отражения в бухгалтерском учете прибыли от продаж продукции (работ, услуг) изложен ранее.

Примерный перечень доходов и расходов определяется ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Основную часть *прочих доходов и расходов* образуют доходы и расходы, связанные с использованием имущества организации, например доходы, полученные по депозитным счетам в банках; проценты, уплаченные по полученным кредитам; доходы от участия в других организациях и доходы и расходы, связанные с выбытием имущества организации, – прибыль (убыток) от продажи и прочего выбытия основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов.

В составе *прочих отражаются* доходы и расходы, не относящиеся ни к доходам и расходам по обычным видам деятельности (т.е. не связанные с производством и продажей продукции, работ, услуг). Так, к прочим доходам расходам (расходам) относятся полученные (уплаченные) штрафы за нарушение условий хозяйственных договоров; положительные и отрицательные курсовые разницы, суммы снижения стоимости оборотных активов организации и пр.

Учет прочих доходов и расходов осуществляется на синтетическом счете 91 «Прочие доходы и расходы». Доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», расходы – по дебету этого счета.

Сальдо прочих доходов и расходов ежемесячно списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки» аналогично списанию операционных доходов и расходов. В случае превышения прочих доходов над расходами сальдо между ними списывается с дебета счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки». При обратной ситуации (при превышении внереализационных расходов над внереализационными доходами) сальдо с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» списывается в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Методика учета бухгалтерской прибыли подчинена задачам контроля за процессом ее формирования и оценки финансовых результатов деятельности организации. Отчетным периодом для оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности организации является отчетный год, совпадающий в Российской Федерации с календарным. Поэтому необходимо обеспечить учет процесса формирования бухгалтерской прибыли нарастающим итогом за отчетный год.

Для учета формирования конечного финансового результата деятельности организации ведется активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки».

**По кредиту счета 99 «Прибыли и убытки»** отражаются:

– прибыль от продажи продукции (работ, услуг) – в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»;

– положительное сальдо прочих доходов и расходов (превышение доходов над расходами) в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

**По дебету счета 99 «Прибыли и убытки»** отражаются:

– убыток от продажи продукции (работ, услуг) – в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»;

– отрицательное сальдо прочих доходов и расходов (превышение расходов над доходами) в корреспонденции с кредитом счета;

– 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

Показатели прибылей (доходов) и убытков (расходов) накапливаются на счете 99 «Прибыли и убытки» нарастающим итогом с начала отчетного года. Таким образом, сопоставление дебетового и кредитового оборотов по счету 99 «Прибыли и убытки» позволяет исчислить конечный финансовый результат деятельности организации за каждый текущий отчетный период (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев и др.), а также конечный результат за отчетный год.

## **8.2. Принципы формирования налогооблагаемой прибыли и исчисления налога на прибыль организаций**

Как уже отмечалось, конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период является источником исполнения обязательств организации перед обществом и собственниками, а также источником расширенного воспроизводства для самой организации.

Исполнение обязательств организации перед обществом производится посредством изъятия в государственный бюджет части прибыли, заработанной организацией за отчетный период, в виде налога на прибыль.

Определяя налоговую политику в области налогообложения прибыли, государство также учитывает необходимость обеспечения процесса расширенного воспроизводства, что как минимум предполагает изъятие только той части прибыли, которая остается после компенсации всех затрат, связанных с производством и продажей продукции. Осуществление организацией затрат непроизводственного характера, даже в случае их санкционирования собственниками, не должно затрагивать интересы формирования государственного бюджета и, следовательно, учитываться при исчислении налога на прибыль.

Следует иметь в виду, что бухгалтерская прибыль (убыток), системно формируемая в бухгалтерском учете, является чисто экономической категорией и определяется исходя из экономического содержания влияния произведенных в отчетном периоде расходов и полученных доходов на величину собственного капитала организации. При этом отдельные виды расходов, уменьшающие собственный капитал организации и, следовательно, формирующие бухгалтерскую прибыль, могут быть санкционированы собственниками, но при этом иметь непроизводственный характер (например, расходы по созданию корпоративного духа в компании путем организации проведения совместного досуга). Очевидно, что такой подход к исчислению показателя прибыли не может в полной мере соответствовать интересам государства при определении налога на прибыль, подлежащего взносу в бюджет. Следовательно, показатели прибыли для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения будут различны.

Процесс реформирования национальной учетной системы в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности требовал исключения влияния налоговых факторов на формирование прибыли как показателя бухгалтерской отчетности. Это было обеспечено путем полного выделения процедуры формирования показателя налогооблагаемой прибыли из системы бухгалтерского учета.

Для целей исчисления налога на прибыль предприятия должны организовать самостоятельную систему налогового учета, в рамках которой происходит признание полученных доходов и понесенных расходов с точки зрения установленных налоговым законодательством правил формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Отчетным периодом для исчисления налога на прибыль является отчетный год, совпадающий с календарным. В течение отчетного периода ежемесячно (ежеквартально) организации исчисляют авансовые платежи по налогу на прибыль.

В целях исчисления налога на прибыль, подлежащего взносу в бюджет, совершенные в течение отчетного периода хозяйственные опе-

рации, оформленные в установленном порядке первичными учетными документами, приведшие к доходам и расходам, признаваемым в целях налогообложения налогом на прибыль, регистрируются в самостоятельно разрабатываемых организацией *налоговых регистрах учета доходов и расходов*.

Данные налоговых регистров являются основанием для исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, расчета налога на прибыль по установленной налоговой ставке и заполнения налоговых деклараций.

Таким образом, в настоящее время в системе бухгалтерского учета не формируется показатель налогооблагаемой прибыли и исчисление налога на прибыль производится по установленной налоговой ставке (основная ставка – 20%, с 01.01.2009 г.) на базе внесистемно сгруппированной информации.

Исчисленная в системе налогового учета фактическая сумма налога на прибыль, подлежащая перечислению в бюджет, отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:

- Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»;
- Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечисление налога на прибыль в бюджет отражается в бухгалтерском учете проводкой:

- Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- Кредит счета 51 «Расчетные счета».

### **8.3. Реформация бухгалтерского баланса**

В конце отчетного года по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» будет отражена информация о фактической сумме прибыли, полученной за год, а в дебете счета 99 «Прибыли и убытки» – о фактической сумме убытков (потерь, расходов). Сопоставление дебетового и кредитового оборотов по счету 99 «Прибыли и убытки» за отчетный период характеризует показатель чистой прибыли отчетного года в случае превышения кредитового оборота над дебетовым и показатель чистого убытка отчетного года – в обратной ситуации, когда дебетовый оборот превышает кредитовый.

Однако для того, чтобы счет 99 «Прибыли и убытки» мог выполнять свою функцию в системе бухгалтерского учета в каждом новом отчетном году, необходимо по состоянию на 1 января отчетного года начинать отражать в нем данные с нулевого сальдо. Следовательно,

по окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается – сальдо по нему списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналогичное замечание относится и к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», на которых в течение отчетного года исчисляется финансовый результат от продаж продукции и сальдо прочих доходов и расходов организации.

Как было рассмотрено ранее сальдо по синтетическим счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» списывается ежемесячно на счет 99 «Прибыли и убытки». Как следствие – сальдо по этим синтетическим счетам на конец отчетного года и, соответственно, на начало следующего отчетного года равно нулю.

Однако на аналитических счетах, открытых в развитие счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», нарастающим итогом в течение отчетного года регистрируется информация о доходах и расходах, необходимая для формирования статей Отчета о прибылях и убытках. Очевидно, что, начиная с 1 января следующего отчетного года, значение начального сальдо по субсчетам к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» также должно быть равно нулю, так как на них начнет группироваться информация для статей Отчета о прибылях и убытках следующего отчетного года.

Следовательно, сальдо по субсчетам, открытым в развитие счета 90 «Продажи», должно быть списано на конец отчетного года в корреспонденции с субсчетом 9 «Прибыль (убыток) от продаж»:

- Дебет счета 90-1 «Выручка от продаж»;  
Кредит счета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».
- Дебет счета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж»;  
Кредит счетов 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «НДС» и т.д.

Сальдо по субсчетам, открытым в развитие счета 91 «Прочие доходы и расходы», списывается на конец года в корреспонденции с субсчетом 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»:

- Дебет счета 91-1 «Прочие доходы»;  
Кредит счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».
- Дебет счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;  
Кредит счета 91-2 «Прочие расходы».

Процедура закрытия счетов учета финансовых результатов получила название «реформация баланса».

**Реформация баланса** – учетная процедура, при которой заключительными записями декабря отчетного года закрываются счета учета финансовых результатов отчетного года и открываются в их развитие субсчета.



После проведения реформации баланса финансовые результаты деятельности организации за отчетный год должны быть представлены на рассмотрение и утверждение годового собрания собственников (акционеров, участников, пайщиков, членов и т.п.). Собрание должно принять решение о распределении чистой прибыли отчетного года либо по покрытию убытка.

#### **8.4. Учет нераспределенной прибыли**

Чистая прибыль, выявленная в бухгалтерском учете по результатам отчетного года, утверждается годовым собранием собственников предприятия, к исключительной компетенции которого относятся вопросы утверждения результатов финансово-хозяйственной деятельности за отчетный год и направлений распределения чистой прибыли отчетного года. В случае если по результатам отчетного года предприятие получило чистый убыток, годовое собрание собственников также должно утвердить этот результат финансово-хозяйственной деятельности и определить источники его покрытия.

После проведения реформации баланса, начиная с 1 января года, следующего за отчетным, чистая прибыль (убыток) отчетного года до момента принятия решения собственниками о ее распределении (покрытии) обособленно учитывается на активно-пассивном счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», в кредите которого отражается прибыль, в дебете – убыток.

В повестку дня обязательного годового собрания собственников включается вопрос об утверждении и распределении чистой прибыли отчетного года. Принципиально прибыль может быть распределена на два направления – либо изъята из организации в виде дивидендов исходя из интересов собственников в зарабатывании капитала, либо оставлена в распоряжении организации в качестве источника обеспечения расширенного воспроизводства исходя из интересов сохранения и приумножения капитала.

Начисление дивидендов отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты с учредителями по доходам».

Часть прибыли, нераспределенная на дивиденды, остается по решению собственников в распоряжении организации для осуществления ее развития и присоединяется к нераспределенной прибыли прошлых

лет, увеличивая собственный капитал организации, и учитывается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В соответствии с требованиями законодательства или по решению собственников часть чистой прибыли отчетного года может быть зарезервирована на осуществление целевых мероприятий, в частности на покрытие будущих убытков, погашение облигаций общества, выкуп собственных акций общества, *создания резервного капитала*.

**Пример.** В соответствии со ст. 35 Закона РФ «Об акционерных обществах» акционерные общества обязаны создавать за счет чистой прибыли резервный капитал на покрытие убытков, погашение облигаций, выкупа собственных акций. Такой резервный капитал должен быть не менее 5% величины уставного капитала, он образуется за счет ежегодных обязательных отчислений не менее 5% чистой прибыли. Отчисления в резервный капитал производятся до тех пор, пока его величина не достигнет установленного законодательством размера.

Произведенные по решению годового собрания собственников отчисления в резервный капитал отражаются в бухгалтерском учете записью:

- Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- Кредит счета 82 «Резервный капитал».

При этом следует четко понимать, что резервный капитал – это не покупочно переписанные деньги, неприкосновенно хранящиеся в сейфе организации. Имущество, эквивалентное размеру резервного капитала, находится в обороте организации и может выступать в форме любого актива, отраженного по любой статье бухгалтерского баланса. Речь идет только о соблюдении обязательной пропорции распределения чистой прибыли между собственниками и организацией.

В случае если результатом деятельности организации за отчетный год явился чистый убыток, в повестку годового собрания собственников также должен быть включен вопрос об утверждении убытка как конечного финансового результата деятельности за отчетный период и источников его покрытия. Под покрытием убытка отчетного года фактически понимается либо перераспределение источников собственных средств организации, т.е. изменение структуры собственного капитала, либо привлечение дополнительных средств от собственников для покрытия полученного убытка.

В соответствии с действующими нормативными документами убыток отчетного года может быть покрыт за счет таких источников, как:

- нераспределенная прибыль;
- резервный капитал;

– уставный капитал (в определенных законодательством случаях в ситуации, когда чистые активы организации оказались меньше размера уставного капитала).

В бухгалтерском учете направление источников собственных средств на погашение убытка отчетного года будет отражаться по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с дебетом пассивных счетов учета соответствующих элементов собственного капитала.

## **8.5. Раскрытие информации о финансовых результатах деятельности организации в бухгалтерской отчетности**

В бухгалтерской отчетности с учетом существенности раскрывается как минимум следующая информация о финансовых результатах деятельности организации (табл. 31).

*Таблица 31*

### **Взаимосвязь форм бухгалтерской отчетности с информацией о финансовых результатах деятельности организации**

№ п/п	Информация	Формы отчетности
1	2	3
1	О всех видах доходов и расходов отчетного года, формирующих конечный финансовый результат отчетного года, за отчетный период и аналогичный период предшествующего отчетного года	Отчет о прибылях и убытках (форма № 2)
2	О чистой прибыли (убытке) отчетного года за отчетный период и аналогичный период предшествующего отчетного года	Отчет о прибылях и убытках (форма № 2)
3	О нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) на начало отчетного года и на конец отчетного периода	Бухгалтерский баланс (форма № 1), пассив, раздел «Капитал и резервы»

1	2	3
4	О величине резервного капитала на начало отчетного года на конец отчетного периода	Бухгалтерский баланс (форма № 1), пассив, раздел «Капитал и резервы»
5	О величине кредиторской задолженности по выплате собственникам начисленных доходов (дивидендов) на начало года и на конец отчетного периода	Бухгалтерский баланс (форма № 1), пассив, раздел «Краткосрочные обязательства»
6	Об изменениях нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), резервного капитала в течение отчетного года и года, предшествующего отчетному	Отчет об изменении капитала (форма № 3), раздел «Изменения капитала»

### Контрольные вопросы

1. Что такое бухгалтерская прибыль (убыток) отчетного года?
2. Что такое чистая прибыль (убыток) отчетного года?
3. Что такое нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)?
4. Какие счета применяются для исчисления в бухгалтерском учете конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период?
5. Что такое реформация баланса? Каким образом эта процедура отражается на счетах бухгалтерского учета?
6. Каким образом в бухгалтерском учете отражаются утверждение и распределение чистой прибыли отчетного года?
7. Каким образом в бухгалтерском учете отражается покрытие убытка отчетного года?

### Практическое задание

Выполните практическую работу 1 по темам «Учет прочих хозяйственных операций», «Заключительные операции отчетного года» (приложение 1).

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Закон о бухгалтерском учете – Федеральный закон РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» в редакции изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 23 июля 1998 г. № 123-ФЗ.

2. ПБУ 1/2008 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.

3. ПБУ 4/99 – Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (в ред. приказа Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 115н).

4. ПБУ 5/01 – Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н, (в ред. приказов Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 156н, от 26.03.2007 г. № 26н).

5. ПБУ 6/01 – Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н, (в ред. приказов Минфина РФ от 18.05.2002 г. № 45н, от 12.12.2005 г. № 147н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н).

6. ПБУ 10/99 – Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (в ред. приказов Минфина РФ от 30.12.1999 г. № 107н, от 30.03.2001 г. № 27н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н).

7. ПБУ 14/2007 – Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н.

8. ПБУ 15/2008 – Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/08), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н.

9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденный приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. приказов Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н, от 18.09.2006 г. № 115н).

10. Гетьман В.Г., Терехова В.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебник. – М.: Изд-во Дашков и К, 2008.– 496 с.
11. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 720 с. – (Высшее образование).
12. Журналы «Бухгалтерский учет» 2007–2009 гг.
13. Информационно-правовая система «Консультант плюс».

# ПРИЛОЖЕНИЯ

## Приложение 1

### Практическая работа 1 по теме: «Комплексная сквозная практическая работа»

#### Методические указания

Целью комплексной сквозной практической работы является закрепление знаний студентов в области ведения бухгалтерских счетов и двойной записи, а также отработка практических навыков в области счетоводства.

Комплексная сквозная практическая работа подразделяется на части, каждая из которых соответствует определенной теме раздела «Основы методики бухгалтерского учета» и завершается составлением основных форм бухгалтерской отчетности.

Для выполнения сквозной практической работы предлагается использовать упрощенную форму счетоводства «Журнал-Главная» (форма 1.1), которая рекомендована для малых предприятий с простым хозяйственным процессом производства и незначительным количеством хозяйственных операций.

Регистром синтетического учета при данной форме счетоводства является Книга учета хозяйственных операций «Журнал-Главная» (форма 1.1) (далее – Книга учета хозяйственных операций).

#### *Образец формы 1.1*

№ операции	Счет 01 «Основные средства»		Счет		Счет 99 «Прибыли и убытки»	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо начальное						
1						
2						
Обороты						
Сальдо конечное						

### ***ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!***

При выполнении задания следует различать Журнал регистрации хозяйственных операций и Книгу учета хозяйственных операций.

#### **Последовательность выполнения**

Используя данные об остатках хозяйственных средств и источников их образования, приведенных в вводной части сквозной практической работы, открыть Книгу учета хозяйственных операций (форма 1.1), т.е. записать остатки на начало отчетного периода по каждому счету.

Условия задания по каждому изучаемому разделу приводятся обособленно в виде таблиц. При этом все операции имеют сквозную нумерацию.

Таблицы с условиями заданий используются студентами как Журнал регистрации хозяйственных операций (форма 1.2), т.е. в соответствующих графах необходимо проставить суммы (в случае их отсутствия) и указать корреспонденцию счетов.

По каждой хозяйственной операции, приведенной в Журнале регистрации хозяйственных операций (форма 1.2), в Книге учета хозяйственных операций (форма 1.1) записываются ее порядковый номер и суммарные изменения в счетах бухгалтерского учета, которые произошли под влиянием данной операции, т.е. бухгалтерская проводка.

### ***ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!***

В комплексной сквозной практической работе используется упрощенный вариант записи хозяйственных операций в Книге учета хозяйственных операций.

На практике по каждой хозяйственной операции в Книге учета хозяйственных операций должна отражаться следующая информация:

- порядковый номер хозяйственной операции;
- дата и номер первичного документа;
- содержание операции;
- сумма операции;
- изменения в счетах бухгалтерского учета, произошедшие под влиянием хозяйственной операции.

По окончании отражения в Книге учета хозяйственных операций всех операций необходимо подсчитать дебетовые и кредитовые обороты по каждому счету и вывести конечное сальдо.

### ***ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!***

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту всех счетов и с суммарным выражением всех хозяйственных операций.



Сумма конечных сальдо по активным счетам должна совпадать с суммой конечных сальдо по пассивным счетам.

Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету Книги учета хозяйственных операций должны быть использованы для составления бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках.

Дальнейшие методические указания по выполнению комплексной сквозной практической работы будут приводиться по соответствующим разделам работы.

## КОМПЛЕКСНАЯ СКВОЗНАЯ ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА

### *Вводная часть*

По состоянию на 1 декабря 201\_ г. на счетах Главной книги ОАО «Сатурн» числятся следующие остатки хозяйственных средств и источников их образования:

(руб.)

Номер счета (субсчета)	Наименование счета (субсчета)	Дебет	Кредит
1	2	3	4
01	Основные средства, в том числе:	450 000	
	Здание завода	321 000	
	Здание склада	4000	
	Оборудование	109 000	
	Вычислительная техника	16 000	
02	Амортизация основных средств		35 553
02-1	Амортизация собственных основных средств, в том числе:		35 553
	Здания завода		26 964
	Здания склада		336
	Оборудования		1853
	Вычислительной техники		6400

Продолжение таблицы

1	2	3	4
04	Нематериальные активы	20 000	
05	Амортизация нематериальных активов		0
10	Материалы, в том числе:	15 000	
10-1	Сырье и материалы (сталь СИ-100 – 400 кг)	8000	
10-6	Прочие материалы, в том числе:	7000	
	смазочные материалы (30 кг)	3000	
	краска (100 кг)	4000	
19	НДС по приобретенным ценностям	200	
50	Касса	1500	
51	Расчетные счета	547 300	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками (с АТП-2)		1000
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	42 553	
66	Краткосрочные кредиты и займы		5000
68	Расчеты по налогам и сборам		11 100
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению		3400
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		8400
71	Расчеты с подотчетными лицами	100	
80	Уставный капитал		117 000
82	Резервный капитал		15 000
83	Добавочный капитал		120 000
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		433 700
90	Продажи		0
90-1	Выручка от продаж		480 000
90-2	Себестоимость продаж	130 000	

1	2	3	4
90-3	НДС	80 000	
90-5	Коммерческие расходы	0	
90-6	Управленческие расходы	16 500	
90-9	Прибыль (убыток) от продаж	253 500	
91	Прочие доходы и расходы		0
91-1	Прочие доходы		156 000
91-2	Прочие расходы	83 000	
91-9	Сальдо прочих доходов и расходов	73 000	
99	Прибыли и убытки		326 500
99-1	Налог на прибыль		0
99-2	Прибыль (убыток) от продаж		253 500
99-3	Сальдо прочих доходов и расходов		7300

## ЗАДАНИЕ К ПРАКТИЧЕСКОЙ РАБОТЕ

### *Вводная часть*

На основании вышеприведенных данных об остатках на 1 декабря 201\_ г., отраженных в Главной книге организации, выполнить следующее:

1. Открыть Книгу учета хозяйственных операций (форма 1.1), записав в подготовленный регистр остатки по синтетическим счетам на 1 декабря 201\_ г.

### *Общая часть*

На основании данных, приведенных в Журнале регистрации хозяйственных операций (форма 1.2) по каждому разделу учета, выполнить следующее:

1. Определить корреспонденцию счетов по хозяйственным операциям и отразить ее в Журнале регистрации хозяйственных операций (форма 1.2).

2. Произвести все расчеты, которые в соответствии с заданием следует выполнить самостоятельно.

3. Отразить хозяйственные операции на синтетических счетах, открытых в Книге учета хозяйственных операций (форма 1.1).

# КОМПЛЕКСНАЯ СКВОЗНАЯ ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА

## Учет основных средств

### Форма 1.2. Журнал регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Акцептован счет ОАО «Интерквадро» за поступивший на предприятие комплекс вычислительной техники: - договорная стоимость; - НДС (18% сверх договорной стоимости). <i>(Основание: счет № 803 от 01.12.201_г., договор № 10 от 11.09.201_г.)</i>	164 000 29 520		
2	Начислено ОАО «Интерквадро» за доставку и монтаж комплекса вычислительной техники: - стоимость оказанных услуг и работ; - НДС (18% сверх сметной стоимости). <i>(Основание: договор № 12 от 13.09.201_г., счет № 804 от 03.12.201_г.)</i>	7500 1350		
3	Комплекс вычислительной техники принят в эксплуатацию. <i>(Основание: акт приемки-передачи основных средств № 3 от 15.12.201_г.)</i> <i>(Расчет первоначальной стоимости основного средства произвести самостоятельно)</i>			
4	Оплачен счет № 803 ОАО «Интерквадро» за поставленный комплекс вычислительной техники. <i>(Основание: платежное поручение № 251 от 15.12.201_г.)</i>	196 800		
5	Принят к возмещению из бюджета НДС по оплаченному и принятому в эксплуатацию комплексу вычислительной техники	29 520		

1	2	3	4	5
6	<p>Начислена амортизация основных средств, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- здание завода (годовая норма амортизации – 4,2%) (общепроизводственные расходы);</li> <li>- здание склада (годовая норма амортизации – 4,2%) (общепроизводственные расходы);</li> <li>- оборудование (годовая норма амортизации – 10,2%) (общепроизводственные расходы);</li> <li>- вычислительная техника (годовая норма амортизации – 20%) (общехозяйственные расходы).</li> </ul> <p><i>(Основание: расчет бухгалтерии линейным методом по нормам, определенным предприятием исходя из сроков полезного использования основных средств)</i>  <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i></p>			
7	<p>Отгружена ООО «Проба» вычислительная техника и выставлен счет на ее оплату:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- общая сумма счета,</li> </ul> <p>в том числе</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- НДС (18%).</li> </ul> <p><i>(Основание: договор № 14 от 10.12.201_г., товарно-транспортная накладная № 76 от 19.12.201_г., счет № 306 от 19.12.201_г.)</i></p>	<p>23 040</p> <p>3514</p>		
8	<p>Списана с баланса отгруженная ООО «Проба» вычислительная техника:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- списана накопленная амортизация;</li> <li>- списана остаточная стоимость вычислительной техники.</li> </ul> <p><i>(Основание: акт списания основных средств № 10 от 19.12.201_г.)</i>  <i>(Расчет остаточной стоимости произвести самостоятельно, учитывая, что первоначальная стоимость – 16 000 руб.)</i></p>	6667		
9	<p>Списан финансовый результат от реализации вычислительной техники.</p> <p><i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i>  <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i></p>			

1	2	3	4	5
10	На расчетный счет от ООО «Проба» поступили денежные средства в оплату отгруженной вычислительной техники. (Основание: выписка банка от 25.12.201 г.)	23 040		
11	По причине невозможности дальнейшего использования списано с баланса здание склада: - списана накопленная амортизация; - списана остаточная стоимость склада. (Основание: акт ликвидации основных средств № 12 от 26.12.201 г.) (Расчет остаточной стоимости произвести самостоятельно, учитывая, что первоначальная стоимость – 4000 руб.)	350		
12	Оприходованы на склад по цене возможного использования материалы, полученные в результате ликвидации здания склада. (Основание: приходный ордер № 407 от 28.12.201 г.)	200		
13	Акцептован счет ООО «Максимум» за выполнение работ по ликвидации здания склада. (Основание: счет-фактура № 160 от 26.12.201 г.)	400		
14	Списан финансовый результат от ликвидации здания склада. (Основание: расчет бухгалтерии) (Расчет произвести самостоятельно)			
15	Начислена амортизация нематериальных активов (годовая норма амортизации – 50%) (общехозяйственные расходы). (Основание: расчет бухгалтерии линейным методом) (Расчет произвести самостоятельно)			

## КОМПЛЕКСНАЯ СКВОЗНАЯ ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА

### Учет материалов

В соответствии с учетной политикой организации материально-производственные запасы отражаются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости заготовления.

### Форма 1.2. Журнал регистрации хозяйственных операций (продолжение)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
16	Акцептован счет завода «Серп и молот» за поступившую и принятую на склад сталь марки И-100 (1500 кг). В том числе: - договорная цена; - НДС (18% сверх договорной цены). (Основание: счет № 1427 от 02.12.201_г., приходная накладная № 401 от 03.02.201_г.)	30 000 5400		
17	Отпущена со склада и израсходована в производстве сталь СИ-100: - на изготовление продукции по договору № 28 от 08.10.200_г. с ОАО «АРС» (300 кг) (Основание: лимитно-заборная карта № 1092 от 02.12.201_г.); - на изготовление продукции по договору № 36 от 10.11.201_г. с ООО «ДИАЛОГ» (200 кг). (Основание: лимитно-заборная карта № 1093 от 02.12.201_г.)	6000 4000		
18	Акцептован счет-фактура завода «Каучук» за поступившую и принятую на склад техническую резину (общий вес – 1260 кг). В том числе: - договорная цена; - НДС (18% сверх договорной цены). (Основание: счет-фактура № 36/19 от 04.12.201_г.)	12 600 2268		

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5
19	Выдан аванс сотруднику отдела материально-технического снабжения Смирнову А.С. на командировочные расходы. Командировка связана с получением и экспедированием лесоматериалов (тарные материалы). (Основание: приказ руководителя предприятия № 236к от 14.12.200_г.; расходный кассовый ордер № 903 от 15.12.200_г.)	240		
20	Оплачен счет завода «Серп и молот» № 1427 от 02.12.200_г. (Основание: платежное поручение № 370 от 15.12.200_г.; выписка банка от 16.12.201_г.)	36 000		
21	Принят к возмещению из бюджета НДС по оплаченной и поступившей от завода «Серп и молот» стали СИ-100	5400		
22	Утвержден авансовый отчет Смирнова А.С. по произведенным командировочным расходам. Расходы включены в фактическую себестоимость приобретения лесоматериалов. (Основание: авансовый отчет № 236 от 19.12.201_г.)	225		
23	Получен в кассу от Смирнова А.С. остаток неизрасходованных подотчетных сумм (Основание: авансовый отчет № 236 от 19.12.200_г., приходный кассовый ордер № 96 от 19.12.200_г.)	15		
24	Акцептован счет лесоторговой базы № 3 за поступившие и принятые на склад лесоматериалы (4 куб. м) В том числе: - договорная цена; - НДС (18% сверх договорной цены). (Основание: приходный ордер № 402 от 19.12.200_г., счет № 618 от 17.12.200_г.)	4000 720		
25	Отпущена в производство со склада и израсходована для изготовления продукции по договору № 28 от 08.10.201_г. с ОАО «АРС» техническая резина (320 кг). (Основание: лимитно-заборная карта № 7094 от 22.12.201_г.)	3200		



Окончание таблицы

1	2	3	4	5
26	Отпущены со склада для упаковки отгружаемой продукции лесоматериалы (0,5 куб. м) (Основание: лимитно-заборная карта № 16 от 24.12.201_г.)	528		
27	Отпущены со склада и израсходованы на текущий ремонт оборудования материалы (8 кг). (Основание: требование № 17 от 24.12.201_г., смета затрат на текущий ремонт оборудования от 12.06.201_г.)	800		
28	Отпущена со склада и израсходована на ремонт помещения дирекции организации краска (7 кг). (Основание: требование № 18 от 26.12.201_г., смета на ремонт помещения дирекции от 02.11.201_г.)	280		

## КОМПЛЕКСНАЯ СКВОЗНАЯ ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА

### Учет расчетов с персоналом по оплате труда

#### Форма 1.2. Журнал регистрации хозяйственных операций (продолжение)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
29	Начислена заработная плата рабочим основного производства за декабрь. В том числе: - за изготовление продукции по договору № 28 от 08.10.200_г. ОАО «АРС» (Основание: наряд № 158 от 30.12.201_г., расчетно-платежная ведомость за декабрь 201_г.) - за изготовление продукции по договору № 36 от 10.11.200_г. с ООО «ДИАЛОГ» (Основание: наряд № 159 от 30.12.201_г., расчетно-платежная ведомость за декабрь 201_г.)	20 000  10 000		

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5
30	Начислена заработная плата за декабрь административно-управленческому персоналу цехов. <i>(Основание: табель и расчетно-платежная ведомость за декабрь)</i>	13 000		
31	Начислена заработная плата за декабрь административно-управленческому персоналу организации. <i>(Основание: табель и расчетно-платежная ведомость за декабрь)</i>	9000		
32	Начислены пособия по временной нетрудоспособности работникам организации. <i>(Основание: больничные листы, расчетно-платежные ведомости за декабрь)</i>	3700		
33	Начислено во внебюджетные фонды (20% по отношению к начисленной заработной плате, в том числе в части, подлежащей перечислению в Пенсионный фонд). В том числе: - рабочих основного производства, в том числе: на заказ по договору № 28 на заказ по договору № 36; - АУП цехов; - АУП организации. <i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i>			
34	Начислено во внебюджетные фонды в Фонд обязательного медицинского страхования (3,1% по отношению к начисленной заработной плате). В том числе: - рабочих основного производства: на заказ по договору № 28 на заказ по договору № 36; - АУП цехов; - АУП организации. <i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i>			

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5
35	<p>Начислен единый социальный налог в части взносов в Фонд социального страхования (2,9% по отношению к начисленной заработной плате).</p> <p>В том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- рабочих основного производства,</li> </ul> <p>в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>на заказ по договору № 28</li> <li>на заказ по договору № 36;</li> <li>- АУП цехов;</li> <li>- АУП организации.</li> </ul> <p><i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i></p>			
36	<p>Из начисленной заработной платы и пособия по временной нетрудоспособности удержан налог на доходы физических лиц 13%.</p> <p><i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно. Вычеты сотрудникам не представляются)</i></p>			
37	<p>С расчетного счета перечислен в бюджет налог на доходы физических лиц</p> <p><i>(Основание: платежное поручение № 393 от 30.12.201_г., выписка банка от 30.12.201_г.)</i></p>			
38	<p>С расчетного счета перечислено во внебюджетные фонды в:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Федеральный бюджет в части взносов в Пенсионный фонд (14%) <i>(Основание: платежное поручение № 393 от 30.12.201_г., выписка банка от 30.12.201_г.);</i></li> <li>- Пенсионный фонд (14%) <i>(Основание: платежное поручение № 394 от 30.12.201_г., выписка банка от 30.12.201_г.);</i></li> <li>- Фонд обязательного медицинского страхования <i>(Основание: платежное поручение № 395, 396 от 30.12.201_г., выписка банка от 31.12.201_г.)</i></li> <li>- Фонд социального страхования <i>(Основание: платежное поручение № 397 от 30.12.201_г., выписка банка от 30.12.201_г.)</i></li> </ul>			

1	2	3	4	5
39	Получено с расчетного счета в кассу для выдачи заработной платы, начисленной за декабрь, пособий по временной нетрудоспособности персоналу, начисленных в декабре. (Сумму определить самостоятельно) (Основание: чек № 21 от 30.12.201_г., приходный кассовый ордер № 115 от 30.12.201_г., выписка из банка от 30.12.201_г.)			
40	Из кассы выдана заработная плата и пособия по временной нетрудоспособности (полностью). (Сумма – дана в операции 39) (Основание: расчетно-платежная ведомость № 12, отчет кассира за 30.12.201_г.)			

## КОМПЛЕКСНАЯ СКВОЗНАЯ ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА

### Учет выпуска и продажи готовой продукции

#### Форма 1.2. Журнал регистрации хозяйственных операций (продолжение)

В соответствии с учетной политикой организации учет выпуска готовой продукции ведется по плановой (нормативной) себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
41	Оприходована на склад поступившая из основного производства готовая продукция в оценке по плановой (нормативной) производственной себестоимости, произведенная в соответствии с договором № 28 от 08.10.200_г. с ОАО «АРС». Учетной политикой предприятия предусмотрено	56 000		

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5
	использование счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». (Основание: накладная № 317 от 24.12.201_г.)			
42	Отгружена ОАО «АРС» готовая продукция и выставлен счет на ее оплату на общую сумму 118 080 руб.: - общая сумма счета; - в том числе НДС (18%). (Основание: счет № 317 от 26. 12.201_г., товарно-транспортная накладная № 931 от 26.12.201_г.)	118 080 18012		
43	Списана со склада отгруженная ОАО «АРС» по договору № 28 от 08.10.200_г. продукция в оценке по плановой (нормативной) производственной себестоимости. (Основание: товарно-транспортная накладная №931 от 26.01.201_г.)	56 000		
44	Акцептован счет автотранспортного предприятия № 2 от 26.12.200_г. на общую сумму 1180 руб. за услуги по перевозке отгруженной продукции, в том числе: - договорная цена; - НДС (18% сверх цены). (Основание: счет № 2 от 26.12.201_г.)	1000 180		
45	Оплачен счет автотранспортного предприятия № 2 от 26.12.200_г. (Основание: платежное поручение № 387 от 27. 12.201_г.; выписка из банка от 28.12.201_г.)	1180		
46	Принят к возмещению из бюджета НДС со стоимости оплаченных автотранспортных услуг. (Основание: расчет бухгалтерии)	180		
47	Поступила на расчетный счет выручка за продукцию, отгруженную ОАО «АРС» в ноябре 201_г. (Основание: выписка банка от 20.12.201_г.)	42 553		

1	2	3	4	5
48	<p>Общепроизводственные расходы списаны на счет основного производства и распределены по видам продукции прямо пропорционально прямой заработной плате основных производственных рабочих В том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на заказ по договору № 28</li> <li>- на заказ по договору № 36.</li> </ul> <p><i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i></p>			
49	<p>Общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных списаны в полном объеме на счет учета продаж.</p> <p><i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i></p>			
50	<p>Списана фактическая производственная себестоимость выпущенной по договору № 28 от 08.10.201_ г. с ОАО «АРС» продукции.</p> <p><i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i></p>			
51	<p>Списано на счет учета продаж отклонение фактической производственной себестоимости выпущенной по договору № 28 от 08.10.201_ г. с ОАО «АРС» продукции от плановой (нормативной) себестоимости</p> <p><i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i></p>			
52	<p>Списаны на счет учета продаж расходы на продажу.</p> <p><i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i></p>			
53	<p>Списан финансовый результат от продажи продукции по договору № 28 от 08.10.201_ г. с ОАО «АРС».</p> <p><i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i></p>			
54	<p>Поступили на расчетный счет денежные средства за продукцию, проданную по договору № 28 от 08.10.201_ г. ОАО «АРС»</p> <p><i>(Основание: выписка банка от 30.12.201_ г.)</i></p>	118 080		

## КОМПЛЕКСНАЯ СКВОЗНАЯ ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА

### Учет прочих хозяйственных операций

#### Форма 1.2. Журнал регистрации хозяйственных операций (продолжение)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Д-т	К-т
55	На расчетный счет поступил аванс от ООО «ДИАЛОГ». В том числе НДС (18%). <i>(Основание: договор № 36 от 10.11.201_г., выписка банка от 10.12.201_г.)</i>	14 400 2197		
56	За нарушения условий хозяйственного договора выплачен штраф автотранспортному предприятию АТП-2 <i>(Основание: договор № 7 от 20.01.201_г., платежное поручение № 368 от 07.12.201_г.)</i>	300		
57	На расчетный счет поступили проценты, начисленные банком на остаток хозяйственных средств предприятия на расчетном счете. <i>(Основание: договор банковского счета, выписка банка от 30.12.201_г.)</i>	150		
58	Списано сальдо прочих доходов и расходов. <i>(Основание: расчет бухгалтерии) (Расчет произвести самостоятельно)</i>			
59	Начислен налог на прибыль (20% от прибыли, подлежащей налогообложению). <i>(Основание: расчет бухгалтерии) (Расчет произвести самостоятельно, учитывая, что прибыль для целей налогообложения совпадает с бухгалтерской прибылью и налог на прибыль в 201_г. не начислялся)</i>			

## КОМПЛЕКСНАЯ СКВОЗНАЯ ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА

### Заключительные операции отчетного года

#### Форма 1.2. Журнал регистрации хозяйственных операций (окончание)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Д-т	К-т
60	Реформация баланса Заккрытие субсчетов, открытых в развитие счета 90 «Продажи». <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i>			
61	Реформация баланса Заккрытие субсчетов, открытых в развитие счета 91 «Прочие доходы и расходы». <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i>			
62	Реформация баланса Списана нераспределенная прибыль отчетного года. <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i>			
63	Произведены отчисления в резервный капитал (5% чистой прибыли отчетного года) <i>(Основание: решение собрания акционеров)</i> <i>(Расчет произвести самостоятельно)</i>			
64	Начислены дивиденды акционерам ОАО «Сатурн» <i>(Основание: решение собрания акционеров)</i>	3000		
65	Начислен налог на дивиденды (для юридических лиц – 6% суммы дивидендов) <i>(Основание: расчет бухгалтерии)</i>	180		

### ЗАДАНИЕ ПО ЗАВЕРШЕНИЮ КОМПЛЕКСНОЙ СКВОЗНОЙ ПРАКТИЧЕСКОЙ РАБОТЫ

По данным Книги учета хозяйственных операций (форма 1.1) вывести обороты и остатки по синтетическим счетам.

Используя данные об остатках по синтетическим счетам, открытым в Книге учета хозяйственных операций, составить баланс на 31.12.201\_г. (форма 1.3).



Используя данные об остатках и оборотах по счетам прибылей и убытков, открытым в Книге учета хозяйственных операций, составить Отчет о прибылях и убытках за 201\_ г. (форма 1.4).

## БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

**Форма 1.3**

АКТИВ	Код показа- теля	На начало отчет- ного года	На конец отчет- ного перио- да
1	2	3	4
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>	110		
Нематериальные активы			
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
ИТОГО по разделу I	190		
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>	210		
Запасы			
в том числе: сырье, материалы и другие ана- логичные ценности			
животные на выращивании и откорме			
затраты в незавершенном производстве			
готовая продукция и товары для перепродажи			
товары отгруженные			
расходы будущих периодов			
прочие запасы и затраты			
Налог на добавленную стоимость по приобре- тенным ценностям	220		

1	2	3	4
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики			
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в том числе покупатели и заказчики			
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
ИТОГО по разделу II	290		
БАЛАНС	300		
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
Уставный капитал	410		
Собственные акции, выкупленные у акционеров			
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал	430		
в том числе: резервы, образованные в соответствии с законодательством			
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами			
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470		
ИТОГО по разделу III	490		
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Займы и кредиты	510		
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
ИТОГО по разделу IV	590		

1	2	3	4
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность	620		
в том числе: поставщики и подрядчики			
задолженность перед персоналом организации			
задолженность перед государственными внебюджетными фондами			
задолженность по налогам и сборам			
прочие кредиторы			
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
<b>Прочие краткосрочные обязательства</b>	<b>660</b>		
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>690</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>700</b>		

## ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Форма 1.4

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)			

## Окончание ф.1.4

1	2	3	4
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг		( )	( )
Валовая прибыль			
Коммерческие расходы		( )	( )
Управленческие расходы		( )	( )
Прибыль (убыток) от продаж		( )	( )
Прочие доходы и расходы Проценты к получению			
Проценты к уплате		( )	( )
Доходы от участия в других организациях			
Прибыль (убыток) до налогообложения			
Отложенные налоговые активы			
Отложенные налоговые обязательства			
Текущий налог на прибыль		( )	( )
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода			

# ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	<b>3</b>
<b>Тема 1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ</b> .....	<b>4</b>
1.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России .....	4
1.2. Гармонизация и стандартизация бухгалтерского учета и отчетности .....	8
1.3. Реформирование бухгалтерского учета в России .....	11
<b>Тема 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ</b> .....	<b>14</b>
2.1. Основные средства как объект бухгалтерского учета .....	14
2.2. Оценка основных средств .....	15
2.3. Система счетов для учета основных средств .....	19
2.4. Учет вложений во внеоборотные активы .....	21
2.5. Учет поступления основных средств .....	23
2.6. Учет амортизации основных средств .....	27
2.7. Учет затрат на ремонт основных средств .....	34
2.8. Учет переоценки основных средств .....	41
2.9. Учет продажи и прочего выбытия основных средств .....	44
<b>Тема 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ</b> .....	<b>50</b>
3.1. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета .....	50
3.2. Оценка нематериальных активов .....	54
3.3. Система счетов для учета нематериальных активов .....	56
3.4. Учет поступления нематериальных активов .....	58
3.5. Учет амортизации нематериальных активов .....	62
3.6. Учет выбытия нематериальных активов .....	67
<b>Тема 4. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ</b> .....	<b>72</b>
4.1. Материалы как объект бухгалтерского учета .....	72
4.2. Оценка материалов .....	73
4.3. Система счетов для учета материалов .....	75
4.4. Учет приобретения материалов .....	75
4.5. Учет использования материалов .....	80

4.6. Учет продажи и прочего выбытия материалов .....	87
4.7. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности.....	89
<b>Тема 5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ     ПО ОПЛАТЕ ТРУДА.....</b>	<b>92</b>
5.1. Учет расчетов с персоналом по оплате труда как объект бухгалтерского учета.....	92
5.2. Расчет и учет оплаты труда персонала .....	93
5.3. Учет удержаний из сумм начисленной оплаты труда .....	96
5.4. Учет выплаты начисленной оплаты труда .....	98
5.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению .....	99
5.6. Раскрытие информации по труду и заработной плате в отчетности .....	104
<b>Тема 6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО     И ВЫПУСК ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ.....</b>	<b>106</b>
6.1. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции .....	107
6.2. Готовая продукция и ее оценка .....	112
6.3. Учет выпуска готовой продукции из производства.....	112
6.4. Свод бухгалтерских проводок по учету затрат на производство и выпуску готовой продукции .....	118
6.5. Раскрытие информации о готовой продукции в бухгалтерской отчетности .....	119
<b>Тема 7. УЧЕТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ     И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ПРОДАЖИ .....</b>	<b>121</b>
7.1. Бухгалтерские счета для учета продажи продукции .....	122
7.2. Учет продажи готовой продукции .....	124
7.3. Раскрытие информации о продажах продукции в отчетности ...	126
<b>Тема 8. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ     ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ .....</b>	<b>129</b>
8.1. Состав бухгалтерской прибыли (убытка) и учет ее формирования .....	130

8.2. Принципы формирования налогооблагаемой прибыли и исчисления налога на прибыль организаций .....	132
8.3. Реформация бухгалтерского баланса .....	134
8.4. Учет нераспределенной прибыли.....	136
8.5. Раскрытие информации о финансовых результатах деятельности организации в бухгалтерской отчетности.....	138
<b>СПИСОК РЕКОМЕНДОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....</b>	<b>140</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ.....</b>	<b>142</b>

Учебное издание

Алексеева Лариса Федоровна

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ**

Учебное пособие

Редактор Л.И. Александрова  
Компьютерная верстка Н.А. Тятовой



Лицензия на издательскую деятельность ИД № 03816 от 22.01.2001

Подписано в печать 25.01.2011. Формат 60×84/16.

Бумага писчая. Печать офсетная. Усл. печ. л. 9,8.

Уч.-изд. л. 10,0. Тираж 200 экз. Заказ

---

Издательство Владивостокского государственного университета  
экономики и сервиса

690600, Владивосток, ул. Гоголя, 41

Отпечатано во множительном участке ВГУЭС

690600, Владивосток, ул. Державина, 57