

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебная программа дисциплины

Учебное пособие (модуль 1)

➤ **Учебное пособие (модуль 2)**

Пособие для практических занятий (модуль 1)

Пособие для практических занятий (модуль 2)

Пособие по самостоятельной работе (модуль 1)

Пособие по самостоятельной работе (модуль 2)

**Банк тестовых заданий в системе UniTest**



УДК 336  
ББК 65.052  
Б94

Авторы:  
**С. А. Самусенко, О. Н. Харченко, Т. В. Кожина,  
Е. С. Берстова, О. С. Задоркина**

Электронный учебно-методический комплекс по дисциплине «Бухгалтерский учет» подготовлен в рамках инновационной образовательной программы «Создание института экономики и управления в рамках Сибирского федерального университета», реализованной в ФГОУ ВПО СФУ в 2007 г.

Рецензенты:

Красноярский краевой фонд науки;  
Экспертная комиссия СФУ по подготовке учебно-методических комплексов дисциплин

**Б94** Бухгалтерский учет. Модуль 2. Основы бухгалтерского финансового и управленческого учета. Версия 1.0 [Электронный ресурс] : электрон. учеб. пособие / С. А. Самусенко, О. Н. Харченко, Т. В. Кожина и др. – Электрон. дан. (5 Мб). – Красноярск : ИПК СФУ, 2008. – (Бухгалтерский учет : УМКД № 86-2007 / рук. творч. коллектива О. Н. Харченко). – 1 электрон. опт. диск (DVD). – Систем. требования : *Intel Pentium* (или аналогичный процессор других производителей) 1 ГГц ; 512 Мб оперативной памяти ; 5 Мб свободного дискового пространства ; привод *DVD* ; операционная система *Microsoft Windows 2000 SP 4 / XP SP 2 / Vista* (32 бит) ; *Adobe Reader 7.0* (или аналогичный продукт для чтения файлов формата *pdf*).

ISBN 978-5-7638-1069-1 (комплекса)

ISBN 978-5-7638-1487-3 (пособия)

Номер гос. регистрации в ФГУП НТЦ «Информрегистр» 0320802429 от 27.11.2008 г. (комплекса)

Настоящее издание является частью электронного учебно-методического комплекса по дисциплине «Бухгалтерский учет», включающего учебную программу, учебное пособие «Бухгалтерский учет. Модуль 1. Теория бухгалтерского учета», пособия по самостоятельной работе (модули 1, 2), пособия для практических занятий (модули 1, 2), контрольно-измерительные материалы «Бухгалтерский учет. Банк тестовых заданий», наглядное пособие «Бухгалтерский учет. Презентационные материалы».

Представлены принципы, методы и правила организации бухгалтерского финансового и управленческого учета на современном предприятии.

Изложены вопросы по бухгалтерскому финансовому учету, учету основных средств и доходных вложений, нематериальных активов и других видов учетов, сложных в изучении. В приложении приведены необходимые для работы данные, например, организация бухгалтерского учета и отчетности и налогообложения. Представлен обширный библиографический список.

Предназначено для студентов направления подготовки бакалавров 080100.62 «Экономика», 080300.62 «Коммерция», 080500.62 «Менеджмент» укрупненной группы 080000 «Экономика и управление».

© Сибирский федеральный университет, 2008

Рекомендовано Инновационно-методическим управлением СФУ  
в качестве учебного пособия

Редактор А. А. Назимова

Разработка и оформление электронного образовательного ресурса: Центр технологий электронного обучения информационно-аналитического департамента СФУ; лаборатория по разработке мультимедийных электронных образовательных ресурсов при КрЦНИТ

Содержимое ресурса охраняется законом об авторском праве. Несанкционированное копирование и использование данного продукта запрещается. Встречающиеся названия программного обеспечения, изделий, устройств или систем могут являться зарегистрированными товарными знаками тех или иных фирм.

Подп. к использованию 01.10.2008

Объем 5 Мб

Красноярск: СФУ, 660041, Красноярск, пр. Свободный, 79

# ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>РАЗДЕЛ 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА</b> .....	7
<b>ТЕМА 1. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b> .....	7
1.1. Виды и классификация инвестиций .....	7
1.2. Учет финансирования капитальных вложений .....	14
1.3. Учет капитальных вложений у застройщика при хозяйственном способе строительства .....	18
1.4. Учет законченных капитальных вложений .....	20
<b>ТЕМА 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ДОХОДНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ</b> .....	22
2.1. Понятие основных средств и их классификация .....	22
2.2. Оценка основных средств .....	23
2.3. Документирование, аналитический и синтетический учет поступления основных средств .....	26
2.4. Учет амортизации основных средств .....	30
2.5. Учет восстановления объектов основных средств .....	33
2.6. Учет выбытия основных средств .....	39
2.7. Переоценка и иное изменение стоимости основных средств .....	42
2.8. Инвентаризация основных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете .....	43
2.9. Организация бухгалтерского учета арендных операций с объектами основных средств .....	45
2.10. Учет лизинговых операций .....	49
<b>ТЕМА 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ</b> .....	55
3.1. Состав и порядок отражения в учете и отчетности нематериальных активов .....	55
3.2. Особенности учета отдельных видов нематериальных активов .....	57
3.3. Формирование первоначальной стоимости нематериальных активов .....	65
3.4. Документальное оформление операций с нематериальными активами ..	66
3.5. Начисление и учет амортизации по нематериальным активам .....	67
3.6. Аналитический и синтетический учет нематериальных активов .....	69
3.7. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы .....	75
<b>ТЕМА 4. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ</b> .....	79
4.1. Определение, классификация, требования к организации бухгалтерского учета финансовых вложений .....	81
4.2. Оценка финансовых вложений .....	85
4.3. Обесценение финансовых вложений .....	89
4.4. Учет выбытия финансовых вложений .....	89
4.5. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций .....	93

4.6. Учет финансовых вложений в ценные бумаги .....	97
4.7. Учет предоставленных другим организациям займов .....	99
4.8. Учет вкладов и других операций по договору простого товарищества ..	103
4.9. Инвентаризация финансовых вложений .....	107
4.10. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской (финансовой) отчетности .....	108
4.11. Классификация денежных средств .....	109
4.12. Порядок ведения и отражения в учете кассовых операций .....	110
4.13. Особенности учета денежных документов и бланков строгой отчетности .....	115
4.14. Аналитический учет денежных средств, контроль их движения и сохранности .....	117
4.15. Учет операций по счетам в кредитной организации .....	120
4.16. Учет операций по валютным счетам .....	124
4.17. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах банка ...	127
4.18. Учет переводов в пути .....	129
4.19. Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте .....	129
4.20. Учет операций купли-продажи иностранной валюты .....	133
4.21. Инвентаризация денежных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете .....	135
<b>ТЕМА 5. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ .....</b>	<b>139</b>
5.1. Понятие и классификация материально-производственных запасов ....	139
5.2. Оценка материально-производственных запасов организации .....	140
5.3. Документальное оформление движения материально производственных запасов .....	146
5.4. Синтетический учет материально-производственных запасов .....	150
5.5. Особенности учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей .....	152
5.6. Учет готовой продукции .....	156
5.7. Особенности учета давальческого сырья .....	160
5.8. Особенности учета материальных ценностей на ответственном хранении .....	162
5.9. Особенности учета товаров .....	164
5.10. Инвентаризация материально-производственных запасов и отражение ее результатов в бухгалтерском учете .....	165
5.11. Учет недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов .....	168
5.12. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности .....	170
<b>ТЕМА 6. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ .....</b>	<b>169</b>
6.1. Понятие кредитов и займов и их отличительные особенности .....	169
6.2. Учет кредитов и затрат по их обслуживанию .....	173
6.3. Учет займов .....	176
6.4. Особенности учета налоговых и бюджетных кредитов .....	178

6.5. Учет кредитов для персонала .....	179
6.6. Учет кредитов, полученных под залог векселей, выпущенных облигаций и выданных финансовых векселей .....	182
6.7. Аналитический учет кредитов и займов и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности .....	186
<b>ТЕМА 7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ</b>	
<b>ПО ВНУТРЕННИМ ОПЕРАЦИЯМ .....</b>	<b>188</b>
7.1. Характеристика форм, систем и видов оплаты труда .....	188
7.2. Начисление и учет основной и дополнительной заработной платы .....	190
7.3. Синтетический и аналитический учет гарантийных выплат .....	202
7.4. Синтетический и аналитический учет удержаний из оплаты труда работников .....	204
7.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению .....	207
7.6. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям .....	211
7.7. Расчеты с подотчетными лицами .....	216
7.8. Учет внутривозрастных расчетов .....	219
7.9. Учет расчетов дочерними и зависимыми обществами .....	224
<b>ТЕМА 8. УЧЕТ РАСЧЕТОВ</b>	
<b>С ВНЕШНИМИ КОНТРАГЕНТАМИ .....</b>	<b>227</b>
8.1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками .....	227
8.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками .....	232
8.3. Особенности учета расчетов по посредническим операциям .....	235
8.4. Учет расчетов при прекращении обязательств путем зачета взаимных требований, отступного, новации .....	241
8.5. Учет расчетов при перемене лиц в обязательстве .....	244
8.6. Инвентаризация расчетов и отражение ее результатов в учете .....	247
8.7. Формирование и учет резервов по сомнительным долгам .....	251
8.8. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам .....	253
8.9. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению .....	257
8.10. Учет расчетов с учредителями и акционерами .....	259
8.11. Учет расчетов унитарных предприятий с государственными и муниципальными органами .....	261
8.12. Учет операций по договору доверительного управления имуществом .....	263
<b>ТЕМА 9. УЧЕТ СРЕДСТВ</b>	
<b>ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ .....</b>	<b>267</b>
9.1. Состав учетной категории средств целевого финансирования и поступлений .....	267
9.2. Учет государственной помощи .....	270
9.3. Учет прочих форм целевого финансирования и поступлений .....	277
<b>ТЕМА 10. УЧЕТ ПЕРВОНАЧАЛЬНОГО КАПИТАЛА .....</b>	<b>279</b>
10.1. Сущность учетной категории капитала и ее составляющие .....	279
10.2. Учет уставного капитала .....	280
10.3. Учет собственных акций (долей), учредителей и акционеров .....	287

10.4. Учет складочного капитала, паевого фонда, уставного фонда .....	288
10.5. Учет формирования источников хозяйственных средств в некоммерческих организациях .....	290
<b>ТЕМА 11. УЧЕТ РЕИНВЕСТИРОВАННОГО КАПИТАЛА ...</b>	<b>292</b>
11.1. Учет добавочного капитала .....	292
11.2. Учет резервного капитала .....	293
11.3 Аналитический учет по счетам капитала и оценка чистых активов .....	294
11.4. Учет нераспределенной прибыли .....	296
11.5. Учет дивидендов .....	300
11.6. Расчет прибыли, приходящейся на одну акцию .....	303
<b>ТЕМА 12. УЧЕТ ДОХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ .....</b>	<b>305</b>
12.1. Выручка от продаж как учетная категория .....	305
12.2. Учет акцизов и налога на добавленную стоимость .....	312
12.3. Формирование финансового результата по обычным видам деятельности .....	314
<b>ТЕМА 13. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ .....</b>	<b>316</b>
13.1. Расходы организации и условия их признания .....	316
13.2. Классификация затрат в управленческом и финансовом учете .....	318
13.3. Сущность процесса производственного учета .....	334
13.4. Методика распределения косвенных затрат .....	340
13.5. Учет материальных затрат на производство .....	345
13.6. Учет расходов на оплату труда .....	352
13.7. Учет расходов на освоение производства и новых видов продукции .....	355
13.8. Учет и распределение расходов на содержание и эксплуатацию оборудования .....	356
13.9. Учет и распределение расходов на обслуживание производства и управление им .....	360
13.10. Учет производственных потерь .....	365
13.11. Учет расходов периода .....	374
13.12. Учет расходов вспомогательных производств .....	379
13.13. Учет расходов обслуживающих (непромышленных) производств и хозяйств .....	391
<b>ТЕМА 14. СВОДНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) .....</b>	<b>394</b>
14.1. Учет и оценка незавершенного производства .....	394
14.2. Учет полуфабрикатов собственного производства .....	399
14.3. Сводный учет затрат на производство .....	402
14.4. Основы организации калькуляционного учета .....	407
14.5. Методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) ...	410
14.6. Способы калькулирования себестоимости .....	423

14.7. Виды калькуляций.....	426
14.8. Особенности калькулирования себестоимости в комплексных производствах.....	430
<b>ТЕМА 15. УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ</b> .....	434
15.1. Состав учетной категории прочих доходов и расходов.....	434
15.2. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет прочих доходов и расходов.....	436
15.3. Формирование финансового результата .....	439
15.4. Учет расчетов по налогу на прибыль.....	440
<b>РАЗДЕЛ 2. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА</b> .....	448
<b>ТЕМА 16. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА</b> .....	448
16.1. Эволюционные основы теории управленческого учета .....	448
16.2. Управленческая информационная система организации.....	456
16.3. Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета.....	463
16.4. Принципы, функции и сфера применения управленческого учета.....	465
<b>ТЕМА 17. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА</b> .....	469
17.1. Управленческая информационная система и ее элементы .....	469
17.2. Организационная модель управленческого учета.....	476
17.3. Управленческая отчетность организации.....	480
17.4. Роль управленческого учета в принятии решений о предпринимательстве.....	486
17.5. Управленческий учет снабженческо-заготовительной деятельности....	488
17.6. Управленческий учет финансово-сбытовой деятельности .....	497
<b>ТЕМА 18. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ПОДСИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА</b> .....	510
18.1. Место бюджетирования в системах планирования .....	510
18.2. Структура общего бюджета предприятия и принципы его составления.....	513
18.3. Методы бюджетного планирования на предприятии .....	519
18.4. Порядок составления отдельных бюджетов .....	523
18.5. Контроль за исполнением бюджетов .....	531
<b>ТЕМА 19. СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА</b> .....	535
19.1. Понятие систем управленческого учета и их классификация.....	535
19.2. Система учета усеченных затрат .....	536
19.3. Система учета нормативных затрат .....	546
19.4. Современные системы управленческого учета .....	555
19.5. Системы, ориентированные на внутреннюю среду .....	560

19.6. Системы, ориентированные на внешнюю среду ..... 563  
**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....570**



# РАЗДЕЛ 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

## ТЕМА 1. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

### 1.1. Виды и классификация инвестиций

Согласно Федеральному закону «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений» № 39-ФЗ от 25.02.1999 г. *инвестиции* – это денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в предпринимательскую или иную деятельность с целью получения дохода или иного полезного эффекта.

Процесс инвестирования связан с увеличением объема функционирующего капитала за счет накопленных средств (прибыли) и иных доходов. Инвестиции, имеющие срок действия более одного года, являются долгосрочными. Под *инвестированием* понимается вложение ресурсов в расчете на отдаленное будущее.

*Долгосрочные инвестиции* представляют собой затраты предприятия на создание, увеличение размеров производства, а также приобретение внеоборотных активов:

- земельных участков и объектов природопользования;
- отдельных объектов основных средств;
- создание и (или) приобретение нематериальных активов;
- новое строительство;
- реконструкцию, расширение и техническое перевооружение действующих организаций и объектов непроектируемой сферы.

*Инвестиционный проект* – это обоснование экономической целесообразности, объема и сроков осуществления капитальных вложений, в том числе необходимая проектно-сметная документация, разработанная в соответствии с законодательством РФ и утвержденными в установленном порядке стандартами (нормами и правилами), а также описание практических действий по их осуществлению (бизнес-план). Приоритетным является инвестиционный проект, общий объем капитальных вложений в который соответствует требованиям законодательства РФ и который включен в перечень инвестиционных проектов, утверждаемых Правительством РФ.

*Срок окупаемости инвестиционного проекта* исчисляется со дня начала его финансирования до дня, когда разность между суммой чистой прибыли с амортизационными отчислениями и объемом инвестиционных затрат при-

обретает положительное значение. Разработка и утверждение инвестиционной программы предполагают наличие, рассмотрение и утверждение всей проектно-сметной документации, смет и графиков выполнения работ по каждому объекту. Сторонами инвестиционной деятельности (рис. 1.1), согласно законодательству РФ, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений. К *инвесторам* относятся физические и юридические лица, а также объединения, создаваемые в рамках договора простого товарищества (совместной деятельности), финансирующие процесс осуществления капитальных вложений за счет собственных и привлеченных ресурсов.

*Заказчики* – это уполномоченные инвесторами физические и юридические лица, осуществляющие реализацию инвестиционных проектов и не принимающие участия в предпринимательской или иной деятельности других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы.

*Подрядчиками* признаются физические и юридические лица, выполняющие конкретные объемы работ при осуществлении капитальных вложений в рамках договора с заказчиками (договора подряда).

*Пользователями объектов капитальных вложений* признаются субъекты, для которых осуществляются капитальные вложения. Ими могут быть физические и юридические лица, государственные органы, иностранные организации и граждане. Инвесторы и пользователи капитальных вложений могут совпадать.

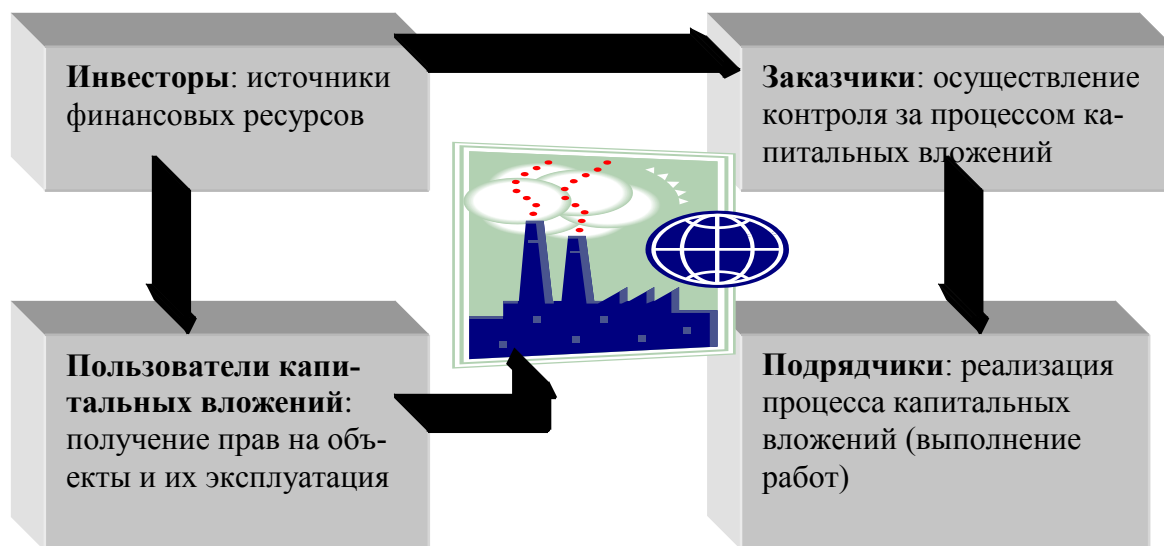


Рис. 1.1. Стороны инвестиционной деятельности

Согласно ст. 1 ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений» инвестиции осуществляются в том числе *в форме капитальных вложений*, т. е. вложений в основной капитал. Объектами капитальных вложений в Российской Федерации являются нахо-

дающиеся в частной, государственной, муниципальной и иных формах собственности различные виды вновь создаваемого и (или) модернизируемого имущества.

Для обеспечения контроля за соблюдением сметного лимита, а также для составления статистической отчетности капитальные вложения при планировании и в учете группируют:

- по воспроизводственной структуре;
- технологической структуре;
- назначению;
- способу производства;
- источникам финансирования;
- направлениям воспроизводственной структуры

Последний критерий предполагает подразделение капитальных вложений на следующие типы:

- 1) новое строительство;
- 2) расширение;
- 3) реконструкция;
- 4) техническое перевооружение;
- 5) поддержание мощностей действующего предприятия.

*К новому строительству* относится создание комплекса объектов основного, обслуживающего и подсобного назначения вновь организуемых предприятий, зданий и сооружений, а также филиалов и отдельных производств, которые после ввода их в эксплуатацию будут находиться на самостоятельном балансе. К новому строительству относят возведение новых производственных мощностей на новых площадках, а также строительство на новой площадке предприятия той же или большей мощности взамен ликвидируемого.

*Под расширением действующих предприятий* понимается строительство дополнительных производств работающей организации, а также создание новых или расширение существующих отдельных цехов и участков на территории предприятия или прилегающих к ней участках. К расширению относится также строительство филиалов и производств, входящих в состав предприятия, которые после ввода их в эксплуатацию не будут находиться на самостоятельном балансе.

*Под реконструкцией* понимается перестройка производственных мощностей, связанная с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня на основе достижений научно-технического прогресса. Реконструкция осуществляется, как правило, без расширения площадей основного производства.

*Техническое перевооружение действующих предприятий* представляет собой комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов, участков на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и изношенного оборудования более прогрессив-

ным. К частичной перестройке относятся усиление несущих конструкций, замена перекрытий, изменение планировки зданий, сооружений. Техническое перевооружение ведется по проектам и сметам на отдельные объекты или виды работ на базе единого технико-экономического обоснования, как правило, без расширения производственных площадей.

*Поддержание мощности действующего предприятия* предполагает постоянное возобновление выбывающих из производства основных фондов, проектная мощность при этом не меняется.

Технологическую структуру капитальных вложений составляют работы и затраты следующих видов:

- строительные работы;
- работы по монтажу оборудования;
- стоимость оборудования (требующего и не требующего монтажа), предусмотренного в сметах на строительство;
- стоимость инструмента и инвентаря, включаемая в смету на строительство;
- стоимость машин и оборудования, не входящая в смету на строительство;
- прочие капитальные работы и затраты.

*К строительным работам* относятся:

1. Работы по возведению, расширению, реконструкции постоянных и временных (титульных) зданий и сооружений; работ по монтажу железобетонных конструкций, металлических, деревянных и других строительных конструкций; работы по устройству и разработке подкрановых путей для башенных и других кранов.

2. Работы по сооружению внешних и внутренних сетей водоснабжения, энергоснабжения, канализации, тепло- и газификации; сооружений по охране окружающей среды.

3. Работы по сооружению нефтепроводов и газопроводов; линий электропередач и связи; мостов и набережных; дорожные работы; подводно-технические, водолазные и иные специальные работы в строительстве.

4. Работы по устройству оснований, фундаментов, опорных конструкций под оборудование; работы по обмуровке и футеровке котлов, печей и других агрегатов.

5. Работы по освоению участков, по подготовке и планировке территории строительства, а также по озеленению и благоустройству территории застройки.

6. Мелиоративные работы.

7. Горно-капитальные и вскрышные работы, за исключением производимых за счет эксплуатационных расходов предприятия.

8. Геологические и гидрологические работы, связанные со строительством зданий и сооружений.

Затраты, связанные с управлением и производством строительных работ и включаемые в их стоимость, состоят:

- из сумм возмещения расходов по транспортировке работников к месту стройки и обратно;
- из командировочных расходов по выполнению строительных, монтажных и специальных работ, а также работ, выполняемых вахтовым методом;
- из расходов на подготовку и переподготовку кадров строительных и монтажных организаций;
- из выплат надбавок к заработной плате стимулирующего и компенсирующего характера, оплаты очередных и дополнительных отпусков, выплат по районным коэффициентам и за непрерывный стаж проживания в районах Крайнего Севера и приравненных к нему местностях;
- из сумм возмещения затрат на пожарную и сторожевую охрану.

Оборудование, приобретаемое в форме капитальных вложений, подразделяется на оборудование, требующее и не требующее монтажа. *К оборудованию, требующему монтажа*, относятся агрегаты, включая ЭВМ, которые могут быть введены в действие только после сборки их отдельных частей на специально сооруженном фундаменте и (или) опоре.

*К оборудованию, не требующему монтажа*, относятся устройства и агрегаты, не требующие их сборки или установки для ввода в эксплуатацию.

*К работам по монтажу оборудования* относят:

1. Работы по сборке и установке технологического, энергетического, насосно-транспортного и иного оборудования на месте его постоянной эксплуатации, включая проверку и испытание качества монтажа. (Сборка и установка санитарно-технического оборудования, учитываемая в стоимости строительных работ, относится к последним.)

2. Работы по устройству подводок к оборудованию воды, воздуха, пара, протяжка и монтаж кабеля, электрических проводов и проводов связи.

3. Работы по монтажу и установке технологических металлоконструкций, обслуживающих площадок, лестниц и других устройств, конструктивно связанных с оборудованием.

4. Работы по изоляции и окраске оборудования и технологических трубопроводов.

Не включаются в работы по монтажу оборудования затраты по демонтажу и монтажу оборудования во время пуско-наладочных работ, работы по монтажу и демонтажу строительных машин и оборудования, работы по дополнительному изготовлению и устранению дефектов оборудования.

Оборудование, входящее и не входящее в сметы на строительство, классифицируется по отраслевой принадлежности.

Учет инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений, организации-инвесторы ведут на активном инвентарном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

К данному счету рекомендуется открывать субсчета по видам вложений:

08-1 «Приобретение земельных участков»,

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

*Аналитический учет* по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется:

- по затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, - по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на строительные работы и реконструкцию; буровые работы; монтаж оборудования; оборудование, требующее монтажа; оборудование, не требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство; проектно-изыскательские работы; прочие затраты по капитальным вложениям;
- по затратам, связанным с приобретением нематериальных активов, - по каждому приобретенному объекту;
- по затратам, связанным с формированием основного стада, - по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т.д.);
- по расходам, связанным с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, – по видам работ, договорам (заказам).

## 1.2. Учет финансирования капитальных вложений

Источниками финансирования капитальных вложений являются *собственные средства предприятия* в виде амортизационных накоплений, прибыли (в том числе выделенные в фонды накопления), а также привлеченные средства (в виде долговых и долевого финансовых обязательств). При этом факт использования сумм начисленного износа в качестве источника финансирования капитальных вложений системно в бухгалтерском учете не отражается.

Для реинвестирования прибыли предприятия в капитальные вложения необходимо соответствующее решение собственников предприятия, оформленное в виде соглашения учредителей, протокола, сметы. Сумма направляемых на финансирование инвестиций собственных капитальных ресурсов

должна соответствовать остатку по расчетному счету или иным специальным счетам, на которых может быть аккумулирован денежный эквивалент предполагаемого финансирования.

При реинвестировании прибыли возможны два варианта отражения в учете хозяйственных операций.

1) На счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» создается специальный фонд реинвестирования, отражаемый на отдельном субсчете. В аналитическом учете к данному субсчету открывают аналитический счет накопленных ресурсов и аналитический счет учета использования средств фонда. При фактическом использовании средств, аккумулированных в фонде, на финансирование инвестиций, делают запись по дебету аналитического счета накопленных ресурсов и кредиту аналитического счета использованных ресурсов. Сальдо по счету 84 при этом остается неизменным.

2) используют собственные средства согласно смете, при этом целевые фонды не создаются. В этом случае факт использования ресурсов также подлежит отражению по счетам аналитического учета, открываемым к счету 84 «Нераспределенная прибыль».

При использовании для финансирования инвестиций привлеченных ресурсов (например, банковских ссуд) застройщик, как правило, открывает специальный счет в кредитном учреждении, с которого финансируется инвестиционная программа.

Краткосрочные кредиты, в общем случае, могут быть предоставлены на оплату:

- крупного технологического и энергетического оборудования для объектов производственного назначения до истечения плановых сроков сдачи его в монтаж на основании именных списков;
- импортного оборудования:
  - в комплекте – до истечения планового срока сдачи его в монтаж, но не более чем на один год;
  - разрозненного – до истечения планового срока сдачи его в монтаж, но не более чем на 6 месяцев;
- другого оборудования, предусмотренного положениями о банковском кредите.

Долгосрочные кредиты могут быть выданы на новое строительство, модернизацию и реконструкцию действующих предприятий. Синтетический учет операций по капитальным вложениям за счет кредитных ресурсов обобщен в [табл. 1.1](#).

Таблица 1.1

Синтетический учет операций финансирования инвестиций за счет привлеченных заемных ресурсов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		Счет (суб-счет)	Наименование	Счет (суб-счет)	Наименование
1	Выделены средства на финансирование инвестиций	51	Расчетные счета	66	Краткосрочные займы и кредиты Долгосрочные займы и кредиты
		55	Специальные счета в банках	67	
2	Акцептованы счета поставщиков за объекты капитальных вложений	07	Оборудование к установке	60	Расчеты с покупателями и заказчиками
		08	Вложения во внеоборотные активы		
		19	НДС по приобретенным ценностям		
3	Начислены проценты за использование кредита	08	Вложения во внеоборотные активы	66	Краткосрочные займы и кредиты Долгосрочные займы и кредиты
		91-2	Прочие расходы	67	
4	Погашение (возврат) кредита	66	Краткосрочные займы и кредиты	51	Расчетные счета Специальные счета в банках
		67	Долгосрочные займы и кредиты	55	
5	Акцепт счетов за разработку проектно-сметной документации и выполнение строительно-монтажных работ	08	Вложения во внеоборотные активы	60	Расчеты с покупателями и заказчиками

Порядок отражения в учете процентов за использование заемных средств регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01 [30]. ПБУ 15/01 вместо категории «проценты» содержит более широкое понятие *затрат по обслуживанию займов и кредитов*, к которым относятся также дисконты, комиссионные платежи, оплата прочих услуг, курсовые и суммовые разницы. Например, плата банку за рассмотрение кредитной заявки, открытие ссудного счета, комиссия посреднической организации будут входить в затраты по обслуживанию займов и кредитов.

Затраты по обслуживанию займов и кредитов в общем случае, о приобретении какого бы объекта ни шла речь (основное средство, нематериальный актив), должны относиться на операционные расходы организации. Ис-



ключение составляет такая категория, как *инвестиционный актив*, определению которому дает п. 13 ПБУ 6/01 [21]: это «объект основных средств, имущественный комплекс или другой аналогичный актив, требующий большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство». Критерий существенности времени и затрат необходимо закрепить в учетной политике, тогда затраты по займам и кредитам будут включаться в стоимость любого объекта, удовлетворяющего данному критерию.

Следующим источником финансирования инвестиций являются *средства, полученные в порядке долевого участия*. Согласно ст. 3 Федерального закона «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости...» [5] застройщик вправе привлекать денежные средства участников долевого строительства для создания объектов недвижимости после (1) получения в установленном порядке разрешения на строительство; (2) опубликования, размещения и (или) представления проектной декларации; (3) государственной регистрации застройщиком права собственности на земельный участок, предоставленный для создания объектов или договора аренды такого земельного участка.

В бухгалтерском учете аккумулярование средств инвесторов, полученных застройщиком в порядке долевого участия, отражается с использованием счета 86 «Целевые финансирование и поступления» (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Синтетический учет операций финансирования инвестиций за счет средств долевого участия

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		Счет (суб-счет)	Наименование	Счет (суб-счет)	Наименование
1	2	3	4	5	6
1	Получены застройщиком от инвесторов долевые средства	55	Специальные счета в банках	86	Целевые финансирование и поступления
2	Акцептованы счета поставщиков за объекты капитальных вложений	07 08 19	Оборудование к установке Вложения во внеоборотные активы НДС по приобретенным ценностям	60	Расчеты с покупателями и заказчиками
3	Оплачены счета подрядных организаций за счет целевых средств	60	Расчеты с покупателями и заказчиками	55	Специальные счета в банках

Окончание табл. 1.2

1	2	3	4	5	6
4	Объект принят в собственность (после государственной регистрации прав) застройщиком-инвестором	01	Основные средства	08	Вложения во внеоборотные активы
5	Часть объекта передана соинвесторам, в пределах полученных от них ресурсов	86	Целевые финансирование и поступления	08	Вложения во внеоборотные активы

Последним вероятным источником финансирования капитальных вложений являются средства государственной помощи (субсидии, субвенции). Порядок бухгалтерского учета данных ресурсов будет рассмотрен в соответствующем разделе.

### **1.3. Учет капитальных вложений у застройщика при хозяйственном способе строительства**

Крупные предприятия, выполняющие капитальные вложения, имеют, как правило, собственный отдел капитального строительства (ОКС), который может быть выделен на отдельный баланс. ОКС выступает подрядчиком по отношению к предприятию-инвестору.

*Хозяйственным способом производства капитальных вложений* признается такая форма организации работ, при которой предприятием-инвестором не заключается договор генерального подряда на весь объем работ, либо эти работы не оформляются совокупностью договоров подряда с третьими лицами (по этапам работ или объектам капитальных вложений). Хозяйственный способ подразумевает, что организация ведет большую часть работ собственным иждивением, привлекая подрядчиков для отдельных видов специфических работ (электромонтажных, проектных).

Хозяйственный способ подразумевает, что по данному объекту капитальных вложений организация одновременно является инвестором и застройщиком.

Учет затрат на осуществление капитальных вложений при хозяйственном способе ведется на активном, операционном, калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», по дебету которого собираются все фактические затраты застройщика (инвестора).

Отметим, что ст. 146 Налогового Кодекса РФ установлено, что стоимость выполненных для собственного потребления строительно-монтажных работ облагается налогом на добавленную стоимость у застройщика-инвестора. Это отражается проводкой по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом». При этом необходимо иметь в виду, что на основании Решения ВАС РФ от 06.03.2007 г. в налоговую базу не включаются работы, выполненные подрядными организациями.

**Пример 1.1.** При осуществлении капитальных вложений в январе 200X г. организацией использовано материалов на сумму 500000 руб., НДС – 90000 руб., начислена заработная плата в размере 200000 руб., учтены работы, выполненные подрядными организациями, на сумму 150000 руб., НДС – 27000 руб.

Решение обобщим в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Решение примера 1.1.

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4	5
01.0X	Акцептован счет поставщика за материалы	10	60	500 000
01.0X	НДС по материалам	19	60	90 000
01.0X	НДС предъявлен к вычету по факту оприходования материалов	68	19	90 000
01.0X	Материалы отпущены для выполнения работ	08	10	500 000
01.0X	Начислена заработная плата	08	70	200 000
01.0X	Начислен единый социальный налог	08	69	52 000
01.0X	Акцептованы счета подрядчиков за объемы работ	08	60	150 000
01.0X	НДС по счетам подрядных организаций	19	60	27 000
01.0X	НДС принят к вычету	68	19	27 000
01.0X	Начислен НДС с объема СМР, выполненных собственными силами	19	68	135 360
02.0X	Сальдо расчетов по НДС уплачено в бюджет	68	51	18 360
02.0X	НДС по СМР, выполненным для собственных нужд, принят к вычету из бюджета в следующем налоговом периоде, после его оплаты	68	19	135 360

Специфические расходы застройщика, связанные с выполнением строительно-монтажных работ, учитываются им в составе прочих доходов и расходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы»). К таким операциям можно отнести:

- реализацию услуг и товарно-материальных ценностей;
- списание дебиторской и кредиторской задолженностей;
- убытки от стихийных бедствий;
- прочие убытки.

Указанные суммы в дальнейшем относятся на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Отметим, что при выполнении работ хозяйственным способом застройщик списывает непроизводительные потери на счет 26 «Общехозяйственные расходы»<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Эта операция верна для случаев нового строительства предприятий, при отсутствии других видов деятельности.

## 1.4. Учет законченных капитальных вложений

Порядок бухгалтерского учета законченных капитальных вложений определяется Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/94) «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» [17], а также «Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций» [40].

В учете застройщика-инвестора, кроме текущих затрат, следует выделять и расходы, относимые на стоимость объектов лишь по окончании строительства. Это, например, проектно-изыскательские работы и прочие затраты по строительству и реконструкции.

Затраты по строительству и реконструкции, непосредственно связанные с промышленными работами (прямые расходы), учитывают нарастающим итогом с начала строительства или реконструкции вплоть до их окончания в разрезе объектов, имеющих сметы, и в соответствии с внутривозвращаемыми титульными списками.

Накладные (общехозяйственные) расходы ежемесячно включают в себестоимость объектов путем косвенного распределения. Суммы прямых и накладных расходов при подрядном способе строительства отражают в момент акцепта счетов по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При хозяйственном способе застройщик собирает все произведенные расходы непосредственно на дебете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Затраты на проектно-изыскательские работы и прочие затраты по строительству учитываются застройщиком по видам расходов, так как непосредственный по объектный учет затруднен. Их также отражают нарастающим итогом по дебету счета 08, в разрезе объектов работ.

К прочим затратам относят расходы, предусмотренные сметами:

- организованный набор рабочей силы;
- очистка территории стройки;
- расходы по отводу и освоению земельных участков;
- содержание дирекций строящегося предприятия;
- прочие.

Таким образом, к окончанию строительства по дебету счета вложений во внеоборотные активы собираются все расходы, связанные со строительством и реконструкцией, а также расходы на приобретение отдельных объектов основных средств (оборудования, предназначенного для запаса, инструмента, инвентаря). Их стоимость складывается из покупной стоимости и расходов, связанных с их приобретением, включая доставку.

Кроме того, на дебет счета 08 относят убытки, включаемые в стоимость возводимых объектов (предварительный учет осуществляют на счете 91-2 «Прочие расходы»):

- убытки от ликвидации основных средств строек;

- убытки от действующей стройки.

Таким образом, завершенная структура капитальных вложений включает:

- проектно-изыскательские затраты;
- прямые и накладные расходы по возведению объектов;
- прочие затраты;
- расходы по приобретению основных средств;
- убытки, включаемые в стоимость законченных объектов.

При вводе в эксплуатацию объектов по актам на списание всех перечисленных сумм составляется учетная запись по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Объекты, завершенные капитальными вложениями, принимаются к бухгалтерскому учету по *инвентарной стоимости*. Инвентарная стоимость в отношении отдельных объектов определяется в следующем порядке.

- *Здания и сооружения* – затраты на строительные работы и приходящаяся на них часть прочих капитальных затрат. Капитальные затраты включаются в стоимость объектов по прямому назначению или в случае, когда они относятся к стоимости нескольких объектов, распределяются между ними пропорционально договорной стоимости таких объектов.
- *Оборудование, требующее монтажа* – фактические затраты на приобретение, расходы на строительные и монтажные работы, прочие капитальные затраты, относимые по прямому методу, или в случае, когда они имеют отношение к стоимости нескольких объектов, – распределяемые пропорционально стоимости по ценам поставщиков.
- *Оборудование, не требующее монтажа, или требующее монтажа, но предназначенное для постоянного запаса*. Покупная стоимость по счетам поставщиков, расходы по доставке до приобъектного склада, прочие затраты по приобретению.
- *Приобретаемые здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие отдельные объекты основных средств*. Фактические расходы по приобретению и расходы по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.
- *Земельные участки и объекты природопользования*. Расходы по их приобретению, затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионные вознаграждения и другие платежи.

## ТЕМА 2.

# УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ДОХОДНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ

### 2.1. Понятие основных средств и их классификация

Под *основными средствами* понимаются средства производства, многократно участвующие в производственном процессе и переносящие свою стоимость по частям на затраты по производству продукции (работ, услуг). В соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) в состав основных средств включают средства труда, в отношении которых одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Кроме того, предприятия имеют право утвердить в учетной политике лимит стоимости объекта на момент приобретения (но не более 20 000 руб. за единицу), в пределах которого объекты основных средств будут учитываться в порядке, установленном для материально-производственных запасов (МПЗ). Это означает, что при отсутствии лимита предприятие обязано учитывать все объекты, которые соответствуют критериям, указанным в п. 4 ПБУ 6/01, в составе основных средств и амортизировать их в течение срока полезного использования. Кроме того, по таким объектам необходимо применять весь перечень первичной учетной документации по учету основных средств. Если лимит утвержден, то все объекты, стоимость которых не превышает его, должны учитываться на счете 10 «Материалы», с использованием первичной документации по учету материально-производственных запасов.

*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 и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. В составе основных средств также учитываются: капитальные вложения на коренное улучшение

земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Объекты, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в учете и отчетности составе доходных вложений в материальные ценности (п. 5 ПБУ 6/01), на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Типовая классификация основных средств предусматривает их деление:

- *по отраслям народного хозяйства* (основные средства в промышленности, в сельском хозяйстве, на транспорте, в строительстве, основные средства связи и т.д.);
- *по назначению* (производственные, непроизводственные);
- *по принадлежности* (собственные, арендованные);
- *по степени использования* (действующие, бездействующие – на консервации, в запасе, простое, ремонте и т.д.);
- *по видам объектов* (здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование и т.д.).

*Единицей учета основных средств является инвентарный объект, т. е. законченное сооружение, устройство, предмет или комплекс предметов, имеющих самостоятельное эксплуатационное значение. Для признания комплекса конструктивно сочлененных предметов инвентарным объектом одновременно должны выполняться следующие условия: (1) сочленение (наличие общих приспособлений, соединений и управления); (2) функциональное назначение (единое назначение всех предметов); (3) несамостоятельность частей (адекватная работа может быть выполнена только объектом в целом); соразмерность сроков полезного использования (сроки службы всех частей объекта не должны существенно различаться). Критерий существенности теперь определяется приказом по учетной политике: это может быть и год, и месяц, в зависимости от специфических условий деятельности организации.*

Инвентарному объекту присваивается индивидуальный инвентарный номер, регистрируемый при поступлении каждой физической единицы и сохраняемый за объектом в течение всего его жизненного цикла. По выбывшим объектам списанные инвентарные номера могут быть использованы по истечении 5 лет.

## 2.2. Оценка основных средств

В бухгалтерском учете используется несколько вариантов оценки объектов основных средств, которые применяются при определенных условиях.

*Первоначальная стоимость* формируется в зависимости от источника поступления основных средств и включает в себя сумму фактических затрат, связанных со строительством, приобретением и монтажом объектов. По первоначальной стоимости объекты принимаются к бухгалтерскому учету.

*Восстановительная стоимость* – стоимость воспроизводства объекта в современных условиях. Восстановительная стоимость используется для оценки объектов в случаях: а) модернизации, реконструкции, технического перевооружения; б) частичной ликвидации; в) переоценки (п. 14 ПБУ 6/01).

*Остаточная стоимость* представляет собой разницу между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой, накопленной по объекту амортизации. Эта стоимость формируется в процессе эксплуатации объекта и отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Первоначальная стоимость объектов основных средств формируется в зависимости от источника их поступления на соответствующих субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Первоначальной стоимостью основных средств, *приобретенных за плату* (новых, бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иным лицам, через которых приобретен объект;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта.

Не включаются в фактические затраты общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с их приобретением, сооружением или изготовлением объектов основных средств.

Фактические затраты, связанные с *приобретением объектов за плату*, отражаются по дебету счета 08, субсчет 4 «Приобретение отдельных объектов основных средств» в корреспонденции со счетами учета расчетов. При



принятии основных средств к бухгалтерскому учету на основании надлежаще оформленных документов указанные затраты списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом соответствующего субсчета, открытого к счету 01 «Основные средства».

Первоначальная стоимость основных средств *при их изготовлении самой организацией* определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этих объектов (п. 8 ПБУ 6/01). Указанные затраты отражаются по дебету счета 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Первоначальной стоимостью основных средств, *внесенных в счет вклада в уставный капитал организации*, признается денежная оценка, согласованная учредителями, если иное не предусмотрено законодательством РФ (п. 9 ПБУ 6/01). При поступлении вклада в виде объекта производится запись по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 75, субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Принятие данных объектов к учету отражают по кредиту субсчета 08-4 и дебету счета 01 «Основные средства».

Первоначальной стоимостью основных средств, *полученных организацией по договору дарения (безвозмездно)*, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету [21, п. 10]. При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные объекты, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (заключения оценщиков) о стоимости отдельных объектов основных средств.

При принятии к учету объектов, полученных безвозмездно, делают запись по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере начисления амортизации в аналогичных суммах списывается отложенный доход: при этом производят корреспонденцию по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91-1 «Прочие доходы». Таким образом, при учете объектов, полученных безвозмездно, соблюдается принцип соответствия между доходами и расходами.

Основные средства, *полученные организацией по договорам с исполнением обязательств, отличных от поставки денежных средств*, оцениваются по стоимости приобретения аналогичных объектов, а в случае их отсутствия – по документально подтвержденной рыночной стоимости (п. 11 ПБУ 6/01).

Оценка объектов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета сумм в ино-

странной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объектов к бухгалтерскому учету в качестве внеоборотных активов.

**Пример 2.1.** Организация приобрела по импорту объект основных средств стоимостью \$10000. Курс на дату перехода права собственности на объект – 28,43 руб., на дату принятия к учету – 27,98 руб.

Организация должна выполнить следующие бухгалтерские записи:

дебет 08 – кредит 60: 284 300 руб. – объект принят к учету как вложение во внеоборотные активы по курсу на дату перехода права собственности;

дебет 01 – кредит 08: 284 300 руб. – объект принят к учету как основное средство без корректировки стоимости.

### 2.3. Документирование, аналитический и синтетический учет поступления основных средств

Независимо от организационно-правовой формы собственности организации, учет основных средств организуется в бухгалтерии по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов.

Под *инвентарным объектом* понимается законченное сооружение, устройство, предмет или комплекс предметов, имеющих самостоятельное эксплуатационное значение (п. 6 ПБУ 6/01).

Поступление основных средств оформляется следующими документами:

1. *Акт о приеме-передаче объекта основных средств (формы ОС-1; ОС-1а – здания, сооружения; ОС-1б – группы основных средств)* – составляется при любом варианте поступления ОС. К акту прилагается техническая документация на объект, передаваемая по месту его эксплуатации после открытия бухгалтерией инвентарной карточки. Акт составляется двумя сторонами – стороной, принимающей объект, и передающей стороной. В акте указываются: наименование объекта; его первоначальная стоимость; группа и норма амортизации; краткая техническая характеристика и оценка состояния объекта, составляемая на основании технической документации на объект и впоследствии хранящаяся в техническом отделе/службе. Бухгалтерия оформляет акт бухгалтерской записью, т. е. указывает корреспонденцию счетов на первоначальную стоимость и на сумму износа.

2. *Инвентарная карточка учета: ОС-6, ОС-6а – для зданий и сооружений; ОС-7 – для машин и оборудования; групповая инвентарная карточка ОС-9 – для производственного инвентаря и хозяйственных принадлежностей* в случае поступления предметов одинакового наименования и стоимости, от одного поставщика и принятия в подотчет одним материально ответственным лицом. Инвентарная карточка служит для организации контроля за наличием объектов по местам их нахождения (эксплуатации) и отражает весь жизненный цикл основного средства. В ней указывается инвен-

тарный номер, присваиваемый объекту в момент его оприходования. Если на предприятии существует небольшая номенклатура основных средств, вместо инвентарной карточки для пообъектного учета разрешается использовать *инвентарную книгу*, которая открывается ежегодно. Записи в ней производят в разрезе классификационных групп (видов) основных средств по местам их нахождения.

По арендованным ОС собственные инвентарные карточки не открывают. Для учета движения таких ОС и контроля за их состоянием используется копия инвентарной карточки арендодателя.

Инвентарные карточки и инвентарные книги заполняют на основании первичных документов (актов, технических паспортов и прочей документации). Затем инвентарные карточки регистрируют в специальных описях (ф. № ОС-7), записи в которые производятся по классификационным группам основных средств. Зарегистрированные в описи карточки помещают в картотеку основных средств. В картотеке их группируют по отраслевым классификационным группам, а внутри групп – по местам нахождения, эксплуатации и по видам. Карточки недействующих объектов группируют отдельно.

3. *Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов ОС ОС-3* – отражает ввод в эксплуатацию объекта после его ремонта, реконструкции и модернизации.

Акт подписывается членами приемочной комиссии или ответственным за приемку работником структурного подразделения, в котором эксплуатируется данный объект, и представителем подразделения или организации, ответственной за ремонт и доработку объекта. Если работы проводила сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в бухгалтерию.

4. *Акт приемки законченного строительством объекта* – используется для отражения факта разрешения на ввод в эксплуатацию законченного строительством объекта основных средств, принятого в установленном порядке государственной комиссией.

5. *Накладная на внутреннее перемещение объектов формы ОС-2* – составляется при перемещении объектов со склада в эксплуатацию или по местам эксплуатации. Выписывается в трех экземплярах и подписывается ответственными лицами структурных подразделений. Первый экземпляр передается в бухгалтерию.

6. *Ведомость движения основных средств* – регистр аналитического учета движения объектов, составляемый по окончании каждого месяца (графа «Приход») на основании актов о приеме-передаче, накладных на внутреннее перемещение и инвентарных карточек.

7. *Журнал-ордер № 13* – регистр синтетического учета движения объектов основных средств, записи в который производятся по данным ведомости движения.

Для учета поступления основных средств используется активный, операционный, калькуляционный счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» По *дебету* счета отражается сумма фактических затрат, связанная со строительством, монтажом или приобретением объекта основных средств, включая сумму регистрационных сборов по объектам недвижимости и сумму невозмещаемых налогов. По *кредиту* производится списание инвентарной стоимости законченных строительством, приобретением и монтажом ОС.

Порядок синтетического учета хозяйственных операций поступления основных средств систематизирован в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Синтетический учет операций поступления основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
1	Акцептованы счета за оборудование, не требующее монтажа, а также строительно-монтажные работы	08	Вложения во внеоборотные активы	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
2	НДС по акцептованным счетам	19	НДС по приобретенным ценностям	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
3	Отражены затраты на транспортировку оборудования: (1) специализированной организацией; (2) собственными силами	08	Вложения во внеоборотные активы	76 23	Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами Вспомогательное производство
4	Дополнительные затраты, по приобретению объектов и СМР	08	Вложения во внеоборотные активы	76 23	Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами Вспомогательное производство
5	Согласованная стоимость оборудования, не требующего монтажа, принятого в счет вклада в уставный капитал	08	Вложения во внеоборотные активы	75	Расчеты с учредителями

Окончание табл. 2.1

1	2	3	4	5	6
6	Принято к учету оборудование, не требующее монтажа, поступившее безвозмездно	08	Вложения во внеоборотные активы	98	Доходы будущих периодов
7	Произведены расходы по строительству и монтажу	08	Вложения во внеоборотные активы	10 70 69 96	Материалы Расчеты с персоналом по оплате труда Расчеты по социальному страхованию Резервы предстоящих расходов и платежей
8	Общехозяйственные расходы, прямо относимые на стоимость соответствующего объекта	08	Вложения во внеоборотные активы	26	Общехозяйственные расходы
9	Регистрационные сборы по объектам недвижимости	08	Вложения во внеоборотные активы	76	Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами
10	Проценты по заемным средствам, включаемые в стоимость инвестиционных активов (до их принятия к учету)	08	Вложения во внеоборотные активы	66 67	Краткосрочные займы и кредиты Долгосрочные займы и кредиты
11	Введены в эксплуатацию по первоначальной стоимости законченные объекты основных средств	01	Основные средства	08	Вложения во внеоборотные активы

*Дебетовое сальдо* по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает остаток на отчетную дату незавершенных капитальных вложений.

Для учета операций по приобретению основных средств используется также активный, основной, инвентарный счет 07 «Оборудование к установке». По *дебету* счета отражается сумма фактических затрат, связанная с приобретением оборудования, требующего монтажа, по *кредиту* – передача оборудования в монтаж или на сторону в порядке отпуска или реализации, при этом осуществляется бухгалтерская запись по дебету счета 08 и кредиту счета 07. *Дебетовое сальдо* по счету 07 характеризует стоимостную оценку остатка оборудования, требующего монтажа, на отчетную дату.

Активный, основной, инвентарный счет 01 «Основные средства» используется для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении. По его *дебету* отражается первоначальная стоимость законченных строительством, приобретением, монтажом объектов, а также сумма дооценки, возникшая в результате модернизации, реконструкции, технического перевооружения или переоценки; по *кредиту* отражают списание первоначальной стоимости выбывающих объектов основных средств как в пределах накопленной по объекту амортизации, так и по направлению выбытия объекта, а также уменьшение стоимости в результате частичной ликвидации объекта или его уценки.

Счет 02 «Амортизация основных средств» (пассивный, регулирующий, контрактивный к счету 01) предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств. По *дебету* счета производится списание части стоимости выбывающего объекта в пределах накопленной по нему амортизации, а также уменьшение амортизации в результате уценки объекта основных средств, по *кредиту* – начисление амортизации за отчетный период, а также увеличение ее суммы в результате дооценки объекта.

Забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией. По *дебету* отражается постановка ОС, предназначенных для временного пользования или распоряжения организации, на забалансовый учет (Д 001), по *кредиту* – возвращение арендованных организацией ОС арендодателю (К 001).

## 2.4. Учет амортизации основных средств

*Износ основных средств* – это потеря стоимости (потребительских свойств и качеств) объекта основных средств в результате его эксплуатации. Различают 2 вида износа ОС:

1) *моральный* (старение) – частичная утрата основными средствами их потребительских свойств и качеств под влиянием технического прогресса и совершенствования процесса производства. Моральный износ бывает двух родов: а) моральный износ I рода (возникает в результате сокращения затрат на производство основных фондов, повышения производительности труда в отраслях, производящих элементы основных фондов); б) моральный износ II рода (возникает при появлении новой, более высокопроизводительной техники при тех же издержках производства);

2) *физический* (материальный) – уменьшение стоимости основных средств в процессе их функционирования (под воздействием эксплуатационных нагрузок), а также в результате влияния окружающей среды.

Бухгалтерскому учету подлежит только физический износ.

*Амортизация основных средств* – это процесс перенесения стоимости объектов основных средств на себестоимость продукции.

Для учета амортизации основных средств используется пассивный, регулирующий, контрактивный к счету 01 «Основные средства» счет 02 «Амортизация основных средств».

Начисление амортизации *начинается* с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления (принятия к учету) объекта основных средств. Пунктом 52 Методических указаний по учету основных средств [36] предусматривается возможность начала амортизации объекта недвижимости, полностью завершено капитальными вложениями, эксплуатируемого, по которому документы поданы на государственную регистрацию, с 1-го числа месяца, следующего за месяцем подачи документов на государственную регистрацию. Такой механизм может быть предусмотрен учетной политикой организации. Указанные объекты недвижимости должны быть приняты к бухгалтерскому учету и подлежат обособленному учету на счете 01 «Основные средства» (в корреспонденции с дебетом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»). Для этих целей возможно открытие отдельного субсчета «Эксплуатируемые объекты недвижимости, находящиеся в процессе государственной регистрации».

На дату фактической регистрации объекта запись о принятии объекта на учет аннулируется методом красного сторно; на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» добавляются затраты, связанные с регистрацией объекта. Полученная таким образом первоначальная стоимость переносится на счет 01 «Основные средства» и обозначает принятие объекта недвижимости на бухгалтерский учет, при этом сумма начисленной ранее амортизации подлежит корректировке.

*Прекращается* начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия объекта. *Запрещается* начисление амортизации сверх первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основного средства.

Начисление амортизации *приостанавливается*, в соответствии с п. 23 ПБУ 6/01 [21]:

- при переводе ОС на консервацию (на основании приказа руководителя) на срок продолжительностью свыше 3 месяцев;
- при проведении восстановительных работ (модернизации, реконструкции, капитального ремонта) продолжительностью свыше 12 месяцев.

С точки зрения *необходимости начисления амортизации* основные средства подразделяются:

- 1) на амортизируемые объекты;
- 2) объекты, не амортизируемые, но оцениваемые по степени износа;
- 3) объекты, не амортизируемые и не оцениваемые по степени износа.

Ко второй группе относятся объекты основных средств некоммерческих организаций<sup>2</sup>. Начисление износа производится в конце каждого месяца по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение износа учитывается на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

К третьей группе относятся объекты, не утрачивающие потребительских свойств в процессе эксплуатации (земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

Размер начисленных амортизационных отчислений по объектам основных средств зависит от следующих факторов:

- *первоначальной стоимости*, формируемой в зависимости от источника поступления объекта;
- *срока полезного использования* каждого вида основных средств;
- *способа начисления амортизации*.

В соответствии с п. 18 ПБУ 6/01 начисление амортизации в бухгалтерском учете производится одним из четырех *способов*, один из которых закрепляется в учетной политике организации.

1) *Линейный способ* применяется для объектов, у которых главным фактором, ограничивающим срок их службы, является время использования. По таким объектам существует относительно постоянный объем выполняемых ими регулярных (непрерывных) работ. В организациях с сезонным характером работ амортизация по объектам начисляется с использованием данного способа, но только в течение месяцев фактической работы этой организации в текущем году (сезона).

Амортизация начисляется ежемесячно равномерно в течение срока полезного использования объекта. Ежемесячная сумма амортизации определяется путем умножения первоначальной (восстановительной) стоимости на 1/12 нормы амортизации. Норма амортизации представляет собой обратную величину к сроку полезного использования объекта основных средств, который определяется организацией самостоятельно с учетом следующих факторов:

- 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, срока аренды).

---

<sup>2</sup> К этой группе также относятся объекты, приобретенные ранее 01 января 2006 г., по которым до истечения срока их полезного использования не начисляется амортизация, но начисляется износ: жилой фонд, объекты внешнего благоустройства и другим аналогичные объекты (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки и т.п.), а также продуктивный скот, буйволы, волы и олени, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста.



2) *Способ уменьшаемого остатка.* Ежемесячную сумму амортизации в этом случае определяют путем умножения остаточной стоимости объекта, которая определяется на начало каждого отчетного года, на  $1/12$  нормы амортизации, исчисленной при постановке на учет объекта основных средств. При этом организацией может быть установлен и закреплён в учетной политике коэффициент, повышающий норму амортизации (не выше 3).

3) *Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.* Сумма амортизации рассчитывается посредством умножения первоначальной (восстановительной) стоимости объекта на норму амортизации, определяемую пропорционально убывающему количеству лет эксплуатации за весь срок службы, т. е. как соотношение количества лет до списания объекта и суммы чисел лет полезного использования. Применение поправочных коэффициентов при данном способе не предусматривается.

4) *Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* применяется для объектов основных средств, у которых определяющим фактором износа является периодичность их использования.

Ежегодную сумму амортизации определяют умножением первоначальной (восстановительной) стоимости объекта на  $1/12$  нормы амортизации, равной отношению планового объема выпуска продукции (работ) за отчетный год к плановому объему за весь срок полезного использования данного основного средства. Применение поправочных коэффициентов при данном способе также не предусмотрено.

Любой из способов начисления амортизации применяется последовательно и неизменно как в отношении всего жизненного цикла отдельного объекта, так и всей однородной группы объектов основных средств.

Расчет амортизации основных средств (при применении единой журнально-ордерной формы счетоводства) по всем объектам основных средств осуществляется в разработочной таблице № 6. По автотранспортным средствам – в разработочной таблице № 9, данные из которой по окончании отчетного месяца переносятся в справочный раздел разработочной таблицы № 6.

## 2.5. Учет восстановления объектов основных средств

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, что вызывает потребность в поддержании их в рабочем состоянии. Для поддержания основных средств в исправном состоянии необходимы систематический уход и периодический ремонт. К *содержанию объекта* основных средств относят технический осмотр, а также поддержание объекта в рабочем состоянии. Эти операции отражаются корреспонденцией счетов по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и (или) 44 «Расходы на продажу» и кредиту счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

*Восстановление объекта основных средств* возможно посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся. *Затраты на ремонт* определяются предприятием самостоятельно, исходя из величины первоначальной стоимости основных средств, их технического и физического состояния. Передача оборудования в ремонт отражается записями в аналитическом учете по счету 01 «Основные средства».

По объему и характеру ремонтных работ можно выделить следующие виды ремонта:

- 1) *капитальный ремонт*, который проводится с периодичностью один раз в 3-5 лет и подразумевает при полной остановке производства разборку объекта, включая основание, без изменения функциональной принадлежности объекта, а также его производительности (мощности);
- 2) *средний ремонт*, осуществляемый с периодичностью один раз в 1-3 года и предполагающий при возможной остановке производства разборку объекта, не затрагивая фундамента (основания), замену износившихся деталей и узлов. В зависимости от объема выполнения работ средний ремонт, как правило, учитывается в составе капитальных работ;
- 3) *текущий ремонт* – производится без остановки производства по мере возникновения необходимости и предполагает замену мелких (как правило, съемных) деталей и узлов.

В соответствии с Письмом Минфина РФ от 14.01.2004г. № 16-00-14/10 основанием для определения видов ремонта являются соответствующие документы, разработанные технической службой организации в рамках системы плано-предупредительных ремонтов.

Ремонты могут быть:

- *плановыми*, к ним относятся работы по систематическому и своевременному предохранению объектов от преждевременного износа и по поддержанию их в рабочем состоянии; план ремонта и система плано-предупредительного ремонта утверждаются руководителем организации;
- *внеплановыми*, связанными с непредвиденными обстоятельствами (аварией и т.д.).

Ремонт можно выполнять одним из двух способов.

*Подрядным* – учет затрат по ремонту ведет подрядчик и предъявляет организации-заказчику акты выполненных работ. Приемка по окончании капитального ремонта производится по акту о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС-3). При осуществлении ремонта *подрядным способом* ведутся следующие записи:

- 1) дебет 23 «Вспомогательные производства» - кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена задолженность перед подрядчиком за выполненный ремонт;

2) дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена сумма НДС, предъявленная к оплате подрядчиком;

3) дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - кредит 51 «Расчетные счета» – оплачен счет подрядчика, выставленный им на основании акта о приемке-сдаче отремонтированных объектов основных средств.

*Хозяйственным* – ремонт осуществляется силами самого предприятия. В этом случае к акту по форме № ОС-3 прилагается справка о сметной стоимости ремонта и фактически произведенных расходах. Ремонт, *произведенный хозяйственным способом*, отражается проводками:

- дебет 23 «Вспомогательные производства» - кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – отражены затраты труда и материалов на проведение ремонта;
- дебет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» - кредит 23 «Вспомогательные производства» – фактическая себестоимость работ по текущему ремонту отражена в составе расходов по обычным видам деятельности.

Для контроля за своевременным получением объектов основных средств из ремонта инвентарные карточки по этим объектам в картотеке рекомендуется переставлять в группу «ОС в ремонте». При поступлении объекта из ремонта производится соответствующее перемещение инвентарной карточки.

Учетной политикой организации может быть предусмотрено использование одного из следующих *способов учета затрат на ремонт ОС*:

1. *фактические затраты на ремонт списываются на затраты на производство (расходы на продажу) текущего отчетного периода* (сумма фактических затрат включается в себестоимость продукции, работ, услуг);
2. *фактические затраты на ремонт равномерно списываются за счет ранее созданного резерва расходов на ремонт основных средств*;
3. *неравномерно производимые фактические затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным списанием на затраты на производство (расходы на продажу)*.

Для равномерного учета расходов на проведение ремонта может быть создан *резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств*.

Перед началом ремонта комиссия, назначенная руководителем предприятия, составляет акт технического осмотра объекта основных средств, подлежащего ремонту. В нем перечисляют обнаруженные дефекты, перечень деталей, которые необходимо заменить. В акте содержатся выводы о характере и объеме работ. Сметно-техническую документацию составляют на основе акта технического осмотра объекта, подлежащего ремонту, проекта модернизации при капитальном ремонте и установленного объема работ. Рас-

ходы по поддержанию объекта основных средств в исправном состоянии и расходы на текущий ремонт включаются в себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг.

Учетной политикой организации могут быть предусмотрены любые комбинации из следующих *способов учета затрат и (или) источников финансирования ремонтных работ*:

1. *Создание ремонтного фонда* – осуществляется в форме накопления сумм (в течение ряда лет) на предстоящий дорогостоящий ремонт высокотехнологичного оборудования. Для учета ремонтного фонда используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», субсчет «Ремонтный фонд». Отчисления в фонд производятся ежемесячно, равномерно, исходя из сметной стоимости и плановых сроков проведения ремонтных работ.

При формировании фонда делают бухгалтерскую запись по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», субсчет «Ремонтный фонд».

Использование средств ремонтного фонда отражается несколькими способами.

- *непосредственным списанием* всех фактических расходов на уменьшение резерва, по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и кредиту счетов учета активов и расчетов (10, 16, 70, 69, 60, 76 и т.д.);
- *предварительным учетом* фактически осуществленных расходов по дебету счета 23 «Вспомогательные производства и хозяйства». После окончания ремонтных работ и подписания акта приемки-передачи отремонтированного объекта фактическая себестоимость выполненного ремонта отражается по дебету счета 23 и кредиту счета 96.

Независимо от варианта учета после окончания ремонтных работ производится инвентаризация ремонтного фонда. Выявленный при этом *перерасход* покрывается:

- за счет дополнительных ежемесячных, производимых равными долями, отчислений в период до начала следующего ремонта. При этом ведут бухгалтерскую запись по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» (в разрезе мест эксплуатации отремонтированных объектов) и кредиту счета 96, субсчет «Ремонтный фонд»;
- посредством включения в состав расходов будущих периодов по дебету счета 97 и кредиту счета 96, с последующим списанием на издержки производства (обращения) по дебету счетов 20, 25, 26, 29, 44. Списание начисленных таким образом расходов будущих периодов можно производить: (1) единовременно; (2) в течение установленного периода; (3) пропорционально объему выпущенной продукции

Сумма выявленной *экономии* подлежит восстановлению из состава расходов *методом красного сторно*.

2. *Формирование резерва предстоящего ремонта основных средств*. Для проведения ремонта возможно формирование на один календарный год *резерва* (на текущие и средние ремонты, включенные в систему планово-предупредительных ремонтов, кроме высокотехнологичного оборудования и иных объектов, по которым создавался ремонтный фонд):

- дебет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» - кредит 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» – ежемесячно резервируется сумма, исходя из годовой сметной стоимости ремонта и установленного процента отчислений в резерв;
- дебет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» - кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражается сумма произведенных расходов на ремонт;
- дебет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» - кредит 91-1 «Прочие доходы» – отражается экономия средств резерва по окончании отчетного периода;
- дебет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» - кредит 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» – произведены дополнительные отчисления в резерв в случае перерасхода средств.

При принятии решения об образовании резерва используются документы, подтверждающие правильность ежемесячных отчислений.

Сумму отчислений в резерв рассчитывают исходя из сметной стоимости ремонта, а величину ежемесячных отчислений в течение отчетного периода – по формуле

$$O_{\text{рез}} = \frac{P_{\text{с/с}}}{K},$$

где  $O_{\text{рез}}$  – величина ежемесячных отчислений в резерв;  $P_{\text{с/с}}$  – сметная стоимость запланированного ремонта;  $K$  – количество месяцев с момента принятия решения о создании резерва до окончания отчетного периода (года).

По окончании отчетного года резерв подлежит закрытию. Выявленная по результатам инвентаризации экономия средств (1) относится в состав прочих доходов по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и кредиту счета 91-1 «Прочие доходы»; (2) переносится на следующий год в счет взноса в резерв будущего года (в соответствии с учетной политикой для целей бухгалтерского учета).

Перерасход средств покрывается аналогично перерасходу средств ремонтного фонда.

3. *Учет всех фактических расходов в период проведения восстановительных работ в составе расходов будущих периодов*. По мере окончания

восстановительных работ и подписания акта приемки-передачи отремонтированных объектов фактическая себестоимость выполненного ремонта относится:

- на издержки производства (обращения) – если ликвидировались последствия крупных аварий;
- включается в состав прочих расходов, если работы осуществлялись после стихийных бедствий.

*Учет затрат по текущему ремонту основных средств* предполагает использование приводимых далее вариантов.

Все фактически осуществленные в течение месяца расходы учитываются по дебету счета 23 – этот вариант приемлем, если в организации создано специализированное ремонтное подразделение. По окончании месяца фактическая себестоимость выполненных работ относится на издержки производства (обращения) по месту эксплуатации отремонтированного объекта.

Все фактически произведенные затраты (при отсутствии специализированных ремонтных подразделений) учитываются по местам их возникновения, по дебету счетов 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Объекты основных средств также могут быть восстановлены посредством модернизации и реконструкции. *Модернизация* – это комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства.

*Реконструкция* – работы по переустройству объектов основных средств, связанные с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей для увеличения мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Затраты на модернизацию и реконструкцию после их окончания увеличивают первоначальную стоимость объекта, если улучшаются первоначальные нормативные показатели функционирования основного средства. После завершения работ по реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», могут быть отражены в учете одним из двух способов:

- 1) отнесены на увеличение первоначальной стоимости объекта основных средств;
- 2) учтены на счете 01 «Основные средства» обособленно (на сумму затрат открывается отдельная инвентарная карточка).

Для отражения операций и затрат по реконструкции и модернизации производят следующие записи:

- дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и

подрядчиками» – отражены затраты, связанные с модернизацией, реконструкцией;

- дебет 01 «Основные средства» - кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» – увеличена первоначальная стоимость объекта основных средств после завершения работ по реконструкции, модернизации на произведенные затраты.

## 2.6. Учет выбытия основных средств

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Выбытие объекта основных средств может иметь место в случаях:

- продажи;
- списания в случае морального и физического износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;
- передачи по договорам мены, дарения;
- передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
- недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- в иных случаях.

Для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии указанных объектов в организации приказом руководителя создается комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица. Как правило, это главный бухгалтер, лица, ответственные за сохранность объектов основных средств, представители инспекций, на которые возложены функции регистрации и надзора на отдельные виды имущества.

Принятое комиссией решение о списании объекта основных средств оформляется в акте на списание объекта основных средств с указанием данных, характеризующих объект. На основании оформленного акта на списание основных средств, переданного бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств. Инвентарные карточки по выбывшим объектам хранятся в течение

срока, устанавливаемого руководителем организации в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Использование того или иного первичного документа для отражения выбытия основных средств различается в зависимости от причины выбытия. Выбытие основных средств по причине ликвидации оформляется *актом о ликвидации основного средства*; по причинам продажи, передачи в счет вклада в уставный капитал, совместную деятельность – *актом о приеме-передаче* (формы ОС-1, ОС-1а, ОС-1б); при передаче в другие подразделения организации – *накладной на внутренние перемещения* (ОС-2); по причинам частичной ликвидации, списания в случае морального и физического износа – *актом о списании* (ОС-4, ОС-4а, ОС-4б). При списании объектов основных средств вследствие аварий к акту прикладывается копия акта об аварии.

Затраты по списанию объектов, а также стоимость поступивших от ликвидации материальных ценностей отражают в соответствующем акте, в разделе «Справка о затратах, связанных со списанием основных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания». Прием на склад полученных от ликвидации основных средств материалов оформляют соответствующими накладными и приходными ордерами.

Регистром синтетического учета выбытия основных средств (при применении единой журнально-ордерной формы счетоводства) является журнал-ордер №13, который ведется по кредиту счетов 01 «Основные средства» и 91 «Прочие доходы и расходы». Финансовый результат при выбытии объектов основных средств отражают в журнале-ордере №15, составляемом по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Для учета выбытия объектов основных средств к счету 01 может открываться *бессальдовый субсчет «Выбытие основных средств»*, по *дебету* которого отражается первоначальная (восстановительная) стоимость выбывающего независимо от причины объекта, а по *кредиту* – списание накопленной по выбывающему объекту амортизации, а также списание остаточной стоимости по направлениям выбытия основных средств.

Для учета выбытия основных средств, кроме того, используются счета:

- 02 «Амортизация основных средств»;
- 91 «Прочие доходы и расходы», по дебету которого (субсчет 91-2) отражают остаточную стоимость выбывающего объекта, по кредиту (субсчет 91-1 «Прочие доходы») – выручку от продаж и иные поступления от выбытия (например, суммы компенсаций за причиненные убытки, присужденные или признанные виновными лицами, поступления страховых возмещений, поступления от ликвидации объекта);
- 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

*Выбытие основных средств* отражается следующими проводками:

- 1) дебет 01-3 «Выбытие основных средств» - кредит 01 «Основные средства» – списана первоначальная (восстановительная) стоимость выбывающих объектов на отдельный субсчет;



- 2) дебет 02 «Амортизация основных средств» - кредит 01-3 «Выбытие основных средств» – списана накопленная амортизация по выбывающим объектам;
- 3) дебет 91-2 «Прочие расходы» - кредит 01-3 «Выбытие основных средств» – списана остаточная стоимость выбывающих объектов;
- 4) дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - кредит 01-3 «Выбытие основных средств» – списана остаточная стоимость недостающих основных средств;
- 5) дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - кредит 91-1 «Прочие доходы» – предъявлены счета покупателям за реализованные объекты основных средств;
- 6) дебет 58 «Финансовые вложения» - кредит 91-1 «Прочие доходы» – списана согласованная стоимость переданных в счет вклада в уставный капитал основных средств;
- 7) дебет 66 «Краткосрочные займы и кредиты», 67 «Долгосрочные займы и кредиты» - кредит 91-1 «Прочие доходы» – списана согласованная стоимость основных средств, переданных в счет погашения полученных ранее займов;
- 8) дебет 91-2 «Прочие расходы» - кредит 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости приобретенных ценностей», 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», 44 «Расходы на продажу» - отражены расходы, связанные с выбытием объекта основных средств.

Если выбывшее основное средство ранее подвергалось дооценке (в результате проведенных в прошлых периодах переоценок), необходимо списать сумму его дооценки по дебету счета 83 «Добавочный капитал» (субсчет «Прирост стоимости имущества при переоценке») и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)». Если же объект ранее был уценен, никаких записей делать не нужно.

Финансовый результат по операциям выбытия основных средств в бухгалтерском учете признается на дату его возникновения.

## 2.7. Переоценка и иное изменение стоимости основных средств

Первоначальная стоимость основных средств остается неизменной в течение всего срока их службы и пересматривается при переоценке основных средств, достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации.

*Переоценка объектов основных средств* производится с целью определения их реальной стоимости приведением первоначальной стоимости объектов в соответствие с рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки. В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 [21] коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Организации самостоятельно определяют необходимость проведения переоценки.

При принятии решения о переоценке основных средств следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Под *текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств* понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

При определении текущей (восстановительной) стоимости, в соответствии с п. 43 Методических указаний по учету основных средств [36], могут быть использованы:

- данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- оценка бюро технической инвентаризации;
- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

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

Не подлежат переоценке объекты, не завершённые строительством, а также приобретенное оборудование, предназначенное к установке, но не установленное на начало отчетного периода. Переоценка отражается следующими бухгалтерскими проводками:

- дебет 01 «Основные средства» - кредит 83 «Добавочный капитал» – отражена дооценка первоначальной стоимости основных средств;
- дебет 83 «Добавочный капитал» - кредит 02 «Амортизация основных средств» – отражена дооценка начисленной амортизации по объекту основных средств;
- дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - кредит 01 «Основные средства» – отражена уценка основных средств;
- дебет 02 «Амортизация основных средств» - кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – отражена уценка начисленной амортизации по объектам основных средств;
- дебет 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - кредит 01 «Основные средства» – отражена уценка восстановительной стоимости объекта, произведенная в пределах (превышающая сумму) его предыдущей дооценки;
- дебет 02 «Амортизация основных средств» - кредит 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – отражена уценка начисленной амортизации по основному средству, произведенная в пределах (превышающая сумму) его предыдущей дооценки;

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

## 2.8. Инвентаризация основных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете

*Цель инвентаризации основных средств* – выявить фактическое наличие и качественное состояние основных фондов предприятия, проверить техническую документацию (паспорт, характеристику, проекты и т.п.), уточнить данные бухгалтерского учета [38, п. 1.4].

Инвентаризацию проводит комиссия, назначенная приказом руководителя организации. По результатам проведения проверки составляется инвентаризационная опись основных средств (форма № ИНВ-1). Опись составляется в одном экземпляре по каждому месту нахождения основных средств и каждому должностному лицу, ответственному за их сохранность, подписывается комиссией, материально ответственными лицами и передается в бухгалтерию. При выявлении в ходе проведения инвентаризации объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов произво-

дится по рыночным ценам на дату принятия к бухгалтерскому учету. *Под текущей рыночной стоимостью* понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи соответствующего актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Стоимость неучтенных объектов основных средств отражается в составе прочих доходов организации на основании оформленной в установленном порядке ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма № ИНВ-26), по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 91-1 «Прочие доходы».

Если в ходе работы инвентаризационной комиссии выявлено, что в бухгалтерском учете организации не отражены работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов), по соответствующим документам определяют сумма увеличения или снижения балансовой стоимости объекта, а данные о произведенных изменениях вносят в соответствующие описи.

В бухгалтерском учете на такие уточнения оформляется запись по дебету счета 01 и кредиту счета 91-1 (в случае увеличения балансовой стоимости объекта) или по дебету счета 91-2 и кредиту счета 01 (при уменьшении балансовой стоимости объекта основных средств).

Стоимость недостающих объектов основных средств на основании поступившей в бухгалтерию ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией, отражается следующими записями по счетам учета:

- дебет 01-3 «Выбытие основных средств» - кредит 01 «Основные средства» – списана первоначальная (восстановительная) стоимость недостающих объектов;
- дебет 02 «Амортизация основных средств» - кредит 01-3 «Выбытие основных средств» – списана накопленная амортизация по недостающим объектам;
- дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - кредит 01-3 «Выбытие основных средств» – отражена остаточная стоимость недостающего объекта.

Сумма причиненного организации ущерба вследствие недостачи или порчи основных средств списывается в зависимости от выявленных причин и виновников.

*За счет виновных лиц:*

- если указанные лица признаны виновными решениями суда;
- если указанные лица являются виновными в силу принятия на себя полной материальной ответственности;
- в других случаях, когда работники в соответствии с гл. 39 ТК РФ могут быть привлечены к полной или ограниченной материальной ответственности.

При этом оформляют следующую корреспонденцию счетов:

- дебет 73-2 «Расчеты с персоналом по причиненному ущербу» - кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – отнесение суммы ущерба за счет виновных лиц (по остаточной стоимости объекта);
- дебет 73-2 «Расчеты с персоналом по причиненному ущербу» - кредит 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» – на счет виновных лиц отнесена разница между суммой, подлежащей к взысканию, и остаточной стоимостью недостающих (испорченных) объектов;
- дебет 50 «Касса» - кредит 73-2 «Расчеты с персоналом по причиненному ущербу» – возмещение ущерба виновным лицом путем внесения наличных денег в кассу;
- дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - кредит 73-2 «Расчеты с персоналом по причиненному ущербу» – на основании приказа руководителя организации произведены удержания с заработной платы виновного работника в счет возмещения суммы ущерба, причиненного недостачей или порчей имущества;
- дебет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» - кредит 91-1 «Прочие доходы» – сумма возмещенной работниками разницы между суммой возмещаемого ущерба и балансовой стоимостью недостающих (испорченных) ОС отражена в составе прочих доходов.

*За счет финансового результата деятельности организации:*

- когда решениями следственных или судебных органов подтверждено отсутствие виновных лиц;
- когда имеется решение суда об отказе во взыскании с соответствующих лиц ущерба по причине необоснованного иска.

При этом оформляется запись по дебету счета 91-2 и кредиту счета 94.

## **2.9. Организация бухгалтерского учета арендных операций с объектами основных средств**

*Аренда* представляет собой имущественный наем, договор, по которому арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение или во временное пользование за установленное договором денежное вознаграждение. В аренду могут быть переданы земельные участки, имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и иные материальные ценности, не теряющие свои натуральные свойства в процессе использования (непотребляемые вещи).

Передача основных средств в аренду производится по договору аренды и оформляется актом приема-передачи основных средств (ф. ОС-1) в двух экземплярах: один остается у арендодателя, другой передается арендатору. В договоре аренды предусматривают состав и стоимость передаваемого в арен-

ду имущества, сроки аренды, величину арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в надлежащем состоянии. В общем случае арендодатель за свой счет обязан проводить капитальный ремонт имущества, сданного им в аренду, а арендатор – текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды (ст. 616 ГК РФ).

Доходы и расходы от передачи имущества в аренду могут учитываться в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности – если для организации передача имущества в аренду признается постоянным видом предпринимательской деятельности, направленной на получение дохода (в этом случае операции по аренде учитываются по счету 90 «Продажи»), или прочих доходов и расходов, когда аренда не является предметом основной деятельности организации (используется счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

*В зависимости от продолжительности (времени) аренды основных средств различают краткосрочную (передача объектов в аренду на срок не более 1 года); среднесрочную (сроком от 1 года до 3 лет); долгосрочную (сроком более 3 лет) формы аренды.*

*В зависимости от условий передачи собственности различают текущую (операционную) и выкупную (в МСФО – финансовую) аренду<sup>3</sup>.*

*Текущая аренда* предполагает передачу в аренду основных средств для удовлетворения временных потребностей арендаторов. По окончании срока аренды арендованное имущество возвращается к арендодателю, так как у него остаются права и обязанности собственника. В арендный период к арендатору переходит право на эксплуатацию арендуемого имущества, поэтому объекты основных средств, полученные арендатором в текущую аренду, учитываются у него по дебету забалансового счета 001 «Арендованные основные средства» (в оценке, принятой в договоре). Арендодатель учитывает объекты, сданные в аренду, на своем балансе в составе собственных основных средств на отдельном счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Карточки по переданным в текущую аренду объектам основных средств из картотеки не изымаются, а перемещаются в другую группу с пометкой в инвентаризационной ведомости.

При небольшом количестве операций по сдаче объектов основных средств в текущую аренду и их возвращении в течение года операции отражаются в бухгалтерском учете арендодателя на основании первичных документов (договоров, актов приема-передачи, бухгалтерских справок). Остальные операции, связанные со списанием износа по переданным в аренду объектам, по расчетам с арендатором и иные, отражаются в карточках, сальдо-

<sup>3</sup> Указанная классификация вытекает из особенностей хозяйственных договоров по аренде имущества, предусматриваемых Гражданским кодексом РФ. Однако в рамках нормативных актов по бухгалтерскому учету такая классификация не используется. Поскольку гражданское законодательство РФ использует термин «финансовая аренда» исключительно для обозначения лизинговых сделок, здесь и далее для определения этой специфической формы арендных отношений, не являющихся лизингом, будем использовать термин «выкупная аренда».

вых оборотных ведомостях и в регистрах Главной книги по соответствующим счетам.

Поскольку текущая (операционная) аренда предполагает, что в течение срока полезного использования объект может быть сдан в аренду нескольким арендаторам, равно как и использоваться в производственной и иной деятельности арендодателя, возможны два варианта учета объектов, переданных в аренду, у арендодателя:

- 1) на счете 01 «Основные средства» - в отношении объектов, используемых для передачи в аренду и для иных целей деятельности (эксплуатируются в производственной, управленческой, финансово-сбытовой деятельности предприятия);
- 2) на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» - объекты, приобретаемые исключительно для целей передачи во временное пользование по договорам имущественного найма.

*Выкупная аренда* предполагает, что арендодатель получает сумму арендной платы, равную или превышающую стоимость передаваемого имущества в текущих ценах на момент заключения договора. По договору аренды (или дополнительному соглашению между арендатором и арендодателем) арендуемые объекты основных средств переходят в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения в случае, если арендатором будет внесена обусловленная договором выкупная цена.

Учет операций по сдаче объектов основных средств в выкупную аренду у *арендатора* ведется по дебету специально открываемого субсчета к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому арендодатель открывает соответствующие аналитические счета (на каждого арендатора).

*Учет операций по текущей аренде у арендодателя.* Арендодатель учитывает объекты, сданные в аренду, на счете 01 «Основные средства» либо 03 «Доходные вложения в материальные ценности», что зависит от первоначальных целей приобретения объектов. При этом составляются следующие бухгалтерские корреспонденции:

дебет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» - кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» - принят на учет объект основных средств, предназначенный исключительно для передачи в аренду. Передача в аренду осуществляется внутренней корреспонденцией по субсчетам счета 03;

- дебет 01, субсчет «Основные средства, переданные по договору аренды» - кредит 01 «Основные средства» - передан в аренду объект основных средств, изначально приобретенный для иных целей, либо эксплуатировавшийся самой организацией.
- дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - кредит 90-1 «Выручка от продаж» (если аренда отнесена к обычным видам деятельности), 91-1 «Прочие доходы» (если аренда отнесена к прочим видам деятельности) – отражена задолженность арендатора перед арендодателем (арендная плата);

- дебет 90-3 «НДС», 91-2 «Прочие расходы» - кредит 68 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» – на сумму начисленного по арендной плате НДС;
- дебет 51 «Расчетные счета» - кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - поступление арендной платы;
- дебет 91-2 «Прочие расходы», 20 «Основное производство» (субсчет «Арендные услуги») – кредит 02 «Амортизация основных средств» – начисление амортизации по сданным в аренду объектам.

*Учет операций по текущей аренде у арендатора.* Арендатор учитывает полученные объекты по дебету забалансового счета 001 «Арендованные основные средства». Отражение операций в учете оформляется следующей корреспонденцией счетов.

- дебет 001 «Арендованные основные средства» – отражена согласованная в договоре стоимость объектов основных средств, полученных в аренду (при возврате объекта арендодателю будет сделана запись по кредиту счета);
- дебет счетов учета затрат (по направлениям использования объектов) кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму арендной платы;
- дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму НДС по арендной плате;
- дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - кредит 51 «Расчетные счета» – перечисление арендной платы.

Если условиями договора предусмотрено начисление арендной платы за несколько предстоящих периодов, расходы по аренде предварительно учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов», а впоследствии (при наступлении соответствующих периодов) списываются в дебет счетов учета затрат.

*Учет операций по выкупной аренде у арендодателя.* Арендодателем учет объектов, передаваемых в аренду, ведется аналогично операциям по текущей аренде, на счетах 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в течение срока действия договора. Порядок отражения перехода права собственности на арендуемый объект зависит от установленного в договоре порядка уплаты выкупной цены.

*Вариант 1.* Выкупная цена выплачивается единовременно, по истечении срока договора. Текущие арендные платежи представляют собой *форму платы за использование объекта*. В этом случае учет платежей за пользование арендованным объектом осуществляется по кредиту счетов учета доходов в порядке, аналогичном текущей аренде. Оплата выкупной стоимости



представляет собой отдельную операцию выкупа объекта. При выполнении всех предусмотренных договорами условий и передаче объектов в собственность арендатору (выкуп имущества) формируются бухгалтерские записи по выбытию объекта основных средств.

*Вариант 2.* Если договором аренды установлено, что периодический арендный платеж включает две составляющих – плату за использование объекта и выкупную стоимость, то учет платежа за использование отражается в порядке, характерном для текущей аренды.

Выплата *выкупной стоимости* представляет собой форму авансирования будущей покупки объекта арендатором: до полного соблюдения всех условий, связанных с переходом прав на объект аренды, арендуемый объект учитывается на балансе арендодателя ([табл. 2.2](#)).

Таблица 2.2

Синтетический учет операций выкупа имущества при аренде у арендодателя

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
1	Выкупная стоимость имущества, выделенная в рамках периодического арендного платежа	51	Расчетные счета	62-4	Расчеты с покупателями и заказчиками по авансам полученным
2	НДС с сумм оплаты, частичной оплаты	76-6	Отложенные расчеты по НДС	68-1	Расчеты с бюджетом по НДС
3	При исполнении условий договора происходит переход права собственности на объект аренды по выкупной стоимости	62-3	Расчеты с покупателями и заказчиками по выкупу имущества	91-1	Прочие доходы
4	НДС с выкупной стоимости объекта	91-2	Прочие доходы	68-1	Расчеты с бюджетом по НДС
6	Списание остаточной стоимости объекта аренды	91-2	Прочие доходы	01-3	Выбытие основных средств
7	Зачет ранее произведенных авансовых платежей	62-4	Расчеты с покупателями и заказчиками по авансам полученным	51	Расчетные счета
8	Вычет сумм НДС с полученной ранее оплаты, частичной оплаты	68-1	Расчеты с бюджетом по НДС	76-6	Отложенные расчеты по НДС

*Учет операций по выкупной аренде у арендатора* также зависит от того, каким образом сформулированы условия договора о порядке выплаты выкупной стоимости.

Если условиями договора предусмотрена единовременная выплата выкупной стоимости по окончании срока действия договора, то учет приобретения объекта основных средств арендатором осуществляется в обычном порядке, характерном для приобретения объектов основных средств.

Если выкупная стоимость выплачивается частями в составе периодических арендных платежей, то часть платежа, приходящаяся на выкуп объекта, представляет собой частичную оплату объекта (аванс арендодателю). Порядок отражения выплаты выкупной стоимости у арендатора представлен в табл. 2.3.

Таблица 2.3

Синтетический учет операций выкупа имущества при аренде у арендатора

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
1	Выкупная стоимость имущества, выделенная в рамках периодического арендного платежа	60-5	Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам выданным	51	Расчетные счета
2	При исполнении условий договора происходит переход права собственности на объект аренды по выкупной стоимости (без НДС)	08	Вложения во внеоборотные активы	60-1	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
4	НДС по выкупаемому объекту аренды	19	НДС по приобретенным ценностям	60-1	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
6	Зачет ранее произведенных авансов	60-5	Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам выданным	60-5	Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам выданным
6	Принятие объекта на учет	01	Основные средства	08	Вложения во внеоборотные активы

## 2.10. Учет лизинговых операций

*Лизинг* – это совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга. *Договор лизинга* – договор, в соответствии с которым лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного им продавца и представить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи (недвижимость, транспортные средства), кроме земельных участков и других природных объектов, а также имущества, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения. Лизинговые операции совершаются в соответствии с Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге)» от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ [10].

*Субъектами лизинга* являются *лизингодатель* (лицо, приобретающее имущество в собственность и передающее в качестве предмета лизинга), *лизингополучатель* (лицо, которое обязано принять предмет лизинга за определенную плату) и *продавец имущества* (лицо, продающее лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга). Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя.

Состав суммарных расходов (лизингового платежа по договору) определяется лизингодателем и включает составляющие, предусматриваемые п. 1 ст. 28 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)»:

- возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю (основной долг и начисленные проценты за предоставленную рассрочку платежа);
- возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг (ремонт, техническое обслуживание, страхование);
- доход (маржу) лизингодателя.

Законом также предусмотрена обязанность лизингополучателя по окончании срока действия договора лизинга возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено договором, или приобрести предмет лизинга в собственность на основании договора купли-продажи.

*Предмет лизинга*, переданный лизингополучателю по договору, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению. Амортизационные отчисления производит и отражает в бухгалтерском учете та сторона договора лизинга, на балансе которой числится имущество, являющееся предметом лизинга [10, ст.31]. Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя [10, п.1 ст. 11].

Порядок отражения в бухгалтерском учете лизинговых операций регламентируется указаниями по отражению в бухгалтерском учете операций по

договору лизинга, утвержденными Приказом Минфина РФ от 17.02.1997 № 15.

*Учет операций по договору лизинга у лизингополучателя. Лизингополучатель* – физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга.

По договору лизинга лизингополучатель обязуется:

- принять предмет лизинга в порядке, предусмотренном договором лизинга;
- выплатить лизингодателю лизинговые платежи в порядке и в сроки, предусмотренные договором;
- по окончании срока действия договора возвратить предмет лизинга или приобрести его в собственность на основании договора купли-продажи.

Лизингополучатель за свой счет осуществляет техническое обслуживание предмета лизинга и обеспечивает его сохранность, а также проводит капитальный и текущий ремонт, если иное не предусмотрено договором лизинга. При прекращении договора лизинга он обязан вернуть лизингодателю предмет лизинга в состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или износа, обусловленного договором. Кроме того, если лизингополучатель с согласия в письменной форме лизингодателя произвел за счет собственных средств улучшения основного средства, неотделимые без вреда для предмета лизинга, лизингополучатель имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости таких улучшений.

Если лизинговое имущество *учитывается на балансе лизингодателя*, то отражение операций по лизингу в учете лизингополучателя происходит следующим образом:

- дебет 001 «Арендованные основные средства» – отражено переданное в лизинг имущество на забалансовом счете;
- дебет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу» - кредит 76-5 «Задолженность по лизинговым платежам» – начислены лизинговые платежи;
- дебет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу» - кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – принят к оплате счет подрядной организации за ремонт предмета лизинга;
- дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - кредит 76-5 «Задолженность по лизинговым платежам», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – НДС, предъявленный контрагентами по лизинговым платежам и ремонту;
- кредит 001 «Арендованные основные средства» – возвращено лизинговое имущество по истечении срока лизинга.

Если же предмет лизинга отражается на балансе лизингополучателя, то у него производятся следующие записи:

- дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - кредит 76-8 «Арендные обязательства» – принято в лизинг основное средство;
- дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - кредит 76-8 «Арендные обязательства» – начислен НДС по лизинговым платежам;
- дебет 01-2 «Арендованные основные средства» - кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» – основное средство (объект лизинга) введено в эксплуатацию;
- дебет 76-8 «Арендные обязательства» - кредит 76-9 «Задолженность по лизинговым платежам» – начислена сумма лизинговых платежей за месяц;
- дебет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» - кредит 02-2 «Амортизация арендованных основных средств» – начислена амортизация основного средства;
- дебет 01-1 «Собственные основные средства» - кредит 01-2 «Арендованные основные средства» – отражен переход лизингового имущества в собственность лизингополучателя.

*Учет финансовой аренды основных средств (лизинга) у лизингодателя.*

*Лизингодатель* – физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных или собственных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его лизингополучателю за определенную плату на определенный срок. Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

Затраты лизингодателя по приобретению предмета лизинга носят капитальный характер и учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Приобретение предмета лизинга отражается в учете лизингодателя записями:

- дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена сумма задолженности поставщику за приобретенный предмет лизинга;
- дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражен НДС по объекту лизинга;
- дебет 03-1 «Имущество, предназначенное для передачи в лизинг» - кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» – приобретенное имущество принято в состав доходных вложений в материальные ценности.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, лизингодатель отражает передачу объекта с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы»: по дебету счета отражается стоимость предмета лизинга в корреспонденции с кредитом счета 03-1 «Имущество, предназна-

ченное для передачи в лизинг»; по кредиту - задолженность лизингополучателя по лизинговым платежам в корреспонденции с дебетом счета 76-9 «Задолженность по лизинговым платежам». Переданный на баланс лизингополучателя объект, остающийся в собственности лизингодателя, одновременно отражается по дебету забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Разница между суммой платежей по договору лизинга и покупной стоимостью предмета лизинга отражается по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» и кредиту счета 98-5 «Лизинговые платежи».

При возврате предмета лизинга по истечении срока договора делают бухгалтерскую запись по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и кредиту счета 91-1 «Прочие доходы». Если имущество возвращается с полностью погашенной стоимостью, то оно принимается к учету в условной оценке 1 рубль. Одновременно стоимость полученного имущества отражается по кредиту счета 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Если по условиям договора лизинговое имущество *учитывается на балансе лизингодателя*, то такое имущество отражается у лизингодателя на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности. К счету открываются следующие субсчета:

- имущество, переданное в лизинг;
- имущество, предназначенное для передачи в лизинг.

Факт передачи приобретенного у продавца имущества по договору лизинга отражается внутренними корреспонденциями по указанным субсчетам. Амортизация начисляется лизингодателем на счет 20 «Основное производство» (субсчет «Договоры лизинга»), лизингополучателем – на счетах учета затрат, отражающих характер использования объекта.

Лизинговые платежи учитываются лизингодателем как доходы по обычным видам деятельности, с применением счета 90 «Продажи».

Лизинговые платежи (кроме выкупной стоимости имущества, если выкуп предполагается договором лизинга) учитываются по дебету счетов учета затрат, характеризующих направления использования объекта лизинга.

Если по условиям договора предмет лизинга *учитывается на балансе лизингодателя*, то передача объекта основных средств в лизинг отражается только записями в аналитическом учете по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности». При возврате имущества, ранее переданного в лизинг, делается бухгалтерская запись по дебету субсчета «Имущество, предназначенное для передачи в лизинг» и кредиту субсчета «Имущество, переданное в лизинг». Одновременно суммы накопленной амортизации отражаются внутренними записями по субсчетам счета 02.

## ТЕМА 3.

# УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

### 3.1. Состав и порядок отражения в учете и отчетности нематериальных активов

Операции с нематериальными активами регулируются Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000) [29]. В соответствии с данным Положением объекты, признаваемые нематериальными активами в бухгалтерском учете, характеризуются следующими, выполняемыми одновременно, условиями:

- 1) отсутствием материально–вещественной (физической) структуры;
- 2) возможностью идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- 3) использованием в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- 4) использованием в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 5) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- 6) способностью приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- 7) наличием 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.).

Таким образом, в состав нематериальных активов в соответствии с п. 2 и п. 3 ПБУ 14/2000 [29] не могут быть включены:

- 1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские (НИОКР) и технологические работы;
- 2) не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке результаты НИОКР и технологических работ;
- 3) материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных;
- 4) права, вытекающие из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав;
- 5) объекты жилого фонда;
- 6) интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них;

7) программы для ЭВМ, приобретаемые на материальных носителях на основании договоров купли-продажи.

Правовые основы создания и функционирования объектов, признаваемых нематериальными активами, регулируются гражданским правом, в частности, четвертой частью Гражданского кодекса РФ (вступает в силу с 01.01.2008 г.).

*Объектами исключительных прав* являются результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации.

*Отличительные характеристики* исключительных прав:

- возможность правообладателя использовать результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации любым не противоречащим закону способом, разрешать или запрещать другим лицам такое использование;

- исключительное право может принадлежать одному лицу или нескольким лицам совместно (в этом случае доходы от использования объекта прав распределяются между правообладателями поровну, если соглашением не установлено иное);

- в отдельных случаях исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации для признания его таковым подлежит государственной регистрации;

- исключительное право признается имущественным правом, разновидностью интеллектуального права, включающего, помимо прочего, также личные неимущественные права и иные права ([рис. 3.1](#));

- интеллектуальное исключительное право не зависит от права собственности на материальный носитель (вещь), в котором выражены соответствующие результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации: если предмет договора - купля-продажа носителя прав (технической документации, магнитных или цифровых носителей), приобретенный таким образом объект не учитывается как нематериальных актив, а служит объектом материально-производственных запасов;

- правообладатель может отчуждать интеллектуальное право другому лицу по договору (договор отчуждения исключительного права), а также предоставлять другим лицам права использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации в установленных договором пределах (лицензионный договор) ([рис. 3.2](#)).





Рис. 3.1. Структура нематериальных активов как объектов учета

### 3.2. Особенности учета отдельных видов нематериальных активов

1. *Авторские права.* К ним относятся интеллектуальные права на произведения науки, литературы, искусства. Состав объектов авторского права приведен на [рис. 3.3](#). Субъектами авторских прав могут быть только физические лица (граждане). Для возникновения, осуществления и защиты авторских прав не требуется регистрации произведения или соблюдения каких-либо иных формальностей, за исключением программ для ЭВМ (в том числе на операционные системы и программные комплексы), в отношении которых допускается добровольная государственная регистрация по желанию их создателя.

*Программой для ЭВМ* является представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях достижения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ и порождаемые ею аудиовизуальные отображения.

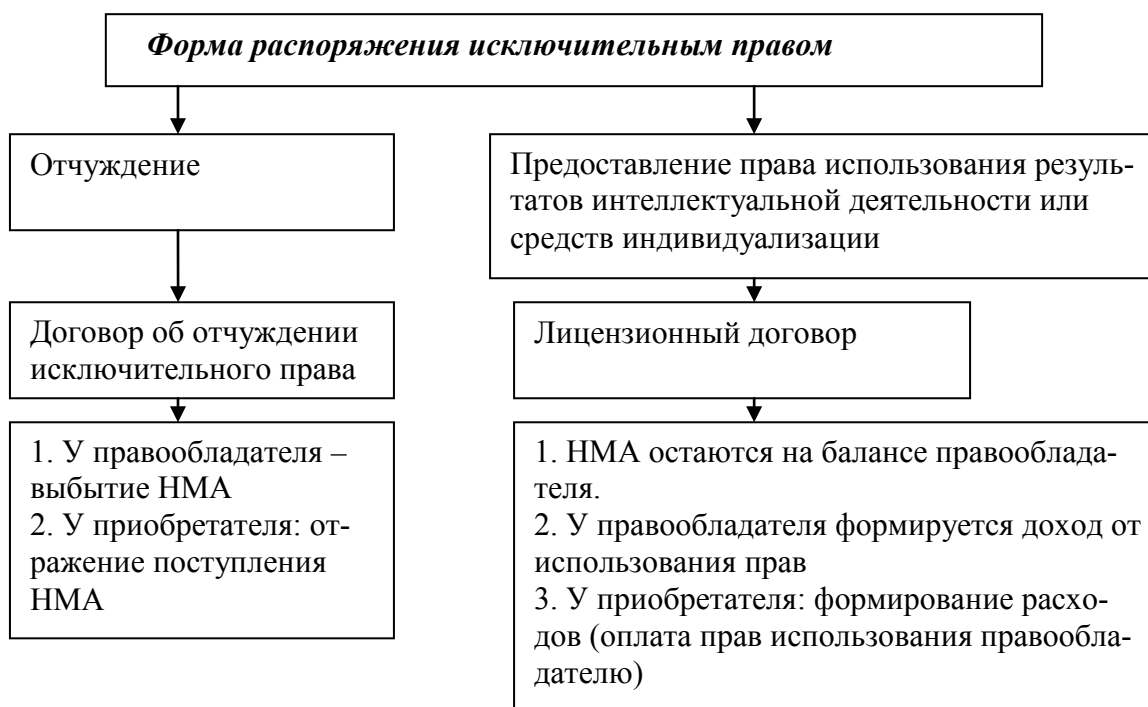


Рис. 3.2. Формы распоряжения исключительным правом и их отражение в бухгалтерском учете

Неотчуждаемыми объектами авторских прав служит право автора на имя и право авторства, все соглашения об их отчуждении признаются ничтожными, эти объекты права являются бессрочными. Имущественная часть авторского права, могущая составлять *объекты нематериальных активов*, представлена правом на обнародование произведения путем его опубликования, публичного показа, публичного исполнения, сообщения в эфир или по кабелю и т.д. Это право действует в течение всей жизни автора и семидесяти лет с 1 января года, следующего за годом смерти автора, по истечении этого срока оно становится общественным достоянием.

Исключительное право на произведение признается отчуждаемым и может быть приобретено как юридическим, так и физическим лицом по договору отчуждения авторского права. Исключительные права на произведения могут также перейти от автора к третьим лицам в следующих случаях:

- 1) *по договору авторского заказа*, предполагающему создание автором обусловленного договором произведения по заказу и при финансировании заказчика;
- 2) *для служебных произведений*, созданных авторами в рамках должностных обязанностей, предусмотренных трудовым договором;
- 3) для произведений, созданных *по государственному или муниципальному контракту*.



Рис. 3.3. Состав объектов исключительных прав по их видам

Автор или иной правообладатель может также передать неисключительные права на использование произведения по лицензионному договору: в нем может быть предусмотрена выплата лицензиару (правообладателю) вознаграждения в форме фиксированных разовых или периодических платежей, процентных отчислений от дохода (выручки) либо в иной форме.

Для оповещения о принадлежащем автору или приобретателю исключительном праве на произведение правообладатель использует знак охраны авторского права, который помещается на каждом экземпляре произведения и состоит из следующих элементов:

- 1) знака авторского права: ©;
- 2) имени или наименования правообладателя;
- 3) года первого опубликования произведения.

2. *Права, смежные с авторскими.* К ним относятся интеллектуальные права на результаты воспроизведения или иного преобразования объектов авторских прав ([рис. 3.3](#)). Смежные права не нуждаются в государственной регистрации или соблюдении иных формальностей. Изготовители объектов смежных прав или иные правообладатели для оповещения о принадлежащих им исключительных правах маркируют материальные носители произведений знаком исключительных смежных прав: буква «Р» в окружности.

Исключительное право на объекты смежных прав может быть отчуждено в пользу юридического или физического лица; также правообладатель в целях коммерческого использования может заключить лицензионный договор на предоставление неисключительных прав использования соответствующего объекта смежных прав в установленных договором пределах.

Создателем и правообладателем смежных прав могут быть физические и юридические лица. Например, изготовителю базы данных, организовавшему создание базы и работу по сбору, обработке и расположению составляющих ее материалов, принадлежат исключительные права по извлечению из нее материалов и их последующему использованию. Под *базой данных* понимается объективная форма представления и организации совокупности данных, систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ. К категории авторских прав на программы и базы данных относятся права на их адаптацию, модификацию, выпуск в свет. Под *адаптацией* понимается внесение изменений, осуществляемых исключительно в целях обеспечения функционирования программы для ЭВМ или базы данных на конкретных технических средствах пользователя или под управлением конкретных программ пользователя. К *модификациям* относятся любые другие изменения программ и баз данных, не являющиеся адаптацией. Под *выпуском в свет (опубликованием) программы для ЭВМ или базы данных* понимается предоставление экземпляров программы для ЭВМ или базы данных, с согласия автора неограниченному кругу лиц.

Исключительное право изготовителя базы данных возникает в момент завершения ее создания и действует в течение пятнадцати лет, считая с 1 января года, следующего за годом ее создания.

3. *Патентные права.* К ним относятся интеллектуальные права на изобретения, полезные модели и промышленные образцы. Объектами патентных прав являются результаты интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере.

*Изобретение* – это техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств).

*Полезная модель* - техническое решение, относящееся к устройству.

*Промышленный образец* – это художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид.

Объекты патентного права подлежат правовой охране, если по своим существенным признакам они являются новыми и оригинальными. Исключительные права на такие объекты возникают с момента их государственной регистрации, которая удостоверяется патентом установленного образца.

Интеллектуальные права на изобретения, полезные модели и промышленные образцы содержат следующие типы прав:

- 1) *право авторства* – принадлежит автору изобретения, полезной модели, промышленного образца, является неотчуждаемым и непередаваемым;
- 2) *право на получение патента* – первоначально принадлежит автору, впоследствии может быть передано или перейти к другому лицу (правопреемнику), в том числе по гражданско-правовому или трудовому договору;
- 3) *исключительное право на изобретение, полезную модель или промышленный образец* – право использования изобретения, полезной модели или промышленного образца. Срок действия исключительного права составляет: для изобретений – 20 лет, для полезных моделей – 10 лет, для промышленных образцов – 15 лет, по истечении которых объекты переходят в общественное достояние. Исключительное право может быть отчуждено правообладателем в пользу третьих лиц: о возможности отчуждения делается отметка в патенте, с момента заключения договора обязанность по уплате патентной пошлины переходит к новому правообладателю. Кроме того, правообладатель может заключить лицензионный договор о предоставлении права использования изобретения, полезной модели или промышленного образца.

4. *Права на селекционные достижения.* Объектами интеллектуальных прав на селекционные достижения являются сорта растений и породы животных, зарегистрированные в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений.

*Сорт растений* - это группа растений, определяемая по признакам, которые характеризуют генотип или комбинацию генотипов, и отличающаяся от других групп растений того же ботанического таксона одним или несколькими признаками. Сорт может быть представлен одним или несколькими

растениями, частью или несколькими частями растения; охраняемыми категориями сорта растений являются клон, линия, гибрид первого поколения, популяция.

*Породой животных* - это группа животных, обладающая генетически обусловленными биологическими и морфологическими свойствами и признаками, часть из которых специфична для данной группы и отличает ее от других групп животных. Охраняемые категории породы животных: тип, кросс линий.

Исключительные права на селекционные достижения, если они новые и отличаются от других известных селекционных достижений, подлежат государственной охране, регистрируются и удостоверяются патентом. Авторские неотчуждаемые права на селекционные достижения могут быть оформлены авторским свидетельством федерального образца.

Исключительные права на селекционные достижения предполагают их использование для производства, воспроизводства, продажи и иных целей. Эти права не отчуждаемы и могут быть переданы третьим лицам. Срок действия исключительных прав исчисляется со дня государственной регистрации достижения и составляет 30 лет, а для винограда, древесных декоративных, плодовых культур и лесных пород – 35 лет. По истечении этого срока селекционные достижения переходят в общественное достояние.

Правообладатель также может передавать неисключительные права на использование селекционных достижений по лицензионным договорам.

5. *Права на топологии интегральных микросхем.* Топологией интегральной микросхемы является зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними. Интегральной микросхемой признается микроэлектронное изделие окончательной или промежуточной формы, если оно предназначено для выполнения функций электронной схемы, элементы и его связи нераздельно сформированы в объеме и (или) на поверхности материала, на основе которого изготовлено такое изделие.

Правовой охране подлежат не известные ранее и оригинальные топологии, которые могут быть по желанию автора зарегистрированы в установленном порядке. Интеллектуальные права на топологии интегральных микросхем включают:

- 1) неотчуждаемое и непередаваемое *право автора*;
- 2) *исключительное право* использования топологии, предусматривающее ее полное или частичное воспроизведение путем включения в микросхемы, а также иное введение в гражданский оборот, в том числе посредством купли-продажи. На топологии и изделиях, ее содержащих, для оповещения об исключительном праве размещается знак «Т», в квадрате или окружности. Исключительные права на топологии приобретаются со дня первого ее использования или со дня государственной регистрации и составляют 10 лет.

Исключительные права на топологии интегральных микросхем могут передаваться по договору отчуждения в пользу третьих лиц; права на использование топологий могут быть переданы по лицензионному договору.

6. *Право на секрет производства – ноу-хау.* Эта категория интеллектуальных прав появляется в российском законодательстве с 1 января 2008 г., с этого же периода ноу-хау становятся объектом нематериальных активов. Ранее права на ноу-хау не признавались законодательством как исключительные, и по этой причине затраты организаций на создание производственных технологий могли отражаться в бухгалтерском учете лишь как расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР).

*Секретом производства (ноу-хау)* признаются производственные, технические, экономические, организационные и другие сведения, а также сведения о способах осуществления профессиональной деятельности, которые имеют действительную или потенциальную коммерческую ценность, в силу неизвестности их третьим лицам, к которым у третьих лиц нет свободного доступа на законном основании и в отношении которых обладателем таких сведений введен режим коммерческой тайны.

На секреты производства правообладатель имеет только исключительные права, которые не подлежат государственной регистрации и действует до тех пор, пока сохраняется режим конфиденциальности. Эти права могут быть переданы по договору отчуждения исключительного права на секрет производства. Право на использование ноу-хау также может быть предоставлено третьим лицам на основе лицензионного договора.

7. *Права на средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий.* К этой категории относятся, в частности, перечисленные далее объекты ([рис. 3.3](#)).

*Право на фирменное наименование юридического лица*, содержащее указание на его гражданско-правовую форму и род занятий. Фирменное наименование как таковое не является нематериальным активом, но его разработанное коммерческое обозначение может использоваться в других средствах индивидуализации, признаваемых нематериальными активами (НМА).

*Права на товарный знак* – обозначение, служащее для индивидуализации товаров, подлежащее государственной регистрации и удостоверяемое свидетельством на исключительное право государственного образца. Исключительное право на товарный знак удостоверяется обозначением: ®. Право на товарный знак может быть отчуждено либо предоставлено по лицензионному договору. Исключительное право на товарный знак действует в течение 10 лет со дня подачи заявки на государственную регистрацию товарного знака, срок действия может быть продлен еще на 10 лет по заявлению правообладателя.

*Наименование места происхождения товара (НМПТ)* – обозначение, которое содержит наименование географического объекта (страны, поселения), ставшее известным в результате использования в отношении товара,

особые свойства которого определяются природными условиями и (или) людскими факторами, характерными исключительно для данного географического объекта. Примером могут быть наименования скважин минеральных вод (Ессентуки, Перье, Боржоми), местностей производства алкогольных напитков (Бордо, Медок), продуктов косметической индустрии (Виши). Исключительные права на такие наименования признаются за производителями товаров. Исключительные права на наименования мест происхождения товаров признаются в силу их государственной регистрации и удостоверяются свидетельством установленного образца. Российские товары, произведенные в таких местах, маркируются обозначением «зарегистрированное НМПТ». Срок действия зарегистрированного свидетельства исчисляется со дня подачи заявки на государственную регистрацию и составляет 10 лет. Этот срок может продлеваться по заявлению правообладателя неограниченное количество раз; каждое продление срока составляет 10 лет. Действующее законодательство не предусматривает возможности отчуждения или передачи прав на наименования мест происхождения товаров.

8. *Право использования результатов интеллектуальной деятельности в составе единой технологии.* Единой технологией признается выраженный в объективной форме результат научно-технической деятельности, который включает подлежащие правовой охране сочетания изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, программ для ЭВМ и др., и может служить технологической основой определенной практической деятельности. В состав единой технологии могут входить также результаты интеллектуальной деятельности, не подлежащие правовой охране (технические данные, информация).

Создание единой технологии, как правило, курируется органами государственной власти, однако при осуществлении частных инвестиций в проект право может быть закреплено за инвестором проекта на условиях совместной собственности. Каждый из правообладателей вправе по своему усмотрению использовать соответствующую часть технологии, имеющую самостоятельное значение, доходы от использования части технологии поступают лицу, обладающему правом на данную часть технологии.

9. *Организационные расходы,* или расходы, произведенные учредителями при организации предприятия и признаваемые ими вкладом в Уставный капитал. К ним относятся плата за государственную регистрацию, расходы по проведению организационных собраний, экспертизу учредительных документов, по изготовлению печати, открытию накопительного счета.

10. *Деловая репутация организации (Goodwill, Гудвилл).* Возникает при приобретении предприятия как имущественного комплекса, с полным отчуждением всех прав, обязанностей, средств индивидуализации, за исключением тех, которые продавец не вправе передавать другим лицам. Оценка деловой репутации формируется как стоимость превышения покупной стоимости предприятия над его оценочной стоимостью. Гудвилл отражается в составе нематериальных активов и погашается равномерно в течение 20 лет, но



не более срока деятельности организации. В случае превышения оценочной стоимости предприятия над его покупной ценой, отрицательный гудвилл равномерно списывается на финансовые результаты организации в составе прочих доходов.

### 3.3. Формирование первоначальной стоимости нематериальных активов

*Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается 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 работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.*

Каждая отдельная единица бухгалтерского учета НМА при поступлении в организацию оценивается по первоначальной стоимости, которая не может изменяться в процессе эксплуатации объекта НМА. Порядок оценки нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию.

1. *В случае приобретения по перечисленным договорам особого характера за плату* – исчисляется в сумме фактических затрат на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Фактическими расходами на приобретение могут быть:

- суммы, уплачиваемые по договору отчуждения прав первоначальному правообладателю (продавцу);
- оплата информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и иные аналогичные платежи, произведенные в соответствии с уступкой исключительных прав;
- невозмещаемые налоги;
- вознаграждения посредникам;
- дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (суммы оплаты труда работников, которые осуществляют доводку НМА; отчисления на социальное страхование и обеспечение; материальные и прочие расходы);
- иные расходы, связанные с приобретением нематериальных активов.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов. Примером последнего может быть оплата командировочных расходов со-

трудника, а также сумма заработной платы, сохраняемой за ним на период командировки, и отчислений на социальные нужды, в случае, если командировка связана с целями государственной регистрации исключительных прав на объект НМА.

2. *При создании силами самой организации* – сумма фактических расходов на создание, изготовление, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, за исключением НДС и других возмещаемых налогов.

3. *При получении по договору дарения (безвозмездного получения)* – исчисляется по документально подтвержденной рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

4. *При поступлении в качестве вклада в Уставный капитал* – по согласованной денежной оценке учредителей.

5. *В случае получения по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, – исходя из стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

### **3.4. Документальное оформление операций с нематериальными активами**

Документирование операций по учету нематериальных активов регламентировано Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 г. № 71а. Им утверждается унифицированная форма карточки учета нематериальных активов НМА-1, которая применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших в использование в организацию. Карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект нематериальных активов и содержит следующие основные реквизиты:

- наименование, назначение и краткую характеристику (на оборотной стороне) объекта НМА;
- счет, субсчет синтетического учета, код аналитического учета;
- сведения о первоначальной стоимости, сроке полезного использования, норме и сумме накопленной амортизации, счете, на который относятся амортизационные отчисления;
- дата постановки на учет, способ приобретения, сведения о государственной регистрации;
- сведения о выбытии объекта.

Карточка заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, приемки-передачи (перемещения) нематериальных активов и другой документации.

На настоящий момент не существует унифицированных форм первичной документации для оформления операций по движению нематериальных активов. Такие формы должны быть разработаны организацией самостоятельно и закреплены в приложениях к приказу по учетной политике. При этом необходимо соблюдать требования к реквизитам первичных документов, установленные ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ. Перечень документации по учету нематериальных активов приводится в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Первичная документация по учету нематериальных активов

№ п/п	Хозяйственная операция	Основание для заполнения	Первичный учетный документ
1	Поступление объектов НМА	Договор на отчуждение прав, патент, свидетельство	Акт приема – передачи объекта НМА
2	Контроль наличия объекта НМА	Акт приема – передачи объекта НМА	Карточка учета нематериальных активов НМА-1
3	Перемещение объекта НМА	Локальные нормативные акты, соглашения, приказы	Аviso на межфилиальное перемещение объекта НМА Акт внутреннего перемещения Отметка в карточке НМА-1
4	Начисление амортизации	Приказ по учетной политике, сроки, установленные законом	Разработочная таблица по начислению амортизации НМА
5	Выбытие	Приказ, протокол, локальный нормативный акт, договор на отчуждение	Акт выбытия объекта НМА

### 3.5. Начисление и учет амортизации по нематериальным активам

В общем случае стоимость нематериальных активов погашается путем амортизации. Расчет суммы амортизационных отчислений производится исходя из *срока полезного использования* каждого объекта НМА, который определяется при принятии объекта к учету и закрепляется внутренним нормативным документом организации. При установлении срока полезного использования организация должна исходить:

- из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности;
- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды;

- из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

При невозможности определить срок полезного использования объекта исходя из совокупности приведенных критериев, организация устанавливает такой срок равным 20 годам, но не более срока деятельности организации. Организационные расходы и деловая репутация в соответствии с законодательством подлежат амортизации в течение 20 лет.

Амортизационные отчисления начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо его выбытия. Прекращение начисления амортизации происходит с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания объекта НМА с бухгалтерского учета. В учете амортизация отражается вне зависимости от результатов хозяйственной деятельности в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Существует три способа начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам.

При **линейном** способе первоначальную стоимость объекта умножают на норму амортизации, обратно пропорциональную сроку полезного использования.

**Пример 3.1.** Организация «Лето» получила свидетельство на товарный знак. Первоначальная стоимость товарного знака, включающая затраты на его разработку и регистрацию, – 65 000 руб. Срок полезного использования, определенный законом, – 10 лет. Амортизация начисляется линейным способом.

Для целей бухгалтерского учета определяют годовую норму амортизации:

$$N_{AO} = \frac{1}{СПИ} = \frac{1}{10} = 0,1.$$

Далее исчисляем годовую сумму амортизации:

$$AO_{год} = 65\,000\text{руб} \cdot 0,1 = 6\,500\text{руб}.$$

Месячная сумма амортизации для предприятий, не относящихся к сезонным отраслям, исчисляется в размере одной двенадцатой части от годовой суммы амортизации:

$$AO_{мес} = 6\,500\text{руб} \cdot \frac{1}{12} = 541,67\text{руб}.$$

**Способ уменьшаемого остатка** предусматривает начисление амортизации умножением остаточной стоимости объекта по данным бухгалтерского учета на начало отчетного года на норму амортизации, рассчитанную исходя из срока полезного использования.

**Пример 3.2.** Допустим, в предыдущем примере организация избирает метод уменьшаемого остатка. Товарный знак зарегистрирован 29.06.2007 г.

В этом случае амортизация начисляется с 1 июля 2007 г. Сумма амортизации за каждый месяц 2007 г. составляет 541,67 руб. (расчет приведен в примере 3.1). Тогда на 01.01.2008 г. остаточная стоимость товарного знака составит:

$$OC_{2008} = 65\,000\text{p} - 541,67\text{p} \cdot 12 \cdot 6\text{мес} = 61\,750\text{p}50.$$

В этом случае сумма амортизационных отчислений за 2008 год составит:  $AO_{\text{год}} = 61\,750\text{p}50 \cdot 0,1 = 6\,175\text{p}175$

Месячная сумма амортизации будет равна:

$$AO_{\text{мес.}} = 6\,175\text{p}175 \cdot \frac{1}{12} = 514,58\text{p}45,$$

Дальнейший расчет приведен в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Расчет стоимости нематериальных активов способом уменьшаемого остатка (извлечение)

№ п/п	Год	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Амортизация, руб.		
			в год	в месяц	нарастающим итогом с даты ввода
1	2007	65 000,00	6 500,00	541,67	3 250,00
2	2008	61 750,00	6 175,00	514,58	9 425,00
3	2009	55 575,00	5 557,50	463,13	14 982,50
4	2010	50 017,50	5 001,75	416,81	19 984,25
5	2011	45 015,75	4 501,58	375,13	24 485,83
6	2012	40 514,18	4 051,42	337,62	28 537,24
7	2013	36 462,76	3 646,28	303,86	32 183,52
8	2014	32 816,48	3 281,65	273,47	35 465,17
9	2015	29 534,83	2 953,48	246,12	38 418,65
10	2016	26 581,35	2 658,14	221,51	41 076,78
11	2017	23 923,22	2 392,32	199,36	43 469,11
...	...	...	...	...	...

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

**Пример 3.3.** Компания «Лето» использует товарный знак при производстве косметических товаров. По прогнозам маркетологов, спрос, определяющий востребованность бренда, будет следующим (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Спрос на косметическую продукцию компании «Лето»

Год	Объем продаж, тыс. упаковок
2007	560
2008	780
2009	1 020
2010	2 500
2011	1 050
2012	310
2013	50
Итого	6 270

Таким образом, норма амортизации за каждый год будет определяться индивидуально, делением объема производства (продаж) отчетного года на общий прогнозный объем продаж. Итоговые расчеты сумм амортизационных отчислений по годам приведены в табл. 3.4.

Таблица 3.4

Амортизационные отчисления по товарному знаку, начисленные способом списания пропорционально объему продукции

№ п/п	Год	Объем производст- ва, тыс. упаковок	Доля в общем объеме	Амортизация, руб.	
				в год	в месяц
1	2007	560	0,09	5 805,42	483,79
2	2008	780	0,12	8 086,12	673,84
3	2009	1 020	0,16	10 574,16	881,18
4	2010	2 500	0,40	25 917,07	2 159,76
5	2011	1 050	0,17	10 885,17	907,10
6	2012	310	0,05	3 213,72	267,81
7	2013	50	0,01	518,34	43,20
Итого		6 270	1,00	65 000,00	

Если организация занята в сезонных отраслях производства, амортизация начисляется равномерно в течение периода ее работы в году. Допустим, если длительность сезона составляет 7 месяцев, то годовая сумма амортизационных отчислений, рассчитанная любым из способов, подлежит делению на 7, а не на 12 месяцев.

В бухгалтерском учете организация не имеет права менять способ начисления амортизации по какому-либо объекту; срок полезного использования также не подлежит пересмотру. Какой-либо способ начисления амортизации применяется по однородной группе НМА, состав группы определяется учетной политикой организации, например, может быть выбрана укрупненная группа «средства индивидуализации» или узкая – «товарные знаки».

Существует два метода отражения амортизационных отчислений по нематериальным активам в синтетическом учете. Первый предполагает ис-

пользование счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и применяется, как правило, в отношении отчуждаемых объектов. Второй метод заключается в системном уменьшении стоимости объекта путем начисления амортизации по дебету счетов учета затрат на производство и издержек обращения и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Этот метод обычно применяют в отношении объектов, не подлежащих отчуждению, – деловой репутации, организационных расходов, наименований мест происхождения товаров, прав на изготовление продукции в составе единой технологии.

**3.6. Аналитический и синтетический учет нематериальных активов**

Основным регистром аналитического учета нематериальных активов является карточка формы НМА-1. Коды аналитического учета открываются к синтетическим счетам их учета в разрезе однородных групп и (или) видов нематериальных активов. Инструкцией по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства, утвержденной письмом Минфина СССР от 08.03.1960 г. № 63, не предусмотрен учет нематериальных активов. Однако по аналогии и назначению могут быть использованы следующие регистры (табл. 3.5).

Таблица 3.5

Регистры аналитического учета журнально-ордерной формы счетоводства для учета нематериальных активов

№ п/п	Предмет учета	Ведомость	Журнал-ордер
1	Учет вложений в нематериальные активы	18, 18/1	16
2	Учет наличия объектов		13
3	Учет начисления амортизации	12,13,15,15-с	13,10,10-а,10/1,10-сн
4	Продажа исключительных и неисключительных прав	16	11

Синтетический учет операций по движению нематериальных активов ведется на активном счете 04 «Нематериальные активы»: по дебету счета отражается поступление объектов, по кредиту – их выбытие. Формирование затрат по объектам НМА при их поступлении в организацию происходит на субсчете 5 «Приобретение нематериальных активов» активного счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

*При возникновении отрицательной деловой репутации*, как превышения оценочной стоимости предприятия (стоимости активов и обязательств по балансу на дату приобретения) над ее покупной ценой, учет ее осуществляют на счете 98 «Доходы будущих периодов», списывая в течение срока амортизации (20 лет) в кредит счета 91.1 «Прочие доходы».

*Начисление амортизации* отражают по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счетов 04 «Нематериальные активы» или 05 «Амортизация нематериальных активов».

Выбытие объектов нематериальных активов отражают с применением субсчета «выбытие НМА», открываемого к счету 04, на котором отражается остаточная стоимость выбывающего актива. Варианты ее формирования зависят от метода начисления амортизации на счетах синтетического учета:

- 1) при использовании счета 05 в дебет субсчета выбытия относят первоначальную стоимость объекта НМА, в корреспонденции со счетом 04, в кредит – начисленную за период его эксплуатации амортизацию в корреспонденции с дебетом счета 05;
- 2) при начислении амортизации в дебет счета 04, остаточная стоимость актива переносится на субсчет выбытия с субсчета, на котором учитывался объект НМА.

При предоставлении прав на использование объектов НМА по лицензионному договору и сохранении исключительных прав за организацией-правообладателем, такие объекты отражаются на отдельном субсчете или аналитическом счете. Доходы от предоставления прав в пользование отражаются на счете 90 «Продажи», если такая деятельность относится у организации к категории обычных видов деятельности, либо на счете 91.1 «Прочие доходы». При этом амортизация начисляется правообладателем по объектам, переданным в пользование, на дебете счетов по учету расходов от обычных видов деятельности или на счете 91.2 «Прочие расходы». Организация, получившая объекты в пользование по лицензионному договору, отражает их в оценке, предусмотренной договором, на забалансовом счете (такая позиция действующим Планом счетов не предусмотрена, и организация вправе выбрать любую незанятую позицию).

Общий порядок синтетического учета операций с нематериальными активами приводится в табл. 3.6.

Таблица 3.6

Синтетический учет операций с нематериальными активами

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
<b>Приобретение нематериальных активов</b>					
1	Отражены расходы по приобретению НМА	08-5	Приобретение НМА	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
2	Отражены расходы по созданию НМА силами организации	08-5	Приобретение НМА	70 69	Расчеты с персоналом по оплате труда Расчеты по социальному страхованию
3	Расходы по уплате патентных пошлин и прочих сборов за государственную регистрацию	08-5	Приобретение НМА	68	Расчеты с бюджетом
4	Отражены объекты, полученные безвозмездно	08-5	Приобретение НМА	98	Доходы будущих периодов



## ТЕМА 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

### 3.6. Аналитический и синтетический учет нематериальных активов

Продолжение табл. 3.6

1	2	3	4	5	6
5	Отражены объекты, полученные в счет вклада в уставный капитал	08-5	Приобретение НМА	75-1	Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал
6	Неучтенные объекты, выявленные в результате инвентаризации	08-5	Приобретение НМА	91-1	Прочие доходы
7	Объект принят к учету в качестве НМА по первоначальной стоимости	04	Нематериальные активы	08-5	Приобретение НМА
8	Отражена отрицательная деловая репутация	76	Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами	98	Расходы будущих периодов
<b>Начисление амортизации</b>					
9	Начислена амортизация по отчуждаемым НМА	20	Основное производство	05	Амортизация нематериальных активов
		23	Вспомогательные производства		
		25	Общепроизводственные расходы		
		26	Общехозяйственные расходы		
		29	Обслуживающие производства		
		44	Расходы на продажу		
		91	Прочие расходы		
10	Начислена амортизация по неотчуждаемым НМА	То же		04	Нематериальные активы
11	Списана часть отрицательной деловой репутации	98	Доходы будущих периодов	91-1	Прочие доходы
<b>Предоставление объектов по лицензионному договору: учет у правообладателя</b>					
12	Передача объекта НМА в пользование	Проводки по аналитическими счетам (субсчетам) к счету 04 «Нематериальные активы»			
13	Доход от предоставления прав: обычные виды деятельности	62	Расчеты с покупателями и заказчиками	90-1	Выручка от продаж

## ТЕМА 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

### 3.6. Аналитический и синтетический учет нематериальных активов

Окончание табл. 3.6

1	2	3	4	5	6
14	Доход от предоставления прав: прочие виды деятельности	76	Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами	91-1	Прочие доходы
15	Истечение срока лицензионного договора	Проводки по аналитическим счетам (субсчетам) к счету 04 «Нематериальные активы»			
Предоставление объектов по лицензионному договору: учет у приобретателя					
16	Учет объекта НМА, полученного в пользование	012 <sup>4</sup>	НМА, полученные в пользование		
17	Отражены расходы, связанные с оплатой прав	97  20  23	Расходы будущих периодов Основное производство Вспомогательные производства и т.д.	76	Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами
18	Истечение срока лицензионного договора			012	НМА, полученные в пользование
Выбытие нематериальных активов					
19	Списание первоначальной стоимости объекта	04-3 <sup>5</sup>	Выбытие нематериальных активов	04	Нематериальные активы
20	Списание сумм накопленной амортизации	05	Амортизация нематериальных активов	04-3	Выбытие нематериальных активов
21	Списание остаточной стоимости объекта НМА при его выбытии	91-2	Прочие расходы	04-3	Выбытие нематериальных активов
22	Доход от реализации объекта НМА по договору отчуждения	76	Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами	91-1	Прочие доходы

<sup>4</sup> Вариант, предлагаемый авторами. Организация может закрепить любой другой код счета в приказе по учетной политике.

<sup>5</sup> Этот субсчет предлагается авторами. В учетной политике организации может быть закреплена иная кодировка счетов.

### 3.7. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

С 2003 г. в российском законодательстве появилась новая учетная категория – расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР). В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденным приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н, к этой категории относятся работы, отвечающие следующим критериям:

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

Таким образом, в учетную категорию расходов на НИОКР попадают расходы по исследованиям, разработкам и прочим работам перспективного характера, в отношении которых по каким-либо причинам не выполняются критерии для признания их нематериальными активами.

Состав работ, относящихся к категории НИОКР, определяется Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике» от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ. Результатом НИОКР является *научный (научно-технический) результат* – продукт научной и (или) научно-технической деятельности, содержащий новые знания или решения и зафиксированный на любом информационном носителе. При этом под *научно-технической деятельностью* понимается деятельность, направленная на получение, применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы. Под *научной* понимается деятельность, направленная на получение и применение новых знаний и включающая фундаментальные или прикладные научные исследования.

Научный или научно-технический результат может быть воплощен в форме *научной (научно-технической) продукции* (результат, предназначенный для реализации) или результата *экспериментальных разработок*.

Необходимо учитывать, что к расходам на НИОКР, согласно ПБУ 17/02, не относятся расходы:

- 1) на освоение природных ресурсов;
- 2) на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы);
- 3) на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;
- 4) связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением ее дизайна продук-

ции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного процесса.

Расходы на НИОКР признаются в бухгалтерском учете при выполнении одновременно следующих условий:

- 1) сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- 2) имеется документальное подтверждение выполнения работ;
- 3) использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- 4) использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

В процессе осуществления затрат на НИОКР, до их завершения и получения научного (научно-технического) результата, все произведенные предприятием затраты рассматриваются и учитываются как вложения во внеоборотные активы. Для этих целей может быть использован субсчет 08-5 «Вложения в нематериальные активы»<sup>6</sup>.

По завершении работ организация обязана проверить их соответствие критериям признания объекта НМА или НИОКР (рис. 3.4).

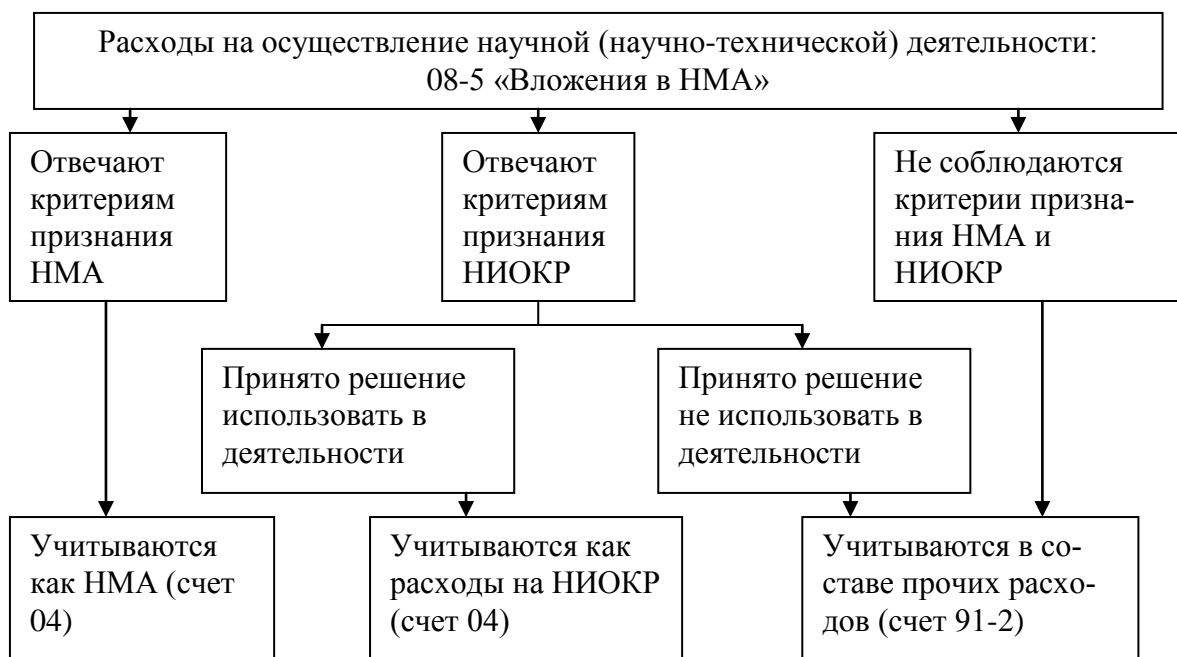


Рис.3.4. Порядок учета результатов научной (научно-технической) деятельности

<sup>6</sup> Авторы рекомендуют применение этого субсчета из практических соображений. В процессе выполнения работ организация не может предвидеть, будут ли выполнены в отношении конкретного объекта условия признания НМА или НИОКР, этот факт становится очевидным только по окончании всего комплекса работ и получении результата.

Если такие объекты отвечают условиям признания нематериальными активами, организация учитывает их на счете 08 до подтверждения исключительных прав на них, после чего осуществляет перевод в состав НМА.

Если выполнение работ не принесло организации положительного результата (что подтверждается экспертными заключениями, протоколами тестирования продукции, приказами, выписками из технической документации), ранее произведенные расходы подлежат списанию с кредита счета 08-5 в дебет счета 91-2 «Прочие расходы».

Если объекты отвечают критериям признания расходами на НИОКР, организация должна принять решение (оформляется приказом руководителя, выпиской из решения научно-технического совета, экспертными заключениями и т.д.) об их дальнейшем использовании в своей деятельности. В случае, когда объект будет использоваться, он принимается к учету по кредиту счета 08-5 и дебету счета 04 «Нематериальные активы».

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, учет расходов на НИОКР организация осуществляет на отдельном субсчете счета 04 «Нематериальные активы». Такая рекомендация не обозначает эквивалентности двух разных учетных категорий: нематериальных активов и НИОКР.

Если организация не принимает решения об использовании результата НИОКР, расходы на его создание списываются с кредита счета 08 в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы». Аналогично, когда в процессе функционирования объекта принимается решение о прекращении его использования, остаток сумм, числящихся на счете 04, подлежит списанию на прочие расходы. Если впоследствии использование объекта НИОКР, ранее списанного, будет продолжено, восстановления ранее списанных в состав прочих расходов сумм организация не производит.

*Единицей бухгалтерского учета расходов на НИОКР является инвентарный объект. Инвентарным объектом считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.*

При принятии инвентарного объекта НИОКР на учет он приходится в оценке по сумме фактических затрат организации на выполнение работ, которые включают:

- стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц;
- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении работ;
- отчисления на социальные нужды (в т.ч. единый социальный налог);
- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;

- амортизацию объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;
- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.

*Аналитический учет* расходов на НИОКР организуется в разрезе инвентарных объектов, каждому из которых присваивается индивидуальный код и открывается карточка, являющаяся основным регистром аналитического учета. Унифицированной формы карточки учета расходов на НИОКР, равно как и унифицированных форм первичной учетной документации по этим объектам, законодательство не содержит. Такие документы должны быть разработаны организацией самостоятельно, их формы закрепляются в приказе по учетной политике (табл. 3.7).

Таблица 3.7

Первичная документация по учету расходов на НИОКР

№ п/п	Хозяйственная операция	Основание для заполнения	Первичный учетный документ
1	Осуществление расходов на НИОКР	Первичная документация по учету расходов, приказ об использовании объекта	Акт приема – передачи объекта НИОКР в эксплуатацию
2	Контроль наличия объекта НИОКР	Акт приема – передачи объекта НИОКР в эксплуатацию	Карточка учета расходов по инвентарному объекту НИОКР
3	Перемещение объекта НИОКР	Локальные нормативные акты, соглашения, приказы	Аviso на межфилиальное перемещение объекта НИОКР Акт внутреннего перемещения Отметка в карточке объекта НИОКР
4	Списание расходов по НИОКР	Приказ по учетной политике, технические решения	Разработочная таблица по списанию расходов по инвентарным объектам НИОКР
5	Выбытие	Приказ, протокол, локальный нормативный акт, техническое заключение	Акт выбытия объекта НИОКР

Расходы по НИОКР подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов в деятельности организации.

Списание расходов осуществляют одним из двух способов.

1. *Линейный способ* списания применяется организацией, исходя из суммы фактических затрат на НИОКР, в которой они были приняты к учету и установленного срока списания. Срок списания определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов, в течение которого могут быть получены экономические выгоды, но не более 5 лет и (или) срока деятельности организации.

2. *При способе списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг)* расходы по НИОКР, списываемые в отчетном периоде, определяются умножением показателя объема продукции (работ, услуг), планируемого к выпуску в отчетном периоде, на частное от деления первоначальной стоимости конкретного объекта НИОКР на суммарный предполагаемый объем продукции, который может быть произведен за весь срок применения результатов конкретной работы.

Таблица 3.8

Синтетический учет операций расходов на НИОКР

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
1	Расходы по проведению НИОКР	08-5	Приобретение НМА	02 10 70 69 60 76 68 проч.	Амортизация основных средств Материалы Расчеты с персоналом по оплате труда Расчеты по социальному страхованию Расчеты с поставщиками и подрядчиками Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами Расчеты с бюджетом

Продолжение таблицы 3.8

1	2	3	4	5	6
2	Расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, либо которые решено не использовать в деятельности	91-2	Прочие расходы	08-5	Приобретение НМА
3	Расходы на НИОКР, в отношении которых соблюдаются условия принятия к учету	04-2	Расходы на НИОКР	08-5	Приобретение НМА
4	Списание расходов на НИОКР в процессе их функционирования	20 23 25 26 29 44	Основное производство Вспомогательные производства Общепроизводственные расходы Общехозяйственные расходы Обслуживающие производства Расходы на продажу	04-2	Расходы на НИОКР
5	Списание расходов на НИОКР, использование результатов которых прекращено	91-2	Прочие расходы	04-2	Расходы на НИОКР

Сумма расходов, подлежащая списанию в отчетном году, равномерно распределяется между месяцами года делением годовой суммы списания на 12 месяцев; специального способа ежемесячного списания расходов для отраслей с сезонным характером производства ПБУ 17/02 не предусматривает.

Тот или иной способ списания расходов на НИОКР избирается организацией в отношении каждого инвентарного объекта и не может быть пересмотрен или изменен.

В [табл. 3.8](#) систематизирован порядок синтетического учета операций с расходами по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.



## **ТЕМА 4.**

# **УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

### **4.1. Определение, классификация, требования к организации бухгалтерского учета финансовых вложений**

Российские организации вкладывают свободные денежные средства для участия в управлении компаниями или с целью получения прибыли на вложенный капитал. Вложения собственных или заемных средств организаций с целью получения прибыли определяют финансовую деятельность организаций. Она может быть направлена на покупку ценных бумаг, вкладов в уставные (складочные) капиталы сторонних организаций, а также может быть выражена в виде предоставленных займов другим организациям, минуя учреждения банков. В практической деятельности российских организаций такие операции по приобретению соответствующих активов, способных приносить доход, определены как финансовые вложения.

Под *финансовыми вложениями* п. 43 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, понимаются инвестиции организации в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы, а также предоставленные займы другим организациям.

Порядок раскрытия информации о финансовых вложениях в бухгалтерском отчете регулируется:

- Федеральным законом от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Указаниями об объеме форм бухгалтерской отчетности и Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными Приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н;
- Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.07.1999 г. N 43н;
- Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденным Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н;
- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н;
- Планом счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2003 г. № 944, дополнениями и изменениями в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 07.05.2003 г. № 38н.

Основным документом, определяющим порядок ведения бухгалтерского учета финансовых вложений, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденным Приказом Минфина России от 10.12.2002 г. № 126н.

В соответствии с п. 3 Положения [34] к финансовым вложениям относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги (векселя, облигации);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций;
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

К финансовым вложениям не относятся:

- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- векселя, выданные организацией продавцу при расчетах за товары (работы, услуги);
- вложения в имущество, которое затем предоставляется во временное пользование третьим лицам;
- вложения в основные средства и нематериальные активы.

Классификация финансовых вложений представлена на рис. 4.1.

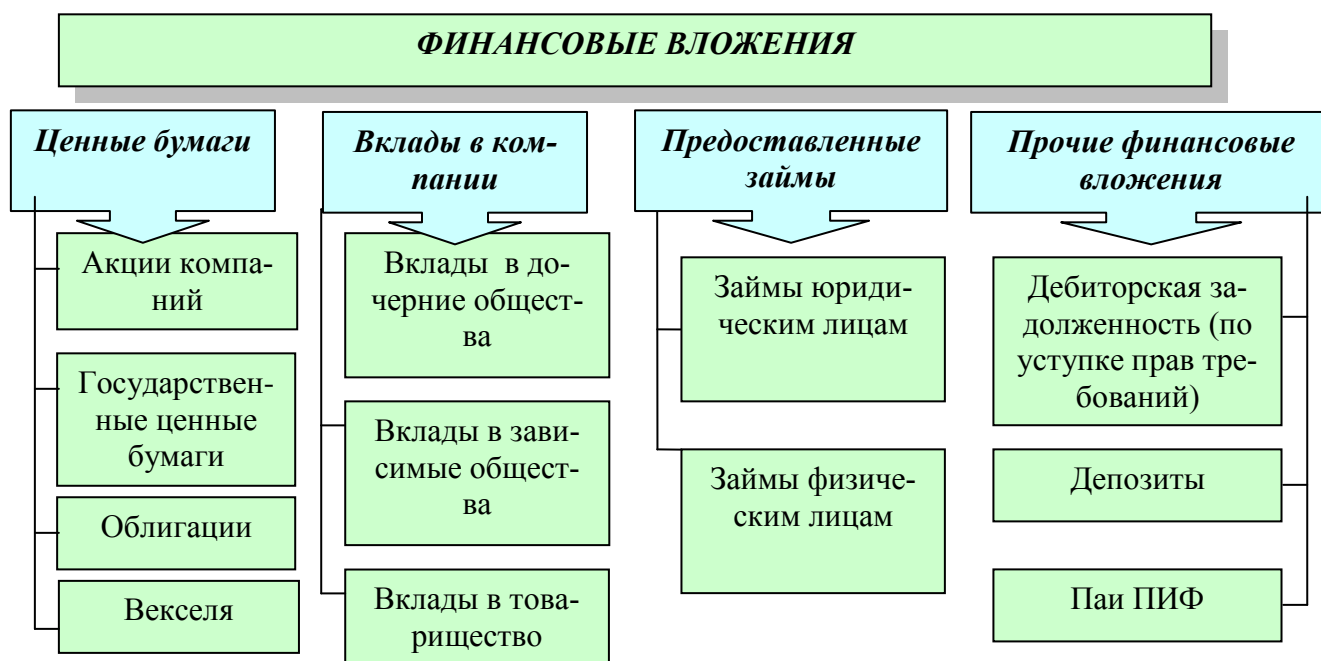


Рис. 4.1. Условия признания активов в качестве финансовых вложений

Согласно указанным нормативным документам отчетная информация о финансовых вложениях должна быть сформирована в соответствии со следующими требованиями.

*Требование 1:* соблюдение условий признания активов в качестве финансовых вложений. ПБУ 19/02 определяет три условия, при одновременном выполнении которых финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету. Этими условиями являются:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование у организации прав на финансовые вложения и прав на получение денежных средств (других активов), - выписок о приходных записях по счету депо, сертификатов ценных бумаг, учредительных договоров, договоров займа и др. Если приобретение объектов финансовых вложений не сопровождается получением указанных прав, то возникшие затраты отражаются как краткосрочная или долгосрочная дебиторская задолженность по соответствующим строкам бухгалтерского баланса;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями: риска изменения цены, риска неплатежеспособности должника, риска ликвидности и др.;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (дивиденды, проценты, дисконт, прирост стоимости и пр.).

*Требование 2:* проведение инвентаризации финансовых вложений перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Согласно п.п.3.9 – 3.14 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [38] проверка фактического наличия ценных бумаг предполагает установление правильности их оформления, реальности стоимости, сохранности, своевременности и полноты отражения полученных доходов.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией наличных денежных средств в кассе. Если они хранятся в специализированных хранилищах (депозитарии, банке и др.), то организации надлежит сверить остатки сумм, числящихся на счете 58 «Финансовые вложения», с данными выписок этих хранилищ.

Суммы остальных финансовых вложений должны быть подтверждены соответствующими документами.

*Требование 3:* подразделение финансовых вложений на долгосрочные и краткосрочные.

Согласно п. 19 ПБУ 4/99 [19] данные о финансовых вложениях представляются с подразделением на долгосрочные и краткосрочные. Финансовые вложения рассматриваются как *краткосрочные*, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты). Такие вложения являются оборотными активами и отражаются по статье «Краткосрочные финансовые вложения» бухгалтерского баланса. Остальные финансовые вложения представляются как долгосрочные и отражаются в составе внеобо-

ротных активов по статье «Долгосрочные финансовые вложения» бухгалтерского баланса.

*Требование 4:* обеспечение полноты информации о финансовых вложениях.

Информация о финансовых вложениях, формируемая в годовом бухгалтерском отчете, должна включать в себя:

- стоимость активов, признаваемых в бухгалтерском учете как финансовые вложения;
- сумму вкладов организации-товарища по договору простого товарищества, отражаемых в составе финансовых вложений;
- сумму депозитных вкладов.

Пунктами 5, 6 ПБУ 19/02 [34] организациям предоставляется самостоятельность как в выборе *единицы бухгалтерского учета* финансовых вложений, так и в организации аналитического учета, чтобы обеспечить полную и достоверную информацию о движении финансовых вложений и контроль за их наличием и движением. *Регистр аналитического учета* должен отражать необходимую информацию, как минимум, в следующих разрезах:

- наименование эмитента;
- название ценной бумаги;
- номер и серия ценной бумаги;
- номинальная цена, цена покупки (фактическая стоимость);
- общее количество;
- даты покупки и продажи ценной бумаги и место ее хранения;
- временной характер инвестиций (краткосрочные или долгосрочные).

Самостоятельность выбора учетной единицы финансовых вложений и показателей аналитического учета должна быть закреплена учетной политикой организации [16]. Как правило, данный аналитический регистр разрабатывается организацией самостоятельно и реализуется в рамках автоматизированной формы учета.

Финансовые вложения отражаются на *активном основном инвентарном счете 58 «Финансовые вложения»*, к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 58-1 «Паи и акции»;
- 58-2 «Долговые ценные бумаги»;
- 58-3 «Предоставленные займы»;
- 58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

Согласно п.41 ПБУ 19/02 [34] в бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны подразделяться на краткосрочные и долгосрочные «в зависимости от срока обращения (погашения)».

Решающим критерием для деления финансовых вложений на краткосрочные и долгосрочные является *срок предполагаемого обращения или погашения объектов вложений*, в том числе ценных бумаг. Цель приобретения ценных бумаг – долгосрочное инвестирование или спекулятивная перепро-

даже - здесь значения не имеет. Если организация приобрела вексель с целью выгодно перепродать его в течение трех месяцев, но при этом сам вексель имеет срок обращения два года, в балансе он должен быть показан как долгосрочное вложение.

В нормативных актах отсутствует деление вложений на кратко- и долгосрочные, на основе объективной возможности быстро продать объект вложений. Например, по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) вложения могут быть признаны краткосрочными, если объект вложений является ликвидным товаром, имеющим рыночную котировку на биржах или иных рынках.

*Акции*, как правило, не имеют фиксированного срока обращения – они обращаются столько, сколько существует акционерное общество, которое их выпустило. Формально они должны относиться к долгосрочным вложениям. Отразить акции как краткосрочные вложения организация может, только ссылаясь на принцип приоритета содержания над формой при составлении бухгалтерской отчетности. Организация ведет *аналитический учет финансовых вложений* таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т.п.).

## 4.2. Оценка финансовых вложений

После того как организация определила, что приобретаемый актив является финансовым вложением, его необходимо оценить.

Согласно п.8 ПБУ 19/02 [34] финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости. В нее входят все фактические затраты на приобретение объектов вложений, включая цену приобретения и сопутствующие расходы на услуги посредников, информационно-консультационные услуги и прочее.

Например, если организация получала консультации по вопросам финансовых вложений, но сами эти вложения так и не произвела, потраченные суммы включаются в состав операционных расходов текущего периода. В соответствии с п. 9 ПБУ 19/02 проценты по кредитам и займам, взятым для осуществления финансовых вложений, могут быть включены в первоначальную стоимость таких вложений, если это допускается нормами ПБУ 10/99 [25] по учету расходов и ПБУ 15/01 [30] по учету займов и кредитов.

Согласно п. 12 ПБУ 15/01 проценты по кредитам и займам включаются в состав прочих расходов текущего периода, кроме случаев, когда заем или кредит был взят на приобретение инвестиционного актива и начислен в учете до 1-го числа месяца, следующего за тем, когда такой актив был принят к учету или введен в эксплуатацию [30, п.п.30 и 31].

К *инвестиционным активам* относятся основные средства, имущественные комплексы и «иные аналогичные активы, требующие большого вре-

мени и затрат на приобретение и (или) строительство» [п.14 ПБУ 15/01]. Финансовые вложения не требуют большого времени на приобретение, поэтому к инвестиционным активам не относятся.

Проценты по заемным средствам, взятым на приобретение объектов финансовых вложений, относятся на прочие расходы текущего периода бухгалтерской записью по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» и кредиту счетов 66 «Краткосрочные займы и кредиты», 67 «Долгосрочные займы и кредиты».

Отдельно следует отметить такой вид расходов, возникающих при покупке ценных бумаг, как уплата продавцу накопленного купонного дохода (НКД) на дату передачи ценной бумаги. Эти расчеты предусмотрены условиями выпуска многих видов облигаций (в том числе государственных – ОФЗ, ОВФЗ и др.). Организации используют для отражения НКД счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», некоторые ведут их учет на счете 58. Последний вариант более предпочтителен, так как в большей степени соответствует экономической природе этих расходов (НКД уплаченный является частью цены приобретения ценной бумаги).

Финансовые вложения могут поступать в организацию несколькими способами:

- приобретены за плату;
- внесены в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- получены безвозмездно;
- приобретены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами;
- получены в качестве вклада организации-товарища по договору простого товарищества.

Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений при каждом способе их поступления представлен в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Правила формирования стоимости финансовых вложений

Способ приобретения	Составляющие первоначальной стоимости
<b>Покупка</b>	Сумма <i>фактических затрат на приобретение финансовых вложений</i> (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов), в том числе: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу; стоимость информационных и консультационных услуг; вознаграждения посредников; общехозяйственные и иные аналогичные расходы, непосредственно связанные с приобретением финансовых вложений; другие аналогичные расходы
<b>Вклад в уставный (складочный) капитал</b>	<i>Оценочная стоимость финансовых вложений</i> , согласованная учредителями (участниками) организации
<b>Безвозмездное получение ценных бумаг</b>	Сумма денежных средств, которая может быть <i>получена в результате продажи этих ценных бумаг</i> на дату их принятия к бухгалтерскому учету

Продолжение табл. 4.1

<p><b>Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами</b></p>	<p>Стоимость активов, <i>переданных (подлежащих передаче) организации</i>, устанавливаемая: исходя из цены, по которой организация в сравнимых обстоятельствах обычно определяет стоимость аналогичных активов, либо исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения</p>
<p><b>Вклад в простое товарищество (совместную деятельность)</b></p>	<p><i>Оценочная стоимость вкладов, согласованная товарищами</i> в договоре простого товарищества</p>

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, *может изменяться* в случаях, установленных законодательством и Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость,
- финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

При определении *текущей рыночной стоимости* финансовых вложений в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности может быть использована информация о рыночной цене финансовых вложений российских организаторов торговли на рынке ценных бумаг и зарубежных организаторов торговли, имеющих соответствующую лицензию национального уполномоченного органа.

Финансовые вложения, по которым *можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость*, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по *текущей рыночной стоимости* путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально. К данной группе финансовых вложений в основном относятся ценные бумаги. Все остальные финансовые вложения, т. е. вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, вклады организации-товарища по договору простого товарищества и прочие вклады, могут быть отнесены только к финансовым вложениям второй группы.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов). Корректировка финансовых вложений в бухгалтерском учете отражается записями:

- дебет 58 «Финансовые вложения» - кредит 91-1 «Прочие доходы» - в случае, если текущая рыночная стоимость превышает балансовую стоимость до переоценки;
- дебет 91-2 «Прочие расходы» - кредит 58 «Финансовые вложения» - если текущая рыночная стоимость ниже балансовой стоимости объекта до переоценки.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым *не определяется текущая рыночная стоимость*, организации разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью долговых обязательств в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов).

Равномерное отнесение разницы между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью на финансовые результаты в учете отражается записями:

- дебет 58 «Финансовые вложения» - кредит 91-1 «Прочие доходы» - при списании отрицательной разницы;
- дебет 91-2 «Прочие расходы» - кредит 58 «Финансовые вложения» - при списании положительной разницы.

Общая схема бухгалтерских корреспонденций по учету финансовых вложений на счете 58 «Финансовые вложения» представлена на рис. 4.2.

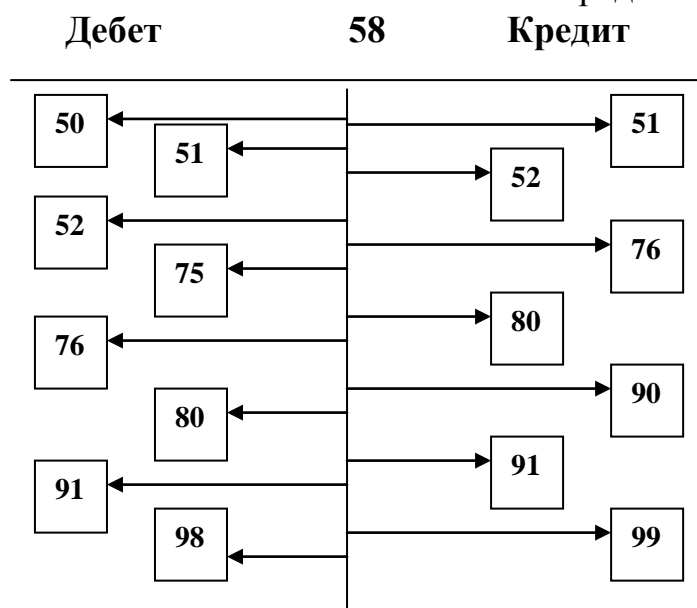


Рис. 4.2. Схема синтетического учета финансовых вложений



По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся.

Если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

### 4.3. Обесценение финансовых вложений

*Обесценение финансовых вложений* – это устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

Далее приведены ситуации, в которых может произойти обесценение финансовых вложений.

1) Появление у организации – эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у организации либо у ее должника по договору займа, *признаков банкротства* или объявление его банкротом (общие признаки банкротства граждан и организаций приведены в ст. 3 Федерального закона от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Для определения наличия признаков банкротства должника должны учитываться состав и размер денежных обязательств и обязательных платежей, приведенные в п. 2 ст. 4 данного Закона).

2) Совершение на рынке ценных бумаг *значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами* по цене существенно ниже их учетной стоимости. В ПБУ 19/02 не раскрывается количественный критерий значительности, а также понятие «аналогичные ценные бумаги». Организация может самостоятельно определить данные показатели, как и показатель существенности снижения стоимости финансовых вложений ниже величины экономических выгод при определении расчетной стоимости, через учетную политику. При определении количественного критерия значительного количества сделок можно, например, использовать показатель количества сделок, установленный Постановлением ФКЦБ России от 24.12.2003 г. № 03-52/пс для расчета рыночной стоимости ценных бумаг (не менее 10 сделок). При определении понятия «аналогичные ценные бумаги» можно использовать официальные разъяснения финансовых органов по вопросам применения главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», в соответствии с которыми под аналогичными ценными бумагами следует понимать ценные бумаги, сопоставимые по виду ценной бумаги, условиям обращения, виду дохода.

3) Отсутствие или *существенное снижение поступлений от финансовых вложений* в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.

Если организация выявила признаки снижения стоимости финансового вложения, то необходимо определить *расчетную стоимость финансовых вложений* – разницу между первоначальной стоимостью и снижением. *Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений* характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое снижение стоимости финансовых вложений, организация образует *резерв под обесценение финансовых вложений*, отражая его в составе прочих расходов. Данная проверка производится по всем финансовым вложениям организации, указанным в п. 37 ПБУ 19/02, по которым наблюдаются признаки их обесценения.

Проверка на обесценение производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года (при наличии признаков обесценения). Организация имеет право производить указанную проверку и на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности. При этом должно быть обеспечено документальное подтверждение результатов проверки (например, актом проверки).

Резерв под обесценение финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, образуется за счет финансовых результатов (в составе прочих расходов).

Для обобщения информации о наличии и движении резервов под обесценение финансовых вложений организации предназначен пассивный *счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»*. При уменьшении величины созданных резервов, а также выбытии финансовых вложений, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Образование резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Сумма резерва используется для формирования балансовой стоимости финансовых вложений, которая выступает как разница между учетной стоимостью и созданным резервом. Вместе с тем созданный резерв обеспечивает покрытие возможных убытков по операциям с ценными бумагами.

Если по итогам года рыночная стоимость ценных бумаг, под которые был создан резерв, повысилась, то на сумму повышения производится корректировка созданного резерва. При этом дебетуют счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и

расходы». Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

*Аналитический учет* по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву.

Если по результатам проверки на обесценение выявлено дальнейшее снижение расчетной стоимости финансовых вложений, то сумма ранее созданного резерва корректируется в сторону его увеличения и уменьшения финансового результата (в составе прочих расходов).

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва корректируют в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата (в составе прочих доходов).

Если на основе имеющейся информации организация делает вывод, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумму ранее созданного резерва под обесценение по данным финансовым вложениям относят на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов) или на уменьшение расходов у некоммерческой организации в конце года либо того отчетного периода, когда произошло выбытие финансовых вложений.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец года к финансовым результатам организации соответствующего года (дебетуют счет 59 и кредитуют счет 91).

#### 4.4. Учет выбытия финансовых вложений

Выбытие финансовых вложений производится в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал и т.д. Выбытие признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия финансовых вложений к бухгалтерскому учету.

Стоимость выбытия финансовых вложений, по которым *текущая рыночная стоимость определяется*, рассчитывают исходя из *последней оценки*.

При выбытии финансового вложения, по которому *не определяется текущая рыночная стоимость*, его стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО);
- по средней первоначальной стоимости (в случае ценных бумаг);
- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений.

Способ организация выбирает самостоятельно, закрепляет в учетной политике и применяет его по группе (виду) финансовых вложений последовательно на протяжении нескольких отчетных периодов. При этом по каждой группе (виду) финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

При применении способа оценки по первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений аналитический учет должен обеспечить возможность получения информации о стоимости приобретения каждой единицы финансовых вложений. Применение способа средней первоначальной стоимости предполагает расчет средней стоимости, приходящейся на одну единицу выбывающих финансовых вложений. Средняя первоначальная стоимость рассчитывается как частное от деления стоимости вида финансовых вложений на их количество складывающихся, соответственно, из стоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим финансовым вложениям в этом месяце. Расчет средней первоначальной стоимости производится по каждому виду финансовых вложений.

Применение *способа оценки по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (ФИФО)* предполагает, что при продаже первыми выбывают те ценные бумаги, которые были первыми и приобретены. Оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по фактической стоимости последних по времени приобретения ценных бумаг. Для определения стоимости выбывающих ценных бумаг из суммы остатков на начало месяца и стоимости поступивших за месяц ценных бумаг вычитается стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца. Стоимость ценной бумаги по методу средней цены и ФИФО может определяться на основе расчета за месяц в целом или на дату предшествующей операции (по методу «скользящей цены»).

Такие виды финансовых вложений, как вклады в уставный капитал других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются *по первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы бухгалтерского учета*.

Поступления от продажи финансовых вложений в соответствии с ПБУ 9/99 [24] признаются прочими доходами либо доходами от обычных видов деятельности. Величина поступления определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем [24, п.6.1]. При реализации и ином выбытии ценных бумаг соответствующие доходы могут быть признаны как выручкой от обычных видов деятельности (счет 90), так и прочими поступлениями (счет 91) в зависимости от учетной политики организации.

Расходы, связанные с выбытием ценных бумаг, а также их учетная стоимость списываются в дебет счета 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы». Расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг в период

нахождения их на балансе (т. е. расходы, прямо не связанные с покупкой или выбытием финансовых вложений), включаются в состав операционных расходов. К таким расходам относятся, в частности, оплата некоторых услуг депозитария (выдача выписок, плата за ведение счетов и др.). При этом в дебет счета 91-2 «Прочие расходы» списывается стоимость реализованных вложений в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения».

Результаты операций по реализации финансовых вложений отражаются в отчетности – отчете о прибылях и убытках (ф. № 2), в разделе «Выручка» и «Себестоимость» или «Прочие доходы» и «Прочие расходы», в зависимости от признания деятельности по реализации финансовых вложений основной или существенной.

### 4.5. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций

*Финансовые вложения в уставные (складочные) капиталы (акции)* представляют собой инвестиции в объекты предпринимательской деятельности с целью получения дохода (дивидендов). Они производятся в форме внесения вкладов при создании и расширении организации, приобретения долей (акций) на вторичном рынке, у органа по управлению государственным имуществом, на аукционе, по конкурсу и/или на инвестиционных торгах.

Порядок формирования информации о вложениях в уставные (складочные) капиталы (акции) определяется двумя главными факторами:

- видом инвестиционных ресурсов;
- существенностью операций для инвестора.

В качестве инвестиционных ресурсов могут выступать денежные средства, имущество и имущественные права.

Денежные вложения допускается осуществлять в российской и иностранной валютах. Во всех случаях, за исключением вкладов в уставные (складочные) капиталы коммерческих банков и других кредитных организаций, организация вправе вносить не только собственные, но и заемные денежные средства.

Вложение российских рублей производится без ограничений, а иностранной валюты – в соответствии с порядком, установленным ЦБ РФ. Имущественные вклады представляют собой вложения основных средств, материально-производственных запасов и других вещей, имеющих денежную оценку.

Действующее законодательство ограничивает имущественные вложения в двух случаях:

- при формировании уставного (складочного) капитала страховых организаций (допускаются только денежные вклады);
- при формировании уставного (складочного) капитала коммерческих банков и других кредитных организаций (установлен предельный размер неденежной части уставного (складочного) капитала).

Имущественные вклады вносятся в уставный (складочный) капитал только после проведения участниками их денежной оценки. При оплате акций имуществом, вносимым в уставный капитал акционерного общества, для определения его рыночной стоимости должен привлекаться независимый оценщик. То же правило действует при внесении имущества в уставный капитал общества с ограниченной или дополнительной ответственностью, если его стоимость превышает сумму, эквивалентную 200 минимальным размерам оплаты труда (МРОТ).

При вложениях имущественных прав в качестве инвестиционных ресурсов выступают исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, права пользования имуществом, права требования дебиторской задолженности и другие права, имеющие денежную оценку.

В соответствии с п. 2 ст. 34 Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» оплата акций, распределяемых среди учредителей акционерного общества при его учреждении, может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку. Согласно п. 3 ст. 34 указанного Закона при оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости передаваемого объекта должен привлекаться независимый оценщик. Величина денежной оценки передаваемого объекта, произведенная учредителями акционерного общества и советом директоров, не может быть выше величины оценки, осуществленной независимым оценщиком.

Если вклад вносится в общество с ограниченной ответственностью, то следует руководствоваться Федеральным законом от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Размер уставного капитала общества и размер доли каждого из учредителей (участников) общества, размер и состав вкладов, порядок и сроки их внесения в уставный капитал общества при его учреждении определяются учредительным договором.

При этом на основании п. 2 ст. 15 Закона № 14-ФЗ денежная оценка неденежных вкладов в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью, вносимых участниками общества и принимаемыми в общество третьими лицами, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно. Учет финансовых вложений в виде доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью производится на день создания общества, т. е. на дату государственной регистрации.

В соответствии с п. 14 ПБУ 19/02 первоначальной стоимостью финансовых вложений, которые приобретены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах

обычно организация определяет стоимость аналогичных активов, т. е., финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал организации должны отражаться в бухгалтерском учете в оценке, согласованной учредителями.

Наряду с изложенным порядком оценки финансовых вложений организации в уставный капитал другой организации, существует особый порядок для случаев, когда вклад осуществляется основными средствами [36, п. 85]. Запись по дебету счета учета финансовых вложений производится в бухгалтерском учете организации на величину остаточной стоимости объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный капитал.

При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов налогоплательщики обязаны восстановить НДС, ранее принятый к вычету при приобретении указанного имущества [4, подп. 1 п. 3 ст. 170].

В отношении основных средств и нематериальных активов восстановлению подлежит налог в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценок. Сумму восстановленного налога передающая сторона указывает в документах, которыми оформляется передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав. Принимающая сторона на основании этих документов после постановки имущества на учет принимает сумму восстановленного передающей стороной налога к вычету при условии использования этого имущества для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения [4, п. 11 ст. 171, п. 8 ст. 172].

Переданное имущество отражается на счете 58 «Финансовые вложения» в согласованной оценке. Со счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы» имущество списывается по остаточной стоимости. Сумму амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы».

Со счетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и другие переданные материалы списывают по фактической себестоимости, а остальное имущество – в оценке, принятой организацией.

Разница между оценкой вклада, отраженной по счету 58 «Финансовые вложения», и стоимостью переданного имущества отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочего дохода или прочего расхода.

Начисление доходов на вклады в уставные капиталы других организаций отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При поступлении доходов дебетуются счет 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет» и кредитуется счет 76.

Организация может получить доходы от долевого участия в других организациях в форме продукции (работ, услуг) этих организаций. В этом случае начисление доходов оформляют уже указанной бухгалтерской записью. Поступление дивидендов отражают по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на стоимость поступивших основных средств и оборудования к установке и нематериальных активов), 10 «Материалы» (на поступившие материалы) и других счетов учета имущества с кредита счета 76.

Операции по возврату участнику его вклада в уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации – вкладчика из состава ее участников в виде денежных средств или другого имущества отражаются по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других с кредита счета 58 «Финансовые вложения».

Порядок раскрытия в отчете о прибылях и убытках (ф. № 2) информации о доходах и расходах, обусловленных вложениями имущественных прав, такой же, как и при имущественных вкладах.

В бухгалтерском балансе (ф. № 1) сведения о сумме финансовых вложений в уставные капиталы и акции должны быть представлены по статье «Долгосрочные финансовые вложения». Организации, планирующие отчуждение долей (акций) в течение 12 месяцев после отчетной даты, а также профессиональные участники рынка ценных бумаг раскрывают информацию о них по статье «Краткосрочные финансовые вложения».

В отчете о движении денежных средств (ф. № 4) необходимо привести данные о сумме оплаченных долей и акций (статьи «Приобретение дочерних организаций» и «Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений»).

Расшифровывая состав долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений в приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), организация представляет сведения о рассматриваемых вложениях по статье «Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций» с выделением вкладов в дочерние и зависимые хозяйственные общества и статье «Ценные бумаги других организаций». Наряду с этим приводятся данные о долях и акциях, имеющих текущую рыночную стоимость.



#### 4.6. Учет финансовых вложений в ценные бумаги

Вложения в ценные бумаги производятся с целью получения доходов (процентов, дисконта) в течение установленного срока.

Статьей 143 ГК РФ к ценным бумагам отнесены: государственные облигации, облигации, векселя, чеки, депозитные и сберегательные сертификаты, банковские сберегательные книжки на предъявителя, коносаменты, акции, другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг. Согласно ст. 834 Гражданского кодекса РФ депозит – это договор банковского вклада. По договору депозита одна сторона (банк), которая приняла поступившую от другой стороны (вкладчика) или поступившую для нее денежную сумму (вклад), обязуется возвратить сумму вклада и выплатить проценты на нее на условиях и в порядке, предусмотренных договором.

*Акция* – эмиссионная ценная бумага, которая закрепляет права держателя на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении и на часть имущества, оставшегося после ликвидации акционерного общества. Такое определение приведено в ст. 2 Федерального закона от 22.04.1996 г. N 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».

*Облигация* – ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента. Облигация предоставляет ее держателю также право на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права. В отличие от акции, облигация свидетельствует о статусе ее владельца не как совладельца акционерного общества, а как кредитора (ст. 816 ГК РФ).

*Вексель* – ценная бумага, представляющая собой ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) или иного указанного в векселе плательщика (переводный вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы. Отношения сторон по векселю регулируются законом о переводном и простом векселе (ст. 815 ГК РФ). В экономической литературе принято разделять векселя на финансовые и товарные. Финансовый вексель выпускается кредитным учреждением, а товарный является средством расчета между организациями. Обращение простых и переводных векселей на территории РФ регламентируется Федеральным законом от 11.03.1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе». Постановлением Правительства РФ от 26.09.1994 г. № 1094 «Об оформлении взаимной задолженности предприятий и организаций векселями единого образца и развитии вексельного обращения» регулируется обращение векселей, которые применяют при расчетах между организациями за поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг.

Порядок формирования информации о ценных бумагах определяется объектом вложений, эмитентом ценной бумаги, формой вклада, видом получаемого дохода и другими факторами.

Если в соответствии с учетной политикой оценка ценных бумаг производится по уточненной стоимости, то в момент начисления причитающихся организации процентов часть разницы между суммой фактических затрат и номинальной стоимостью облигаций подлежит списанию (доначислению) с отнесением на операционные расходы (операционные доходы). При этом сумма разницы определяется по формуле

$$\text{ЧР} = \frac{\text{ФЗ} - \text{НС}}{\text{СО} \cdot \text{КВ}},$$

где ЧР – часть разницы между фактическими затратами и номинальной стоимостью ценных бумаг (руб.); ФЗ – фактические затраты на приобретение ценных бумаг (руб.); НС – номинальная стоимость ценных бумаг (руб.); СО – срок обращения ценных бумаг (лет); КВ – количество выплат процентов в течение года (раз в год).

Ценные бумаги, полученные в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, оговоренной в учредительных документах, приходуются по счету 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями».

Начисление дивидендов по акциям производится по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма начисленных дивидендов отличается от объявленной величины дивидендов на сумму налога на доходы, уплачиваемого в соответствии с действующим законодательством самим акционерным обществом при начислении дивидендов акционерам.

При операциях получения дивидендов в иностранной валюте возможно образование курсовой разницы вследствие разности рублевой оценки сумм дивидендов по курсу на дату принятия на учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и на дату фактического зачисления дивидендов на валютный счет организации. Курсовые разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Организация может получать дивиденды в форме продукции (работ, услуг) акционерного общества. В этом случае начисление дивидендов оформляют обычной бухгалтерской проводкой (дебет счета 76, кредит счета 91), а поступление дивидендов отражают по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на поступившие основные средства), 10 «Материалы» (на производственные запасы), 58 «Финансовые вложения» (на новые акции акционерного общества) и других счетов с кредита счета 76.

Продажа акций оформляется следующими бухгалтерскими записями:

- дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на продажную стоимость акций;

- дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» - кредит счета 58 «Финансовые вложения» - на балансовую стоимость акций.

Дополнительные расходы по продаже акций также списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 91 показывает финансовый результат от продажи акций. Эту разницу списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При ликвидации акционерного общества, акции которого имеются в организации, производят такие же бухгалтерские записи, как и при продаже акций.

Собственные акции, выкупленные у акционеров, учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)» по фактическим затратам.

*Долговые ценные бумаги* – обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке для заимствования денежных средств. В отечественной практике к долговым ценным бумагам относят облигации, сберегательные и депозитные сертификаты, чеки и векселя.

Синтетический учет долговых ценных бумаг осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги».

Приобретенные долговые ценные бумаги приходят на счете 58 по фактическим затратам на их приобретение, состоящим из покупной цены и расходов по приобретению ценных бумаг. Покупная стоимость долговых ценных бумаг, как и акций, может отличаться от номинальной или нарицательной на сумму премии, выплаченной продавцу, или скидки, предоставленной покупателю.

В дальнейшем первоначальная стоимость приобретенных долговых ценных бумаг доводится до номинальной цены.

Операции по приобретению долговых ценных бумаг отражают на счете 58. Перечисление денежных средств на приобретаемые ценные бумаги отражают по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту денежных счетов (51, 52). Оплаченные ценные бумаги принимают на учет по дебету счета 58 с кредитом счета 60 или 76.

Вложение средств в облигации происходит путем их приобретения при размещении или на вторичном рынке. Объектами вложений могут выступать частные облигации (облигации акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью) и государственные (муниципальные) облигации.

*Списание части разницы* при начислении причитающихся процентов по облигациям будет сопровождаться следующими записями:

- дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по дивидендам и другим доходам» - кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» - начислена задолженность по причитающимся к получению процентам;
- дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» - кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные

бумаги» - списана часть разницы между фактическими затратами и номинальной стоимостью облигаций.

При доначислении части разницы следует сделать следующие записи:

- дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» - кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» - начислена задолженность по причитающимся к получению процентам;
- дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» - кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» - доначислена часть разницы между фактическими затратами и номинальной стоимостью облигаций.

К моменту погашения (выкупа) облигаций оценка, в которой они учитываются на счете 58, субсчет 2, должна соответствовать их номинальной стоимости.

Если покупная стоимость ценных бумаг ниже номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производят доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом на сумму причитающегося дохода по ценным бумагам дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, приходящейся на данный период, дебетуют счет 58 «Финансовые вложения»; на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценами кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Независимо от цены, по которой приобретались ценные бумаги, к моменту их погашения (выкупа) оценка, в которой они учитываются на счете 58, должна соответствовать номинальной стоимости.

При погашении или продаже ценных бумаг их списывают с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» по их стоимости в момент продажи. Выручку от продажи ценных бумаг зачисляют на счета учета денежных средств с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Прибыль и убыток от продажи ценных бумаг списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При операциях с долговыми ценными бумагами в иностранных валютах может возникать курсовая разница, если покупка и продажа ценных бумаг производятся по одной и той же валютной цене. Эта разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерском балансе (ф. № 1) информация о произведенных вложениях в долговые ценные бумаги должна быть приведена:

- по статье «Долгосрочные финансовые вложения» - если срок погашения долговых ценных бумаг более 12 месяцев после отчетной даты;
- по статье «Краткосрочные финансовые вложения» - если срок погашения долговых ценных бумаг не более 12 месяцев после отчетной даты.

При этом данные о сумме оплаченных долговых ценных бумаг подлежат раскрытию по статье «Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений» отчета о движении денежных средств (ф. № 4).

В приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) необходимо:

- расшифровать сведения о стоимости долговых ценных бумаг организаций и государственных (муниципальных) ценных бумаг в зависимости от срока их погашения;
- выделить долговые ценные бумаги, имеющие текущую рыночную стоимость в зависимости от срока их погашения.

#### 4.7. Учет предоставленных другим организациям займов

Отношения, возникающие при предоставлении займа, регулируются гл. 42 Гражданского кодекса РФ. По *договору займа* одна сторона – *заимодавец* передает в собственность другой стороне – *заемщику* деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а тот, в свою очередь, обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Договор займа обязательно составляется в письменной форме и считается заключенным с момента передачи денежных средств. Договора займа могут заключаться как с юридическими, так и с физическими лицами.

Суммы займов, предоставленные организацией другим юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам, учитываются на счете 58 на отдельном субсчете «Предоставленные займы».

Займы, выданные работникам организации, отражаются на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» на отдельном субсчете «Расчеты по предоставленным займам». Выдача займа отражается по дебету счета 73-1 в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51).

Суммы начисленных процентов по договору займа в бухгалтерском учете признаются прочим доходом организации и отражаются по дебету счета 73-1 в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Эти суммы ежемесячно подлежат зачислению на финансовый результат деятельности организации в составе прочих внереализационных доходов следующей записью: дебет 99 «Прибыли и убытки» - кредит 91-1 «Прочие доходы и расходы». Погашение выданного займа отражается по дебету учета денежных средств (50, 51) в корреспонденции с кредитом счета 73-1.

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы», с кредита денежных и других счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и т.п.). Договор займа может быть возмездным (с уплатой процентов) и безвозмездным.

Поскольку одним из условий принятия активов к учету в качестве финансовых вложений является способность приносить экономические выгоды

(доход) в будущем [34, п. 2], беспроцентные займы, выданные организацией, финансовыми вложениями не являются и на счете 58 не отражаются. Выдача беспроцентного займа никаких экономических выгод организации принести не может, поэтому беспроцентные займы, выданные организацией, могут отражаться не на счете 58, а, например, на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Доходы в виде процентов, полученные организацией от предоставления займов, признаются в бухгалтерском учете либо в составе выручки (счет 90 «Продажи»), либо в составе прочих доходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы») [34, п. 34].

Проценты по договорам займа признаются выручкой от реализации только в том случае, если предоставление займов является предметом деятельности организации, т. е. служит постоянным источником доходов организации.

На практике организации чаще всего выдают займы не на регулярной основе, а время от времени, поэтому получаемые проценты, как правило, учитываются в составе операционных доходов.

Проценты начисляются в бухгалтерском учете ежемесячно в соответствии с условиями договора займа [24, п. 16] независимо от того, когда они фактически уплачиваются заемщиком. Если договором предусмотрена уплата процентов по окончании договора (одновременно с возвратом основного долга), в целях бухгалтерского учета признание доходов в виде процентов производится ежемесячно.

Начисление дивидендов по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а поступление дивидендов – по дебету денежных счетов и кредиту счета 76.

Начисление и последующее получение дивидендов по займам в форме продукции (работ, услуг) отражают вначале по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а затем по дебету счетов 08 (на стоимость поступивших основных средств), 10 (на стоимость поступивших материалов) и др. с кредита счета 76.

Возврат займов отражают по дебету денежных и других соответствующих счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 58.

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то на эту сумму необходимо уплачивать проценты, которые определяются исходя из учетной ставки банковского процента, существующей в месте жительства (для граждан) или в месте нахождения (для юридического лица).

Суммы начисленных штрафных санкций отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерской отчетности займы выданные отражаются по статьям долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения, в зависимости от срока договора.

#### 4.8. Учет вкладов и других операций по договору простого товарищества

В соответствии с гражданским законодательством *совместная деятельность без создания для этой цели юридического лица* осуществляется на основе договора простого товарищества между ее участниками. По договору о простом товариществе стороны (участники) обязуются путем объединения имущества и усилий совместно действовать для достижения общей хозяйственной или другой цели, не противоречащей законодательным актам Российской Федерации. Основное отличие договора простого товарищества от других гражданско-правовых договоров – это единая цель, при которой интересы участников не противоречат друг другу. В договоре о совместной деятельности невозможны положения о нарушениях условий договора, штрафных санкциях, пених и т.п.

Договором определяются:

- участник, который ведет общие дела;
- размеры денежных и имущественных взносов каждого участника;
- порядок распределения между участниками результатов совместной деятельности.

Участник, которому поручено ведение общих дел, действует на основании доверенности, выданной остальными участниками договора. Имущество, объединенное участниками договора для совместной деятельности, учитывают на отдельном (обособленном) балансе у участника, которому поручено ведение общих дел. Данные отдельного (обособленного) баланса в бухгалтерский баланс организации – участника, ведущего общие дела, не включаются.

Участник, ведущий общие дела, составляет и предоставляет участникам договора о простом товариществе информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации, в порядке и сроки, оговоренные договором.

Распределение прибыли, убытков и других результатов совместной деятельности между участниками договора о простом товариществе производится в порядке и сроки, предусмотренные договором. Каждый участник включает свою долю прибыли, полученную в результате совместной деятельности, в состав внереализационных доходов при формировании финансовых результатов.

Порядок бухгалтерского учета операций по договору простого товарищества регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Совместная деятельность» (ПБУ 20/03) [35].

*Учет у участников простого товарищества.* Стоимость передаваемого имущества участниками подлежит отражению на счете 58 «Финансовые вложения». К этому счету открывается отдельный субсчет 4 «Вклады по до-

говору простого товарищества», внутри которого ведется аналитический учет по каждому договору и видам взносов.

По дебету счета 58 показывается стоимость передаваемого имущества в оценке, предусмотренной в договоре, в корреспонденции с кредитом счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы» и др. Переданное имущество списывается по стоимости, отраженной в бухгалтерском балансе организации – товарища на дату вступления договора в силу.

Сумму начисленной амортизации по основным средствам и нематериальным активам списывают, соответственно, с дебета счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы».

Если оценка имущественных взносов у участника отличается от оценки, установленной по договору, то полученная разница относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Вложения вклада по договору простого товарищества денежными средствами отражают по дебету счета 58 с кредита счетов по учету денежных средств.

Прибыль, убыток и другие результаты совместной деятельности, распределяемые между участниками, учитывают в следующем порядке:

- прибыль – по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- убытки – по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 76.

При прекращении совместной деятельности оставшееся имущество и денежные средства распределяются участниками в соответствии с условиями договора о простом товариществе.

По мере поступления имущества дебетуют счета учета ценностей (объектов основных средств, товаров, материалов, денежных средств и пр.) и кредитуют счет 58, субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества».

Если по условиям договора простого товарищества предусмотрено вознаграждение участникам за переданное в общее владение или пользование имущество, а также если им причитается по результатам раздела имущества сверх величины вклада, то на сумму вознаграждения и превышения вклада дебетуют счет 76 и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По мере получения вознаграждения и имущества или денежных средств сверх величины вклада дебетуют счета учета объектов имущества и денежных средств и кредитуют счет 76. По оприходованному после раздела амортизируемому имуществу амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

*Отражение участником, ведущим общие дела по договору о простом товариществе, операций, связанных с его выполнением. Участник, ведущий общие дела, обеспечивает отдельный учет операций по договору о простом товариществе и связанных с выполнением своей уставной деятельности.*



Для целей бухгалтерского и налогового учета организации, которые ведут совместную деятельность, должны утвердить учетную политику. Она может быть оформлена в виде приложения к договору простого товарищества.

На основании п. 17 ПБУ 20/03 при организации бухгалтерского учета товарищ, ведущий общие дела в соответствии с договором простого товарищества, обеспечивает обособленный учет операций (на отдельном балансе) по совместно осуществляемой деятельности и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности. Показатели отдельного баланса в бухгалтерский баланс товарища, ведущего общие дела, не включаются. хозяйственные операции по договору о совместной деятельности, включая учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов по отдельному балансу отражаются в общеустановленном порядке.

Согласно п. 18 ПБУ 20/03 имущество, внесенное участниками договора простого товарищества в качестве вклада, учитывается товарищем, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел, обособленно (на отдельном балансе). Вклады, внесенные участниками совместной деятельности, учитываются товарищем, ведущим общие дела, на счете по учету вкладов товарищей в оценке, предусмотренной договором.

Активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, включаются организацией-товарищем в состав финансовых вложений по стоимости, по которой они отражены в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу.

В бухгалтерском учете передающей стороны (участника договора) делаются записи по дебету счета 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и кредиту счетов учета передаваемых активов, например: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 51 «Денежные средства» и т.д.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества применяется счет 80, который в этом случае именуется «Вклады товарищей». Имущество, внесенное товарищами в совместную деятельность в счет их вкладов, приходится по дебету счетов учета имущества (01, 04, 10, 51, 58 и т.д.) и кредиту счета 80.

Начисление амортизации по полученному в качестве вклада в совместную деятельность объекту основных средств производится исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Суммы начисленной амортизации в составе расходов по обычным видам деятельности формируют финансовый результат, т. е. нераспределенную прибыль или непокрытый убыток, который по окончании отчетного периода распределяется между участниками договора о совместной деятельности в порядке, установленном договором [\[25, п. 5, 9; 35, п. 19\]](#).

Начисление амортизации отражается по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

В бухгалтерском учете приобретенное или созданное в ходе осуществления договора о совместной деятельности имущество отражается в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и т.д. Учет приобретения или создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других вложений во внеоборотные активы ведется в общеустановленном порядке.

По окончании отчетного периода полученный финансовый результат – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) распределяется между участниками договора о совместной деятельности в порядке, установленном договором. В рамках отдельного баланса на дату принятия решения о распределении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается кредиторская задолженность перед товарищами в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли либо дебиторская задолженность за товарищами в сумме их доли непокрытого убытка, причитающегося к погашению.

Товарищ, ведущий общие дела, составляет и представляет участникам договора о совместной деятельности в порядке и сроки, установленные договором, информацию, необходимую для формирования отчетной, налоговой и иной документации. При этом информацию представляют в сроки, определенные договором, но не позднее сроков, установленных Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [12].

*При прекращении совместной деятельности составляется ликвидационный баланс.* Его формирует товарищ, ведущий общие дела, на дату прекращения договора о совместной деятельности [35, п. 21]. При этом причитающееся каждому товарищу по итогам раздела имущество учитывается как погашение его доли (вклада) в совместную деятельность. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов расчеты с участниками простого товарищества при разделе имущества отражаются в обособленном учете по совместной деятельности с использованием счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов». Задолженность перед участником по выплате его доли отражается по дебету счета 80 в корреспонденции со счетом 75, субсчет 75-2, сумма накопленной по объекту основных средств амортизации переносится со счета 02 в кредит счета 01, а возврат основного средства, передаваемого в погашение задолженности, отражается по дебету счета 75, субсчет 75-2 и кредиту счета 01.

Для каждого договора о простом товариществе должен быть открыт отдельный субсчет, внутри которого ведется аналитический учет по каждому участнику договора.

Учет имущества, внесенного участниками по договору о совместной деятельности, ведется в оценке, предусмотренной в договоре, на основании первичных учетных документов об оприходовании имущества. Приобретенное или созданное в ходе совместной деятельности имущество отражают в учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и др.

ПБУ 20/03 определяет правила отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации в случаях совместного осуществления операций, совместного использования активов и совместной деятельности. Данный документ устанавливает правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Информация в бухгалтерской отчетности организации об участии в совместной деятельности раскрывается в пояснительной записке в соответствии с правилами, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 [27]. Для формирования достоверной информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности каждым участником обеспечивается достоверность представляемой другим участникам договора информации о выполнении договора о совместной деятельности.

Вместе с тем следует учесть, что ПБУ 12/2000 не применяется в случаях:

- заключения учредительного договора или договора о создании финансово-промышленной группы, результатом которого является образование юридического лица или финансово-промышленной группы, а также внесение вкладов в уставный, складочный капитал, паевой фонд другой организации;
- заключения договора об участии в совместной деятельности, которым не предусмотрено извлечение экономических выгод или дохода.

#### 4.9. Инвентаризация финансовых вложений

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности предприятия и организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и финансовых обязательств.

Порядок проведения инвентаризации установлен в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [38]. *Основные цели* инвентаризации: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств. Инвентаризации подлежит все имущество (все виды имущества, принадлежащие предприятию, независимо от его местонахождения; имущество, не принадлежащее предприятию, но числящееся в бухгалтерском учете; имущество, не учтенное по какой-либо причине) и все виды финансовых обязательств.

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы. При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливают:

- правильность оформления ценных бумаг;

- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полноту отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе. Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляют с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации. Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, т. е. специализированное хранилище ценных бумаг, и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

#### **4.10. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской (финансовой) отчетности**

В бухгалтерской отчетности стоимость финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение. В бухгалтерском балансе вложения в ценные бумаги отражаются в разд. I «Внеоборотные активы» по строке 140 «Долгосрочные финансовые вложения» либо в разд. II «Оборотные активы» по строке 250 «Краткосрочные финансовые вложения». Информация о наличии финансовых вложений в ценные бумаги раскрывается в разделе «Финансовые вложения» в форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу».

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом требования существенности, как минимум, следующая информация:

- способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);
- последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;
- стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
- разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;

- по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, - разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисленная в соответствии с порядком, который установлен п. 22 ПБУ 19/02;
- стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;
- стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);
- данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного операционным доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году;
- по долговым ценным бумагам и предоставленным займам – данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках).

#### 4.11. Классификация денежных средств

Денежные средства являются частью оборотных активов предприятия и средством расчетов между хозяйствующими субъектами.

По характерным признакам денежные средства можно объединить в три группы:

- 1) денежные средства в виде денежных знаков и средств на счетах в банках;
- 2) денежные документы;
- 3) переводы в пути.

1. Денежные средства в виде денежных знаков и средств на счетах в банках. В зависимости от государства, где денежные средства являются законным средством наличного платежа, выделяют следующие типы платежных средств:

1) *валюта Российской Федерации:*

- *наличная* – денежные знаки в виде банкнот и монеты Банка России, находящиеся в обращении в качестве законного средства наличного платежа на территории Российской Федерации, а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;
- *безналичная* – средства на банковских счетах и в банковских вкладах;

2) *иностранная валюта:*

- *наличная* – денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего ино-

странного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;

- *безналичная* – средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах.

В зависимости от места хранения наличных денежных средств, выделяют:

- 1) денежные средства в кассе организации;
- 2) денежные средства в *операционной кассе* – денежные средства в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п.

2. Денежные документы – это находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы.

3. Переводы в пути – денежные средства (переводы) в валюте Российской Федерации и иностранных валютах в пути, т. е. денежные суммы (преимущественно выручка от продажи товаров организаций, осуществляющих торговую деятельность), внесенные в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленные по назначению.

## 4.12. Порядок ведения и отражения в учете кассовых операций

Организация работы на предприятии с наличными денежными средствами регламентируется нормативным документом «Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации», утвержденным Решением Совета Директоров Центрального Банка России 22 сентября 1993 г. № 40 [42].

Ведение кассовых операций возложено на кассира организации, с которым заключается договор о полной материальной ответственности.

Предприятия, объединения, организации и учреждения (в дальнейшем – предприятия) независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков (далее – банках). Наличные денежные средства, поступающие в кассы предприятий, подлежат сдаче в учреждения банков для последующего зачисления на счета этих предприятий.

Предприятия могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками, по согласованию с руководителями предприятий. Предприятия обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками.

Наличные деньги могут быть сданы в дневные и вечерние кассы банков, инкассаторам и в объединенные кассы при предприятиях для последующей сдачи в банк, а также предприятиям связи для перечисления на счета в банках на основе заключенных договоров.

Предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги, сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше трех рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, - до пяти дней), включая день получения денег в банке.

Предприятия производят *расчеты* по своим обязательствам с другими предприятиями, как правило, в *безналичном порядке* через банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые Банком России в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для расчетов наличными деньгами каждое предприятие должно иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Прием наличных денег предприятиями при расчетах с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

Наличные деньги, полученные предприятиями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке.

Предприятия не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

Выдача денег из выручки одних предприятий, имеющих постоянную денежную выручку, на нужды других допускается в отдаленных местностях, где нет банков, на основе договора между предприятиями по согласованию с банками, обслуживающими эти предприятия.

Выдача наличных денег под отчет производится из касс предприятий.

Состав первичных документов, которыми оформляются кассовые операции, приводится в [табл. 4.2](#).

*Отражение кассовых операций в бухгалтерском учете производится по счетам учета денежных средств, предназначенным для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в российской и иностранных валютах, которые находятся в кассе.*

Счет 50 «Касса» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации. По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета 50 «Касса» отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

- 50-1 «Касса организации»;
- 50-2 «Операционная касса»;
- 50-3 «Денежные документы» и др.

На субсчете 50-1 «Касса организации» учитываются денежные средства в кассе организации.

Таблица 4.2

Типовые унифицированные формы первичной документации по учету кассовых операций

№ п/п	Вид хозяйственной операции	Первичный документ	Код формы	Нормативный акт, на основе которого заполняется (которым принят) документ
1	2	3	4	5
1	Прием наличных денежных средств в кассу от предприятий и населения при реализации продукции, товаров, работ, услуг	Кассовый чек	-	Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с применением платежных карт» № 54-ФЗ от 22.05.2003 г.
2	Прием наличных денежных средств в кассу от населения в случаях, предусмотренных Законом	Бланки строгой отчетности	-	Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утв. Постановлением Правительства РФ от 31.03.2005 № 171
3	Прием наличных денежных средств	Приходный кассовый ордер (ПКО)	КО-1	Постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88
4	Выдача наличных денежных средств	Расходный кассовый ордер (РКО)	КО-2	Там же
5	Выдача заработной платы	Платежная ведомость с наложением реквизитов РКО	Т-53	Постановление Госкомстата РФ от 6 апреля 2001 г. № 26
6	Учет поступающей наличной выручки по показаниям контрольно-кассовой машины	Книга кассира-операциониста	20-ОН	Приказ Минторга СССР 20.08.86 N 201
7	Регистрация выписанных РКО и ПКО	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов	КО-3	Постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88



Окончание табл. 4.2

1	2	3	4	5
8	Учет операций по кассе организации; расчет кассового остатка	Кассовая книга	КО-4	Там же
9	Учет денег, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (раздатчику), учет возврата наличных денег и кассовых документов	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств	КО-5	Там же

На субсчете 50-2 «Операционная касса» учитываются наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п. Он открывается организациями (в частности, организациями транспорта и связи) при необходимости.

На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации денежные документы. Порядок синтетического учета кассовых операций обобщен в табл. 4.3

Таблица 4.3

Синтетический учет кассовых операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
1	Поступила в кассу наличная денежная выручка (кроме организаций розничной торговли)	50-1	Касса организации	62-1	Расчеты с покупателями и заказчиками
2	На основании контрольного чека ККМ и книг кассиров-операционистов отражена наличная выручка от розничной торговли	50-1, 50-2	Касса организации, Операционная касса	90-1	Выручка от продаж
3	Получен аванс в кассу организации	50-1	Касса организации	62-2	Авансы полученные
4	Получен заем (кредит) в кассу	50-1	Касса организации	66 (67)	Краткосрочные (долгосрочные) займы и кредиты
5	Возвращены денежные средства, ранее выданные подотчетным лицам	50-1	Касса организации	71	Расчеты с подотчетными лицами
6	Получены денежные средства в банке по лимитированному чеку	50-1	Касса организации	51	Расчетный счет

Окончание табл.4.3

2	3	4	5	6
Получен вклад в уставный капитал наличными средствами	50-1	Касса организации	75-1	Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал
Получены наличные средства от обособленных структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс	50-1	Касса организации	79	Внутрихозяйственные расчеты
Выданы денежные средства под отчет	71	Расчеты с подотчетными лицами	50-1	Касса организации
Выданы денежные средства в оплату приобретенных товаров (работ, услуг)	60-1	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	50-1	Касса организации
Выданы денежные средства в качестве аванса под поставки товаров (работ, услуг)	60-2	Авансы выданные	50-1	Касса организации
Сдана в банк наличная выручка и прочие полученные средства	51	Расчетный счет	50-1	Касса организации
Денежная выручка передана инкассаторской службе либо организациям связи для зачисления на счет организации	57	Переводы в пути	50-1	Касса организации
Выплачены дивиденды и иные доходы учредителям организации	75-2	Расчеты с учредителями по выплате доходов	50-1	Касса организации
В начале дня переданы авансы из центральной кассы в операционную кассу	50-2	Операционная касса	50-1	Касса организации
В конце дня выручка операционных касс сдана в центральную кассу	50-1	Касса организации	50-2	Операционная касса
Выдача денежных средств покупателям при возврате товаров	76	Расчеты с дебиторами и кредиторами	50-1	Касса организации
Выдана заработная плата	70	Расчеты по оплате труда	50-1	Касса организации
Выдан заем наличными средствами	58	Финансовые вложения	50-1	Касса организации
Предоставлен заем сотруднику	73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	50-1	Касса организации

Аналитический учет по субсчетам 50-1 «Касса организации» и 50-2 «Операционная касса» ведется в разрезе мест хранения денежной выручки и материально-ответственных лиц.

### 4.13. Особенности учета денежных документов и бланков строгой отчетности

*Учет денежных документов.* На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются на счете 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам. Аналитические данные отражаются в отчете кассира на основании приходных и расходных документов. Для учета операций с денежными документами предназначен журнал – ордер № 3.

*Учет бланков строгой отчетности.* Постановление Правительства РФ от 31.03.2005 г. № 171 «Об утверждении положения об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники» устанавливает порядок осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок утверждения, учета, хранения и уничтожения бланков.

К бланкам строгой отчетности, приравненным к кассовым чекам, относятся квитанции, билеты, проездные документы, талоны, путевки, абонементы и другие документы, предназначенные для наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случае оказания услуг населению (далее – бланки).

Формы бланков утверждаются Министерством финансов Российской Федерации по обращению заинтересованных органов государственной власти, Центрального банка Российской Федерации и организаций, объединивших субъекты предпринимательской деятельности, которые заняты в определенной сфере услуг.

Формы бланков, утвержденные в соответствии с Положением, могут использоваться всеми организациями и индивидуальными предпринимателями, оказывающими населению услуги тех видов, для которых эти формы были утверждены.

Организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие населению услуги, в отношении которых не были утверждены соответствующие формы бланков, при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт используют контрольно-кассовую технику.

Документы, оформленные на бланках, являются первичными учетными документами.

Организации и индивидуальные предприниматели ведут учет бланков.

Бланки должны заполняться четко и разборчиво с использованием копировальной или самокопировальной бумаги либо без нее, если копии не предусмотрены. Подчистки, поправки и исправления на бланке не допускаются. Испорченные или неправильно заполненные бланки не уничтожают, а перечеркивают и прилагают к кассовому отчету (ведомости, реестру) за тот день, в котором они выписаны.

Учет бланков по их наименованиям, сериям и номерам ведется в книге по учету бланков. Листы такой книги должны быть пронумерованы, прошнурованы и подписаны руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации или индивидуальным предпринимателем, а также скреплены печатью (штампом).

Руководитель организации или индивидуальный предприниматель заключает с работником, которому поручается получение, хранение и выдача бланков, а также прием от населения наличных денежных средств согласно оформленным бланкам, договор в соответствии с законодательством Российской Федерации. Указанному работнику руководителем организации или индивидуальным предпринимателем создаются условия, обеспечивающие сохранность бланков. Бланки принимаются работником в присутствии комиссии, назначенной руководителем организации или индивидуальным предпринимателем. Приемка производится в день поступления бланков. Комиссия проверяет соответствие фактического количества, серий и номеров бланков данным, указанным в сопроводительных документах (накладных, квитанциях и т.п.), и составляет акт приемки бланков. Этот акт, утверждаемый руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, является основанием для принятия бланков на учет указанным работником.

Бланки хранятся в металлических шкафах и (или) сейфах. В организации или у индивидуального предпринимателя, получающих бланки в большом количестве, допускается хранение их в специально оборудованных помещениях в условиях, исключающих порчу и хищение бланков. По окончании рабочего дня места хранения бланков опечатывают или опломбируют.

Инвентаризация бланков осуществляется одновременно с инвентаризацией находящихся в кассе наличных денежных средств и кассовых документов.

Синтетический учет бланков строгой отчетности ведут на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности – квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов и т.п. Бланки строгой отчетности учитываются на счете 006 «Бланки строгой отчетности» в условной оценке.

Аналитический учет по счету 006 «Бланки строгой отчетности» ведется по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения на осно-

вании документов по учету денежных средств (приходные и расходные кассовые ордера).

#### 4.14. Аналитический учет денежных средств, контроль их движения и сохранности

Прием и выдача денежных средств, оформление приходных и расходных документов, ведение кассовой книги, составление отчета о кассовых операциях осуществляются в порядке, установленном Положением о ведении кассовых операций предприятиями, учреждениями и организациями.

Прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам формы КО-1 «Приходный кассовый ордер», подписанным главным бухгалтером или лицом, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя предприятия.

*О приеме денег* выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

*Выдача наличных денег* из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам формы КО-2 «Расходный кассовый ордер» или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов КО-3 «Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов».

Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи.

Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге КО-4 «Кассовая книга».

Записи в кассовую книгу производит кассир сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера предприятия.

Главный (старший) кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег КО-5 «Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств».

Кассиры в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед главным (старшим) кассиром в полученном авансе и в деньгах, принятых по приходным документам, и сдать остаток наличных денег и кассовые документы по произведенным операциям (главному) старшему кассиру под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег.

Для учета кассовых операций, отражаемых на счете 50 «Касса», в условиях единой журнально-ордерной формы счетоводства предназначены: на промышленных предприятиях журнал – ордер № 1, в строительных организациях - № 1-с, в снабженческих и сбытовых организациях - № 1-сн с соответствующими ведомостями к ним.

Записи в этих журналах – ордерах и ведомостях производятся итогами за день на основании отчетов кассира, подтвержденных приложенными к ним документами. При незначительном количестве кассовых документов допускается записи операций в регистры производить не ежедневно, а за 3 – 5 дней, в целом по нескольким отчетам кассира. В этом случае в графе «Дата» указывают начальные и конечные числа, за которые производятся записи, например: 1 – 3, 15 – 17 и т.д.

Итоги за день (несколько дней) в разрезе корреспондирующих счетов устанавливаются путем подсчета сумм однородных операций, отраженных в кассовом отчете или приложенных к нему документах, согласно бухгалтерской разметке, предварительно проставляемой в отчете кассира или на документах.

Остаток средств в кассе приводится в ведомости только на начало и конец месяца. На протяжении месяца, для контроля и оперативных целей, используются данные об остатках средств, показанные в отчетах кассира.

*Сохранность денежных средств.* Руководители предприятий обязаны оборудовать кассу (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег) и обеспечить сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк. В тех случаях, когда по вине руководителей предприятий не были созданы необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, они несут в установленном законодательством порядке ответственность.

Кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный предприятию как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

В сроки, установленные руководителем предприятия, а также при смене кассиров на каждом предприятии производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге. Для производства ревизии кассы приказом руководителя предприятия назначается комиссия, которая составляет акт.

Инвентаризация наличных денежных средств, разных ценностей и документов проводится комиссией, назначаемой приказом (решением, постановлением, распоряжением) руководителя организации. Комиссия проверяет достоверность данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов, находящихся в кассе, путем полного пересчета.

Форму ИНВ-15 «Акт инвентаризации наличных денежных средств» применяют для отражения результатов инвентаризации фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов (наличных денег, марок, чеков (чековых книжек) и других), находящихся в кассе организации. Результаты инвентаризации оформляются актом в двух экземплярах, подписываются всеми членами комиссии и лицами, ответственными за сохранность ценностей, и доводятся для сведения руководителя организации. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию организации, второй – остается у материально ответственного лица.

При смене материально ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах. Один экземпляр передается материально ответственному лицу, сдавшему ценности, второй – материально ответственному лицу, принявшему ценности, и третий – в бухгалтерию.

Во время инвентаризации операции по приему и выдаче денежных средств, разных ценностей и документов не производятся.

Не допускается проведение инвентаризации при неполном составе инвентаризационной комиссии. Никаких подчисток и помарок в описях не допускается. Исправления оговариваются и подписываются членами комиссии и материально ответственным лицом.

Руководителям предприятий при приеме на работу и назначении на должности, связанные с ведением кассовых операций, обслуживанием средств охранно-пожарной сигнализации, охраной и транспортировкой денежных средств, либо при периодическом привлечении лиц к указанным выше работам рекомендуется обращаться в органы внутренних дел и медицинские учреждения для получения сведений об этих лицах, имея в виду, что к ведению кассовых операций, обслуживанию средств охранно-пожарной сигнализации, охране и транспортировке денежных средств не допускаются лица:

- ранее привлекавшиеся к уголовной ответственности за умышленные преступления, судимость у которых не погашена или не снята в установленном порядке;

- страдающие хроническими психическими заболеваниями;
- систематически нарушающие общественный порядок;
- злоупотребляющие спиртными напитками либо употребляющие наркотические вещества без назначения врача.

Руководитель предприятия должен предоставить кассиру охрану при транспортировке денежных средств и ценностей из учреждений банков или сдаче в них и, в случае необходимости, - транспортное средство.

При транспортировке денежных средств кассиру, сопровождающим его лицам и водителю транспортного средства запрещается:

- разглашать маршрут движения и размер суммы доставляемых денежных средств и ценностей;
- допускать в салон транспортного средства лиц, не назначенных руководителем предприятия для их доставки;
- следовать пешком, попутным или общественным транспортом;
- посещать магазины, рынки и другие места;
- выполнять какие-либо поручения и любым иным образом отвлекаться от доставки денег и ценностей по назначению.

#### **4.15. Учет операций по счетам в кредитной организации**

В соответствии с инструкцией ЦБ РФ «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)» от 14.09.2006 г. № 28-И банки открывают в валюте Российской Федерации и иностранных валютах:

- текущие счета;
- расчетные счета;
- бюджетные счета;
- корреспондентские счета;
- корреспондентские субсчета;
- счета доверительного управления;
- специальные банковские счета;
- депозитные счета судов, подразделений службы судебных приставов, правоохранительных органов, нотариусов;
- счета по вкладам (депозитам).

*Текущие счета* открывают физическим лицам для совершения расчетных операций, не связанных с предпринимательской деятельностью или частной практикой.

*Расчетные счета* открывают юридическим лицам, не являющимся кредитными организациями, а также индивидуальным предпринимателям или физическим лицам, занимающимся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, для совершения расчетов, связанных с предпринимательской деятельностью или частной практикой.



*Бюджетные счета* открывают в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, лицам, осуществляющим операции со средствами бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и государственных внебюджетных фондов Российской Федерации.

*Корреспондентские счета* открывают кредитным организациям. Банку России открываются корреспондентские счета в иностранных валютах, корреспондентские субсчета - филиалам кредитных организаций.

*Счета доверительного управления* открывают доверительному управленческому для осуществления расчетов, связанных с деятельностью по доверительному управлению.

*Специальные банковские счета* открывают юридическим и физическим лицам в случаях и порядке, установленном законодательством Российской Федерации для осуществления предусмотренных им операций соответствующего вида.

*Депозитные счета судов, подразделений службы судебных приставов, правоохранительных органов, нотариусов* открывают, соответственно, судам, подразделениям службы судебных приставов, правоохранительным органам, нотариусам для зачисления денежных средств, поступающих во временное распоряжение, при осуществлении ими установленной законодательством Российской Федерации деятельности и в установленных законодательством Российской Федерации случаях.

*Счета по вкладам (депозитам)* открывают физическим и юридическим лицам для учета денежных средств, размещаемых в кредитных организациях (филиалах) с целью получения доходов в виде процентов, начисляемых на сумму размещенных денежных средств.

Основанием открытия банковского счета, счета по вкладу (депозиту) является заключение договора банковского счета, договора банковского вклада (депозита) и представление всех документов, определенных законодательством Российской Федерации.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных требований) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков). Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда или финансовых органов на основании инкассовых документов. Ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией, банк выдает ей выписки из его расчетного счета с приложением оправдательных документов. В выписке указывают начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на расчетном счете. Бухгалтерия проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибок немедленно извещает об

этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

Положением о безналичных расчетах в РФ (утверждено Банком России от 03.10.2003 г., № 2-П) установлены *следующие формы расчетных документов*: платежные поручения; аккредитивы; чеки; платежные требования; инкассовые поручения. Платежное поручение и чек представляют собой поручение плательщика банку об оплате; выплату по аккредитиву производят на основе требований, выставленных получателем денежных средств, в акцептном или безакцептном порядке. Расчеты по инкассо осуществляются по поручению получателя платежа в акцептном (платежные требования) или безакцептном порядке (инкассовое поручение).

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетных счетах, учитывают на активном синтетическом счете 51 «Расчетные счета». В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит – уменьшение денежных средств на расчетном счете (табл. 4.4). Основанием для записей по расчетному счету служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами.

Таблица 4.4

Синтетический учет операций по расчетному счету

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
1	Поступили на расчетный счет платежи от покупателей за реализованные товары, работы, услуги	51	Расчетный счет	62-1	Расчеты с покупателями и заказчиками
2	Получен аванс, предоплата	51	Расчетный счет	62-2	Авансы полученные
3	Получен заем (кредит)	51	Расчетный счет	66 (67)	Краткосрочные (долгосрочные) займы и кредиты
4	Сдана в банк наличная выручка	51	Расчетный счет	50-1	Касса организации
5	Зачислены на расчетный счет средства, ранее переданные из кассы инкассаторским службам и организациям почтовой связи	51	Расчетный счет	57	Переводы в пути
6	Получен вклад в уставный капитал	51	Расчетный счет	75-1	Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал

Окончание табл. 4.4

7	Получены средства от обособленных структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс	51	Расчетный счет	79	Внутрихозяйственные расчеты
8	Возвращен заем, ранее выданный другой организацией	51	Расчетный счет	58	Финансовые вложения
9	Начислены и получены от банка доходы за пользование остатком денежных средств на расчетном счете	51	Расчетный счет	91-1	Прочие доходы
10	Отражено зачисление на счет ошибочно перечисленных в адрес организации платежей	51	Расчетный счет	76	Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами
11	Перечислены денежные средства в оплату приобретенных товаров (работ, услуг)	60-1	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	51	Расчетный счет
12	Перечислены авансы под поставки товаров (работ, услуг)	60-2	Авансы выданные	51	Расчетный счет
13	Денежные средства зачислены на аккредитив для осуществления предстоящих платежей	55-3	Аккредитивы	51	Расчетный счет
14	Выплачены дивиденды и иные доходы учредителям организации	75-2	Расчеты с учредителями по выплате доходов	51	Расчетный счет
15	Получены денежные средства в банке по лимитированному чеку	50-1	Касса организации	51	Расчетный счет
16	Возвращены денежные средства при расторжении хозяйственных договоров	62-1	Расчеты с покупателями и заказчиками	51	Расчетный счет
17	Выдан заем	58	Финансовые вложения	51	Расчетный счет
18	Перечислена заработная плата на счета сотрудников организации	70	Расчеты по оплате труда	51	Расчетный счет
19	Уплачены налоги	68	Расчеты по налогам и сборам	51	Расчетный счет
20	Перечислены платежи в государственные внебюджетные фонды	69	Расчеты по обязательному социальному страхованию	51	Расчетный счет

Аналитический учет операций по расчетному счету ведется в разрезе банковских учреждений, в которых предприятие открывает счета и по каждому из открытых счетов.

### 4.16. Учет операций по валютным счетам

Организации (юридические лица) имеют право открывать валютные счета на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном Центральным банком на проведение операций с иностранными валютами.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета». По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные счета организации, а по кредиту – списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложений к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах.

К счету 52 «Валютные счета» открывают следующие субсчета:

- «Транзитные валютные счета»;
- «Текущие валютные счета»;
- «Валютные счета за рубежом».

Субсчет 52-1 «Транзитные валютные счета» открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже. Исключение составляют поступления иностранной валюты, зачисляемые сразу в дебет счета 52-2 «Текущие валютные счета»:

- денежные средства, которые поступают с одного текущего валютного счета резидента в уполномоченном банке, на другой текущий валютный счет этого резидента, открытый в этом уполномоченном банке;
- денежные средства, поступающие от уполномоченного банка, в котором открыт текущий валютный счет резидента, по заключенным между ними договорам;
- денежные средства, которые поступают с текущего валютного счета, открытого в уполномоченном банке, одного резидента на текущий валютный счет в том же уполномоченном банке другого резидента.

Субсчет 52-2 «Текущие валютные счета» открывается организациями для учета средств, оставшихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

По дебету счета 52-2 «Текущие валютные счета» отражаются суммы в иностранной валюте, перечисленные с кредита счета 52, субсчет «Транзитные валютные счета», а также суммы, которые зачисляются сразу на текущий валютный счет, минуя транзитный счет. Также с кредита счета 52-2 валюта списывается в безналичном и наличном порядке.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение Центрального банка Российской Федерации на открытие счетов в иностранных банках (в соответствии с Положением Центрального банка РФ от 28.04.04 г. № Q 256-П «О временном порядке выдачи Банком России юридическим лицам-резидентам, не являющимся кредитными организациями и валютными биржами, разрешений на открытие и использование счетов в банках за пределами территории Российской Федерации»).

Движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом отражается на счете 52, субсчет 3 «Валютные счета за рубежом».

Порядок синтетического учета операций по валютным счетам систематизирован в табл. 4.5.

Таблица 4.5

Синтетический учет операций по учету операций по валютным счетам

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
1	Зачислена на валютный счет экспортная валютная выручка	52	Валютный счет	62	Расчеты с покупателями и заказчиками
2	Зачислен кредит, полученный в иностранной валюте	52	Валютный счет	66	Расчеты по краткосрочным займам и кредитам
		55	Специальные счета в банках	67	Расчеты по долгосрочным займам и кредитам
3	Получен вклад в уставный капитал от иностранного учредителя	52	Валютный счет	75-1	Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал
4	Произведена оплата иностранному поставщику за товары, работы, услуги	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	52	Валютный счет
5	Перечислены средства на счета сотрудников организации, отправляющихся в командировку	71	Расчеты с подотчетными лицами	52	Валютный счет
6	Перечислены обязательные платежи в бюджет в иностранной валюте (в т.ч. таможенным органам)	68	Расчеты с бюджетом	52	Валютный счет

Окончание табл. 4.5

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
7	Перечислены платежи в возмещение расходов посредническим организациям при осуществлении через них внешнеэкономических операций	76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	52	Валютный счет
8	В порядке контроля за проведением операций движения капитала осуществляется резервирование сумм на специальных счетах <sup>7</sup>	55	Специальные счета в банках	52	Валютный счет
9	По истечении срока резервирования суммы возвращены на счет	52	Валютный счет	55	Специальные счета в банках
10	Временно свободные средства размещены в банковском вкладе	58	Финансовые вложения	52	Валютный счет
11	Начислены проценты по банковскому вкладу	58	Финансовые вложения	91-1	Прочие доходы
12	Денежные средства возвращены на валютный счет по окончании срока вклада	52	Валютный счет	58	Финансовые вложения

Аналитический учет по валютным банковским счетам ведется в разрезе каждого открытого в иностранной валюте счета, а также отдельно по счетам, открытым в Российской Федерации и за ее пределами.

<sup>7</sup> В соответствии с нормами Закона «О валютном регулировании...» на остатки сумм, размещенных в порядке резервирования на специальных счетах в уполномоченных банках, проценты не начисляются.

### 4.17. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах банка

Учет наличия и движения денежных средств в отечественной и зарубежной валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и специальных счетах, а также движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению, осуществляется на счете 55 «Специальные счета в банках».

К счету 55 могут быть открыты следующие субсчета:

- «Аккредитивы»;
- «Чековые книжки» и др.

Порядок осуществления расчетов при аккредитивной форме расчетов регулируется Центральным банком РФ. При расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств по представлении им документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (исполняющему) произвести такие платежи. В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк. Аккредитив является одной из наиболее сложных и в то же время надежных форм платежа, которая из-за различных неувязок в законодательстве мало применяется в России.

Инициатором платежа в аккредитивной операции выступает плательщик. Он подает в обслуживающий его банк (банк-эмитент) заявление об открытии аккредитива по форме, утвержденной банком.

Как и в других формах расчетов, при аккредитивной форме расчетов платеж может пройти как через один банк (если счета плательщика и получателя находятся в одном банке), так и через цепочку банков, связанных между собой корреспондентскими отношениями (если счета плательщика и получателя находятся в разных банках). В первом случае банк-эмитент одновременно будет являться и исполняющим банком, а во втором случае – это будут разные банки. Более того, если банком-эмитентом всегда является один банк, выпустивший (эмитировавший) аккредитив, то исполняющим банком может оказаться не один, а несколько банков в зависимости от длины цепочки.

Для получения денежных средств по аккредитиву получатель должен представить в исполняющий банк реестр счетов и предусмотренные условиями аккредитива документы. Исполняющий банк обязан проверить по внешним признакам соответствие документов условиям аккредитива, а также правильность оформления реестра счетов в течение семи рабочих дней со дня получения документов, если иной срок не предусмотрен соглашением между банком-эмитентом и исполняющим банком. Документы проверяют по внешним признакам. При установлении соответствия указанных документов условиям аккредитива исполняющий банк производит платеж по аккредитиву. Если представленные документы не соответствуют по внешним признакам

условиям аккредитива, то исполняющий банк вправе отказать в их принятии, уведомив об этом получателя средств и банк-эмитент. Получатель может повторно представить документы до истечения срока действия аккредитива.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55, субсчет 1, и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других счетов.

По мере использования аккредитивов их списывают с кредита счета 55, субсчет 1, в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или других подобных счетов.

Неиспользованные средства в аккредитивах возвращают в организацию на восстановление того счета, с которого они были ранее перечислены, и списывают с кредита счета 55 в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов.

Аналитический учет по субсчету 1 счета 55 ведут по каждому выставленному аккредитиву.

На субсчете 2 «Чековые книжки» учитывают движение средств, находящихся в чековых книжках. Порядок расчетов чеками регулируется банком. Выданные чековые книжки отражают по дебету счета 55, субсчет 2, и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Краткосрочные займы и кредиты» и других подобных счетов. При использовании чековых книжек соответствующие суммы списывают со счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или других подобных счетов (согласно выпискам банка). Суммы по чекам выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55-2. Суммы оставшихся неиспользованных чеков и возвращенных в банк списывают с кредита счета 55, субсчет 2, в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов. Аналитический учет по субсчету 2 ведут по каждой полученной чековой книжке.

Порядок синтетического учета депозитов зависит от того, получает ли организация по нему процентный доход. *Депозит* – это вид срочного вклада в кредитной организации. В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», учет депозитных вкладов, приносящих организации доход, организуют на счете 58 «Финансовые вложения». Возможен вариант, при котором учет депозитов, как приносящих, так и не приносящих доход, ведется на счете 55-3 «Депозиты», с отдельным отражением их в отчетности (доходные депозиты отражают в качестве финансовых вложений, не доходные – в качестве денежных средств). В аналогичном порядке учитывают производные ценные бумаги депозитного счета, например депозитные сертификаты. Учет вкладов, не приносящих организации дохода, ведут на счете 55-3 «Депозитные счета». Порядок синтетического учета депозитов приводится в [табл. 4.6](#).



Таблица 4.6

Синтетический учет операций по учету депозитов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	Денежные средства организации перечислены во вклад, не приносящий дохода	55-3	Депозиты	51 52	Расчетный счет Валютный счет
2	Денежные средства по окончании срока возвращены кредитной организацией	51 52	Расчетный счет Валютный счет	55-3	Депозиты

Аналитический учет по субсчетам «Депозитные счета» на счетах 58 и 55 ведут по каждому вкладу. Также отдельный учет организуют в разрезе операций в рублях и иностранной валюте.

На отдельных субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступлений): средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений (аккумулируемых и расходующихся организацией с отдельного счета); субсидий правительственных органов и т.д.

### 4.18. Учет переводов в пути

Под *переводами в пути* понимаются денежные суммы, юридически принадлежащие организации, но не зачисленные на ее счета или в кассу. Возникновение категории переводов в пути возможно в следующих случаях:

- 1) предприятие сдает наличную денежную выручку из кассы на счет в кредитной организации, пользуясь услугами инкассаторов или организаций связи;
- 2) предприятие сдает наличную денежную выручку в вечернюю кассу кредитной организации, после завершения операционного дня – в этом случае банковская выписка о зачислении денежных средств на счет будет датирована следующим операционным днем;
- 3) организация продает товары, работы, услуги за безналичный расчет с использованием банковских платежных карт. В момент продажи товаров или оказания услуг с применением платежных карт предприятие–продавец обязано использовать контрольно-кассовую технику; такие операции учитываются в книге кассира-операциониста обособленно. Для обеспечения тождества данных первичных документов, аналитического и синтетического учета предприятие отражает приход денежных средств

в момент осуществления расчета, тогда как зачисление денег на счет организации–продавца происходит со счета плательщика, открытого в банке плательщика. Такое зачисление может произойти на следующий день после совершения расчета платежной картой;

- 4) в случае международных расчетов за реализованные товары, работы, услуги, когда в соответствии с контрактом обязанность покупателя по оплате считается исполненной в момент списания денежных средств с его счета. Зачисление валютной выручки на счет организации–покупателя может произойти на следующий день после того, как платеж совершен и обязанность контрагента исполнена;
- 5) при осуществлении операций купли-продажи иностранной валюты: после депонирования банком на специальном лицевом счете принадлежащих организации денежных сумм, предназначенных для обмена, банк имеет право осуществлять обменные операции в течение трех банковских дней, а депонированные суммы учитываются организацией как переводы в пути.

Учет переводов в пути осуществляют на активном балансовом счете 57 «Переводы в пути», по дебету которого отражают возникновение перевода, по кредиту – факт его зачисления на счет (табл. 4.7). Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции кредитных организаций или почтовых отделений, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам, слип-чеки с подписью лица, уплатившего по банковской карте, и другие подобные документы.

Таблица 4.7

Синтетический учет операций по учету переводов в пути

№ п / п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		сч ет (с уб - сч ет )	наимено- вание	счет (суб - счет )	наименование
1	Переданы наличные денежные средства в вечерние кассы банков, организациям связи, инкассаторам	57	Переводы в пути	50-1	Касса организации
2	Отражено получение платежа, совершенного при помощи банковской карты	57	Переводы в пути	62 76	Расчеты с покупателями и заказчиками Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
3	Отражено получение платежа, совершенного при помощи банковской карты, в розничной торговле	57	Переводы в пути	90-1	Выручка от продаж

Продолжение табл. 4.7

1	2	3	4	5	6
4	Отражен факт исполнения обязательств по оплате иностранным покупателем, согласно контракта	57	Переводы в пути	62	Расчеты с покупателями и заказчиками
5	Списаны денежные средства с расчетного (валютного) счета организации для совершения операций по покупке (продаже) иностранной валюты	57	Переводы в пути	51 52	Расчетный счет Валютный счет
6	Зачислены денежные средства на расчетный (валютный) счет организации (по дате банковской выписки)	51 52	Расчетный счет Валютный счет	57	Переводы в пути

Аналитический учет на счете 57 «Переводы в пути» ведут отдельно по расчетам, осуществляемым в рублях и в иностранной валюте, а также по видам переводов и контрагентам.

#### 4.19. Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) [18], оценка операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете производится в рублях путем пересчета их в рубли. Пересчет стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по курсу Центрального банка Российской Федерации для этой иностранной валюты, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. Даты совершения операций устанавливаются:

- банковские операции по валютным счетам – дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета;
- кассовые операции с иностранной валютой – дата оприходования денежных знаков в кассу организации или выдачи денежных знаков из кассы организации;
- доходы и расходы организации в иностранной валюте – дата признания доходов или расходов организации в иностранной валюте;
- импорт материально–производственных запасов, иного имущества – дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары, иное имущество;
- импорт услуги - дата фактического потребления услуги;
- погашение задолженности в иностранной валюте по суммам выданным работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов – дата утверждения авансового отчета;

- формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности его собственников – дата приобретения статуса юридического лица.

*Пересчет стоимости денежных знаков* в кассе организации, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (включая расчеты по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования, которые получены из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях, выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Центральным банком Российской Федерации. Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости в рубли производится по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на **отчетную дату**.

*Для составления бухгалтерской отчетности стоимость основных средств, нематериальных активов, материально–производственных запасов и других активов, а также величина уставного (складочного) капитала* принимается к оценке в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету. Пересчет стоимости этих активов и уставного (складочного) капитала после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса иностранных валют по отношению к рублю не производится.

При пересчете стоимости имущества и обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли образуется курсовая разница. *Курсовая разница* – это разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этих актива и обязательства, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая:

- 1) по операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс Центрального банка Российской Федерации на дату исполнения

обязательств по оплате отличался от его курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;

- 2) по операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах.

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы. Курсовая разница зачисляется на финансовые результаты организации по мере ее принятия к бухгалтерскому учету. Курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации, подлежит отнесению на ее добавочный капитал. При этом формируется бухгалтерская запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

#### 4.20. Учет операций купли-продажи иностранной валюты

*Продажа иностранной валюты.* Российские фирмы имеют право покупать и продавать иностранную валюту. Совершать такие операции разрешено только через банки, у которых есть лицензия Банка России на проведение валютных операций. В добровольном порядке валюта может быть продана в любые сроки, удобные фирме. Типового бланка распоряжения на добровольную продажу валюты нет, поэтому форму этого бланка каждый банк разрабатывает самостоятельно.

Денежные средства (рубли), полученные от продажи валюты, банк зачисляет на рублевый расчетный счет фирмы. Операции по продаже иностранной валюты отражаются с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». При этом выполняются следующие бухгалтерские записи.

- дебет 57 «Переводы в пути» - кредит 52 «Валютные счета» - стоимость валюты к продаже (по курсу ЦБ РФ на дату списания денежных средств);
- дебет 91-2 «Прочие расходы» - кредит 57 «Переводы в пути» - списание стоимости проданной валюты;
- дебет 51 «Расчетные счета» - кредит 91-1 «Прочие доходы» - зачисление рублевого эквивалента проданной валюты, по курсу, согласованному с банком (курсу продажи);
- дебет 91-2 «Прочие расходы» - кредит 51 «Расчетные счета» - отражение расходов по продаже валюты.

Финансовый результат от операции по продаже валюты отражается на счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

*Операции по покупке иностранной валюты* на внутреннем рынке организации осуществляют через уполномоченные банки. Как правило, фирмы покупают валюту для оплаты импортного контракта. Кроме того, она может быть приобретена на оплату командировочных расходов, выплату заработной платы сотрудникам зарубежного представительства, погашение кредитов, полученных в иностранной валюте, и т.д.

Чтобы купить валюту для оплаты материальных ценностей, нужно перечислить банку определенную сумму в рублях.

Иностранная валюта, купленная организациями – резидентами Российской Федерации на внутреннем валютном рынке, зачисляется в полном объеме на их текущие валютные счета в уполномоченных банках.

Купленную валюту учитывают по официальному курсу Банка России, который действует на дату поступления денег. Банк может купить валюту по курсу, отличающемуся от курса Банка России, в результате чего возникает курсовая разница.

Если день зачисления иностранной валюты на текущий валютный счет не совпадает с днем покупки валюты, то возникает курсовая разница, которая отражается на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 57 «Переводы в пути» (положительная – по дебету счета 57 и кредиту счета 91, отрицательная – по дебету счета 91 и кредиту счета 57).

При приобретении иностранной валюты делаются следующие учетные записи:

- дебет 57 «Переводы в пути» - кредит 51 «Расчетные счета» - перечислены средства для покупки валюты;
- дебет 52 «Валютные счета» - кредит 57 «Переводы в пути» - зачислена на текущий валютный счет приобретенная банком валюта;
- дебет 91, субсчет «Прочие расходы» - кредит счетов учета денежных средств (50, 51, 52, 57) – отнесено на прочие расходы комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты.
- дебет 91, субсчет «Прочие расходы» - кредит 57 «Переводы в пути» - отражена разница между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России.

Финансовый результат от покупки иностранной валюты списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

### 4.21. Инвентаризация денежных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете

Порядок проведения инвентаризаций денежных средств регулируется следующими нормативными документами:

- Методическими указаниями по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации (утверждены Письмом ЦБ РФ 22.09.1993 г. № 40).

Инвентаризация денежных средств производится не реже одного раза в год, в сроки, установленные руководителем организации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерии, представители службы внутреннего аудита, другие специалисты. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными.

До начала проверки инвентаризационная комиссия получает последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы и отчеты о движении денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «...» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально-ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Сведения о фактическом наличии денежных средств записывают в акты инвентаризации не менее, чем в двух экземплярах. Проверяется фактическое наличие денежных средств и ценностей при обязательном участии материально-ответственных лиц.

При ревизии денежных средств и других ценностей, находящихся в кассе, осуществляют полный полистный пересчет денежной наличности и проверку иных ценностей (денежных документов, ценных бумаг), хранящихся в кассе. Проверку фактического наличия *бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности* производят по видам бланков (например, по акциям: именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные), с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения и материально-ответственным лицам. Фактическое наличие ценностей сверяется с данными учета. В условиях автоматизированного ведения кассовой книги должна производиться также

проверка правильности работы программных средств обработки кассовых документов.

*Инвентаризацию денежных средств в пути* проводят посредством сверки числящихся сумм на счетах бухгалтерского учета с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т. п.

Инвентаризацию *денежных средств, находящихся в банках* на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах, по данным бухгалтерии организации, с данными выписок банков.

Для отражения результатов инвентаризации денежных средств и документов применяется *акт инвентаризации наличных денежных средств* (ИНВ-15)<sup>8</sup>, в двух экземплярах, первый из которых передают в бухгалтерию, второй остается у материально-ответственного лица. При смене материально-ответственных лиц составляют третий экземпляр акта ИНВ-15 для лица, принимающего ценности. Результаты инвентаризации ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности отражаются в одноименной описи формы ИНВ-16, составляемой в двух или трех (при смене материально-ответственных лиц) экземплярах.

Акты инвентаризации денежных средств объединяют показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей, поэтому при инвентаризации денежных средств сличительные ведомости форм ИНВ-18 и ИНВ-19 не заполняют. Данные актов переносят в ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией (ИНВ-29), где систематизируют по счетам бухгалтерского учета.

При обнаружении излишков или недостат денежных средств и ценностей в акте указывают их сумму и обстоятельства возникновения. Недостачи денежных средств относят на виновных лиц. Если судебные или следственные органы констатируют отсутствие вины подотчетного лица, сумма недостачи относится на прочие расходы организации с уменьшением налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. При этом такое решение должно быть подтверждено решениями следственных или судебных органов.

С кассиром организации заключается договор о полной материальной ответственности; он несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный предприятию как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям. При необходимости замены с лицом, временно замещающим кассира, также заключается договор о полной материальной ответственности.

Материальная ответственность работника перед работодателем регламентируется главой 39 Трудового кодекса РФ. При реализации прав на воз-

<sup>8</sup> Формы первичных документов по учету результатов инвентаризации утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 г. № 88.



мещение ущерба, причиненного работником, организация должна принимать во внимание следующие принципы:

- возмещению подлежит только прямой действительный ущерб, неполученные доходы (например, по ценным бумагам, бланки которых утрачены) не возмещаются;
- возмещению подлежит ущерб, причиненный и работодателю, и иным лицам (например, при хищении денежных средств, полученных в доверительное управление, или пропаже денежных документов, выписанных на иных лиц – путевок, авиабилетов);
- работодатель имеет право с учетом конкретных обстоятельств, при которых был причинен ущерб, полностью или частично отказаться от его взыскания с виновного работника;
- полная материальная ответственность состоит в обязанности работника возместить полную сумму причиненного ущерба, в остальных случаях работник отвечает в пределах своего среднего заработка;
- обязанности по установлению размера причиненного ущерба возлагаются на работодателя, при этом обязательно истребование от работника объяснения о причинах ущерба в письменной форме.

Причиненный работником ущерб взыскивается в следующем порядке. Сумма (часть) ущерба в размере среднего месячного заработка работника взыскивается единовременно по письменному распоряжению руководителя не позднее одного месяца со дня окончательного установления размера причиненного ущерба. Если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный работодателю ущерб, а сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его средний месячный заработок, то взыскание осуществляется в судебном порядке.

Работник также может возместить причиненный ущерб добровольно, на основании письменного заявления. В этом случае допускается рассрочка платежа, согласованная работником и работодателем. В этом случае работник представляет работодателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей. Взамен утраченных ценностей материально-ответственное лицо может также предоставить организации любое равноценное имущество.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете ([табл. 4.8](#)).

Таблица 4.8

Синтетический учет операций по учету результатов  
инвентаризации денежных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	Излишек денежных средств и иных ценностей	50	Касса организации	91-1	Прочие доходы
2	Недостача денежных средств	94	Недостачи и потери от порчи ценностей	50	Касса организации
3	Недостача отнесена на виновное лицо	73-1	Расчеты с персоналом по возмещению ущерба	94	Недостачи и потери от порчи ценностей
4	Недостача списана в убыток (доказана невиновность материально-ответственного лица, либо по решению руководителя)	91-2	Прочие расходы	94	Недостачи и потери от порчи ценностей
5	Недостача удержана из заработной платы виновного лица	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	73-1	Расчеты с персоналом по возмещению ущерба
6	Недостача внесена виновным лицом в кассу	50	Касса организации	73-1	Расчеты с персоналом по возмещению ущерба
7	Недостача возмещена путем передачи эквивалентного имущества	10 41 08	Материалы Товары Вложения во внеоборотные активы и т.д.	73-1	Расчеты с персоналом по возмещению ущерба

## ТЕМА 5. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО- ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

### 5.1. Понятие и классификация материально-производственных запасов

Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденным приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н, установлены правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах (МПЗ) организации.

Материально-производственные запасы — *часть имущества:*

- используемая при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи;
- предназначенная для продажи;
- используемая для управленческих нужд организации.

По своему составу МПЗ весьма разнообразны, и для надлежащей организации синтетического и аналитического учета необходима их классификация. *По структуре и назначению* МПЗ подразделяются:

- сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, возвратные материалы (отходы), топливо, тара и тарные материалы, запасные части и другие аналогичные ценности;
- специальный инструмент, специальные приспособления, специальная одежда;
- готовая продукция — часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора, или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством;
- товары — часть материально-производственных запасов организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

*Единицей учета МПЗ* организации служит номенклатурный номер, разрабатываемый в разрезе отдельных наименований или однородных групп запасов, а также партия, однородная группа и т.п.

*По принадлежности* (по юридическим признакам) материально-производственные запасы подразделяются на ценности, принадлежащие организации по праву собственности (а также праву хозяйственного ведения

или оперативного управления) и не принадлежащие ей по такому праву. К принадлежащим организации материально-производственным запасам относятся: приобретенные ею ценности, которые находятся на складе и в производстве; полученные ценности, находящиеся в пути, если к организации в соответствии с договором поставки перешло право собственности на них; ценности, отданные другим организациям в переработку, а также на реализацию, в том числе на условиях комиссии, до перехода права собственности на них к покупателю; ценности, учитываемые в залоге, как находящиеся на складе организации, так и переданные на хранение залогополучателю.

Организация отражает отдельно — за балансом — материально-производственные запасы, не принадлежащие ей, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора. К ним относятся: ценности, принятые на ответственное хранение, в случае отказа от оплаты счетов поставщиков, отсрочки в получении продукции покупателем и т. п.; неоплачиваемые ценности, принятые в переработку; ценности, принятые от поставщиков для реализации на условиях комиссии (консигнации). Перечисленные ценности принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Материально-производственные запасы *можно классифицировать*:

- 1) как отечественные и импортные;
- 2) в зависимости от отрасли;
- 3) по функциональным нуждам организации:
  - по направлению их использования;
  - в зависимости от их функционально-технологического назначения (сырье; запчасти, комплектующие изделия; тара, инвентарь, хозяйственные принадлежности);
  - в зависимости от местонахождения.

## 5.2. Оценка материально-производственных запасов организации

Материально-производственные запасы *принимаются к учету по фактической себестоимости*. Порядок оценки МПЗ организации при поступлении представлен в табл. 5.1.

Таблица 5.1

Оценка МПЗ организации при поступлении

Вклад в уставный капитал	Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Приобретение за плату	Дарение	Изготовление
Денежная оценка, согласованная с учредителями (участниками)	Цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов	Фактически произведенные расходы по приобретению	Рыночная стоимость на дату оприходования	Фактические затраты, связанные с производством

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

К *фактическим затратам* на приобретение материальных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;
- невозмещаемые налоги;
- затраты по заготовке и доставке, расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата;
- начисленные проценты по оплате кредитов поставщиков, начисленные до принятия МПЗ к учету, и другие связанные с их приобретением.

*Для целей исчисления налога на прибыль* стоимость МПЗ, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен приобретения (без учета сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку, хранение и иные затраты, связанные с приобретением МПЗ. В отличие от бухгалтерского учета в стоимость материалов не включаются, например, проценты по кредитам и займам, суммы страховых платежей.

*Способы формирования фактической себестоимости МПЗ:*

- фактическая себестоимость формируется непосредственно на счете 10 «Материалы»;
- фактическая себестоимость формируется с использованием дополнительных счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

*Отклонения в стоимости материалов - транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) организации принимают к учету путем:*

- 1) отнесения отклонений (ТЗР) на отдельный счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- 2) отнесения отклонений (ТЗР) на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;
- 3) непосредственного (прямого) включения отклонений (ТЗР) в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала, присоединение к денежной оценке вклада в уставный (складочный) капитал, внесенный в форме материально-производственных запасов, присоединение рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Синтетический учет движения МПЗ (на примере группы материалы) приведен [на рис. 5.1.](#)

С использованием счета 10 «Материалы»		С использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	
Учетные цены	Отклонения (ТЗР)	Фактическая себестоимость	
↓	↓	↓	
10 «Материалы»		15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	
Учетные цены	Отклонения (ТЗР)	Учетные цены	Отклонения (ТЗР)
↓	↓	↓	↓
В производство и прочее выбытие	10 «Материалы»	16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»	
		Положительные по дебету счета 16	Отрицательные по кредиту счета 16
	Учетные цены	Отклонения (ТЗР)	
	↓	↓	
В производство и прочее выбытие			

Рис. 5.1. Учет поступления материалов с использованием учетных цен

Оценка отпуска МПЗ в производство и ином выбытии в текущем учете может быть организована по одному из двух вариантов:

- 1) по фактической себестоимости;
- 2) по учетным ценам.

При отпуске МПЗ (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии по фактической себестоимости их оценка производится одним из следующих способов ([табл. 5.2.](#)).

Применяют один из указанных способов по группе запасов исходя из допущения последовательности применения учетной политики. По каждой группе (виду) МПЗ в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Таблица 5.2

Оценка материально-производственных запасов при их отпуске на производство и ином выбытии

Способ оценки	Возможные варианты
<b>По себестоимости каждой единицы</b>	Включая все расходы, связанные с приобретением запаса
	Включая – только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант)
<b>По средней себестоимости</b>	Исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период)
	Путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска
<b>По способу ФИФО</b> (по себестоимости первых по времени приобретения материалов)	Исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количества и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период)
	Путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска

Материальные ценности, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, камни), и те, которые не могут обычным образом заменять друг друга, необходимо оценивать по себестоимости каждой единицы таких запасов.

*Для целей исчисления налога на прибыль* оценка отпущенных материалов в производство может производиться теми же способами, что и в бухгалтерском учете (стоимости единицы, средней стоимости единицы, ФИФО).

*При варианте оценки МПЗ по учетным ценам* в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов в качестве учетных цен применяются:

- 1) договорные цены – в этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитывают отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов (ТЗР);

- 2) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года) – в этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитывают в составе ТЗР;
- 3) планово-расчетные цены – в этом случае отклонения договорных цен от планово-расчетных учитывают в составе ТЗР;
- 4) средняя цена группы – в этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе ТЗР (средняя цена группы – разновидность планово-расчетной цены).

В этом случае фактическая себестоимость отпущенных материальных ценностей в производство или выбывших по иным причинам  $\Phi$  в конце месяца рассчитывается следующим образом:

$$\Phi = Ц + ТЗР,$$

где  $Ц$  – стоимость отпущенных материальных ценностей в производство или выбывших по иным причинам в учетных ценах, руб.;

$ТЗР$  – сумма затрат по заготовке и доставке по материалам, отпущенным в производство или выбывшим по иным причинам, руб.

Расчет величины  $ТЗР$  (отклонений в стоимости материальных ценностей (Откл.)) производится по формуле:

$$\begin{aligned} ТЗР &= Ц \cdot \% ТЗР \text{ или} \\ Откл. &= Ц \cdot \% \text{откл.} \end{aligned}$$

Процент отклонений в стоимости материальных ценностей (% откл.) или процент  $ТЗР$  (%  $ТЗР$ ) по отдельным видам или группам материальных ценностей определяется по формуле:

$$\% \text{откл}(ТЗР) = \frac{(\text{Откл.ЗР}_{\text{н.м.}} + \text{Откл.}(ТЗР)_{\text{тек.м.}})}{M_{\text{н.м.}} + M_{\text{пост}}} \cdot 100,$$

где  $(\text{Откл.ЗР})_{\text{тек.м.}}$  - сумма остатка величины отклонения или  $ТЗР$  на начало месяца (отчетного периода), руб.;

$\text{Откл.}(ТЗР)_{\text{тек.м.}}$  - текущие отклонения или  $ТЗР$  за месяц (отчетный период), руб.;

$M_{\text{н.м.}}$  - остаток материальных ценностей на начало месяца (отчетного периода) по учетной стоимости, руб.;

$M_{\text{пост.}}$  - стоимость поступивших материальных ценностей в течение месяца (отчетного периода) по учетной стоимости, руб.



Возможно применение организациями *упрощенных вариантов по распределению ТЗР или величины отклонений в стоимости материальных ценностей*:

- при небольшом удельном весе ТЗР или величины отклонений (не более 10 % к учетной стоимости материальных ценностей) их сумма может полностью списываться на счет «Основное производство», «Вспомогательное производство» и на увеличение стоимости проданных материальных ценностей;
- удельный вес ТЗР или величины отклонений (в процентах к учетной стоимости материальных ценностей) может округляться до целых единиц (т. е. без десятичных знаков);
- в течение текущего месяца ТЗР или величина отклонений могут распределяться исходя из удельного веса (в процентах к учетной стоимости соответствующих материальных ценностей), сложившегося на начало данного месяца. Если это привело к существенному недосписанию или излишнему списанию отклонений или ТЗР (более пяти пунктов) в следующем месяце сумма списываемых (распределяемых) отклонений или ТЗР корректируется на указанную сумму прошлого месяца;
- ТЗР или величина отклонений могут распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закрепленному в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости используемых материальных ценностей. При этом если фактические размеры отклонений или ТЗР отличаются от нормативных размеров, в следующем месяце (отчетном периоде) сумма распределительных отклонений или ТЗР корректируется, т. е. увеличивается на недосписанную сумму или уменьшается на сумму, излишне списанную в прошлом месяце (отчетном периоде). Остатки ТЗР или величина отклонений на начало каждого месяца (отчетного периода) рассчитывают исходя из удельного веса (норматива) ТЗР или отклонений, предусмотренных в плановых (нормативных) калькуляциях, к фактическому наличию материальных ценностей в учетных ценах;
- ТЗР или отклонения могут ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материальных ценностей, если их удельный вес (в процентах к договорной (учетной) стоимости материальных ценностей) не превышает 5 %.

Организации должны создавать *резерв под снижение стоимости материальных ценностей*, он образуется на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью МПЗ, если фактическая себестоимость выше текущей рыночной стоимости, определяемой на основе сведений о биржевых котировках МПЗ или рыночных ценах. В бухгалтерском балансе сальдо счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» отражается за вычетом кредитового сальдо по счету 14 «Резервы под

снижение стоимости материальных ценностей» по материальным ценностям, которые морально устарели, утратили свои первоначальные качества или их рыночная стоимость снизилась (табл. 5.3.).

Таблица 5.3

Случаи изменения оценки материально-производственных запасов в бухгалтерском балансе на конец отчетного года на величину резерва под снижение стоимости материальных ценностей

Снижение текущей рыночной или продажной стоимости в течение года	Полная или частичная потеря первоначального качества	Моральное устаревание
--	--	-----------------------

Данный резерв создается за счет финансовых результатов организации и отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в кредит счета 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей». Резерв определяется по группам однородных материальных ценностей.

### 5.3. Документальное оформление движения материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы могут поступать в организацию различными способами: от поставщиков, через подотчетных лиц, из собственного производства, от списания пришедших в негодность основных средств.

Для учета МПЗ характерна значительная однотипность совершаемых операций. Это позволяет использовать типовую первичную документацию, разрабатываемую Госкомитетом по статистике РФ в централизованном порядке.

Документальное оформление всех происходящих в организациях хозяйственных операций, связанных с движением материальных ценностей, служит основанием для систематического контроля за их сохранностью на складах у материально ответственных лиц. Рационально разработанная первичная документация и схема документооборота по учету запасов дают возможность получать необходимую информацию для оперативного руководства организацией и осуществлять как предварительный, так и последующий контроль за их использованием.

По учету материально-производственных запасов такими документами являются:

«Доверенность» (ф. № М-2) – предназначена для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного лица организации для получения материальных ценностей. Она составляется в одном экземпляре и выдается получателю под расписку бухгалтерией организации. Срок выдачи доверенности -15 дней, но при получении ценностей в порядке плановых платежей – календарный месяц;

«Приходный ордер» (ф. № М-4) – для оформления учета запасов, поступивших на склад организации от поставщиков. Бланки приходных ордеров

вручают материально ответственным лицам в пронумерованном виде. Составляются в одном экземпляре на фактически принятое количество ценностей в день их поступления. Основные реквизиты: дата составления, код операции, склад, наименование и код поставщика, номер платежного документа, наименование и номенклатурный номер материальных ценностей, код и наименование единицы измерения, количество, цена, сумма без учета НДС и с учетом НДС и др. Графа «Номер паспорта» заполняется при поступлении запасов, содержащих драгметаллы и камни;

«Акт о приемке материалов» (ф. № М-7) — для оформления приемки материально-производственных запасов в тех случаях, когда имеются количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика. Акт составляют также при приемке запасов, поступивших без документов. Акт заполняют в двух экземплярах приемочной комиссией с обязательным участием материально ответственного лица и представителя поставщика или незаинтересованной организации. Он утверждается руководителем организации или другим уполномоченным лицом. Один экземпляр акта с приложенными первичными документами (товарно-транспортными накладными и др.) передают в бухгалтерию организации для принятия на учет материальных ценностей, второй — отделу снабжения для направления претензионного письма поставщику. Графа «Номер паспорта» заполняется только в случаях обнаружения расхождений по ценностям, содержащим драгметаллы и камни;

«Лимитно-заборная карта» (ф. № М-8) — для учета отпуска со склада сырья, материалов, покупных полуфабрикатов в производственные подразделения предприятия (цехи, на объекты, участки и др.) в пределах утвержденного лимита. Лимит отпуска определяется на основе существующих нормативов расчетным путем исходя из объемов производственных заданий цехов и с учетом переходящих остатков запасов на начало отчетного периода.

Лимитно-заборные карты выписываются в двух экземплярах сроком на месяц, а при небольших объемах списаний — на квартал. Один экземпляр карты до начала месяца передается цеху-потребителю материальных ценностей, второй — складу. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах карты дату и количество отпущенных запасов и выводит остаток лимита по каждому их номенклатурному номеру. В лимитно-заборной карте цеха расписывается кладовщик, а в карте склада — представитель цеха-получателя. Все выданные лимитно-заборные карты регистрируются отделом снабжения (маркетинга) в специальном реестре, копию которого направляют в бухгалтерию для контроля за своевременной сдачей карт после использования лимита. При автоматизации учета отпуска запасов лимит рассчитывается одновременно с выпиской лимитно-заборных карт с учетом использования лимитов.

Для сокращения количества первичных документов можно оформлять отпуск материалов непосредственно в карточках учета (ф. № М-17), где проставляется лимит отпуска. По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат);

«Требование-накладная» (ф. № М-11) — для учета движения материально-производственных запасов в самой организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. Заполняется в двух экземплярах материально ответственным лицом склада или цеха, сдающего ценности. Первый экземпляр предназначен для списания ценностей (складом, цехом и т. п.), второй — для оприходования ценностей принимающей стороной.

Сверхлимитный отпуск запасов со склада связан, как правило, либо с перевыполнением подразделением производственного задания, либо с покрытием перерасхода материалов на возмещение брака узлов и деталей, а потому он может быть разрешен только руководителем или главным инженером организации и оформляется требованием-накладной. Аналогично оформляется замена одних видов запасов другими, сходными по физико-химическим свойствам. Документ вместе с лимитно-заборной картой заменяемого материала передается на склад, и кладовщик уменьшает остаток лимита с учетом выдачи материалов-заменителей. Этими накладными оформляются также операции по сдаче на склад неизрасходованных в производстве материалов, если они были получены по требованию, а также сдача брака и отходов. Накладную подписывают материально ответственные лица сдатчика и получателя;

«Накладная на отпуск материалов на сторону» (ф. № М-15) – для учета отпуска хозяйствам своей организации, расположенным на другой территории, или сторонним организациям. Накладную выписывают в двух экземплярах на основании договоров, нарядов и предъявления получателем доверенности на получение груза. Первый экземпляр передают складу в качестве основания для отпуска запасов, второй — получателю.

При отпуске материально-производительных запасов на месте, т. е. самовывозом, накладную, подписанную получателем, кладовщик передает в бухгалтерию для выписки платежных документов, если материальные ценности были отпущены с последующей оплатой;

«Карточка учета материалов» (ф. № М-17) — для учета движения запасов на складе по каждому номенклатурному номеру, виду, сорту, размеру. Карточки являются документами строгой отчетности и выдаются кладовщику под расписку. Материально ответственное лицо (кладовщик, заведующий складом) производит записи в карточках на основе первичных приходно-расходных документов в день совершения операций в натуральном выражении.

При оформлении внутреннего перемещения запасов (между базовыми складами и цеховыми кладовыми) может быть использован способ записи непосредственно в карточках учета материально-производственных запасов. При этом представитель подразделения-получателя расписывается в карточке складского учета, в которой предусмотрена специальная графа для проставления кола производственных затрат. Таким образом, карточка становится одновременно оправдательным документом, исключается возможность несвоевременности записей операций по приходу и расходу, усиливается

контроль со стороны работников склада за соблюдением норм и выявлением сверхнормативных запасов и неликвидов;

«Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений» (ф. № М-35) — для учета материальных ценностей, полученных в процессе ликвидации основных средств. На стоимость таких ценностей увеличивается финансовый результат. Акт составляют в трех экземплярах комиссией, состоящей из представителей заказчика и подрядчика. Первый и второй экземпляры акта остаются у заказчика, третий — у подрядчика.

Использование современных мини- и микроЭВМ, специализированных электронных бухгалтерских машин (ЭВМ), видеотерминальных устройств позволяет осуществлять децентрализованную обработку информации о движении запасов на автоматизированных рабочих местах бухгалтеров (АРМЕ).

Таким образом, в процессе документального оформления движения МПЗ можно выделить следующие их группы и виды:

- **п е р в и ч н ы е** : расчетные и платежные, товарно-сопроводительные, доверенности, накладные всех видов, лимитно-заборные накладные, наряды на выполнение работ, акты приемки и акты списания, приемные квитанции и др.;
- **с к л а д с к о г о о ф о р м л е н и я** : книги, карточки, приходные и расходные реестры, партионные карты, отчеты материально-ответственных лиц и др.

В основе организации учета материально-производственных запасов лежат *следующие принципы*:

- организация учета по каждому материально-ответственному лицу, бригаде;
- организация учета по местам хранения и нахождения;
- *способы аналитического учета МПЗ на складах и в бухгалтерии*:
  - **и н д и в и д у а л ь н а я (п о п р е д м е т н а я)**, когда фиксируется движение каждой единицы (драгоценные металлы, комиссионные товары и т.п.);
  - **н а т у р а л ь н о - с т о и м о с т н а я** — фиксирует движение МПЗ по отдельным наименованиям в натуральном и стоимостном измерениях (партионный, количественно-сортовой и его разновидность - сальдовый способ),
  - **с т о и м о с т н а я** - когда фиксируется общий объем массы по материально-ответственным лицам;
- организация учета транспортно-заготовительных расходов, порядок их списания.

Право выбора способов аналитического учета МПЗ и транспортно-заготовительных расходов предоставляется руководителю и бухгалтеру исходя из конкретных условий работы организации, их необходимо закрепить в учетной политике организации.

Выбранные способы *аналитического учета* предусматривают порядок и последовательность учета материалов, виды учетных регистров, взаимную сверку

показателей складского и бухгалтерского учета. Наиболее распространенными способами аналитического учета МПЗ являются количественно-стоимостной и оперативно-бухгалтерский (сальдовый).

При *количественно-стоимостном способе* учет на складах и в бухгалтерии осуществляется одновременно как в количественном, так и в денежном выражении. При этом в бухгалтерии и на складах на каждый вид запасов оформляются карточки аналитического учета, на основании которых составляют оборотные ведомости по каждому складу. Возможен вариант, когда карточки аналитического учета не ведут, все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и их итоговые данные по приходу и расходу заносят в оборотные ведомости. При этом проводят ежемесячные сверки данных карточек, составленных в бухгалтерии, с карточками аналитического учета склада. Транспортно-заготовительные расходы учитывают отдельно.

При *сальдовом методе* в бухгалтерии учет движения материальных ценностей осуществляют по группам МПЗ только в денежном выражении, как правило, в учетных ценах, а учет на складе - по номенклатурному номеру (наименованиям) и количеству. В этом случае остатки МПЗ в натуральном выражении на 1-е число каждого месяца (из карточек и книг) по каждому номенклатурному номеру передаются в бухгалтерию для составления сальдовой ведомости. В сальдовой ведомости путем таксировки остатков МПЗ по каждому номенклатурному номеру и цен за единицу получают суммовые остатки по видам МПЗ и в целом по складу. Таким образом устраняется дублирование информации склада и бухгалтерии. Учет транспортно-заготовительных расходов и в данном случае осуществляется отдельно.

Если материальные ценности поступают без сопроводительных документов поставщика (неотфактурованные поставки), их приходуют по учетным или покупным ценам, а НДС будет отражен в учете только в том отчетном периоде, в котором по этим материалам поступят документы. Если материалы оплачены, но еще не получены, т. е. находятся в пути или на складе поставщика, данные ценности приходуются в учете в отчетном периоде условно, с последующим уточнением их фактической себестоимости.

#### 5.4. Синтетический учет материально-производственных запасов

Синтетический учет МПЗ ведется с применением счетов:

- 10 «Материалы» (обобщает информацию о наличии и движении материалов в разрезе субсчетов, предусмотренных Планом счетов);
- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (обобщает информацию о расходах на изготовление и приобретение материальных запасов);
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (обобщает информацию о разнице в стоимости приобретенных МПЗ, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, а также о данных, характеризующих разницу);

- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» (обобщает информацию о резервах под отклонение стоимости ценностей по учетным данным от их рыночной стоимости);
- 44 «Расходы на продажу» (обобщение информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров);
- 41 «Товары» (обобщение информации о наличии и движении материальных ценностей, предназначенных для продажи в разрезе субсчетов: товары на складах, товары в розничной торговле, тара под товаром и порожня, покупные товары);
- 42 «Торговая наценка» (формирует информацию о торговых наценках (скидках, накидках) на товары, если учет ведется в продажных ценах);
- 43 «Готовая продукция» (обобщает информацию о наличии и движении готовой продукции);
- 45 «Товары отгруженные» (обобщает информацию о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой не признана в бухгалтерском учете, поскольку еще не исполнены условия ее признания в соответствии с нормативными документами).

Основные бухгалтерские учетные записи по отражению движения МПЗ представлены в табл. 5.4.

Таблица 5.4

**Отражение на бухгалтерских счетах поступления  
и выбытия материальных ценностей**

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3
<b>Учет поступления материалов с использованием счетов 15, 16</b>		
Приняты к оплате счета поставщиков за материалы	15	60
Выделена сумма НДС	19	60
Предъявлен НДС к возмещению из бюджета	68	19
Приобретены материалы через подотчетных лиц	15	71
Выделена сумма НДС	19	71
Приняты к оплате счета транспортных организаций	15	60,76
Выделена сумма НДС	19	60,76
Оплачено транспортным организациям	60,76	51
Оприходованы материалы, полученные безвозмездно	15	98
Оприходованы материалы по учетным ценам	10	15
Списывается отклонение между фактической себестоимостью материалов и их учетной ценой:		
— перерасход	16	15
— экономия	15	16
<b>Учет поступления материалов с использованием счета 10</b>		
Поступили материальные ценности от поставщиков	10	60

Окончание таблицы 5.4

Выделена сумма НДС	19	60
Предъявляется к возмещению из бюджета НДС	68	19
Отражается отпуск материалов в производство и расходы на продажи	20, 23, 25, 26,44	10
Отражена недостача материалов, выявленная в результате инвентаризации	94	10
<b>Учет выбытия материалов</b>		
Отражена задолженность покупателей за проданные материалы	62	91
Начислен НДС к перечислению в бюджет	91	68
Списывается фактическая себестоимость выбывших материалов	91	10
Отражаются расходы, связанные с выбытием материалов	91	76
Отражен финансовый результат от продажи (выбытия) материалов:		
— убыток	99	91-9
— прибыль	91-9	99

### 5.5. Особенности учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей

Бухгалтерский учет специального инструмента, специальных приспособлений, оборудования и спецодежды в организациях ведется в соответствии с Методическими указаниями Минфина России от 26.12.2002 г. № 135н.

Характеристика специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды приведена в [табл.5.5](#).

Конкретный перечень средств труда, учитываемых в составе специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, определяется организацией исходя из особенности технологического процесса в отраслях промышленности и иных отраслях экономики.

Учет специальной оснастки и специальной одежды осуществляется на основе следующих видов документов.

При изготовлении специальной оснастки и специальной одежды своими силами их передачу на склады организации (иные места хранения) рекомендуется оформлять требованиями-накладными (форма М-11) и (или) накладными (форма М-15). Требование-накладная (накладная), как правило, выписывают в трех экземплярах. Первый экземпляр передают бухгалтерской службе для оприходования изготовленной специальной оснастки и списания затрат по соответствующему заказу; второй экземпляр - вместе с изготовленными объектами специальной оснастки на склад организации (иные места хранения), а третий остается в подразделении-изготовителе.

Окончание работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды должно подтверждаться актом выполненных работ по изготовлению



специальной оснастки и специальной одежды по форме, устанавливаемой организацией.

Приемка и оприходование поступающей специальной оснастки и специальной одежды складами организации, как правило, оформляются путем составления приходных ордеров (форма М-4).

Таблица 5.5

Характеристика специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды

Наименование актива	Определение актива	Состав актива	Не включаются в состав актива
Специальный инструмент и специальные приспособления	Технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг)	Инструменты, штампы, прессы, формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, ступени, кокили, опоки, плазово-шаблонная спецоснастка, другие виды специальных инструментов и специальных приспособлений	Технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг)
Специальное оборудование	Многokrратно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций	Специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечное-прессовое, термическое, сварочное, другие виды специального технологического оборудования), применяемое для выполнения нестандартных операций Контрольно-испытательные аппаратура и оборудование (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний конкретных изделий и сдачи их заказчику (покупателю) Реакторное оборудование Девакуационное оборудование Другие виды специального оборудования	Технологическое оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий Стандартное испытательное оборудование для проверки покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов Иное оборудование общего применения
Специальная одежда	Средства индивидуальной защиты работников организации	Специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полусубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды)	

Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) со складов организаций (иных мест хранения) производится на основании первичных учетных документов, в качестве которых могут использоваться формы М-11 и М-15, а также лимитно-заборные карты (форма М-8).

Выбытие специальной оснастки и специальной одежды организация может оформляться типовыми межотраслевыми формами МБ-4 «Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов», МБ-8 «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов», утвержденными постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а, а также другими формами первичных документов, разработанными организацией самостоятельно и учитывающими конкретные условия производства.

Акт утверждается руководителем организации или лицом, им уполномоченным.

Исходя из особенностей технологического процесса производства в организации можно непосредственно передавать изготовленную специальную оснастку в производственные (эксплуатирующие) подразделения организации без ее фактического завоза на склад организации.

В этих случаях в приходных и расходных документах склада и приходных документах производственного (эксплуатирующего) подразделения организации одновременно делаются отметки о том, что специальная оснастка получена и выдана со склада организации.

Исходя из конкретных условий деятельности организация может, помимо форм первичных учетных документов, содержащихся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, применять самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов по движению специальной оснастки и специальной одежды.

При этом указанные формы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

*Погашение стоимости специальной оснастки и специальной одежды* осуществляется одним из способов, приведенных [в табл. 5.6](#).

Один из способов погашения стоимости по группе однородных объектов специальной оснастки применяют в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Сумма погашения стоимости специальной оснастки определяется:

- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) — исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения фактической себестоимости объекта специальной оснастки к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного объекта;
- при линейном способе — исходя из фактической себестоимости объекта специальной оснастки и норм, исчисленных исходя из сроков полезного использования этого объекта.

Таблица 5.6

**Порядок включения стоимости специальной оснастки и специальной одежды в затраты на производство**

Специальная одежда		Специальная оснастка		
Единовременное списание стоимости специальной одежды, срок эксплуатации которой не превышает 12 месяцев, в момент ее передачи сотрудникам организации	Линейный способ	Для индивидуальных заказов или массового производства –единовременное списание в момент передачи в производство (эксплуатацию)	Способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг)	Линейный способ

Применение *способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг)* рекомендуется для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которой непосредственно связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например штампы, пресс-формы, прокатные валки и т.п.

*Линейный способ* рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, физический износ которой непосредственно не связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например стапельная оснастка, шаблоны, контрольно-испытательная аппаратура и т.п.

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, разрешается *полностью* погашать в момент передачи в производство (эксплуатацию) соответствующей оснастки.

Стоимость специальной одежды погашается линейным способом исходя из сроков полезного использования специальной одежды, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, а также в Правилах обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных Постановлением Министерства труда и социального развития Российской Федерации от 18 декабря 1998 г. № 51.

Начисление погашения стоимости специальной оснастки и специальной одежды в бухгалтерском учете отражается по дебету счетов учета затрат (20, 23, 25, 26, 44) и кредиту счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

С целью снижения трудоемкости учетных работ допускается единовременное списание стоимости специальной одежды, срок эксплуатации которой согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев, в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам организации по дебету счетов учета затрат (20, 23, 25, 26, 44) и кредиту счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Если выпуск продукции (работ, услуг) был досрочно прекращен и возобновление в организации не предполагается, то остаточная стоимость специальной оснастки подлежит списанию на финансовые результаты организации в качестве прочих расходов по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» и дебету счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Расходы организации по ремонту и обслуживанию специальной оснастки и специальной одежды (например, заточка специального инструмента, замена отдельных узлов и деталей и т.п.) включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Для целей исчисления налога на прибыль в налоговом учете нет выделения особой группы «Специальная оснастка и специальная одежда». В налоговом учете специальная оснастка и специальная одежда относятся в состав оборотных средств, если срок их полезного использования не превышает 12 месяцев, в противном случае они относятся к основным средствам и учитываются по правилам учета основных средств. Исходя из этого возникают различия между налоговым и бухгалтерским учетом, которые необходимо отражать в бухгалтерском учете по правилам, установленным ПБУ 18/02 [33].

## 5.6. Учет готовой продукции

Движение готовой продукции включает поступление готовой продукции на склад и ее отгрузку покупателям в порядке продажи. Готовая продукция поступает из производства на основании накладных, приемных актов, спецификаций и других аналогичных документов, которые выписываются в двух экземплярах. Готовую продукцию сдают на склад в подотчет материально-ответственному лицу. Однако если готовая продукция имеет особенности (крупногабаритная, скоропортящаяся и т.п.), она остается непосредственно на месте ее изготовления, где и передается представителям заказчика.

Отпуск готовой продукции покупателям осуществляется на основании договоров купли-продажи и соответствующих первичных учетных документов. При отпуске продукции покупателю выписывают накладную на отпуск и счет-фактуру. Выписка счета-фактуры необходима для учета расчетов по НДС, поскольку суммы налогов, указанных в счете-фактуре, покупателями предъявляются к налоговому вычету из бюджета. Если счет-фактура отсутствует, покупатель лишается права предъявлять НДС к налоговому вычету. Готовая продукция считается проданной в момент ее отгрузки покупателям и перехода к ним права собственности. Готовую продукцию продают по ценам, включающим НДС. При продаже готовой продукции окончательной целью служит выявление финансового результата на счетах бухгалтерского учета. Планом счетов по учету продажи готовой продукции предназначен счет 90 «Продажи». Отгрузка готовой продукции оформляется актами передачи, накладными разного вида, счетами-фактурами, сертифи-

катами качества, спецификациями и прочими сопроводительными документами.

Аналогично другим материальным ценностям учет готовой продукции осуществляется *в количественном и стоимостном показателях*. Количественный учет ведут по видам, местам хранения. Прием, хранение, отпуск и учет готовой продукции возлагается на лиц, которые несут ответственность за сохранность продукции и представляют в бухгалтерию отчеты о движении готовой продукции. В бухгалтерии, как правило, учет ведут в специальных ведомостях по выпуску готовой продукции и ведомостях по отгрузке готовой продукции по видам, номенклатурным номерам, количеству и сумме.

Нормами ПБУ 5/01 установлено, что готовая продукция принимается к учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость определяется на основе фактических затрат на производство продукции, отраженных на счетах затрат. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации устанавливает, что готовая продукция в учете и отчетности может оцениваться следующими способами:

- 1) по фактической производственной себестоимости;
- 2) по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- 3) по прямым статьям затрат.

Первые два способа включают в себя затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, материалов, топлива, трудовых ресурсов. Плановая себестоимость — себестоимость, исчисленная исходя из средних нормативных затрат на производство соответствующих видов продукции. Нормативная себестоимость исчисляется исходя из действующих в организации норм.

**Синтетический учет** готовой продукции осуществляется на счете 43 «Готовая продукция». По дебету этого счета отражается сумма затрат, связанных с ее производством, а по кредиту списание продукции для целей продажи или по другим причинам выбытия. При необходимости организация может применять счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», который предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период, а также для выявления отклонений фактической производственной себестоимости от нормативной себестоимости продукции.

При учете готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных видов (номенклатурных номеров) можно осуществлять по учетным ценам (плановым, нормативным) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Отклонения учитываются по однородным группам продукции и при списании готовой продукции со счета 43 «Готовая продукция», сумма отклонений, сформированная в аналитическом учете и относящаяся к данной продукции,

подлежит распределению. Для этого исчисляют процент по следующей формуле:

$$\Pi = \left\{ \frac{(O_0 + O_n)}{ГП_y} \right\} \cdot 100,$$

где  $\Pi$  — процент отклонений;

$O_n$  — сумма отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода;

$O_0$  — сумма отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного периода;

$ГП_y$  — стоимость данной продукции по учетным ценам.

Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам и относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 «Готовая продукция» в дебет соответствующих счетов дополнительной или сторнировочной записью.

Остатки готовой продукции на складе могут оцениваться в синтетическом и аналитическом учете по фактической производственной себестоимости без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или по нормативной себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», что должно быть закреплено в учетной политике.

При использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по его дебету отражают фактическую себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетами затрат и в кредит списывают нормативную (плановую) себестоимость.

На счете 43 «Готовая продукция» учет осуществляется по нормативной (плановой) себестоимости. Сопоставление дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на каждую отчетную дату позволяет определить отклонение фактической себестоимости продукции от ее нормативной (плановой) себестоимости. Суммы выявленных отклонений списываются дополнительной записью (перерасход) или красным сторно (экономия). Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывают ежемесячно.

Учет основных хозяйственных операций по движению готовой продукции в бухгалтерском учете представлен в [табл. 5.7.](#)

Таблица 5.7

Отражение на счетах бухгалтерского учета выпуска и отгрузки готовой продукции

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
<b>Учет готовой продукции по фактической производственной себестоимости</b>		
Оприходована готовая продукция основного и вспомогательного производства по учетным ценам	43	20,23
Отражены отклонения фактической себестоимости продукции от стоимости по учетным ценам: —экономия (красным сторно);	43	20,23
—перерасход	43	20,23
Отражается стоимость проданной продукции по учетным ценам	90-2	43
Отражены отклонения фактической себестоимости проданной продукции от стоимости по учетным ценам: —экономия (красным сторно)	90-2	43
— перерасход	90-2	43
<b>Учет готовой продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости</b>		
Отражена фактическая себестоимость готовой продукции основного и вспомогательных производств	40	20,23
Отражена нормативная(плановая) себестоимость продукции основного и вспомогательных производств	43	40
Отражается нормативная себестоимость проданной продукции	90-2	43
Списываются отклонения фактической себестоимости от нормативной: —экономия (красным сторно)	90-2	43
— перерасход	90-2	43
<b>Учет отгрузки готовой продукции</b>		
Отражается стоимость отгруженной продукции покупателям	62	90-1
Списывается нормативная (плановая) себестоимость проданной продукции	90-2	43
Начислен НДС, подлежащий оплате в бюджет	90-3	68
Получена оплата продукции от покупателей	51	62
Отражен финансовый результат от продажи готовой продукции: — прибыль	90-9	99
— убыток	99	90-9

Для целей исчисления налога на прибыль готовая продукция учитывается по сумме прямых расходов, состав которых установлен ст.318 НК РФ. Оценка готовой продукции (ГП) производится следующим образом:

$$ГП = НПЗ_{н} + ПР_{тек} - НПЗ_{к},$$

где  $НПЗ_n$  и  $НПЗ_k$  – соответственно незавершенное производство на начало и конец периода, оцененное по прямым затратам;  $ПР_{тек}$  – прямые расходы текущего периода.

### 5.7. Особенности учета давальческого сырья

*Давальческое сырье* — материалы, переданные заказчиком для переработки. Собственность на них сохраняется за заказчиком. Операции с давальческим сырьем (материалами) квалифицируются гражданским законодательством как разновидность договора подряда. Особенность заключается в том, что подрядчик выполняет работы с использованием материала заказчика. Согласно ст. 403 ГК РФ договор подряда заключается на изготовление или переработку (обработку) вещи либо на выполнение другой работы с передачей ее результата заказчику. В соответствии со ст. 209 ГК РФ право собственности на переданные заказчиком подрядчику для переработки (обработки) сырье или материалы остается у организации-заказчика, а согласно ст. 211 ГК РФ риск случайной гибели или случайного повреждения имущества несет его собственник, если иное не предусмотрено законом или договором. Согласно ст. 714 ГК РФ подрядчик несет ответственность за сохранность предоставленных заказчиком материалов, оборудования, переданной для переработки (обработки) вещи или иного имущества, оказавшегося во владении подрядчика в связи с исполнением договора подряда.

Сырье (материалы), переданные в переработку по договору подряда как принадлежащие организации-заказчику, должны отражаться на ее балансе, а у организации-подрядчика, соответственно, показываться на забалансовых счетах.

У организации-заказчика переданное в переработку сырье отражается на отдельном субсчете 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» к счету 10 «Материалы», а у организации-подрядчика – на специальном забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку». Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем. Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим затраты (за исключением сырья и материалов заказчика). Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на счете 003 по ценам, предусмотренным в договорах. Данное правило оценки давальческого сырья в учете организации-подрядчика подчеркивает, что на забалансовом счете 003 отражается ответственность подрядчика за сохранность полученных от заказчика материалов. Прекращает эту ответственность факт приема заказчиком обработанных (переработанных) материалов как результат выполненных работ. Отсюда списываться со счета 003 материалы должны не в момент передачи их в производство (переработку), а в момент возврата выпущенной продукции заказчику.



Согласно Инструкции по применению Плана счетов аналитический учет по счету 003 «Материалы, принятые в переработку» ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения. Отсюда факт передачи полученных от заказчика материалов в производство (переработку) отражается только записями в аналитическом учете к счету 003.

Таким образом, последовательность отражения операций с давальческим сырьем у организации-подрядчика получает следующий вид:

*1. Получены от заказчика материалы:*

дебет счета 003 «Материалы, принятые в переработку» — оценочная стоимость материалов согласно заключенному договору подряда.

*2. Переданы в производство материалы заказчика:*

запись в аналитическом учете к счету 003.

*3. Отражаются затраты по переработке материалов заказчика:*

дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и проч.), кредит счетов учета денежных средств, расчетов, амортизации и т. д. — на суммы соответствующих затрат.

*4. На основании подписанных заказчиком актов отражается реализация работ с давальческим сырьем:*

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — на стоимость реализованных работ с НДС.

*5. Отражается передача заказчику находившихся во владении во время выполнения работ материалов и полученной в результате их переработки продукции:*

кредит счета 003 «Материалы, принятые в переработку» - договорная стоимость материалов.

*6. Списываются затраты организации-подрядчика по выполнению реализованных работ:*

дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», кредит счета 20 «Основное производство» - на себестоимость работ.

*7. В зависимости от принятой организацией-подрядчиком налоговой политики начисляется реальная или потенциальная задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации работ:*

дебет счета 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму НДС.

*8. Отражается получение от заказчика денег за выполненные работы:*

дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — на сумму фактически полученных денежных средств.

## 5.8. Особенности учета материальных ценностей на ответственном хранении

Материалы, принятые организацией на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

На ответственное хранение принимаются материальные ценности:

- ошибочно адресованные данной организации;
- готовая продукция, оплаченная и принятая покупателем (заказчиком) на месте у поставщика (продавца), но временно оставленная у него покупателем (заказчиком) на ответственное хранение, когда задержка отгрузки (отправки, вывоза) продукции вызвана техническими и иными уважительными причинами;
- от оплаты которых организация отказалась из-за порчи, поломки, низкого качества, несоответствия стандартам, техническим условиям, условиям договора и т.д.;
- в других случаях, когда находящиеся в организации материальные ценности ей не принадлежат.

Большое число промышленных и торговых предприятий, по тем или иным причинам не имеющих собственных складских помещений, при хранении товаров пользуются услугами специализированных организаций — товарных складов. В соответствии с п. 1 ст. 907 ГК РФ *товарным складом* признается организация, которая осуществляет в качестве предпринимательской деятельности хранение товаров и оказывает услуги, связанные с хранением. При этом продажа товаров посредством передачи товарных ценных бумаг, использование которых предполагает деятельность товарных складов, в ряде случаев значительно ускоряет и упрощает операции по реализации. В основе деятельности товарных складов лежит специальный вид хозяйственных договоров — договор складского хранения.

Согласно ст. 907 ГК РФ *по договору складского хранения* товарный склад (хранитель) обязуется за вознаграждение хранить товары, переданные ему товаровладельцем (поклажедателем), и возвратить эти товары в сохранности. В договоре хранения участвуют две стороны: *поклажедатель* — собственник имущества, передающий его на хранение, и *хранитель* — организация, осуществляющая хранение вещи. Переданные на хранение товары остаются собственностью поклажедателя и отражаются у него на балансе. Так как при передаче имущества на хранение организации-хранителю не передается право собственности на него, факт передачи ценностей в соответствии со ст. 39 НК РФ не является реализацией для целей налогообложения.

Право владения полученным на хранение имуществом возникает у второй стороны договора — организации-хранителя. Наличие права владения полученными от поклажедателя ценностями и ответственность за их сохранность отражаются в бухгалтерском учете организации-хранителя на забалан-

совом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Из определения договора складского хранения, приведенного в ст. 907 ГК РФ, следует, что Гражданский кодекс рассматривает деятельность, осуществляемую организацией-хранителем в рамках договора хранения, как вид предпринимательской деятельности. В соответствии с п. 2 ст. 38 НК РФ деятельностью товарного склада для целей налогообложения признается оказание услуг как «деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности».

Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией услуг организацией признается оказание на возмездной основе услуг одним лицом другому лицу. Следовательно, деятельность организации — товарного склада по договору хранения для целей налогообложения является реализацией услуг. Согласно п. 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка за оказание услуг по хранению товаров в сумме цены договора рассматривается как оборот по продаже услуг и для целей бухгалтерского учета. При этом не возмещаемые поклажедателем затраты организации-хранителя по исполнению договора отражаются на счете 20 «Основное производство» и списываются в уменьшение прибыли от реализации услуг хранения.

Исходя из изложенных правил операции по исполнению договора хранения должны отражаться в бухгалтерском учете организации-хранителя по схеме, представленной далее.

*Получены на хранение товары организации-поклажедателя:*

дебет счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» — стоимость полученных ценностей согласно приемосдаточным первичным документам.

*Отражаются расходы организации-хранителя по договору:*

- 1) в части расходов, не возмещаемых поклажедателем:
  - дебет счета 20 «Основное производство», кредит соответствующих счетов учета расчетов, материальных ценностей, амортизации, денежных средств и т. д. — на суммы затрат без налога на добавленную стоимость,
  - дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», кредит соответствующих счетов учета расчетов, денежных средств — на суммы НДС, относящегося к затратам организации-хранителя;
- 2) в части возмещаемых поклажедателем расходов:

дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит соответствующих счетов учета расчетов и денежных средств — на суммы возмещаемых поклажедателем расходов с НДС.

*Отражается выставление счетов поклажедателю по оплате цены договора:*

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — на сумму выручки от реализации услуг по договору хранения с НДС.

*Отражается списание не возмещаемых поклажедателем расходов по договору:*

дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», кредит счета 20 «Основное производство» — на сумму расходов, относящихся к конкретному договору хранения.

*Начисляется задолженность бюджету по НДС со стоимости услуг хранения:*

дебет счета 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму причитающегося бюджету НДС.

*Отражается оплата реализованных услуг по хранению поклажедателем:*

дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — на фактически полученные в оплату услуг хранения суммы денежных средств.

*Отражается получение от поклажедателя денежных средств в возмещение расходов по договору хранения:*

дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму фактически полученных в качестве возмещения расходов суммы денежных средств.

## 5.9. Особенности учета товаров

Особенности учета товаров прежде всего связаны с применением счета 42 «Торговая наценка». Его применение допускается организациями, осуществляющими розничные продажи. Если предприятие торговли совмещает оптовые и розничные продажи, использовать счет торговой наценки для него недопустимо.

Торговые организации, принявшие в учетной политике способ оценки товаров по продажным ценам, используют данный счет для доведения покупной стоимости товаров до их продажной стоимости путем кредитования счета 42 «Торговая наценка» в дебет счета 41 «Товары». Для учета транспортно-заготовительных расходов торговые организации, помимо рассмотренных способов, могут применять счет 44 «Расходы на продажу». Транспортные расходы, отраженные на этом счете, могут списываться двумя способами:

1) не признаются в себестоимости товаров, а распределяются между остатками проданной и непроданной продукции, товаров; сумма данных расходов отражается в балансе по строке «Затраты в незавершенном производстве»;

2) признаются в составе себестоимости товаров; списываются в полном объеме на счет 90 «Продажи».

Для целей исчисления налога на прибыль стоимость товаров оценивается по ценам поставщиков. Остальные расходы, связанные с приобретением товаров (транспортировка приобретенных товаров и другие расходы), по выбору организации могут быть учтены в стоимости товаров либо включены в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

### 5.10. Инвентаризация материально-производственных запасов и отражение ее результатов в бухгалтерском учете

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию запасов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень запасов, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

*Проведение инвентаризации обязательно:*

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров и материалов проводится в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

С целью организации текущего контроля за сохранностью запасов, оперативного выявления возможных расхождений между данными бухгалтерского учета и их фактическим наличием по отдельным наименованиям и (или) группам в местах хранения и эксплуатации в организациях проводятся проверки.

Порядок проведения проверок, в том числе определение конкретных наименований, видов, групп запасов, подлежащих проверке, сроки проведения проверки и т.п., устанавливается руководителем организации, а также руководителями подразделений организации по поручению руководителя организации.

При организации работы по проведению инвентаризаций проверок запасов необходимо учитывать структуру складского хозяйства, где склады (кладовые) подразделений организации могут быть самостоятельными учетными единицами или входить в состав других учетных единиц. В отдельных подразделениях организации склады (кладовые) могут отсутствовать.

Отнесение складов к самостоятельным учетным единицам определяется руководителем организации по представлению главного бухгалтера (бухгалтера – при отсутствии в штате должности главного бухгалтера).

В подразделениях организации, склады (кладовые) которых не являются самостоятельными учетными единицами, инвентаризация запасов на таких складах (кладовых) производится одновременно с инвентаризацией незавершенного производства (незавершенного строительства) в данном подразделении.

Для проведения комплекса работ по выявлению фактического наличия запасов, сопоставления фактического наличия запасов с данными бухгалтерского учета, документальному оформлению фактов несоответствия количества, качества, ассортимента поступающих запасов соответствующим показателям (характеристикам), предусмотренным в договорах (поставки, купли – продажи и других аналогичных документах), определения причин списания запасов и возможности использования отходов и ряда других аналогичных работ в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

Учитывая большой объем указанных работ, их специальный характер, в организации могут создаваться рабочие инвентаризационные комиссии.

Персональный состав постоянно действующей и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации, о чем издается распорядительный документ (приказ, распоряжение и т.п.).

В состав указанных комиссий включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (юристы, инженеры, экономисты, техники и т.д.).

В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Бухгалтерская служба организации обязана:

- осуществлять контроль за своевременностью и полнотой проведения инвентаризаций;
- требовать сдачи материалов инвентаризаций в бухгалтерскую службу;
- следить за своевременным завершением инвентаризаций и документальным оформлением их результатов;
- отражать на счетах бухгалтерского учета выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета.

По результатам инвентаризаций и проверок принимаются соответствующие решения по устранению недостатков в хранении и учете запасов и возмещению материального ущерба.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

а) *излишки запасов* приходятся по рыночным ценам, и одновременно их стоимость относится:

- в коммерческих организациях – на финансовые результаты;
- в некоммерческих организациях – на увеличение доходов;

б) *суммы недостач и порчи запасов* списываются со счетов учета по их фактической себестоимости, которая включает в себя договорную (учетную) цену запаса и долю транспортно–заготовительных расходов, относящуюся к этому запасу. Порядок расчета указанной доли устанавливается организацией самостоятельно. В бухгалтерском учете данная операция отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов учета запасов – в части договорной (учетной) цены запаса и дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 16 «Отклонение в стоимости материалов», при использовании в учетной политике организации счетов заготовления и приобретения материалов или соответствующего субсчета к счетам учета запасов в части доли транспортно–заготовительных расходов.

При порче запасов, которые могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), последние одновременно приходятся по рыночным ценам с учетом их физического состояния с уменьшением на эту сумму потерь от порчи.

Недостача запасов и их порча списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство или (и) на расходы на продажу; сверх норм – за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи запасов и их порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации, на увеличение расходов у некоммерческой организации. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.

Недостача запасов в пределах установленных норм естественной убыли определяется после зачета недостач запасов излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, произведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача запасов, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию запасов, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

В материалах, представленных руководству организации для оформления списания недостач запасов и порчи сверх норм естественной убыли, должны содержаться документы, подтверждающие обращения в соответствующие органы

(органы МВД России, судебные органы и т.п.) по фактам недостач и решения этих органов, а также заключение о факте порчи запасов, полученные от соответствующих служб организации (отдела технического контроля, другой аналогичной службы) или специализированных организаций.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может производиться по решению руководства организации только за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении запасов одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих запасов выше стоимости запасов, оказавшихся в излишке, то указанная разница относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники недостачи не установлены, то разницы рассматриваются как недостача сверх норм убыли и списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия запасов и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

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

Материальные запасы, утраченные (уничтоженные) в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, списываются с кредита счетов учета запасов в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по фактической себестоимости этих запасов с последующим отражением на субсчете 91-2 «Прочие расходы».

Страховые возмещения, поступающие в качестве компенсации потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, учитываются в составе доходов организации.

### 5.11. Учет недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов

Недостачи и порча, выявленные при приемке поступивших в организацию материалов, учитываются в следующем порядке:

1. Сумма недостач и порчи в пределах норм естественной убыли определяется умножением количества недостающих и (или) испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и налог на добавленную стоимость, относящиеся к ним, не учитываются. Сумму недостач и порчи списывают с кредита счета расчетов в корреспонденции с дебетом счета «Недостачи и потери от порчи ценностей». Одновременно недостающие и



(или) испорченные материалы списывают со счета «Недостачи и потери от порчи ценностей» и относят на транспортно-заготовительные расходы или на счета отклонений в стоимости материальных запасов.

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной продажи. Одновременно на эту сумму уменьшается сумма потерь от порчи;

2. *Недостачи и порча материалов сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости.*

*В фактическую себестоимость потерь* включаются:

- стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без налога на добавленную стоимость). По подакцизным товарам в договорную (продажную) цену включаются акцизы. Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной продажи, с уменьшением на эту сумму потерь от порчи материалов;
- сумма транспортно–заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам. Эта доля определяется умножением стоимости недостающих и испорченных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости материалов (по продажным ценам поставщика) по данной поставке (без налога на добавленную стоимость);
- сумма налога на добавленную стоимость, которая относится к основной стоимости недостающих и испорченных материалов и к транспортным расходам, связанным с их приобретением.

Фактическая себестоимость недостач и порчи сверх норм естественной убыли учитывается по дебету счета учета расчетов по претензиям и списывается с кредита счета расчетов (по лицевому счету поставщика). При оприходовании поступивших от поставщиков недостающих материалов, подлежащих оплате покупателем, соответственно уменьшаются стоимость материалов, транспортно–заготовительных расходов и налог на добавленную стоимость, включенные в фактическую себестоимость недостачи и порчи.

Аналогично учитываются претензии к поставщикам на суммы излишней оплаты, произведенные в связи с несоответствием цен, которые указаны в расчетных документах, ценам, предусмотренным в договоре (завышение цен), арифметических ошибок, допущенных в расчетных документах поставщика, и по другим подобным причинам.

Если к моменту обнаружения недостачи, порчи, завышения цен, других ошибок в расчетных документах поставщика расчеты не были произведены, то оплата производится за вычетом стоимости недостающих и испорченных по вине поставщика материалов, других завышений сумм расчетного документа, о чем покупатель письменно сообщает поставщику. В этом случае неоплаченные суммы на счете учета расчетов по претензиям не отражаются.

При отсутствии оснований для предъявления претензии и (или) иска (например, в случаях стихийных бедствий), а также в случаях, когда иск покупателя к поставщику и (или) транспортной организации судом не удовлетворен (полностью или частично), такие суммы недостач и потерь от порчи списываются покупателем на счет «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В случае поставки продукции, не соответствующей по своим качественным характеристикам стандартам, техническим условиям, заказам, договорам, такие материалы приходятся по пониженным ценам, согласованным с поставщиком.

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

Материально–производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам (видам)) исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

На конец отчетного года материально–производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

Материально–производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально–производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Материально–производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

- о способах оценки материально–производственных запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки материально–производственных запасов;
- о стоимости материально–производственных запасов, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

## ТЕМА 6. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

### 6.1. Понятие кредитов и займов и их отличительные особенности

Отношения сторон по договорам кредита и займа регулируются гл. 42 ГК РФ. Согласно ст. 807 ГК РФ по *договору займа* одна сторона (*заимодавец*) передает в собственность другой стороне (*заемщику*) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег и других вещей, при этом соблюдение письменной формы обязательно, если заимодавцем выступает организация (ст. 808 ГК РФ).

Если иное не предусмотрено законом или договором займа, заимодавец имеет право на получение от заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором. При отсутствии в договоре условий о размере процентов, они определяются по существующей в месте нахождения заимодателя ставке рефинансирования на день уплаты суммы долга или его части, и если отсутствуют иные соглашения, то проценты уплачиваются ежемесячно до полного возврата суммы займа (ст. 809 ГК РФ).

В отличие от договора займа, где заимодавцем может быть любое юридическое или физическое лицо, кредитором по обязательству, возникшему из кредитного договора, может выступать только банк или иная кредитная организация (ст. 819 ГК РФ). При этом к отношениям по кредитному договору также применяются правила договоров займа, если иное не вытекает из существа кредитного договора.

В случаях, предусмотренных законодательством РФ, организация может привлекать заемные средства путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций. Облигацией согласно ст. 816 ГК РФ признается ценная бумага, которая удостоверяет право ее держателя на получение в предусмотренный срок от лица, выпустившего облигацию, номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента. Облигация предоставляет ее держателю также право на получение фиксированного процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

Вексель – это ничем не обусловленное обязательство векселедателя либо иного указанного в векселе плательщика выплатить полученные займы денежные суммы по наступлении предусмотренного данным векселем срока (ст. 815 ГК РФ).

Основные различия между типами таких сделок представлены в [табл. 6.1](#).

Таблица 6.1

Основные различия между денежными займами и кредитами

Критерий	Тип сделки	
	договор денежного займа	кредитный договор
Статус кредитора	Любое юридическое или физическое лицо	Банк или иная кредитная организация, имеющая лицензию ЦБ РФ
Форма договора	Письменная форма при условии, если займодавцем является юридическое лицо	Обязательная письменная форма
Характер договора	Реальный договор (вступает в силу с момента передачи денег)	Консенсуальный договор (вступает в силу с момента достижения сторонами соглашения о передаче денег)
Возмездность договора	Возмездный договор, если иное не предусмотрено законом или договором	Возмездный договор
Способ формирования долговых обязательств	Предоставление займы денежных средств; эмиссия облигаций; выдача векселей	Предоставление займы денежных средств

О сходстве договоров займа и кредита свидетельствует допускаемая в п. 2 ст. 819 ГК РФ возможность применения к кредитным отношениям правил о займе, если иное не вытекает из условий кредитного договора. В частности, к кредитам могут применяться правила о целевом займе, включая предоставление кредитору возможности контролировать целевое использование кредита и прекращать кредитование в одностороннем порядке при нарушении заемщиком целевого назначения кредита.

Договор денежного займа предусматривает упрощенное по сравнению с кредитным договором оформление. Простая письменная форма требуется для этого договора в том числе, когда кредитором организации-должника является юридическое лицо. Простая письменная форма может быть заменена распиской заемщика либо иным документом, подтверждающим передачу кредитором должнику определенной денежной суммы, например платежным поручением банку, приходным кассовым орденом и др.

Договор денежного займа является реальным, т. е. долговые обязательства по нему наступают в момент фактического получения денег от кредитора (п. 1 ст. 807 ГК РФ). В отличие от него кредитный договор – консенсуальный, поскольку здесь долговые обязательства возникают с момента достижения сторонами соответствующего соглашения о передаче денег должнику (п.

1 ст. 819 ГК РФ). Таким образом, в первом случае кредитора нельзя принудить выдать заем, поскольку обещание это не имеет юридической силы.

Согласно ст. 821 ГК РФ кредитор вправе отказаться от полного или частичного предоставления кредита, если существуют обстоятельства, свидетельствующие о невозможности возврата суммы кредита в срок, например при неплатежеспособности должника. С другой стороны, и заемщик не может быть принужден к получению, если иное прямо не предусмотрено кредитным договором.

## 6.2. Учет кредитов и затрат по их обслуживанию

Различают банковский кредит и коммерческий кредит. *Банковский кредит* – это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций. Коммерческий кредит (заем) предоставляется одними организациями другим, обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи.

В отличие от банков, коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговорены, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа или арбитражного суда. Классической формой коммерческого кредита является предоставление отсрочки и рассрочки платежа продавцом покупателю за реализованные товары, работы, услуги.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе *кредитными договорами*. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов.

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочные и долгосрочные кредиты. *Краткосрочный кредит* выдается на нужды текущей деятельности организаций (необходимые для выполнения плана) и предоставляется, как правило, на срок до 1 года. *Долгосрочный кредит* используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше 1 года.

Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских и статистических отчетов и других данных, подтверждающих обеспеченность

кредита и реальность его возврата. Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно – в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы. Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах (кроме бюджетных и депозитных) организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

Порядок учета полученных организацией кредитов и займов регулируется ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» [30]. Планом счетов в бухгалтерском учете для отражения информации о полученных организацией краткосрочных кредитах и займах предназначен счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», а для долгосрочных кредитов и займов – счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Пунктом 4 ПБУ 15/01 установлено, что организация принимает к учету задолженность по основной сумме кредитов и займов (без учета начисленных процентов) в момент фактической передачи денег или других вещей и отражает ее в составе кредиторской задолженности. Моментом возникновения задолженности признается дата зачисления денежных средств на расчетный счет организации или дата получения вещей по договору. Задолженность по полученным кредитам и займам отражается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров.

В соответствии с п. 11 ПБУ 15/01 *затраты, связанные с получением и использованием кредитов*, включают в себя:

- проценты, причитающиеся к оплате кредиторам (заемодателям) по полученным от них кредитам и займам;
- курсовые разницы;
- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением кредитов и займов.

Полученные ссуды отражают по кредиту счетов 66 и 67 в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение ссуд – по дебету счетов в корреспонденции по счетам денежных средств.

Начисленные проценты по полученным кредитам являются для заемщика в соответствии с ПБУ 15/01 и ПБУ 10/99 «Расходы организации» его операционными расходами и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» и кредиту счетов 66 и 67.

Из этого общего правила имеются два исключения.

При использовании заемных средств *для предварительной оплаты*, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением материально–производственных запасов, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг, начисленные заемщиком проценты за использование заемных средств относятся на увеличение дебиторской задолженности и отражаются по дебе-

ту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 66 и 67. При поступлении материально–производственных запасов, выполнении работ и оказании услуг их стоимость увеличивается на сумму начисленной дебиторской задолженности (дебетуют счета 10, 15 и др. и кредитуют счета 60 и 76).

Последующие начисления процентов за полученные кредиты под указанные объекты учитываются в общем порядке, т. е. они включаются в состав операционных расходов.

Вторым исключением из общего правила является порядок начисления процентов по кредитам, полученным для *финансирования инвестиционных активов* (основных средств, имущественных комплексов и других аналогичных активов). *Инвестиционный актив* представляет собой объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует значительного времени. Эти объекты могут быть представлены в виде основных средств, имущественных комплексов или иных аналогичных активов, требующих большого времени и затрат на приобретение их или строительство.

Начисленные проценты по кредитам, полученным под инвестиционные активы, включаются в их первоначальную стоимость и отражаются по дебету счетов 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При этом необходимо, чтобы включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива производилось при наличии следующих условий:

- возникновение расходов по приобретению и (или) строительству инвестиционного актива;
- фактическое начало работ, связанных с формированием инвестиционного актива;
- наличие фактических затрат по займам и кредитам или обязательств по их осуществлению.

Отнесение затрат по полученным заемным средствам на первоначальную стоимость инвестиционного актива в соответствии ПБУ 15/01 прекращается:

- либо с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия инвестиционного актива к бухгалтерскому учету;
- либо с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации. На практике случается, что выпуск продукции на оборудовании уже начат, а объект не принят к учету в качестве основных средств;
- в зависимости от того, которая из дат наступит раньше.

После принятия к учету основных средств, имущественного комплекса и других аналогичных объектов к учету, а также в случае, если эти объекты используются при выпуске продукции, выполнении работ и оказании услуг, начисляемые проценты за полученные кредиты включаются в состав операционных расходов (дебетуют счет 91 и кредитуют счета 66 и 67).

При длительном прекращении строительства (свыше трех месяцев) начисляемые в этот период проценты включаются в состав операционных расходов. После возобновления строительных работ начисленные проценты вновь включают в первоначальную стоимость объектов, вплоть до их принятия к учету или их использования. Начисленные организации проценты за хранение денежных средств в банках отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91.

Если организация использует для приобретения инвестиционного актива заемные средства, которые не связаны с его приобретением, то начисление процентов за пользование денежными средствами производится по средневзвешенной ставке, величина которой определяется по сумме всех займов и кредитов, остающихся непогашенными в течение отчетного периода. При расчете такой ставки из всей суммы непогашенных займов и кредитов исключаются суммы, полученные специально для финансирования инвестиционного актива. Порядок расчета средневзвешенной ставки затрат по займам и кредитам и сумм, подлежащих включению в первоначальную стоимость инвестиционных активов, приведен в Приложении к ПБУ 15/01.

Учет дополнительных затрат, связанных с получением кредитов (расходы по исследованию рынка кредитных услуг, оплате нотариальных услуг, услуг связи и др.), осуществляют по дебету счета 91 в качестве прочих расходов с кредита счетов учета денежных средств или расчетов. Если указанные дополнительные затраты составляют значительную величину, то заемщик может учитывать их на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и затем равномерно списывать с кредита этого счета в дебет счета 91.

Курсовые разницы по основной сумме долга по кредитам и начисленным процентам, возникающие из-за несовпадения времени получения и погашения кредита и начисления и перечисления процентных сумм, отражаются на счетах 91, 66 и 67. При этом положительные курсовые разницы отражаются по дебету счетов 66 и 67 и кредиту счета 91, а отрицательные – по дебету счета 91 и кредиту счетов 66 и 67.

### 6.3. Учет займов

Как и кредиты, займы различают по сроку – *долгосрочные и краткосрочные*. Займы учитываются по целевому назначению.

Учет займов осуществляется на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»: на 66 счете отражают займы, полученные в срок до 1 года, а на 67 – на срок более 1 года.

Полученные ссуды отражают по кредиту счетов 66 и 67 в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение ссуд – по дебету счетов в корреспонденции по счетам денежных средств.



Причитающиеся проценты по полученным займам отражают по кредиту счета 66 или 67 и дебету счетов учета источников выплат так же, как и по кредитам банков:

- в общем порядке – по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- при использовании займов для предварительной оплаты, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением материально–производственных запасов, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг, - на увеличение дебиторской задолженности (счета 60, 76), которая списывается на счета 10, 15 и др.;
- при использовании займов на финансирование инвестиционных активов – на счета 07 и 08 (до принятия на учет соответствующих объектов или начала их использования).

Дополнительные затраты, связанные с получением займов, возникающие курсовые разницы отражаются по займам так же, как и по кредитам.

Поступившие денежные средства или иное имущество по договору займа денежных средств или вещей отражают по дебету счетов учета денежных средств или соответствующего имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.) с кредита счетов 66 и 67. Возврат денежных средств или иного имущества оформляют по дебету счетов 66 и 67 с кредита счетов 07, 10, 50, 51, 52 и др.

Если договор займа заключен в иностранной валюте и по нему организация получает также иностранную валюту, следует применять Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 независимо от того, какими денежными средствами (валютой или рублями) будет погашаться кредит. Валютные денежные средства по кредитному договору следует пересчитывать на каждую отчетную дату, так как обязательства, учитываемые на счетах 67 и 66, изначально приняты к учету и отражены в балансе в валюте. Возникающая курсовая разница отражается в составе прочих доходов или прочих расходов.

В установленные договором займа сроки организация-заемщик должна вернуть организации-заемодателю сумму предоставленного ей займа. Если заем был предоставлен в виде векселя или облигации другого предприятия, а также в виде государственных или муниципальных ценных бумаг, то организация-заемодатель должна предъявить указанные долговые обязательства к погашению. Поступления средств от других предприятий в качестве погашения займа, согласно п. 3 ПБУ 9/99, доходами организации не признаются.

При предъявлении ценных бумаг к погашению разница между ценой их приобретения и ценой погашения является либо операционным доходом, либо операционным расходом организации. Если же операции с ценными бумагами относятся к основным видам деятельности организации, то, соответственно,- доходами (расходами) от основной деятельности.

Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, учитывают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных, денежных и материальных счетов.

При погашении и возврате ценных бумаг они списываются в дебет счета 66 или 67 с кредита денежных счетов.

Полученные заимодавцем проценты являются его прочим доходом и подлежат обложению налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость. Начисленный НДС по процентам отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

#### 6.4. Особенности учета налоговых и бюджетных кредитов

Налоговый кодекс выделяет две самостоятельные формы отсрочки или рассрочки налоговых платежей: налоговый кредит и инвестиционный налоговый кредит.

*Налоговый кредит* – это изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных ст. 64 НК РФ, на срок от одного до шести месяцев, с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до одного года по одному или нескольким налогам.

Налоговый кредит может быть предоставлен как по одному, так и по нескольким налогам. Размер начисляемых по налоговому кредиту процентов зависит от того основания, на котором данный кредит предоставляется. Если он предоставлен налогоплательщикам, пострадавшим от чрезвычайных ситуаций или от недостатка финансирования из бюджета, то проценты за предоставленный кредит не взимаются. Если налоговый кредит связан с опасностью обанкротить предприятие в результате единовременной уплаты суммы налога, то проценты на сумму задолженности начисляются исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период договора о налоговом кредите.

Налоговый кредит по налогу на прибыль организаций в соответствии с п. п. 12 и 15 ПБУ 18/02 [23] признается налогооблагаемой временной разницей, приводящей к образованию отложенного налогового обязательства. Оно равно сумме предоставленного налогового кредита по уплате налога на прибыль. Никаких дополнительных расчетов не производится, так как отсроченная задолженность в данном случае и представляет собой сумму прибыли. При *предоставлении кредита* оформляется проводка:

дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» - кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства».

*Погашение задолженности* отражается двумя проводками:

- дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» - кредит 51 «Расчетные счета»;

- дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства» - кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

В бухгалтерском учете проценты по налоговому кредиту следует отражать в составе прочих расходов на счете 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета 68. Это относится как к налогу на прибыль, так и к другим налогам.

*Инвестиционный налоговый кредит* представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организация, при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ, получает возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

*Основания для получения кредита* могут быть следующие:

- проведение организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ (НИОКР) либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
- осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;
- выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению.

Организационно процесс получения и использования инвестиционного налогового кредита подразделяется на следующие этапы:

- подготовка бухгалтерской отчетности к получению кредита, включающая улучшение структуры баланса, погашение задолженности по налогам и прочим бюджетным платежам;
- разработка бизнес-плана и сбор необходимых документов;
- представление заявления с приложениями уполномоченному государственному органу;
- согласительные процедуры по проектам документов, согласование параметров бизнес-плана и размера кредита;
- подписание инвестиционного договора с условиями о налоговом кредитовании;
- извещение налогового органа об изменениях в структуре налогового учета и налогообложения;
- формирование отдельного налогового учета объектов инвестирования;
- периодические контрольные процедуры на стадии исполнения бизнес-плана.

Пунктом 12 ст. 64 НК РФ установлено право субъектов РФ и муниципальных образований устанавливать дополнительные основания и условия

предоставления инвестиционных и налоговых кредитов в части уплаты региональных и местных налогов, соответственно.

*Бюджетный кредит* – форма финансирования бюджетных расходов, которая предусматривает предоставление средств юридическим лицам или другому бюджету на возвратной и возмездной основах [2, ст. 6].

Предоставление бюджетных кредитов юридическим лицам является одной из форм финансирования бюджетных расходов [2, ст. 69].

Бюджетный кредит может быть предоставлен юридическому лицу, не являющемуся государственным или муниципальным унитарным предприятием, на основании договора, заключенного в соответствии с гражданским законодательством РФ с учетом БК РФ, иных нормативных актов, только при условии предоставления заемщиком обеспечения исполнения своего обязательства по возврату указанного кредита. Бюджетный кредит предоставляется на условиях возмездности и возвратности [2, ст. 6, п. п. 1, 2 ст. 76].

В бухгалтерском учете правила формирования информации о затратах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, в том числе по бюджетным кредитам, устанавливает Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 15/01.

В момент фактического зачисления денежных средств на расчетный счет организации основная сумма долга по кредиту учитывается организацией-заемщиком в сумме предоставленных денежных средств и отражается в составе кредиторской задолженности [30, п. 3, 4].

Сумма долгосрочного (на срок более 12 месяцев [30, п. 5]) кредита отражается организацией по кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», например субсчет 67-1 «Расчеты по основной сумме долга», и дебету счета 51 «Расчетные счета».

Проценты, подлежащие уплате по бюджетному кредиту, относятся к затратам, связанным с получением и использованием кредита, и начисляются ежемесячно в соответствии с условиями договора. Для расчетов по процентам может использоваться счет 67, субсчет 67-2 «Расчеты по процентам».

Затраты по полученному бюджетному кредиту в первоначальную стоимость инвестиционного актива включают при соблюдении условий, установленных п. 27 ПБУ 15/01. Суммы начисленных процентов в этом случае отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Поскольку в бухгалтерском учете суммы начисленных процентов будут учтены при формировании финансового результата по мере начисления амортизации по объекту основных средств, то в бухгалтерском учете организации подлежит признанию налогооблагаемая временная разница и отложенное налоговое обязательство, отражаемое по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» [33, п. п. 12, 15, 18; 39].

Пени за просрочку уплаты процентов по бюджетному кредиту отражаются в составе внереализационных расходов на дату уплаты по дебету счета

91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

### 6.5. Учет кредитов для персонала

Кредитование сотрудников – явление, помогающее компаниям поощрять ценных специалистов. Чтобы не изымать средства из оборота, можно воспользоваться корпоративными кредитами, которые предлагают сейчас многие банки. Суть такого кредита в том, что организации выступают поручителями перед банками за своих сотрудников.

С сотрудником заключается договор займа. Основные требования к такому документу указаны в гл. 42 Гражданского кодекса РФ. По договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества [3, п. 1 ст. 807]. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

В договоре следует отразить: сумму и валюту долга, порядок и срок возврата денежных средств (возврат будет производиться частями или сразу в полном объеме; сумма будет вноситься в кассу или удерживаться из зарплаты), размер и порядок уплаты процентов, если заем не беспроцентный (ежемесячно или в полном объеме в момент возврата основного долга).

Для обобщения информации о расчетах с работниками организации по предоставленным им займам предназначен субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам» счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Выдача займа отражается по дебету счета 73-1 в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51).

Согласно п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [24] суммы начисленных процентов по договору займа в бухгалтерском учете признаются прочим доходом организации и отражаются по дебету счета 73-1 в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы». Эти суммы ежемесячно подлежат зачислению на финансовый результат деятельности организации в составе прочих доходов следующей записью: дебет 99 «Прибыли и убытки», кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Погашение выданного займа отражается по дебету учета денежных средств (50, 51) в корреспонденции с кредитом счета 73-1.

Если заем беспроцентный, у сотрудника возникает *материальная выгода от экономии на процентах* [4, подп. 1 п. 1 ст. 212]. Порядок расчета материальной выгоды отражен в п. 2 ст. 212 Налогового кодекса. При получении дохода в виде материальной выгоды, которая выражена как экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными от учреждения, налоговая база определяется как превышение суммы процен-

тов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора. При беспроцентном займе налоговая база определяется как сумма процентов, исчисленная исходя из трех четвертых ставки рефинансирования, которая установлена Банком России, действующей на дату получения заемных средств, и оставшейся части долга по займу. При расчете материальной выгоды берется ставка рефинансирования Банка России, которая действовала на дату выдачи займа работнику. Все последующие изменения ставки в расчете материальной выгоды не учитываются.

Единый социальный налог в данной ситуации не начисляется, так как экономия нельзя квалифицировать как выплату в пользу сотрудника или вознаграждение по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) с материальной выгоды удерживается. Согласно п. 1 ст. 226 Налогового кодекса российские организации, от которых (или в результате отношений с которыми) налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать и уплатить НДФЛ с вышеозначенных доходов. Если учреждение помимо выдачи займа осуществляет выплату работнику каких-либо других доходов (например, заработной платы), удерживаемая сумма налога не может превышать 50 % суммы выплаты. С суммы материальной выгоды налог удерживают по ставке 35 % [4, п. 2 ст. 224]. Исключение составляют лишь те случаи, когда сотрудник берет целевой заем на строительство или покупку жилья и у него имеются документы, подтверждающие целевое использование таких средств. В этом случае (с 01.01.2008 г.) при приобретении первого жилья НДФЛ с сумм материальной выгоды не удерживается, при улучшении жилищных условий (если физическое лицо уже приобрело жилье) налог удерживается по ставке 13%.

### 6.6. Учет кредитов, полученных под залог векселей, выпущенных облигаций и выданных финансовых векселей

В качестве основной экономической функции векселя классически выступает кредитная, используемая для оформления кредитных отношений между кредитором и заемщиком, поставщиком и покупателем, экспортером и импортером.

*Вексельный кредит* предоставляется клиентам, которые выдают своим поставщикам под этот кредит векселя в качестве оплаты. Векселедержатель предоставляет затем эти векселя в свой банк, который, в свою очередь, пересылает их в банк векселедателя для погашения за счет открытого на векселедателя кредита, т. е. клиент получает кредит под свои собственные векселя.

Вексельный кредит может иметь и другие формы. Например, банк предоставляет клиенту кредит, который исполняет путем выдачи в его пользу

простого векселя. Векселедержатель может либо дождаться срока платежа по нему, либо продать его третьему лицу, либо использовать как средство расчетов со своими поставщиками. В первых двух случаях клиент получает за вексель деньги и пользуется ими.

Главное отличие между рассмотренными формами вексельного кредитования в том, что при предъявительском кредите заемщик является векселедержателем, а при вексельном – векселедателем. Также при предъявительском кредите денежные средства получает непосредственно заемщик, а при вексельном – векселедержатель. Из этого следует, что предъявительский кредит предоставляется в основном продавцам, а вексельный – покупателям.

Еще одной услугой, предоставляемой банками, является выдача кредитов предприятиям, организациям, физическим лицам, в качестве обеспечения по которым банк принимает векселя. При выдаче такой ссуды банк не входит в число обязанных по векселю лиц.

Особенность этого вида кредитования выражается в том, что при залоге векселей банк не становится собственником векселя. Погашение кредита производится самим заемщиком, после чего ему возвращаются из залога векселя. По ссуде заемщик платит проценты в порядке, установленном за пользование ссудами в банке.

К принимаемым в залог векселям предъявляют те же требования, что и к учитываемым. Векселя принимаются в обеспечение в зависимости от кредитоспособности клиента и качества предоставляемых векселей.

В случае невозврата кредита банк обращает взыскание на заложенное имущество в соответствии с действующим законодательством. В соответствии со ст. 350 ГК РФ реализация заложенного имущества производится путем продажи с публичных торгов в порядке, установленном процессуальным законодательством. Однако ст. 19 Положения о переводном и простом векселе определяет, что векселедержатель, в пользу которого совершен залоговый индоссамент, вправе реализовать свои права посредством прямого истребования исполнения по векселю.

Переданные банку векселя числятся на учете у векселедержателя (с одной стороны) на счете 62 «Расчеты с покупателями» - субсчет «Векселя полученные», с другой стороны – на счете 58 «Финансовые вложения» - субсчет «Долговые ценные бумаги» с указанием в аналитическом учете счета банка, которому они переданы. Одновременно переданные банку векселя отражаются на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

В ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» установлены порядок учета процентов (дисконта) по причитающимся к оплате векселям, а также порядок начисления дохода по размещенным облигациям в виде процентов (дисконта).

Под дисконтом понимается разница между ценой заемного обязательства (стоимостью номинала облигации или вексельной суммой) и суммой

фактически полученных денежных средств или их эквивалентов при размещении этого заемного обязательства.

Если по выданному векселю начисляются проценты, то вексельная сумма отражается с учетом причитающихся к оплате процентов на конец отчетного периода. Задолженность по облигациям также отражается с учетом начисленного дохода на конец отчетного периода. При этом причитающиеся к оплате проценты (дисконт) включаются в состав операционных расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

В бухгалтерском учете организации-векселедателя при выдаче векселя сумма причитающихся векселедержателю к оплате процентов или дисконта включается в состав операционных расходов.

Для равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся процентов или дисконта в качестве расхода по выданным векселям организация-векселедатель может предварительно учитывать их как расходы будущих периодов.

Ссуды, полученные в обеспечение векселя, отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

- дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - кредит 66 «Краткосрочные займы и кредиты» - отражена задолженность банка по кредиту;
- дебет 51 «Расчетные счета» - кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на сумму полученного кредита банка;
- дебет 91 «Прочие доходы и расходы», 97 «Расходы будущих периодов» - кредит 66 «Краткосрочные займы и кредиты» - начислены проценты согласно условиям кредитного договора, приходящиеся на текущий отчетный год;
- дебет 66 «Краткосрочные займы и кредиты», кредит 51 «Расчетные счета» - расходы по оплате кредита и процентов в соответствии с графиком, установленным договором.

Когда банк реализует векселя с целью покрытия задолженности предприятия по погашению кредита и процентов, он обязан известить предприятие о производимых сделках, расшифровать, по каким векселям и на какие суммы получены платежи.

В бухгалтерском учете данные операции будут отражены следующим образом:

- дебет 91-2 «Прочие расходы» - кредит 58 «Финансовые вложения» - отражена операция по реализации векселя;
- дебет 66 «Краткосрочные кредиты» - кредит 91-1 «Прочие доходы» - погашение части кредита и процентов.

В случаях, предусмотренных законодательством, организация может осуществлять привлечение заемных средств посредством выпуска и продажи облигаций, выдачи векселей.

Займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счете 66 «Краткосрочные кредиты и займы» или счете 67 «Долго-



срочные кредиты и займы» в зависимости от срока погашения, который установлен договором.

По размещенным облигациям организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность.

*При размещении облигаций по цене, превышающей номинальную стоимость:*

- дебет 51 «Расчетные счета» - кредит 66 «Краткосрочные кредиты и займы», 67 «Долгосрочные кредиты и займы» - на номинальную стоимость облигаций;
- дебет 51 «Расчетные счета» - кредит 98 «Доходы будущих периодов» - на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью. Сумма, отнесенная на счет 98 «Доходы будущих периодов», списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

*При размещении облигаций по цене ниже их номинальной стоимости:*

- дебет 51 «Расчетные счета» - кредит 66 «Краткосрочные кредиты и займы», 67 «Долгосрочные кредиты и займы» - на сумму полученных денежных средств;
- дебет 91-2 «Прочие расходы» - кредит 66 «Краткосрочные кредиты и займы», 67 «Долгосрочные кредиты и займы» - разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций.

В бухгалтерском учете организации-эмитента задолженность по размещенным облигациям отражается с учетом начисленного дохода (дисконта или процентов) на конец отчетного периода. При этом причитающиеся к оплате проценты или дисконт включаются в состав прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления. Для равномерного (ежемесячного) отражения сумм причитающегося к уплате расхода по проданным облигациям организация-эмитент может предварительно учесть указанные суммы как расходы будущих периодов.

Причитающиеся по облигациям проценты к уплате учитываются в составе операционных расходов и отражаются в учете записью по дебету счета 91 «Прочие расходы» и кредиту счетов учета займов и кредитов (66, 67).

В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающегося к уплате займодавцу дохода по проданным облигациям организация-эмитент может предварительно учесть доходы по облигациям как расходы будущих периодов по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов учета займов и кредитов (66, 67). В следующих отчетных периодах суммы, накопленные в составе расходов будущих периодов, относятся на прочие расходы организации (91-2).

При погашении облигационного займа делается запись по дебету счетов учета займов и кредитов (66, 67) и кредиту счетов учета денежных средств.

При выпуске финансовых векселей векселедатель может разместить вексель с дисконтом или предусмотреть выплаты процентов сверх номинальной стоимости по кредиту счетов учета займов и кредитов (66, 67) и дебету счетов:

- 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» - на фактически полученную сумму денежных средств;
- 91-2 «Прочие расходы» - на сумму причитающихся векселедержателю к оплате процентов или дисконта.

В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся процентов или дисконта по векселям организация-векселедатель может предварительно учесть доходы по облигациям как расходы будущих периодов по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов учета займов и кредитов (66, 67). В следующих отчетных периодах суммы, накопленные в составе расходов будущих периодов, относятся на прочие расходы организации (91-2).

На основании извещения кредитной организации об оплате в учете делается запись по дебету счетов учета займов и кредитов (66, 67) и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При возврате организацией-векселедержателем денежных средств, полученных от кредитной организации в результате учета векселей из-за невыполнения в установленный срок векселедателем по векселю своих обязательств, делают бухгалтерскую запись по дебету счетов учета займов и кредитов (66, 67) и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52).

### **6.7. Аналитический учет кредитов и займов и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности**

Аналитический учет кредитов и займов ведется в разрезе видов кредитов и контрагентов, а также срочности (срока) предоставления.

В соответствии с ПБУ 15/01 в составе информации об учетной политике организации должны быть отражены, как минимум, следующие данные:

- о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- о порядке списания дополнительных затрат по кредитам и займам;
- о выборе способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам;
- о порядке учетов доходов от временного вложения заемных средств.

В бухгалтерской отчетности организации отражается информация:

- о наличии и изменении величины задолженности по основным видам кредитов и займов;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- о сроках погашения основных видов кредитов, займов и других заемных обязательств;

- о затратах по кредитам и займам, включенных в прочие расходы и в стоимость инвестиционных активов;
- о величине средневзвешенной ставки кредитов и займов (при ее применении).

Порядок отражения в отчетности заемных средств предполагает разделение долгосрочной и краткосрочной задолженности по полученным кредитам и займам на *срочную* и *просроченную*.

*Срочной задолженностью* по полученным заемным средствам считается задолженность, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (продлонгирован) в установленном порядке.

*Просроченной задолженностью* признается задолженность по полученным заемным средствам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Для отражения долгосрочных обязательств по полученным кредитам или займам в пассиве бухгалтерского баланса предусмотрен раздел IV «Долгосрочные обязательства», а для отражения краткосрочных обязательств – раздел V «Краткосрочные обязательства». Расшифровка сумм срочной и просроченной кредиторской задолженности приводится в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5) в разделе «Движение заемных средств».

При предоставлении организацией займа сумма выданных заемных средств отражается в активе бухгалтерского баланса по статье «Краткосрочные (долгосрочные) финансовые вложения». В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организация-заемщик должна привести информацию о недополученных суммах по кредитному договору (договору займа).

В соответствии с п. 6 ПБУ 15/01 организации разрешено переводить долгосрочную задолженность в краткосрочную. Перевод производится в момент, когда по условиям договора до возврата основной суммы долга остается 365 дней. Указанное положение необходимо закрепить в учетной политике организации.

## ТЕМА 7.

# УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ВНУТРЕННИМ ОПЕРАЦИЯМ

### 7.1. Характеристика форм, систем и видов оплаты труда

Для оплаты труда работников могут применяться *различные системы*.

1. *Тарифная система* – совокупность нормативов, с помощью которых регулируется уровень заработной платы различных групп и категорий работников в зависимости от следующих условий: сложности выполняемой работы, условий труда, природно-климатических условий, интенсивности труда, характеристики труда.

К числу основных нормативов, образующих тарифную систему оплаты труда, относятся: тарифно-квалификационные справочники, тарифные ставки и сетки, схемы должностных окладов и нормы труда.

*Т а р и ф н о - к в а л и ф и к а ц и о н н ы й с п р а в о ч н и к* – это сборник, в котором содержатся сгруппированные по производствам и видам работ подробные характеристики основных видов работ (профессий, должностей) с указанием требований, предъявляемых к квалификации работников.

*Т а р и ф н а я с е т к а* – это совокупность тарифных разрядов работ (профессий, должностей), определенных в зависимости от сложности работ и квалификационных характеристик работников с помощью тарифных коэффициентов. С помощью тарифной сетки определяется размер тарифной ставки.

*Т а р и ф н а я с т а в к а* – размер оплаты труда определенной сложности, произведенный за единицу времени.

2. *Бестарифная система*. Определение размера заработной платы каждого работника находится в зависимости от конечного результата работы всего коллектива предприятия.

3. *Система плавающих окладов*. Ежемесячно определяется размер должностного оклада работника в зависимости от изменения производительности труда на участке, обслуживаемом работником, при условии выполнения производственного задания.

4. *Базируется на комиссионной основе*, при которой установление размера заработной платы производится в виде фиксированного процента от дохода, получаемого предприятием при реализации продукции, товаров, работ или услуг.

Основной является первая система, при ее использовании заработная плата делится на *две формы*, каждая из которых имеет свою систему расчета заработной платы рабочих.

*П о в р е м е н н а я ф о р м а о п л а т ы т р у д а*, при которой расчет месячного заработка производится за отработанное время:

- *простая повременная*;

- *повременно-премиальная*: помимо заработка за месяц выплачивается премиальная надбавка в процентах или в сумме по установленным системам премирования.

Сдельная форма оплаты труда, при которой заработная плата рассчитывается за количество и качество произведенных единиц продукции, работ, услуг:

- *простая сдельная*;
- *сдельно-премиальная* (помимо простого сдельного заработка выплачивается процент или сумма премиальных вознаграждений по установленным системам премирования);
- *сдельно-прогрессивная* (меняется единичная расценка в зависимости от объема выполненных работ, т. е. оплата произведенных единиц в пределах выполненного задания осуществляется по нарядам выполненных работ, а оплата каждой единицы сверх задания – по увеличенной (прогрессивной) расценке);
- *косвенная сдельная* (используется для оплаты труда косвенных рабочих, заработная плата которых корректируется на процент выполнения плана основными рабочими).

*Классификация заработной платы по видам.*

Основная заработная плата - заработная плата за отработанное время. К оплате труда за отработанное время относятся:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за произведенные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде;
- начисления стимулирующего и (или) компенсационного характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых условиях;
- надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисленные по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством;
- надбавки, предусмотренные законодательством РФ за непрерывный стаж работы в районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;
- суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в организации согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;

- оплата труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение им работ по договорам гражданско-правового характера;
- предусмотренные законодательством доплаты за произведенную работу инвалидам и другие подобные выплаты.

**Дополнительная заработная плата** – заработная плата за неотработанное время. К оплате труда за неотработанное время относятся:

- оплата труда, сохраняемая работником за время отпуска, который предусмотрен законодательством РФ и (или) предприятием, оплата проезда работников и членов их семьи к месту использования отпуска на территории РФ и обратно;
- оплата льготных часов подростков;
- оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка;
- оплата времени, связанного с прохождением работником медицинских осмотров;
- начисления за неотработанное время работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации;
- оплата труда работников, сохраняемая в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, которые предоставлены организацией;
- оплата компенсаций за неиспользованный отпуск;
- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;
- доплаты до фактического заработка работникам в случае временной утраты трудоспособности;
- суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада, за дни в пути от места нахождения (проживания) работника к месту его работы и обратно; за дни задержки работников в пути в связи с метеорологическими условиями;
- начисления работникам за время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;
- оплата труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставленного после каждого дня сдачи крови;
- оплата пособий на погребение работников и членов их семей и др.

### 7.2. Начисление и учет основной и дополнительной заработной платы

*Учет численности работников* осуществляется при помощи присвоенных работникам табельных номеров и личных карточек работников. Учет отработанного времени организуется на предприятии посредством *табеля учета рабочего времени (формы № Т-12 и Т-13)*, который заполняется каждым подразделением предприятия. В таблице сплошным порядком ведут учет явок, неявок, отклонений от нормальных условий труда. Второй вариант за-

полнения табелей предполагает, что в нем фиксируются только неявки и отклонения от нормальных условий труда.

В зависимости от характера производства учет выработки рабочих ведется с использованием различных документов.

*В индивидуальном (мелкосерийном) производстве* используются индивидуальные наряды, выдаваемые каждому работнику до начала рабочего дня (смены).

*В массовом производстве с равномерно повторяющимся составом работ* выработку за пятидневку отражают в рапорте о выработке.

*В средне- и крупносерийном производствах с последовательным циклом выполнения работ* для учета выработки используют систему маршрутных листов.

*В поточном производстве*, где выработка определяется по конечной продукции, для учета выработки используется месячная ведомость по учету выработки.

Для учета отклонений условий труда от нормальных используются дополнительные документы:

- листок на доплату;
- индивидуальные наряды;
- листок (акт) о простое;
- акт о браке.

*Заработная плата (оплата труда работника)* – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные и стимулирующие выплаты, начисленные работнику. Порядок расчета заработной платы зависит, в частности, от системы, формы и вида оплаты труда конкретного работника, а также от условий труда, вида и качества выполненных работ.

*Заработная плата рабочих-сдельщиков* за месяц равняется произведению единичной расценки и количества произведенной продукции, выполненных работ, услуг, плюс установленные доплаты по системам премирования. *Единичная расценка* при этом равна произведению тарифной ставки по разряду выполненных работ и нормы времени на единицу продукции.

*Заработная плата рабочих-повременщиков* рассчитывается как произведение часовой (дневной) тарифной ставки по разряду выполненных работ на количество отработанных часов (дней) плюс доплаты по установленным в организации системам премирования.

*Заработная плата административно-управленческого персонала* определяется исходя из должностных окладов работников, деленных на количество рабочих дней за оплачиваемый период по установленной рабочей неделе, и умноженных на количество фактически отработанных дней, с добавлением доплат по установленным системам премирования.

*Отклонения от нормальных условий труда* оплачиваются в следующем порядке:

- простой не по вине рабочего оплачивается в размере не менее  $2/3$  тарифной ставки (оклада);
- оплата (исправимого или неисправимого) брака, допущенного не по вине рабочего, оплачивается наравне с годными изделиями;
- оплата частичного брака по вине рабочего оплачивается по сниженным расценкам исходя из степени годности;
- оплата за работу в сверхурочное время производится за первые два часа не менее чем в полуторном размере, за последующие часы – не менее чем в двойном размере;
- оплата за работу в праздничные и выходные для сельских и поврежденных производится в размере не менее чем по двойным сельским расценкам и двойной часовой (дневной) тарифной ставки соответственно, для работников, получающих оклад – в пределах нормы времени по установленной рабочей неделе, в размере не менее части оклада за день (час) работы сверх оклада, сверх нормы времени – не менее чем в двойном размере части оклада сверх его;
- оплата за работу в ночное, вечернее время оплачивается следующим образом: с 20 до 22 часов текущих суток – с доплатой 20 % от тарифной ставки, с 22 часов текущих суток до 6 часов следующих суток – с доплатой 40 % от тарифной ставки, в пищевой промышленности – до 50%.

Вместо оплаты за работу сверхурочно, в выходные и нерабочие праздничные дни работнику по согласованию с администрацией может быть предоставлен отгул или оплачиваемый день к отпуску.

Необходимо иметь в виду, что при оплате отклонений от нормальных условий труда законодательством РФ устанавливаются минимальные гарантируемые работникам размеры доплат, которые могут быть увеличены в коллективном договоре организации.

Для учета всех выплат, получаемых конкретным работником, на каждого открывается *личная карточка (формы Т-2)*. В данной карточке отражаются анкетные данные работника, сведения об образовании, квалификации работника, дата приема его на работу, профессия, занимаемая должность, иные условия труда и оплаты, даты и основания перемещения работника, предоставление ему отпусков, даты и основания поощрений, в т.ч. денежных, даты и основания изменений условий труда и (или) оплаты, дата и причины увольнения работника.

Основанием для записей в личных карточках служат приказы руководителя организации, служебные записки и иные аналогичные документы.

В бухгалтерии на каждого работника по присвоенному табельному номеру открывают *лицевой счет (формы Т-54, Т-54а)* или выписывают *расчетную книжку* (обложку для хранения расчетных листов). В лицевых карточках (расчетных листах) ежемесячно отражается сумма начисленной заработной платы по всем основаниям как за отчетный месяц, так и нарастающим итогом с начала года.



Помимо лицевых карточек бухгалтерия открывает на каждого работника *налоговую карточку учета по налогу на доходы физических лиц* и *налоговую карточку учета по единому социальному налогу*. Для правильного исчисления налога на доходы физических лиц (НДФЛ) все работники, имеющие право на стандартные вычеты, обязаны предоставить в бухгалтерию в начале каждого календарного года личное письменное заявление с приложением документов, подтверждающих право на вычет.

Расчет заработной платы в разрезе структурных подразделений (цехов, отделов, подразделений предприятия) осуществляется с использованием *расчетно-платежной (форма Т-49)* или *расчетной ведомости (форма Т-51)*.

Для учета затрат на оплату труда при применении единой журнально-ордерной формы счетоводства используется *разработочная таблица* по форме 1 или 2, в которой суммы начисленной заработной платы распределяются по видам и шифрам затрат, по заказам, учитывая суммы единого социального налога и страховых взносов на социальное страхование от несчастных случаев на производстве.

В целом по предприятию составляется *свод начислений и удержаний в разрезе подразделений* (цехов, отделов предприятия) по форме *разработочной таблицы № 5*. Заработная плата выплачивается по *платежной ведомости (форма Т-53)* или *расходным кассовым ордерам*.

*Расчет среднего заработка.* Дополнительная заработная плата оплачивается исходя из среднего (среднедневного) заработка. В соответствии со статьей 139 ТК РФ для всех случаев определения размера средней заработной платы (среднего заработка) устанавливается единый порядок ее исчисления. Общий порядок расчета средней заработной платы (среднего заработка) определен ст. 139 Трудового кодекса РФ (далее ст. 139 ТК РФ), в соответствии с которой Постановлением Правительства РФ от 11.04.03 г. № 213 утверждено Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы [15]. На данный момент оно действует в части, не противоречащей Трудовому Кодексу РФ. Отметим, что это Постановление применяется в отношении всех ситуаций, для которых законодательством установлена необходимость расчета среднего заработка, кроме начисления пособий по социальному страхованию.

В последнем случае необходимо руководствоваться Положением об особенностях исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному страхованию, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 г. № 375.

Для *расчета среднего заработка учитываются* все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в организации, независимо от источников этих выплат, в том числе должностные оклады, начисления по сдельным, повременным расценкам, заработная плата, выданная в натуральной форме, надбавки и доплаты к тарифным ставкам, выплаты, связанные с условиями труда, премии и вознаграждения, денежное вознаграждение,

начисленное за отработанное время лицам, замещающим государственные должности.

В расчет среднего заработка могут быть включены только те виды выплат, которые предусмотрены действующим в организации коллективным договором или локальным нормативным актом и являются одним из видов вознаграждений за труд, а также начислены в расчетном периоде. Таким образом, например, не включаются в расчет среднего заработка выплаты в виде материальной помощи, иные социальные и компенсационные выплаты.

Кроме того, в расчет среднего заработка для целей оплаты отпусков, пособий и компенсаций не включаются суммы начисленной заработной платы за время, когда:

- за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;
- работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- работнику предоставлялись дни отдыха (отгулов) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ и в других случаях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Данные периоды времени также исключаются из расчета среднего заработка.

При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата (*расчетный период*). При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале – по 28-е (29-е) число включительно).

Средний дневной заработок для *оплаты отпусков (основных, дополнительных, учебных), предоставленных в календарных днях*, и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск исчисляется путем деления суммы начисленной в месяцах расчетного периода заработной платы на 12 и на 29,4 (установленное для этих целей среднемесячное число дней).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, *предоставленных в рабочих днях*, для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск определяется делением суммы начисленной в месяцах расчетного периода заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

В соответствии со статьей 139 ТК РФ, в коллективном договоре, ином локальном правовом акте могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положения работника. Для расчета отпускных средневзвешенный заработок умножают на количество рабочих дней, приходящихся на отработанное время.

При оплате отпусков работников, в отношении которых установлен *суммированный учет рабочего времени*, аналогичным образом осуществляют расчет *средневзвешенного* заработка.

При оплате отпуска (основного, дополнительного, учебного), расчете компенсаций за неиспользованный отпуск, выходных пособий, заработной платы за время командировки средневзвешенный заработок исчисляют следующим образом: к сумме заработной платы за расчетный период прибавляют долю премиальных вознаграждений и делят все на произведение 29,4 и количества фактически отработанных месяцев. При определении среднего заработка премии и вознаграждения, фактически начисленные за расчетный период, учитываются в следующем порядке:

- *ежемесячные премии и вознаграждения* – не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода;
- *премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц*, - не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода;
- *вознаграждение по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по итогам работы за год, начисленные за предшествующий календарный год*, - в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления вознаграждения.

Если в расчетном периоде не все месяцы отработаны полностью, то средневзвешенный заработок исчисляется следующим образом: в числителе сумма заработной платы за полностью отработанные месяцы, доля премиальных выплат, приходящихся на эти месяцы, заработная плата за не полностью отработанные месяцы и доля премиальных выплат, приходящаяся на эти месяцы; в знаменателе произведение 29,4 и количества полностью отработанных месяцев плюс произведение количества отработанных дней в не полностью отработанных месяцах по установленной рабочей неделе на коэффициент 1,2 (1,4). Для расчета среднего заработка по оплате отпуска средневзвешенный заработок умножают на количество календарных дней отпуска.

**Пример 7.1.** Инженер Селезнев Г.П. уходит в очередной отпуск 22.06.20X2 г. сроком на 28 календарных дней. Кроме того, Селезневу предос-

тавлен дополнительный отпуск сроком 8 календарных дней. В табл. 7.1 представлена информация о произведенных начислениях и отработанных днях.

Таблица 7.1

Информация о произведенных начислениях и отработанных днях

Месяц	Отработано дней	Начислено по окладу, руб.	Начислено премий, руб.	Характер премий	Итого сумма начислений
1	2	3	4	5	6
Июнь 20X1	Полностью	12 000,00	5 000,00	За май 20x1	17 000,00
Июль 20X1	Полностью	12 000,00	14 000,00	За II квартал 20x1	26 000,00
Август 20X1	Полностью	12 000,00	0,00		12 000,00
Сентябрь 20X1	15	8 182,00	0,00		8 182,00
Октябрь 20X1	Полностью	12 000,00	15 000,00	За III квартал 20x1	27 000,00
Ноябрь 20X1	Полностью	12 000,00	4 000,00	За III квартал 20x1	16 000,00
Декабрь 20X1	Полностью	12 000,00	2 000,00	За ноябрь 20x1	14 000,00
Январь 20X2	Полностью	12 000,00	28 500,00	По итогам работы за 20x1 год	40 500,00
Февраль 20X2	12	8 571,00	2 000,00	За январь 20X2	10 571,00
Март 20X2	8	4 174,00	0,00		4 174,00
Апрель 20X2	Полностью	12 000,00	0,00		12 000,00
Май 20X2	Полностью	12 000,00	4 000,00	За апрель 20X2	16 000,00
Итого		128 927,00	74 500,00		203 427,00

Исходя из условий при расчете среднего заработка необходимо иметь в виду:

- 1) премия за май 20X1 г., не входящий в расчетный период (июнь 20X1 г. – май 20X2 г.) будет учтена в расчете среднего заработка, поскольку она начислена сотруднику в месяцах расчетного периода;
- 2) из премий, выплаченных по итогам работы за III квартал 20X1 г., в октябре и ноябре, будет взята одна, большая по размеру (15 000 руб.);
- 3) премия, выплаченная по итогам работы за год, полностью войдет в расчет среднего заработка;
- 4) число дней в отработанных не полностью месяцах расчетного периода (сентябрь 20X1 г., февраль и март 20X2 г.) будет переведено в календарные дни путем умножения на коэффициент 1,4; количество дней за каждый из полностью отработанных девяти месяцев составляет 29,4.

Рассчитаем средний заработок:

$$\text{Сред. зар.} = \frac{203\,427\text{р} - 4\,000\text{р}}{29,4\text{д} + 9\text{мес} + 15\text{д} \cdot 1,4 + 12\text{д} \cdot 1,4 + 8\text{д} \cdot 1,4} = 635,93\text{р}.$$

Далее определим сумму оплаты основного и дополнительного отпусков:  $\text{Опл. отп.} = (28\text{д} + 8\text{ддн.} \cdot 635,93\text{р}) = 22\,893,48\text{р},$

Средний заработок для исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам рассчитывается следующим образом: сумма заработной платы за расчетный период и доля премиальных делится на количество календарных дней, приходящихся на отработанное время в расчетном периоде. Размер пособия по временной нетрудоспособности равен произведению среднедневного заработка на количество календарных дней по больничному листу. Размер пособия по беременности и родам в общем случае равен произведению среднедневного заработка на 140 календарных дней.

Порядок расчета и начисления отдельных категорий дополнительной заработной платы обобщен в табл. 7.2.

Для синтетического учета затрат на оплату труда используется активно-пассивный, основной, расчетный счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Таблица 7.2

Отдельные начисления дополнительной заработной платы

Работа во вредных условиях труда		
1	2	3
<p><b>Инструкция о порядке применения списка производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день. Утв. СМ СССР, ВЦСПС 21 ноября 1975 г. N 273/П-20</b></p> <p><b>Список производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день. Утв. Постановлением Госкомтруда СССР от 25.10.1974 г. № 298</b></p>	Право на дополнительный отпуск	Работники, которые отработали не менее 11 месяцев на условиях, предусмотренных Инструкцией
	Замена отпуска денежной компенсацией	Не допускается. Возможна выплата компенсации при увольнении за период, в счет которого работником не использовано право на отпуск
	Исчисление стажа работы, дающего право на дополнительный отпуск	Пропорционально проработанному времени. Количество полных месяцев работы определяется делением суммарного количества дней работы в течение года во вредных условиях на среднемесячное количество рабочих дней. При этом остаток дней, составляющий менее половины среднемесячного количества рабочих дней, из подсчета исключается, а остаток дней, составляющий половину и более среднемесячного количества рабочих дней, округляется до полного месяца
	Продолжительность отпуска и сокращенного дня	Например, п. 182 р. XLIII «Общие профессии всех отраслей народного хозяйства» дает право на дополнительный отпуск (6 дней) работникам, постоянно работающим на вычислительных машинах
<b>Порядок начисления доплат и надбавок за совмещение должностей, расширение зон обслуживания</b>		
<p><b>Постановление СМ СССР от 04.12.1981 г. № 1145 «О порядке и условиях совмещения должностей (профессий)»</b></p>	Совмещаемые профессии	В пределах той категории персонала, к которой относится совмещающий работник в одной и той же организации
	Сроки совмещения	На один и тот же срок или без его указания
	Установленные размеры доплат	<p>1) Рабочим и младшему обслуживающему персоналу в производственных отраслях народного хозяйства, а также рабочим, занятым на погрузочно-разгрузочных работах во всех отраслях народного хозяйства, - до 50 %;</p> <p>2) Инженерно – техническим работникам и другим специалистам, а также служащим производственных отраслей и всем категориям работников непромышленных отраслей народного хозяйства – до 30 %;</p>

Окончание табл. 7.2

1	2	3
		3) тарифной ставки (оклада) по основной работе; 4) за выполнение рабочими – повременщиками и младшим обслуживающим персоналом наряду со своей основной работой обязанностей временно отсутствующих работников из числа этих же категорий персонала (в случае болезни, отпуска, командировки и по другим причинам) – до 50 % тарифной ставки (оклада) по основной работе. На доплату начисляется премия в общем порядке
	Назначение, отмена и пересмотр доплат	Могут быть пересмотрены или полностью отменены при ухудшении качества работы. Работник должен быть предупрежден письменно не менее чем за месяц до наступления события. Доплаты за совмещение профессий (должностей) не устанавливаются в тех случаях, когда совмещаемая работа предусмотрена в нормах трудовых затрат, обусловлена трудовым договором (входит в круг обязанностей работника) или поручается работнику в установленном законодательством порядке в связи с недостаточной загруженностью против действующих норм трудовых затрат по основной работе
<b>Доплаты за замещение временно отсутствующего работника</b>		
Разъяснение Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 29.12.1965 г. № 30, № 39	Определение	Временным замещением считается исполнение служебных обязанностей по должности временно отсутствующего работника, когда это вызвано производственной необходимостью
	Назначение доплаты	Приказом (распоряжением). Назначается, если замещающий работник не является штатным заместителем или помощником отсутствующего работника (при отсутствии должности заместителя). В случаях, когда у руководителя имеется несколько помощников, то штатным заместителем считается первый, старший помощник
	Размер доплаты	Замещающему работнику выплачивается разница между его фактическим окладом (должностным, персональным) и должностным окладом замещаемого работника (без персональной надбавки). На разницу в окладах начисляется премия в общем порядке

По *дебету* счета 70 учитываются удержания и вычеты, а также суммы, выданные авансом или в окончательный расчет. По *кредиту* отражается начисленная заработная плата по всем основаниям за отчетный период. Сальдо дебетовое отражает задолженность работников предприятия по суммам полученных авансов. Сальдо кредитовое показывает задолженность предприятия перед работниками по суммам начисленной невыплаченной заработной платы. В [табл. 7.3](#) систематизирован порядок синтетического учета расчетов по заработной плате.

Таблица 7.3

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
1	Начислена заработная плата рабочим основного производства	20	Основное производство	70	Расчеты с персоналом по оплате труда
2	Начислена заработная плата рабочим вспомогательного производства, рабочим, обслуживающим машины и оборудование, а также административно-управленческому персоналу цехов и предприятия в целом	23	Вспомогательное производство	70	Расчеты с персоналом по оплате труда
25		Общепроизводственные расходы			
26		Общехозяйственные расходы			
3	Начислена премия рабочим и административно-управленческому персоналу производственного характера	25	Общепроизводственные расходы	70	Расчеты с персоналом по оплате труда
26		Общехозяйственные расходы			
4	Начислены премии, выплаты единовременного характера за счет собственных средств предприятия	91-2	Прочие расходы	70	Расчеты с персоналом по оплате труда
5	Начислена заработная плата работникам за осуществление деятельности, не связанной с производством (разборка основных средств, ликвидация последствий аварий и т.д.)	91-2	Прочие расходы	70	Расчеты с персоналом по оплате труда
6	Начислена заработная плата по исправлению брака	28	Брак в производстве	70	Расчеты с персоналом по оплате труда

Окончание табл. 7.3

1	2	3	4	5	6
7	Начислены отпускные за счет средств ранее созданного резерва	96	Резервы предстоящих расходов и платежей	70	Расчеты с персоналом по оплате труда
8	Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работника	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	68	Расчеты с бюджетом
9	Произведены удержания по исполнительным листам (например, алименты)	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
10	Произведены удержания компенсации ущерба, а также за товары, приобретенные в кредит, или по займам, полученным работником на предприятии	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	73	Расчеты с персоналом по прочим операциям
11	Выдана из кассы (перечислена на карточку) сумма заработной платы, начисленная работнику	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	50 51	Касса Расчетный счет

Основными регистрами, используемыми для оформления расчетов с персоналом являются расчетная ведомость (форма № Т-51) и составляемая на ее основе платежная ведомость (форма № Т-53). Предприятием может составляться объединенный регистр - расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49). Для начислений оплаты труда в условиях автоматизации учетных работ могут использоваться составленные машинным способом листки «Расчет заработной платы», на основании которых заполняется платежная ведомость.

Основанием для составления расчетных ведомостей и листков расчета зарплаты являются *первичные документы по учету труда*: табель учета использования рабочего времени, накопительные карточки заработной платы, расчеты бухгалтерии по всем видам дополнительной заработной платы, расчетные ведомости за прошлый месяц, решения судебных органов на удержания по исполнительным листам, платежные ведомости на ранее выданный аванс за первую половину месяца, расходные кассовые ордера, заявления работников и т.д.

Для учета затрат на оплату труда при применении единой журнально-ордерной формы счетоводства используется разработочная таблица по форме 1 или 2, в которой суммы начисленной заработной платы распределяются по видам и шифрам затрат. Для расчета отчетного, фактически начисленного фонда оплаты труда используется *разработочная таблица по форме № 5*, которая составляется ежемесячно на основе расчетных ведомостей. Первая часть таблицы содержит расшифровку начисленных сумм, входящих в фонд



оплаты труда, а также не входящих и оплачиваемых за счет прочих источников. Внутри таблицы суммы подразделяются на виды начислений (сдельно, повременно, отпуск и т.д.) Вторая часть таблицы содержит сводные данные по расчетам с рабочими и служащими: задолженность на начало месяца за предприятием и за работниками, начисления за отчетный месяц по цеху (расчетной ведомости) и по предприятию всего, без расшифровок. Затем приводится полная характеристика выплат, удержаний и вычетов из заработной платы и задолженность на конец месяца. Эта часть таблицы позволяет составить бухгалтерские справки на удержания к журналам-ордерам №8, № 10/1, ведомости № 7 и сверить остатки на конец месяца с Главной книгой.

*Учет расходов на оплату труда за неотработанное время.* В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резервы на оплату отпусков, предоставляемых работникам [41, п.72]. Организация самостоятельно решает, создавать ли ей данный резерв и каким способом производить резервирование соответствующих сумм.

Как правило, резерв на предстоящую оплату отпусков работников формируется путем ежемесячных отчислений в размере 1/12 суммы создаваемого резерва.

*Общий размер резерва* включает в себя:

- предполагаемую годовую сумму расходов на оплату отпусков;
- сумму единого социального налога, начисляемого на указанную выше сумму;
- сумму страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисляемых на указанную выше сумму.

Для учета предстоящих расходов на оплату отпусков используется *пассивный, операционный, бюджетно-распределительный счет 96 «Резервы предстоящих расходов»*, соответствующий субсчет *«Резерв на предстоящую оплату отпусков работников»*. По кредиту субсчета производятся равномерные ежемесячные отчисления исходя из сметной стоимости резерва, в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство и издержек обращения (20, 23, 25, 26, 29, 44). По дебету использование сумм резерва отражается проводками:

- дебет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму фактических начислений работникам при предоставлении отпусков;
- дебет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму ЕСН и страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленных на суммы оплаты отпусков.

Если фактическая сумма оплаты отпусков превысила размер резерва текущего года, то данная разница отражается на счете 97 «Расходы будущих

периодов». В течение оставшихся месяцев текущего года сумма расходов, учтенная по дебету счета 97, списывается за счет ежемесячных отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков с кредита счета 97 в дебет счета 96, на сумму произведенных отчислений в резерв.

По окончании года производится инвентаризация резерва на оплату предстоящих отпусков. Неизрасходованная сумма резерва подлежит включению в состав прочих доходов отчетного периода по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и кредиту счета 91-1 «Прочие доходы».

Расходы на формирование резерва предстоящих расходов на оплату труда относятся на счета учета расходов на оплату труда соответствующих категорий работников.

В отчетности должна раскрываться только существенная информация, т. е. создавала или нет организация данный резерв в прошлых отчетных периодах, в текущем, а также намерена ли создавать в следующем за отчетным периодом размер и порядок отчислений в данный резерв.

### 7.3. Синтетический и аналитический учет гарантийных выплат

*Гарантии* – средства, способы и условия, с помощью которых обеспечивается осуществление предоставленных работникам прав в области социально-трудовых отношений. Гарантийные выплаты – денежные выплаты, установленные в целях гарантии сохранения работником установленных ему прав, заработной платы, отпусков и т.д.

В соответствии со ст.165 ТК РФ выделяются следующие предоставляемые работникам гарантии и компенсации:

- общие гарантии, в том числе гарантии при приеме на работу, переводе на другую работу, по оплате труда; гарантии при направлении в служебные командировки; при переезде на работу в другую местность;
- гарантии, предоставляемые при исполнении государственных или общественных обязанностей;
- гарантии при совмещении работы с обучением;
- гарантии при вынужденном прекращении работы не по вине работника;
- гарантии при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска;
- гарантии, предоставляемые в некоторых случаях прекращения трудового договора;
- гарантии, предоставляемые в связи с задержкой по вине работодателя выдачи трудовой книжки при увольнении работника и т.д.

При предоставлении гарантий и компенсаций соответствующие выплаты производятся за счет средств работодателя. Органы и организации, в интересах которых работник исполняет *государственные или общественные обязанности* (присяжные заседатели, доноры, члены избирательных комиссий и другие), производят работнику выплаты в порядке и на условиях, предусмотренных ТК РФ и другими нормативными правовыми актами РФ.

В указанных случаях работодатель освобождает работника от основной работы и гарантирует ему сохранение за ним места работы на период исполнения государственных или общественных обязанностей. При направлении работника *в служебную командировку* ему гарантируются сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

Работникам, успешно *обучающимся* в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования по заочной и очно-заочной формам обучения, работодатель предоставляет дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка для прохождения промежуточной аттестации на первом и втором курсах соответственно – по 40 календарных дней, на каждом из последующих курсов – по 50 календарных дней; для подготовки и защиты выпускной квалификационной работы и сдачи итоговых государственных экзаменов – четыре месяца; для сдачи итоговых государственных экзаменов – 1 месяц.

Если работник обучается по очной форме обучения, ему предоставляется отпуск без сохранения заработной платы: для прохождения промежуточной аттестации – 15 календарных дней в учебном году; для подготовки и защиты выпускной квалификационной работы и сдачи итоговых государственных экзаменов – четыре месяца; для сдачи итоговых государственных экзаменов – 1 месяц.

При *расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации либо сокращением численности или штата работников организации* увольняемому работнику выплачивается *выходное пособие* в размере среднего месячного заработка, а также за ним сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия). В случае расторжения трудового договора с *руководителем организации, его заместителем и главным бухгалтером* в связи со сменой собственника организации указанным работникам гарантируется за счет средств нового собственника выплата в размере не ниже трех месячных заработков работника. При временной трудоспособности работнику гарантируется выплата пособия по временной нетрудоспособности в соответствии с федеральными законами.

Для всех случаев исчисления гарантий и компенсаций используется средний заработок.

Синтетический учет указанных выплат ведется на *активно-пассивном, основном, расчетном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»*. По *дебету* данного счета учитываются выплата гарантий (в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств - 50, 51, 55). По *кредиту* отражаются начисленные суммы гарантийных выплат по всем основаниям за отчетный период.

*Сальдо кредитовое* показывает задолженность предприятия перед работниками по суммам начисленных гарантийных выплат. Аналитический учет гарантийных выплат ведется по каждому работнику организации с ис-

пользованием тех же документов, что и при начислении и выдаче заработной платы (формы № Т-51, № Т-53, № Т-49).

В бухгалтерской отчетности должна раскрываться только наиболее существенная или нетипичная информация, позволяющая внешнему пользователю правильно оценить состояние предприятия, например большая доля гарантийных выплат, связанных с ликвидацией организации или сокращением численности работников.

#### 7.4. Синтетический и аналитический учет удержаний из оплаты труда работников

Заработная плата, причитающаяся к выдаче работнику, представляет собой разницу между суммами оплаты труда, исчисленными по всем основаниям, и суммой удержаний.

Удержания из заработной платы бывают:

- 1) **обязательными**, к которым относят налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам судебных органов, в т.ч. возмещение причиненного ущерба, удержание алиментов;
- 2) **производимыми по инициативе работодателя**, в составе которых – удержание не возвращенных своевременно подотчетных сумм, удержание сумм оплаты за использованные, но неотработанные дни отпуска (при увольнении), удержания за причиненный работодателю материальный ущерб, удержания за брак, удержания в возмещение расходов, связанных с оплатой обучения работника. Эти удержания производятся на основании распоряжения руководителя и только в определенных законодательством случаях [\[1, ст. 137\]](#);
- 3) **добровольными**, осуществляемыми на основании заявлений работников, в числе которых – удержание сумм в погашение займов и процентов за пользование заемными средствами. Указанные удержания производятся на основании заявления работника, их перечень и размер не ограничен.

В общем случае сумма всех удержаний из заработной платы не может превышать 50 % начисленной в оплату труда суммы, при удержании алиментов – 70 %.

*При возмещении материального* ущерба однократное удержание из заработной платы может составлять один среднемесячный заработок [\[1, ст. 241\]](#). При прочих удержаниях по инициативе работодателя удерживается не более 20 % суммы, начисленной работнику [\[1, ст. 138\]](#).

При удержании НДФЛ используют *совокупный доход работника*, который включает в себя начисления по основным сдельным, повременным расценкам, должностным окладам, различным надбавкам, суммам премиальных, установленных к основной заработной плате, выплаты по районным ко-

эффициентам, оплату труда в натуральном выражении. Помимо заработка в состав совокупного дохода включается *материальная выгода*, полученная работником и *компенсационные выплаты* всех видов, предусмотренные действующим законодательством (кроме компенсационных выплат, с которых НДФЛ не удерживается в силу положений главы 23 НК РФ).

Сумма совокупного дохода уменьшается *на суммы налоговых вычетов*, предоставляемых работнику<sup>9</sup>. Виды налоговых вычетов:

1. *Стандартные налоговые вычеты* [4, ст. 218]. Предоставляются работнику на него и его детей на основании письменного заявления. В общем случае на работника – 400 руб. в месяц до достижения совокупного дохода 20 000 руб. Для отдельных категорий работников стандартный вычет может составлять 3 000 руб. (лица, получившие лучевую болезнь в результате ликвидации радиационных аварий, участвовавшие в сборке и испытаниях ядерных зарядов, инвалидов Великой Отечественной войны) либо 500 руб. (Герои Советского Союза и РФ, участники Великой Отечественной войны (ВОВ), инвалиды с детства, инвалиды I и II групп). Стандартные налоговые вычеты, предоставляемые родителям-налогоплательщикам на каждого из детей составляют 600 руб.; для одиноких родителей, вдовцов или опекунов эти вычеты предоставляются в удвоенном размере (1 200 руб.) на каждого ребенка до достижения совокупного дохода 40 000 руб. Вычет предоставляется до достижения ребенком 18 лет в обычном случае или 24 лет, если ребенок является студентом очной формы техникума, вуза, аспирантуры. Стандартные налоговые вычеты предоставляются налоговым агентом (предприятием по основному месту работы или по совместительству), на основе заявления работника и прилагаемых копий документов, подтверждающих право на вычет (свидетельство о рождении ребенка, удостоверение инвалида, удостоверение участника ВОВ).

2. *Социальные налоговые вычеты* [4, ст. 219].

- *связанные с обучением* работника, его жены, детей в совокупности на каждого не более 50 000 руб.;
- *связанные с лечением* работника и членов его семьи в размере, не превышающем 50 000 руб. Исключение составляют дорогостоящие виды лечения, предоставляемые по спискам заболеваний, утвержденным Правительством РФ;
- *связанные с заключением и выплатой страховых взносов по договору добровольного личного страхования*, заключенному работником в отношении себя, а также в пользу супруга (супруги), родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет;
- *связанные с фактической уплатой отчислений в негосударственные пенсионные фонды (НПФ) и (или) страховых взносов по договору добровольного пенсионного страхования*, заключенному со страховой органи-

<sup>9</sup> Здесь и далее указываются суммы вычетов, действующих с 01.01.2008 г.

защитой. Договор может быть заключен налогоплательщиком в свою пользу и (или) в пользу супруга, родителей, детей-инвалидов.

Социальные налоговые вычеты предоставляются в размере фактически произведенных расходов по всем основаниям, но в совокупности не более 100 тыс. руб. в налоговом периоде (исключения составляют расходы на обучение детей и дорогостоящие виды лечения). Социальные вычеты не могут быть предоставлены налоговым агентом и предоставляются физическому лицу налоговым органом, при декларировании совокупного дохода.

### 3. Имущественные налоговые вычеты [4, ст. 220].

1) предоставляются при строительстве и (или) приобретении квартир, долей в них, жилых домов, комнат, в сумме, не превышающей 1 млн. руб., без учета суммы фактически уплаченных процентов по заемным средствам. С 21 января 2001 г. льгота предоставляется один раз в жизни;

2) предоставляются при продаже жилья или иного имущества. Если движимое имущество находится в собственности налогоплательщика меньше трех лет, то максимальный размер льготы составляет 125 тысяч рублей, а по объектам недвижимости 1 млн. рублей; если имущество находится в собственности налогоплательщика более трех лет, то вычет предоставляется в размере фактически полученного дохода.

Имущественные вычеты могут быть предоставлены работнику налоговым агентом в том случае, если работник предоставит разрешение на осуществление такого вычета, выданное налоговым органом.

4. *Профессиональные налоговые вычеты* [ст. 221 НК РФ]. Предоставляются индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам и прочим категориям граждан, занятым предпринимательской деятельностью. Профессиональные вычеты предоставляются налоговыми органами при декларировании совокупного дохода и рассчитываются либо от размера фактически произведенных налогоплательщиком расходов, либо в процентном отношении к полученному доходу. Процент установлен п. 3 ст. 221 НК РФ и различается для разных категорий деятельности (от 20 до 40 процентов). Получение профессионального вычета не лишает налогоплательщика права на получение иных вычетов, установленных законом.

Для синтетического учета удержаний из заработной платы используются счета:

1) 68 «Расчеты по налогам и сборам», активно-пассивный, основной, счет расчетов. По дебету отражается сумма НДФЛ, перечисленная в бюджет, в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета». По кредиту отражается сумма НДФЛ, удержанная из заработной платы работника в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Сальдо дебетовое представляет собой сумму излишне перечисленного в бюджет налога; сальдо кредитовое – суммы удержанного, но не перечисленного в бюджет налога.

2) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Удержания по исполнительным листам», активно-пассивный, основной,

счет расчетов. По *дебету* отражается выдача или перечисление средств по исполнительному листу взыскателю в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51, 57), по *кредиту* производится удержание суммы из заработной платы сотрудников в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Сальдо кредитовое по счету отражает размер удержанных, но не выданных взыскателю сумм удержаний, дебетовое – суммы излишне перечисленных взыскателям платежей.

3) 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», активно-пассивный, основной, счет расчетов. По дебету отражается задолженность работника (по займам, за приобретенные в кредит товары, возмещение причиненного ущерба), по кредиту происходит удержание сумм из заработной платы в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Удержания из заработной платы отражаются в тех же документах, что и начисление заработной платы: расчетная ведомость (форма №Т-51), расчетно-платежная ведомость (форма №Т-49).

## 7.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Учет по данной группе расчетов организуется на одноименном счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Согласно действующему законодательству страховые взносы начисляются на суммы выплат в денежной и (или) натуральной форме, произведенных в пользу работников по всем основаниям, независимо от источников финансирования или покрытия затрат. Исключение составляют выплаты, производимые за счет прибыли, которая остается в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль.

Начисление страховых взносов отражается по кредиту счета 69 в корреспонденции с дебетом:

- счетов учета затрат и издержек обращения (20, 23, 25, 26, 29, 44), по местам возникновения затрат на оплату труда;
- счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» - при начислении сумм в оплату отпусков за счет соответствующего резерва;
- счета 97 «Расходы будущих периодов» - при начислении сумм в оплату отпусков, приходящихся на следующие отчетные периоды, если резерв не образуется;
- счета 91-2 «Прочие расходы» - при оплате расходов, связанных, например, с реализацией прочих активов, ликвидацией последствий аварий, демонтажем основных средств;
- счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - при удержании страховых взносов из заработной платы работников.

Перечисление страховых взносов отражают по дебету счета 69 в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

За счет средств Фонда социального страхования РФ (ФСС РФ) предприятием могут быть произведены следующие расходы:

- выплата пособий по временной нетрудоспособности на основании предъявленных больничных листков. Расчет пособия осуществляется в зависимости от страхового стажа работника ([табл. 7.4](#));

Таблица 7.4

**Порядок расчета страхового стажа**

1	2
<b>Нормативный документ</b>	Правила подсчета и подтверждения страхового стажа для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, утв. Приказом Министерства здравоохранения и социального развития Российской Федерации от 6 февраля 2007 г. № 91
<b>Периоды, включаемые в страховой стаж (п. 2)</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Работа по трудовому договору</li> <li>2. Государственной гражданской или муниципальной службы</li> <li>3. Деятельность индивидуального предпринимателя, иная индивидуальная трудовая деятельность</li> </ol> <p>В эти периоды лицо должно было подлежать социальному страхованию</p>
<b>Виды платежей на социальное страхование (п.3), уплата которых формирует страховой стаж</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. До 01.01. 1991 г. – взносы на государственное социальное страхование</li> <li>2. С 01.01.1991 г. по 31.12.2000 г. – страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации</li> <li>3. После 01.01. 2001 г. – налоги, зачисляемые в Фонд социального страхования Российской Федерации (единый социальный налог, единый налог, уплачиваемый организациями и индивидуальными предпринимателями, которые применяют упрощенную систему налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, единый сельскохозяйственный налог)</li> <li>4. После 01.01.2003 г. – страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемые адвокатами, индивидуальными предпринимателями, в том числе членами крестьянских (фермерских) хозяйств, физическими лицами, не признаваемыми индивидуальными предпринимателями, родовыми, семейными общинами малочисленных народов Севера</li> </ol>
<b>Документы, подтверждающие право на страховой стаж и получение пособия за периоды иной деятельности</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Документы финансовых органов или справки архивных учреждений – период до 01.01.1991 г.</li> <li>2. Документы территориальных органов Фонда социального страхования Российской Федерации – период с 01.01.1991 г. по 31.12.2000 г.</li> <li>3. Документы колхоза, производственного кооператива, религиозной или иной организации (физического лица) об уплате за застрахованное лицо указанных налогов – после 01.01.2001 г.</li> <li>4. Документы территориальных органов Фонда социального страхования Российской Федерации – период после 01.01.2003 г. в отношении граждан, которые работают в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы</li> </ol>



Окончание табл. 7.4

1	2
<b>Подтверждение страхового стажа в период работы по трудовому контракту (раздел II)</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Основной документ – трудовая книжка установленного образца;</li> <li>2. Справки, выдаваемые работодателями или соответствующими государственными (муниципальными) органами, выписки из приказов, лицевые счета и ведомости на выдачу заработной платы – при отсутствии или ошибках и неточностях заполнения трудовой книжки;</li> <li>3. письменный трудовой договор, оформленный в соответствии с трудовым законодательством, который действовал на день возникновения соответствующих правоотношений – если трудовая книжка не ведется в соответствии с Законодательством (работа у индивидуальных предпринимателей с 01.02.2002 г. по 06.10.2006 г., работа у частных лиц);</li> <li>4. Иные случаи предусмотрены п. 10-18 раздела II Правил.</li> </ol>
<b>Порядок подсчета страхового стажа (раздел III)</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. В календарном порядке из расчета полных месяцев и полного года</li> <li>2. Полный месяц – каждые 30 дней работы, полный год – каждые 12 полных месяцев</li> <li>3. При совпадении по времени периодов работы для включения в страховой стаж застрахованным лицом выбирается один (подтверждается заявлением)</li> <li>4. П. 23 Правил перечислены обязательные реквизиты документов, подтверждающих страховой стаж.</li> </ol>

- выплата пособий гражданам, имеющих детей, в том числе по беременности и родам, единовременного пособия за постановку на учет в ранние сроки беременности, единовременного пособия при рождении ребенка, ежемесячного пособия по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет ([табл. 7.5](#));
- выплата пособия на погребение;
- оплата дополнительных выходных дней по уходу за ребенком;
- оплата путевок на санаторно-курортное лечение и отдых работников предприятия и членов их семей, лечебное питание, оплата проезда до места лечения и обратно. Данные расходы возмещаются в пределах установленных норм органами социального страхования.

Таблица 7.5.

**Размеры пособий за счет средств ФСС РФ**

Парметр	Порядок определения				
1	2				
<b>Основание для определения размера пособий</b>	<i>Страховой стаж</i> – период работы застрахованного лица по трудовому договору, договору гражданской или муниципальной службы, когда гражданин подлежал социальному страхованию по временной нетрудоспособности или в связи с материнством (ст. 16 Закона от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ)				
<b>Размер пособия по временной нетрудоспособности</b>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">При стаже менее 6 мес. – 1 МРОТ</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">При стаже от 6 мес. До 5 лет – 60 %</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">При стаже от 5 до 8 лет – 80 %</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">При стаже свыше 8 лет – 100 %</td> </tr> </table>	При стаже менее 6 мес. – 1 МРОТ	При стаже от 6 мес. До 5 лет – 60 %	При стаже от 5 до 8 лет – 80 %	При стаже свыше 8 лет – 100 %
При стаже менее 6 мес. – 1 МРОТ					
При стаже от 6 мес. До 5 лет – 60 %					
При стаже от 5 до 8 лет – 80 %					
При стаже свыше 8 лет – 100 %					

Окончание таблицы 7.5

<b>Место получения пособия</b>	Пособие выдается как по основному месту работы, так и по месту работы, где застрахованный работает на условиях внешнего совместительства. Основание для начисления пособий – больничные листки с пометками («основной», «внешнее совместительство»). Письма Минздравсоцразвития № 79-ВС и № 80-ВС от 11.01.2007 г. Письмо ФСС РФ от 11.01.2007 г. № 02-18/07-132
<b>Исчисление среднего заработка и порядок определения количества дней нетрудоспособности</b>	Срок нетрудоспособности определяется в календарных днях. Среднедневной заработок для оплаты пособия рассчитывается исходя из количества <b>календарных дней</b> нетрудоспособности.
<b>Единовременное пособие при рождении ребенка</b>	8 000 руб. – Постановление Правительства от 30.12.2006 г. № 865
<b>Пособие женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности</b>	300 руб.
<b>Пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет</b>	<i>Ранее работавшим женщинам:</i> 40 % среднего заработка на каждого ребенка (если уход осуществляется более, чем за одним ребенком, пособие суммируется до достижения размера 100 % среднего заработка). Ограничения размера пособия: для первого ребенка: не менее 1 500 руб. и не более 6 000 руб., для следующих детей: не менее 3 000 руб. и не более 6 000 руб. Если уход осуществляется за несколькими детьми, ограничения суммируются
<b>Предельный размер пособия по временной нетрудоспособности</b>	16 125 руб., увеличенный на районный коэффициент
<b>Предельный размер пособия по беременности и родам</b>	С 01.01.2008 – 23 400 руб., увеличенный на районный коэффициент
<b>Оплата пособий гражданам, работающим у работодателей на специальных режимах налогообложения</b>	<b>Выплата пособий по беременности и родам, единовременного пособия при рождении ребенка, ежемесячного пособия по уходу за ребенком осуществляется в полном размере за счет средств обязательного социального страхования</b>

Учет использования средств социального страхования отражается проводками:

- дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», кредит 70 «Учет расчетов с персоналом по оплате труда» - при начислении различного вида пособий;
- дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит 51 «Расчетные счета» - при приобретении путевок на санаторно-курортное лечение самим предприятием;
- дебет 50-3 «Денежные документы», кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»- при получении путевок в кассу организации;
- дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», кредит 50-3 «Денежные документы» - при передаче путевок работникам;

- дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», кредит 50-3 «Денежные документы» - списана стоимость путевки в пределах установленных норм;
- дебет 50 «Касса», кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» - возмещена часть стоимости путевки работником.

Если путевки выдаются органами социального страхования, то схема бухгалтерских записей имеет вид:

- дебет 50-3 «Денежные документы», кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - отражена полная стоимость путевки;
- дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», кредит 50-3 «Денежные документы» - на сумму возмещения работником;
- дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», кредит 50-3 «Денежные документы» - на сумму, возмещаемую за счет средств социального страхования;
- дебет 50 «Касса», кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» - возмещена часть стоимости путевки работником;
- дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», кредит 51 «Расчетные счета» - перечислена стоимость путевки органам социального страхования.

### 7.6. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Для учета указанных расчетов с персоналом используются счета: 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», активно-пассивный, основной, счет расчетов. К нему могут быть открыты следующие субсчета:

- субсчет 73-1 «Расчеты по предоставленным займам». По дебету отражаются суммы, выданных работнику денежных средств по договору займа, начисленные проценты за пользование заемными средствами, по кредиту – суммы, погашаемые работником в счет займа. Сальдо дебетовое, показывает задолженность работников перед организацией по предоставленным займам;
- субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». По дебету отражаются отнесенные суммы недостач на виновных работников, по кредиту происходит списание или погашение этих сумм. Сальдо кредитовое, показывает задолженность персонала по возмещению материального ущерба предприятию;
- субсчет 73-3 «Расчеты за товары, приобретенные в кредит». Используется в случае, если предприятие производит расчеты с торгующими организациями за товары, приобретенные работниками, посредством привлечения ссуды банка.

В аналитическом учете к счету 73 открывают аналитические счета на каждого работника, с которым осуществляются такие операции.

*Расчеты с персоналом за товары, приобретенные в кредит*, возникают в том случае, когда предприятие производит расчет с торгующими организациями за товары, купленные работниками этого предприятия, а затем удерживает суммы, эквивалентные стоимости товаров, из заработной платы этих работников. Основанием для удержаний служит письменное заявление работника, при этом размер удержаний не ограничен.

По дебету субсчета 73-3 отражаются суммы, перечисленные торгующим организациям в размере поручений-обязательств, представленных рабочими и служащими на текущий период в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета». По кредиту отражаются:

- суммы ежемесячных взносов, удерживаемых из зарплаты рабочих и служащих в погашение задолженности за товары, которые проданы в кредит в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- суммы, внесенные наличными (переведенные с личного счета работника) в погашение указанной задолженности, в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51);
- суммы, возвращенные торгующими организациями ввиду увольнения работников, по дебету счета 51 «Расчетные счета».

В случае увольнения работника, когда не полностью погашена сумма обязательства, предприятие сообщает остаток задолженности за работником торгующей организации, которая и возвращает этот остаток предприятию. Предприятие полностью рассчитывается с банком по ссуде, отражая этот факт по дебету счетов учета кредитов и займов (66, 67) и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Сальдо субсчета 73 «За товары, купленные в кредит» может быть только дебетовым; оно отражает сумму задолженности рабочих и служащих предприятия по непогашенным кредитам.

*76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*, активно-пассивный, основной, счет расчетов, субсчет «Расчеты за товары, приобретенные в кредит». Используется для расчетов с персоналом за товары, приобретенные в кредит, если предприятие не применяет ссуды банка для расчета за работников с торгующими организациями. По *дебету* субсчета отражаются суммы, перечисленные торгующим организациям в погашение задолженности рабочих и служащих за товары. По *кредиту* отражаются суммы, удержанные из заработной платы в отчетном месяце с рабочих и служащих в погашение задолженности за товары, проданные в кредит. Субсчет может иметь *кредитовое сальдо*, которое показывает задолженность предприятия перед торгующими организациями по суммам, удержанным с рабочих и служащих за проданные в кредит товары.

Аналитический учет по счету 76 ведется в разрезе лицевых счетов торгующих организаций.

Если для финансирования покупок работников не привлекаются банковские кредиты, источником погашения задолженности перед торговыми

организациями могут выступать собственные средства предприятия. По дебету субсчета отражаются суммы, которые перечислены предприятием торгующим организациям в погашение задолженности рабочих и служащих за товары, проданные в кредит в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета». По кредиту отражаются суммы, которые удержаны в отчетном месяце из заработной платы рабочих и служащих в погашение задолженности за товары, проданные в кредит в корреспонденции с дебетом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Субсчет может иметь только кредитовое сальдо, которое показывает задолженность предприятия перед торгующими организациями по суммам, удержанным с рабочих и служащих за проданные в кредит товары.

*Учет расчетов по займам, предоставленным работникам.* Организации вправе заключать договоры займа со своими работниками. Если работодателем является юридическое лицо, то договор займа должен быть заключен в письменной форме, независимо от суммы займа [3, п.1 ст. 808]. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей [3, п.1 ст. 201]. При получении займа работник берет на себя обязательства по его погашению. Срок и порядок возврата заемных средств определяются сторонами договора [3, п.1 ст. 810].

Сумма займа считается возвращенной в момент передачи ее работодателю или зачисления соответствующих денежных средств на его банковский счет [3, п.3 ст. 810]. В зависимости от условий договора заем может быть возвращен единовременно в установленный срок или по частям. По договоренности соответствующие суммы могут вноситься работником в кассу организации или на ее расчетный счет либо удерживаться из заработной платы.

Для синтетического учета расчетов с персоналом по предоставленным займам используется активно-пассивный, основной, расчетный счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам». По *дебету* отражаются суммы выданных работнику денежных средств по договору займа, по *кредиту* – суммы, погашаемые работником в счет займа, в корреспонденции с дебетом счетов. Корреспонденция счетов представлена далее:

- дебет 73-1, кредит счетов учета денежных средств (50, 51) – выданы работнику денежные средства по договору займа из кассы предприятия (путем перечисления с расчетного счета организации на счет, указанный работником);
- дебет 73-1, кредит 91-1 «Прочие доходы» - начислены проценты за пользование займом;
- дебет 70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», кредит 73-1- удержаны из заработной платы работника сумма в счет погашения займа и проценты за пользование займом;
- дебет 70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», кредит 68 «Расчеты с бюджетом» - удержан НДФЛ, исчисленный с суммы материальной выгоды;

- дебет 68 «Расчеты с бюджетом», кредит 73-1 – начислена сумма НДФЛ, подлежащая возврату (если работник предоставил документы, подтверждающие целевое расходование займа после проведения расчетов и НДФЛ подлежал начислению по меньшей ставке);
- дебет счетов учета денежных средств (50, 51), кредит 73-1 – внесена работником сумма в счет погашения задолженности в кассу предприятия (на расчетный счет предприятия).

В случае увольнения работника, получившего заем, до момента его полного погашения, остаток денежных средств подлежит досрочному возврату. При отказе увольняющего работника полностью погашать свой долг эта сумма может быть взыскана с него через суд.

Заем, как правило, выдается из кассы предприятия по расходному кассовому ордеру. Удержания сумм в счет погашения займа отражаются в тех же документах, что и начисление заработной платы: в расчетной или в расчетно-платежной ведомости. Раскрытию в отчетности подлежит наиболее существенная или нетипичная информация, например, об улучшении положения молодых семей за счет получения на предприятии займов для приобретения жилья.

*Расчеты по возмещению ущерба.* Обязанность физического лица возместить ущерб, нанесенный работодателю в результате ненадлежащего выполнения своих служебных обязанностей, называется *материальной ответственностью*. Существует полная и ограниченная материальная ответственность. *Полная материальная ответственность* означает, что работник или работники, по вине которых нанесен ущерб, обязаны возместить его работодателю в полном размере. Работник может быть привлечен к полной материальной ответственности только в случаях, указанных в законодательстве [1, ст. 243].

Во всех иных случаях работник несет *частичную материальную ответственность*, в пределах своего среднего месячного заработка, если иное не предусмотрено законодательством. Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисленным исходя из рыночных цен, которые действуют в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени его износа. Работник обязан возместить работодателю *прямой действительный ущерб*. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежит.

Под *прямым действительным ущербом* понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния указанного имущества (в том числе имущества третьих лиц, находящихся у работодателя, если работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества), а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение и восстановление имущества.

При удержании из заработной платы работника сумм в возмещение ущерба, причиненного им организации, общий разовый размер удержаний не

может превышать двадцати процентов от заработной платы, причитающейся к выплате.

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь, нанесенном убытке используется *активный, операционный, собирательно-распределительный счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»*.

*Сальдо дебетовое*, показывает сумму несписанных недостач и потерь. Для расчета с персоналом по возмещению материального ущерба используется *активно-пассивный, основной, расчетный счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»*. *Сальдо кредитовое*, показывает задолженность персонала по возмещению материального ущерба предприятию. Недостача и порча ценностей отражается записями по дебету счета 94 с кредита счетов учета названных ценностей:

- дебет 94, кредит счетов учета материальных ценностей (01, 10, 11, 21, 41, 43, 50 и т.д.) – отражены суммы выявленных недостач;
- дебет 73-2, кредит 94 – отнесена за счет виновного работника сумма недостач;
- дебет 73-2, кредит 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» - отражена разница между рыночной и учетной стоимостью испорченной (недостающей) ценности;
- дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит 73-2 - удержана из заработной платы работника сумма потерь, подлежащая взысканию;
- дебет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей», кредит 91-1 «Прочие доходы» - включена в состав прочих доходов сумма разницы между рыночной и учетной стоимости ценности;
- дебет 91-2 «Прочие расходы», кредит 73-2 - включена в состав прочих расходов сумма убытка по испорченной (недостающей) ценности при признании виновного работника недееспособным.

Для выявления недостач и порчи ценностей на предприятии проводится инвентаризация ценностей по их видам на основании приказа руководителя. В процессе инвентаризации составляется инвентаризационная опись (ИНВ-3), данные которой сравниваются с данными наличия ценностей по документам. Каждый факт обнаружения отклонения отражается в сличительной ведомости (ИНВ-19) и по каждому материально-ответственное лицо дает письменное объяснение.

В отчетности должна раскрываться только наиболее существенная или нетипичная информация, позволяющая внешнему пользователю правильно оценить состояние предприятия. В частности, может быть отражена (если сумма достаточно большая) задолженность персонала по возмещению материального ущерба предприятию.

## 7.7. Расчеты с подотчетными лицами

При невозможности произвести расчеты непосредственно из кассы или расчетного счета выдаются авансы наличными деньгами под отчет соответствующим должностным лицам, которые и осуществляют платежи.

Наличные деньги под отчет выдают из кассы предприятий. При отсутствии своей кассы разрешается выдавать кассирам предприятий или лицам, их заменяющим, чеки на получение наличных денег непосредственно из кассы банка.

Предприятия выдают наличные деньги под отчет на командировочные, операционные и хозяйственные расходы, а также на расходы экспедиций, геологоразведочных партий уполномоченным предприятиями, отдельных подразделений хозяйственных организаций, в том числе и филиалов.

Чаще всего выдают авансы для служебных командировок. *Служебной командировкой* считается поездка работника по распоряжению руководителя предприятия на определенный срок для выполнения поручения вне места постоянной работы.

Командировка оформляется *приказом (распоряжением), формы Т-9, Т-9а*, с указанием пункта назначения, наименования предприятия, в которое командировается работник, срока, цели и продолжительности командировки. Командированному работнику выдается *командировочное удостоверение (форма Т-10)*, подписанное руководителем предприятия и скрепленное печатью. Одновременно оформляется *служебное задание на командировку (форма Т-10а)*. Срок командировки работника определяется руководителем предприятия. На расходы, связанные со служебными командировками, выдаются наличные деньги в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели.

Расходовать выданные под отчет суммы допускается лишь на те цели, на которые они выданы; передача подотчетных сумм одним лицом другому запрещается. Новые авансы подотчетному лицу выдаются лишь при условии полного расчета по ранее выданному ему авансу.

На предприятиях ведется регистрация лиц, отбывающих и прибывающих в командировки, в специальных журналах.

Днем выезда в командировку считается день отправления поезда, самолета, автобуса и другого транспортного средства из места постоянной работы командированного, а днем приезда – день прибытия транспортного средства на место постоянной работы. Если станция, аэропорт, пристань находятся за чертой населенного пункта, учитывается время для проезда туда. На работников, находящихся в командировке, распространяется режим рабочего времени тех предприятий и организаций, в которые они командированы.

В течение трех дней по возвращении из командировки работник обязан представить в бухгалтерию утвержденный руководителем отчет о результатах командировки и авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах.



К авансовому отчету прилагаются командировочное удостоверение с отметкой о дате выбытия в командировку, прибытия в пункт назначения, выбытия из него и прибытия к месту работы, документы о найме жилого помещения и фактических расходов по проезду.

Командировочному работнику возмещаются расходы по найму жилого помещения, проезда, а также выплачивают в размерах фактических расходов, что должно подтверждаться счетами, квитанциями гостиниц, приходным ордером предприятий и т.п., а без них – в размере, установленном Минфином.

Когда в стоимость номера не включены дополнительные услуги (за пользование предметами культурно-бытового назначения), эти расходы также подлежат возмещению. Расходы по междугородным телефонным разговорам возмещаются, если они произведены в интересах служебного задания, на основании квитанций.

Расходы по проезду возмещаются в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным, водным автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси), включая оплату услуг по предварительной продаже проездных документов, расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями. Командированному работнику оплачиваются расходы по проезду транспортом общего пользования (кроме такси) к станции, пристани, аэропорту, если они находятся за чертой населенного пункта. Стоимость проезда должна быть подтверждена проездными билетами.

В исключительных случаях, при отсутствии транспортного сообщения, плата за проезд без представления проездных документов с разрешения руководителя может быть компенсирована по минимальной стоимости проезда. Расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями возмещаются командированному работнику без представления подтверждающих документов, т. е. по его отчету.

Командированному работнику возмещаются суточные в размерах, устанавливаемых в коллективном договоре предприятия на основании ст. 168 ТК РФ. Для целей налогообложения прибыли принимаются суточные в размере 100 руб. при российских командировках, нормы возмещения суточных при зарубежных командировках установлены соответствующим Постановлением Правительства РФ. Необходимо учитывать, что при проезде и за время пребывания на иностранной территории суточные рассчитываются по нормам, установленным в иностранной валюте для страны, к которую направлен работник в командировку. День пересечения границы при выезде из России включается в дни, за которые суточные выплачиваются в иностранной валюте, а день пересечения границы при возвращении – в рублях по нормам, установленным для командировок в пределах РФ. При расчете НДФЛ не включаются в совокупный доход суточные при командировках внутри страны в размере 700 руб., при командировках за рубеж – 2 500 руб.

Суточные при однодневных командировках не выплачиваются.

При командировках за рубеж расходы по найму жилого помещения в валюте и проезда оплачиваются на основании подтверждающих документов. В тех случаях, когда работники за границей обеспечиваются питанием и иностранной валютой на личные расходы за счет принимающей стороны, суточные не выплачиваются.

Подотчетные суммы на операционные и хозяйственные расходы выдаются в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятия по согласованию с учреждениями банка, осуществляющими их кассовое обслуживание. За выданные суммы подотчетное лицо должно отчитаться в течение трех дней по истечении срока. В бухгалтерии предприятия движение подотчетных сумм отражается следующим образом.

На выданные суммы в подотчет на основании расходного кассового ордера составляется бухгалтерская запись по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту счета 50 «Касса».

На расходные суммы согласно авансовым отчетам составляются проводки по кредиту счета 71 и дебету счетов:

- 25 «Общепроизводственные расходы» - на расходы, произведенные для нужд цехов;
- 26 «Общехозяйственные расходы» - на суммы расходов на командировочные и другие общехозяйственные расходы;
- 10 «Материалы» или 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» - на суммы, уплаченные за приобретение, доставку, разгрузку и хранение материальных ценностей;
- 97 «Расходы будущих периодов» - на суммы расходов, производственных в отчетном периоде, но подлежащие включению в затраты производства в будущем;
- 44 «Расходы на продажу» - на расходы по отгрузке продукции.

Оставшиеся неиспользованными суммы и суммы, за которые подотчетное лицо не смогло отчитаться, должны быть внесены в кассу. При этом делается проводка по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

У лиц, не представивших отчеты об израсходовании подотчетных сумм в установленные сроки или не возвративших в кассу предприятия остатки неиспользованных авансов, бухгалтерия вправе удержать из начисленной заработной платы данную задолженность в порядке, предусмотренном действующим законодательством. Удержанные из заработной платы суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Учет расчетов с подотчетными лицами при применении единой журнально-ордерной формы счетоводства в журнале-ордере № 7, в котором сосредоточен синтетический и аналитический учет, линейно-позиционным способом. На одной строке записывается за фамилией, именем и отчеством подотчетного лица сумма выданного аванса и сумма расходов по утвержденному отчету в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

Суммы остатков, числящиеся за подотчетными лицами, переносятся из журнала-ордера № 7 за прошлый месяц, суммы выданных авансов записываются по документам, отраженным в журнале-ордере № 1. Суммы сданных в кассу остатков неизрасходованных авансов записываются на основании приходных кассовых документов, отраженных в ведомости № 1 на основании авансовых отчетов.

Расчеты с подотчетными лицами возникают также при выдаче работникам организации из кассы денежных авансов (подотчетных сумм) на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировке. Состав расчетов с подотчетными лицами зависит от целевого назначения выданных работникам подотчетных сумм. Эти суммы, в том числе, могут быть направлены на командировочные расходы по территории РФ и за ее пределами (оплата найма жилого помещения, оплата суточных, расходы на проезд), на мелкие хозяйственные расходы (покупка канцелярской продукции).

## 7.8. Учет внутрихозяйственных расчетов

Бухгалтерский учет у юридических лиц, имеющих филиалы (представительства) или иные структурные подразделения, может осуществляться в различных формах в зависимости от назначения структурных подразделений, источников финансирования их расходов, структуры управления ими, территориального расположения и других особенностей.

В соответствии со ст. 55 Гражданского кодекса РФ существует два типа структурных подразделений юридического лица: филиал и представительство.

*Представительством* является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

*Филиалом* является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и выполняющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица. Руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности.

Порядок ведения бухгалтерского учета у головной организации зависит также от наличия или отсутствия банковского счета у филиалов и отдельного баланса.

Если филиалы, представительства и другие обособленные подразделения выделены на отдельный баланс, то для расчетов головной организации с обособленными подразделениями используют *счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»*.

К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

79-2 «Расчеты по текущим операциям»;

79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

На субсчете 79-1 учитывают состояние расчетов с обособленными подразделениями организации, выделенными на самостоятельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

На субсчете 79-2 учитывают состояние всех прочих расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы, - по взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, передаче расходов по общеуправленческой деятельности, выплате заработной платы работникам подразделений и т.п.

Аналитический учет по счету 79 ведут по каждому обособленному подразделению организации.

Учреждая обособленное подразделение, организация принимает решение о выделении его на отдельный баланс ([рис. 7.1](#)). В отношении подразделений, не выделенных на отдельный баланс, учет имущества и хозяйственных операций ведет центральная бухгалтерия юридического лица с обособлением этих объектов на субсчетах или счетах аналитического учета.

Существует два типа отдельных балансов: *законченный и частичный*. В соответствии с законодательством юридическое лицо определяет объем полномочий структурного подразделения и перечень финансовых показателей, контролируемых им. Если филиал или представительство осуществляют полный перечень хозяйственных операций, распоряжаются имуществом, формируют доходы, расходы и финансовый результат, речь идет о *законченном балансе*. В этом случае в конце отчетного периода по авизо финансовый результат подразделения передается на баланс юридического лица. Отметим, что счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» может вести только бухгалтерия юридического лица – поскольку распоряжение прибылью является исключительной компетенцией собственников предприятия.

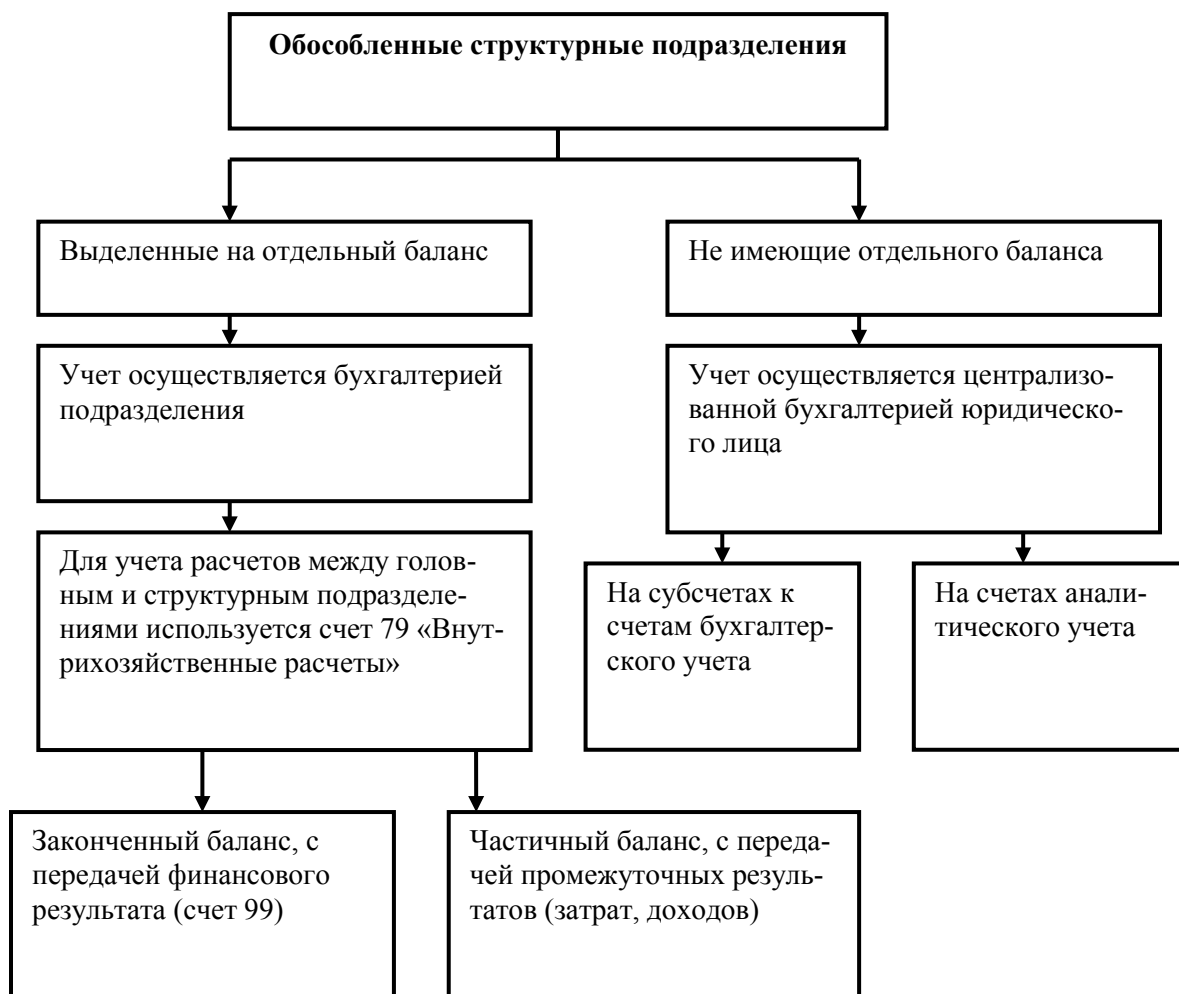


Рис. 7.1. Варианты организации учета в обособленных структурных подразделениях

В табл. 7.6 приведена корреспонденция счетов по учету формирования и распределения финансового результата юридическим лицом, имеющим структурные подразделения с законченными балансами.

Таблица 7.6

Формирование финансового результата юридическим лицом, которое имеет структурные подразделения, выделенные на отдельные законченные балансы

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<i>У структурного подразделения</i>			
1	Отражен доход от обычных видов деятельности	62	90/1
2	Налог на добавленную стоимость	90/3	68
3	Списаны расходы по обычным видам деятельности	90/2	43, 41, 20, 44, 26

Окончание табл. 7.6

1	2	3	4
4	Определен финансовый результат от обычных видов деятельности	90/9	99
5	Сформирован финансовый результат по прочим доходам и расходам	91/9	99
6	Начислено постоянное налоговое обязательство	99	68
7	Начислен постоянный налоговый актив	68	99
8	Начислено отложенное налоговое обязательство	68	77
9	Начислен отложенный налоговый актив <sup>10</sup>	09	68
10	Сформированный в отчетном периоде финансовый результат передается по авизо в центральную бухгалтерию	99	79
<i>В центральной бухгалтерии юридического лица</i>			
11	Принят финансовый результат структурного подразделения	79	99
12	Начислен условный расход по налогу на прибыль от финансового результата юридического лица в целом	99	68
13	Проведена реформация баланса; сформирована нераспределенная прибыль	99	84

Если учредительными документами предприятия его структурные подразделения ограничены в решениях, например, они формируют расходы, а получаемые ими доходы и денежные средства учитываются центральной бухгалтерией, речь идет о *частичном (незаконченном) балансе*. В этом случае в конце отчетного периода структурное подразделение передает по авизо в центральную бухгалтерию сформированные затраты, финансовый результат формируется по юридическому лицу ([табл. 7.7](#)).

Отдельные балансы структурных подразделений и баланс головного подразделения в конце отчетного периода объединяются для составления баланса юридического лица. При этом правильность отражения в учете расчетов между головным и структурными подразделениями контролируется путем сверки сальдо по аналитическим счетам, открытым к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», в учете подразделений и центральной бухгалтерии. Если структурное подразделение имеет дебетовое сальдо расчетов с головным подразделением, то в учете головного подразделения должна быть зафиксирована та же сумма в виде кредитового сальдо по аналитическому счету расчетов с данным подразделением.

<sup>10</sup> Отметим, что начисление корректирующих сумм налоговых активов и обязательств в учете структурного подразделения или в центральной бухгалтерии юридического лица является предметом учетной политики организации. С методологической точки зрения, эти проводки корректнее делать в центральной бухгалтерии, поскольку налогоплательщиком признается юридическое лицо, оно же формирует налоговую базу. Однако с практических позиций часть операций целесообразно передать на места: некоторые виды налоговых активов и обязательств нужно формировать по мере отражения в учете хозяйственных операций, приводящих к их появлению. В то же время мы полагаем, что проводки по формированию условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и текущего налога на прибыль должны отражаться только центральной бухгалтерией.

Таблица 7.7.

Формирование финансового результата юридическим лицом, имеющим структурные подразделения, выделенные на отдельные частичные (незаконченные) балансы

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
<i>У структурного подразделения</i>			
1	Сформированы прямые расходы на производство	20	02, 05, 10, 70, 69
2	Сформированы расходы вспомогательных производств	23	02, 05, 10, 70, 69
3	Сформированы общепроизводственные расходы	25	02, 05, 10, 70, 69, 60, 76
4	Сформированы общехозяйственные расходы	26	02, 05, 10, 70, 69, 60, 76, 71
5	Сформированы расходы обслуживающих производств и хозяйств	29	02, 05, 10, 70, 69, 60, 76, 71
6	Осуществлено распределение и списание косвенных расходов	20	23, 25
7	В конце отчетного периода производится передача произведенных расходов	79	20, 26, 29
<i>В центральной бухгалтерии юридического лица</i>			
8	Приняты расходы структурных подразделений	20, 26, 29	79
9	Отражен доход от обычных видов деятельности	62	90/1
10	Налог на добавленную стоимость	90/3	68
11	Списаны расходы по обычным видам деятельности (с учетом расходов, переданных подразделениями)	90/2	43, 41, 20, 44, 26
12	Определен финансовый результат от обычных видов деятельности	90/9	99
13	Сформирован финансовый результат по прочим доходам и расходам	91/9	99
14	Начислен условный расход по налогу на прибыль от финансового результата юридического лица в целом	99	68
15	Начислено постоянное налоговое обязательство	99	68
16	Начислен постоянный налоговый актив	68	99
17	Начислено отложенное налоговое обязательство	68	77
18	Начислен отложенный налоговый актив	09	68
19	Проведена реформация баланса; сформирована нераспределенная прибыль	99	84

Таким образом, после сведения балансов головного и структурных подразделений в баланс юридического лица сальдо по счету 79 нивелируется. Отметим, что остатки внутрихозяйственных расчетов подлежат периодической сверке и тщательному контролю: счет 79 является активно-пассивным и может иметь одновременно дебетовые и кредитовые остатки по различным типам хозяйственных операций.

### 7.9. Учет расчетов дочерними и зависимыми обществами

Согласно 7 разделу ГК РФ хозяйственное общество признается *дочерним*, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Основное общество (товарищество), которое имеет право давать дочернему обществу, в том числе по договору с ним, обязательные для него указания, отвечает солидарно с дочерним обществом по сделкам, заключенным последним во исполнение таких указаний. Участники (акционеры) дочернего общества вправе требовать возмещения основным обществом (товариществом) убытков, причиненных по его вине дочернему обществу, если иное не установлено законами о хозяйственных обществах.

Хозяйственное общество признается *зависимым*, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. Хозяйственное общество, которое приобрело более 20 % голосующих акций акционерного общества или 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, обязано незамедлительно публиковать сведения об этом в порядке, предусмотренном законами о хозяйственных обществах.

Пределы взаимного участия хозяйственных обществ в уставных капиталах друг друга и число голосов, которыми одно из таких обществ может пользоваться на общем собрании участников или акционеров другого общества, определяются законом.

В бухгалтерском учете специальных счетов для отражения операций с дочерними и зависимыми предприятиями нет. Дочерние и зависимые предприятия выступают к головной организации как такие же контрагенты.

Поэтому внутригрупповые расчеты учитываются в обычном порядке, установленном для расчетов по группе счетов раздел VI «Расчеты».

Если организация – член группы выступает в роли поставщика, то другие организации этой группы учитывают расчеты с данной организацией *на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*. Расчеты с организациями, являющимися покупателями, учитывают *на счете 62 «Расчеты с покупателями»*. Расчеты, связанные с формированием уставного капитала члена группы и с распределением доходов внутри группы, дочерние и зависимые общества осуществляют *на счете 75 «Расчеты с учредителями»*. Для учета прочих внутригрупповых расчетов используют счет *76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*.

К указанным счетам можно открывать субсчета или использовать иные способы для обеспечения данных о состоянии расчетов между членами группы и необходимых корректировках при предоставлении сводной бухгалтерской отчетности.



При учреждении дочерней организации на стоимость имущества, подлежащего передаче участником, дебетуют счет 58 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредитуют счет 76. Аналогичную запись делают при *распределении (реинвестировании) организацией дивидендов (доходов), причитающихся ей от дочерней организации*, на увеличение вклада в ее уставный капитал. Одновременно дебетуют счет 76 и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При передаче имущества дочерней организации дебетуют счет 76 и кредитуют счета учета реализации ценностей (90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы») и денежных средств.

При оказании финансовой помощи дочерней организации на сумму денежных средств, подлежащих передаче, делают запись по дебету счетов 82 «Резервный капитал» или 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 76. После перечисления денежных средств делают запись по дебету счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При возврате организации дочерней организацией имущества и денежных средств производят запись по дебету счета 76 и кредиту счетов учета имущества.

На субсчете счета 76 «Расчеты с зависимыми обществами» отражают расчеты организации по всем видам операций (за исключением расчетов по вкладам в уставный капитал) с зависимыми обществами. Учет расчетов ведут по каждому зависимому обществу. Зависимые общества на данном субсчете учитывают расчеты по операциям с участниками зависимого общества. Учет взаимных расчетов ведут в порядке, аналогичном учету расчетов с дочерними предприятиями.

Согласно требованиям Приказа Минфина № 112 от 30.12.96 «О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности», при наличии у организации дочерних и зависимых обществ, представляется *сводная бухгалтерская отчетность*.

*Сводная бухгалтерская отчетность* – это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций. *Бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется* в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

- головная организация обладает более 50 % голосующих акций акционерного общества или более 50 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
- головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;
- при наличии у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

*Данные о зависимых обществах включаются в сводную бухгалтерскую отчетность*, если головная организация имеет более 20 % голосующих ак-

ций акционерного общества или более 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. Данные о дочернем или зависимом обществе могут *не включаться* в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

- доля голосующих акций или доля в уставном капитале дочернего общества и доля голосующих акций или доля в уставном капитале зависимого общества приобретены на краткосрочный период с целью последующей перепродажи;
- головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом.

В этом случае стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе или зависимом обществе отражается в сводной бухгалтерской отчетности в порядке, установленном для отражения финансовых вложений (в сумме фактических затрат, отраженных в бухгалтерском балансе головной организации).

Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках.

Следует отметить, что при составлении сводной отчетности используется единая учетная политика в отношении статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ.

Головной организации целесообразно составлять сводную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 июня следующего за отчетным года, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредительными документами этой организации.

*Аналитический учет* расчетов ведется по каждой дочерней (зависимой) организации. Дочерняя организация на данном субсчете учитывает расчеты по операциям с учредителями дочерней организации.

## **ТЕМА 8.**

# **УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ВНЕШНИМИ КОНТРАГЕНТАМИ**

### **8.1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками**

Текущая деятельность предприятия представляет собой непрерывное движение ценностей, а также возникновение и исполнение взаимных обязательств, связывающих данное предприятие с контрагентами, бюджетом, работниками, собственниками. Основной удельный вес в подобных обязательствах составляют расчеты с внешними по отношению к предприятию лицами дебиторами и кредиторами за поставленную и полученную продукцию. В результате расчетных операций предприятие одновременно кредитует одних контрагентов (покупателей своей продукции) и получает средства во временное пользование от других контрагентов (поставщиков сырья, материалов, услуг). Предприятие в условиях рынка самостоятельно определяет контрагентов, поставщиков, у которых оно будет приобретать сырье и материалы, и тех покупателей, которые купят готовую продукцию и смогут заплатить за нее. В этом заключается сама основа функционирования рыночной экономики. Для предприятия же соблюдение этого принципа и поддержания финансовой устойчивости и платежеспособности требует качественного управления дебиторской и кредиторской задолженностями.

Хозяйственная жизнь предприятия, с точки зрения ее правового регулирования, состоит из фактов возникновения, изменения и прекращения обязательств. Это, с одной стороны, обязательства предприятия перед своими агентами и корреспондентами, т. е. обязательства, в которых предприятие выступает в качестве пассивной стороны. Сюда относятся долги поставщикам по оплате приобретенных ценностей, задолженность государству по уплате налогов, невыплаченная заработная плата и т.д. С другой стороны, это обязательства агентов и корреспондентов перед предприятием, т. е. обязательства, в которых предприятие выступает активной стороной. Здесь можно назвать долги покупателей, обязательства работников по возмещению причиненного предприятию ущерба, задолженность государства по возмещению уплаченных налогов и сборов и т.п.

Гражданское законодательство определяет обязательство как отношение, в силу которого должник обязан совершить в пользу кредитора определенное действие, а кредитор вправе требовать от должника исполнение его обязанности [\[3, ст.307\]](#). Общие положения о гражданско-правовом договоре определены подразделом 2 разделом 3 части первой Гражданского кодекса РФ. Главы 27 – 29 этого подраздела разъясняют понятие и условия договоров, порядок заключения, изменения и расторжения договора. Общие нормы обязательственного права дополнены специальными нормами части второй ГК РФ, практически полностью посвященной отдельным видам договорных обязательств. Наряду с ГК РФ действует целая система законов и подзакон-

ных актов в сфере регулирования гражданско-правовых договорных отношений.

К поставщикам и подрядчикам относят организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.). В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов за поставленную продукцию или оказанные услуги.

Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется с применением счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет 60 предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками:

- за полученные материально-производственные ценности, включая основные средства;
- за выполненные работы по основной деятельности и вложения во внеоборотные активы (строительство новых объектов, реконструкция и модернизация действующих и пр.);
- за выполнение услуг по предоставлению электроэнергии, воды, газа, пара и т. д.;
- за материально-производственные ценности, работы и услуги, расчеты по которым производятся в порядке плановых платежей;
- за выполненные услуги по доставке приобретенных материально-производственных ценностей.

Организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика, расчеты со своими субподрядчиками также отражают на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 независимо от времени оплаты.

По кредиту счета 60 отражают стоимость фактически поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, потребленных услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или соответствующих затрат. За услуги по доставке материальных ценностей, а также по переработке материалов на стороне записи *по кредиту* счета 60 производят в корреспонденции со счетами учета производственных запасов товаров, издержек обращения и т.п.:

- дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - акцептованы счета поставщиков за выполненные ими работы и оказанные услуги, в т.ч. предоставление энергии, газа, пара, воды, услуг связи для цехов основного и вспомогательных производств;

- дебет 10 «Материалы», кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - акцептованы счета-фактуры поставщиков за приобретенные различные товарно-материальные ценности;
- дебет 76-2 «Расчеты по претензиям», кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - предъявлены претензии поставщикам или подрядчикам за обнаруженную при приемке материалов недостачу сверх норм естественной убыли, несоответствии цен, ошибки в счетах-фактурах и т.п.

По *дебету* счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражаются бухгалтерской записью: суммы исполненных обязательств согласно расчетным документам поставщиков и подрядчиков за поступившие товарно-материальные ценности, выполненные работы и потребленные услуги (электроэнергия, отопление, вода и т. д.):

- дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит 50 «Касса» - при наличных расчетах;
- дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит 51 «Расчетные счета» - при проведении безналичных расчетов.

В соответствии со ст. 456 ГК РФ продавец обязан одновременно с передачей вещи передать покупателю относящиеся к ней документы, предусмотренные законом, иными правовыми актами или договором. Количество и цену вещей, участвующих в сделке, удостоверяют сопроводительные документы. Однако поставщики не всегда выполняют свои обязанности, и в организацию поступают материальные ценности без оформленных надлежащим образом расчетных документов (счетов, платежных требований, платежных требований-поручений или других документов, необходимых для расчетов с поставщиками). Такие поставки называются *неотфактурованными*. *Неотфактурованными поставками* считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком)

Поступившие ценности должны быть оприходованы согласно их назначению по соответствующим счетам учета 10 «Материалы» или 41 «Товары» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Порядок учета неотфактурованных поставок зависит от того, поступили или нет документы в том же месяце, что и товары или материалы.

1. Если расчетные документы на неотфактурованные поставки получены в том же либо в следующем месяце до составления в бухгалтерии соответствующих регистров по приходу материальных запасов, то они учитываются в установленном в данной организации порядке.

2. Если расчетные документы не получены в месяце поставки товара либо в следующем месяце до составления соответствующих регистров по приходу материально-производственных запасов, то они приходятся и учитываются в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете по принятым в организации учетным ценам. В случае если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материальных запасов,

они приходуются по рыночной стоимости. После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком. Корректировку рекомендуется производить не на разницу сумм, а сторнировать стоимость товарно-материальных ценностей, ранее отнесенных к неотфактурованным поставкам.

3. Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили в организацию в следующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то необходимо учитывать следующее:

- учетная стоимость материальных запасов не меняется;
- НДС принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке;
- уточняются расчеты с поставщиком. При этом суммы разницы между учетной стоимостью оприходованных материальных запасов и их фактической себестоимостью списываются в месяце поступления расчетных документов:
- уменьшение стоимости материальных запасов отражается как прочие доходы, проводкой дебет 60, кредит 91;
- увеличение стоимости материальных запасов отражается как прочие расходы, проводкой дебет 91, кредит 60.

План счетов предусматривает, что все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности (принятые работы, потребленные услуги), отражаются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Если же организация оплачивает товары (работы, услуги) авансом, то используется субсчет «Авансы выданные» счета 60.

Предоплата отражается проводкой по дебету счета 60 «Авансы выданные» и кредиту счетов денежных средств (50, 51).

Зачет сумм выданных авансов будет происходить по мере наступления периодов, в которых соответствующие услуги будут оказаны (работы выполнены), что должно быть подтверждено документально. По мере акцепта счетов за товары, работы и услуги отражают корреспонденцию счетов по дебету: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение ценностей», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Зачет ранее выданных авансов отражают по дебету субсчета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту субсчета «Авансы выданные» счета 60.

*Учет товарных векселей.* В хозяйственной деятельности предприятия могут использовать векселя. *Вексель* – ценная бумага, представляющая собой ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) или иного указанного в векселе плательщика (переводный вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы. Отношения сторон по векселю регулируются законом о переводном и простом векселе [\[3, ст. 815\]](#).

Бухгалтерский учет *товарных векселей* ведется у организации-векселедателя на субсчетах, открытых к счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», в сумме, указанной в векселе, в корреспонденции с дебетом счетов учета материальных ценностей или издержек производства. Тогда выдача собственного векселя оформляется проводкой по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту 60, субсчет «Векселя выданные».

В соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги, не относятся к финансовым вложениям организации.

По истечении оговоренного периода времени вексель оплачивается, что отражается проводкой по дебету субсчета «Векселя выданные» и кредиту счетов денежных средств (50, 51).

Векселя могут быть дисконтными (процентными). Применительно к обращению векселей под *дисконтом* понимается разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств или их эквивалентов при размещении этого векселя [30]. Порядок отражения в бухгалтерском учете организации операций с векселями зависит от того, в каком качестве организация использует векселя.

Векселедатель отражает сумму причитающихся к уплате по векселю процентов по дебету счетов учета производственных запасов, затрат на производство в корреспонденции с кредитом счетов 60, 76 в момент выдачи векселя. Согласно нормативно-правовым документам по бухгалтерскому учету учет процентов (дисконта) в первоначальной стоимости возможен только до принятия активов к учету, поэтому после принятия товаров, работ, услуг к учету сумма причитающихся процентов должна учитываться в прочих расходах и отражаться на счете 91, субсчет 2 «Прочие расходы».

Но начисление процентов не всегда представляется возможным в момент выдачи векселя. Например, в соответствии с вексельным законодательством начисление процентов на вексельную сумму может быть обусловлено векселедателем в векселе, который подлежит оплате сроком «по предъявлении» или «во столько-то времени от предъявления». Проценты на сумму векселя сроком «по предъявлении» или «во столько-то времени от предъявления» начинают начисляться со дня составления векселя, если в самом векселе не указана другая дата, которая должна считаться в качестве прямой оговорки типа «проценты начисляются с такого-то числа» и даты наступления минимального срока для предъявления к платежу векселя сроком «по предъявлении, но не ранее».

Начисление процентов на сумму векселя со сроком платежа «по предъявлении» заканчивается в момент предъявления векселя к платежу, но не позднее чем в течение одного года со дня его составления. Начисление процентов на сумму векселя со сроком платежа «во столько-то времени от предъявления» заканчивается в момент предъявления векселя для проставле-

ния датированной отметки о предъявлении, но не позднее чем в течение одного года со дня их выдачи.

Начисление процентов по векселю отражается проводкой по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При использовании организацией (векселедателем) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) собственного векселя устанавливается особый порядок налоговых вычетов НДС. Вычет применяется только после оплаты по собственному векселю и исчисляется исходя из сумм, фактически уплаченных по собственному векселю [4, п. 2 ст. 172].

При предъявлении векселя к погашению до окончания срока его обращения возможна оплата векселя в меньшем размере. В этом случае производится *новация вексельного обязательства*, которая оформляется соглашением сторон – векселедателем и векселедержателем [3, ст. 414], или прощается часть долга [3, ст. 415].

*Аналитический учет* по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей – по каждому поставщику и подрядчику. Аналитический учет ведется в разрезе субсчетов, открытых к счету 60. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных:

- по поставщикам по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- по поставщикам и по не оплаченным в срок расчетным документам;
- по поставщикам и по неотфактурованным поставкам;
- по авансам выданным;
- по поставщикам и по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- по поставщикам и по просроченным оплатой векселям;
- по поставщикам и по полученному коммерческому кредиту и др.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» обособленно.

## 8.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Наряду с расчетами за поставленные товарно-материальные ценности, работы и услуги, организации осуществляют расчеты с покупателями и заказчиками за реализуемую продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

Бухгалтерский учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется с применением счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», который по



*дебету* корреспондирует со счетами 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» на суммы, по которым представлены расчетные документы, по *кредиту* – со счетами по учету денежных и валютных средств, а также со счетами расчетов при расчетных операциях, предполагающих погашение обязательств способами, отличными от перечисления денежных средств.

При продаже амортизируемого имущества, т. е. основных средств и нематериальных активов, а также другого имущества, его стоимость по ценам продажи списывают в дебет счета 62 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление платежей за проданное имущество отражают по дебету счетов по учету денежных средств (50, 51, 52, 55) и кредиту счета 62. Положительные курсовые разницы, которые связаны с пересчетом стоимости обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли, учитывают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательные – по дебету счета 91 и кредиту счета 62.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 обособленно.

В организациях, выполняющих работы долгосрочного характера (строительные, проектные, научные, геологические и т.п.), для учета расчетов с заказчиками может использоваться счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

*Учет авансов полученных.* В рамках проведения расчетных операций организации могут получать авансы от покупателей как предоплату за реализуемую продукцию, выполненные работы или оказанные услуги. Гражданский кодекс определяет предоплату как обязанность покупателя оплатить товар полностью или частично до передачи продавцом товара [3, ст. 487], что должно быть закреплено в договоре купли-продажи или поставки товаров. Договор является юридической основой сделки, подтверждением ее правомерности и законности. Предоплата, с одной стороны, служит некоторой гарантией выполнения покупателем обязательств по оплате товара, а с другой стороны, отличается от задатка по форме (задаток обязательно подтверждается письменным соглашением) и юридическим последствиям (в случае с задатком если обязанности не выполнены по вине покупателя, то задаток остается у продавца, по вине продавца – задаток возвращается покупателю в двойном размере) [3, ст. 380 – 381]. Предоплату называют авансом или авансовым платежом – это осуществление платежа в счет оплаты товаров, работ, услуг до их получения или выполнения.

Авансы от покупателей под предстоящую поставку товаров могут поступать как в наличном, так и в безналичном порядке.

Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению суммы поступивших платежей, включая суммы полученных авансов, отражаются по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При этом суммы полученных авансов и предоплаты учитываются обособленно. Таким обра-

зом, предприятиям, получающим предоплату, необходимо открыть к счету 62 субсчета «Текущие расчеты с покупателями и заказчиками» и субсчет «Расчеты по авансам полученным».

В учете продавца получение предоплаты от покупателя в счет последующей отгрузки товара отражается проводкой по дебету счетов 51 «Расчетный счет», 50 «Касса» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным».

Исчисление налога на добавленную стоимость с суммы полученного аванса отражается в учете продавца проводкой по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным», и кредиту 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС».

В заключение необходимо зачесть сумму полученного аванса в счет оплаты за отгруженный товар, что отражают корреспонденцией счетов по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным», и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Текущие расчеты с покупателями и заказчиками».

*Учет векселей полученных.* Если организация-продавец получила в счет оплаты товаров (выполненных работ, оказанных услуг) собственный вексель покупателя, то факт передачи векселя только фиксирует обязательство покупателя (векселедателя) уплатить предусмотренную в векселе денежную сумму при наступлении срока платежа. Следовательно, получение собственного векселя покупателя нельзя рассматривать в этом случае как поступление платы за отгруженную продукцию (работы, услуги).

Векселя, полученные организациями – поставщиками товаров (работ, услуг) от организаций-векселедателей, отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные», в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка». Разность между суммой, указанной в векселе, и суммой задолженности за поставленные товары (продукцию), выполненные работы и оказанные услуги, в счет оплаты которых получен вексель, отражается по кредиту счета 91, субсчет «Доходы по векселям».

У организации – продавца товара (работ, услуг), получившей вексель в оплату, оформляются следующие проводки:

- дебет 62 «Расчеты с покупателями», кредит 90, субсчет «Выручка» - отгружена (реализована) продукция покупателю, оказаны услуги;
- дебет 90, субсчет «НДС», кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» - отражен НДС;
- дебет 62, субсчет «Векселя полученные», кредит 62 «Расчеты с покупателями» - отражен вексель, полученный в счет оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

Вексель оплачивается по истечении оговоренного срока и оформляется проводкой по дебету счетов 51, 50 и кредиту счета 62, субсчет «Векселя по-

лученные». Начисленные и полученные проценты по векселю (дисконт) отражают на счете 91 субсчет «Прочие доходы».

Не оплаченные в срок векселя считаются *отказными*. Номинальную сумму отказного векселя с процентами списывают со счета 62, субсчет «Векселя полученные», в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям».

До наступления срока оплаты по векселю организация – векселедержатель может получить в банках ссуды под вексель. Полученные кредиты отражают по кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52 и др.) в фактически полученных суммах. При этом задолженность по расчетам с покупателями, обеспеченная векселями, продолжает учитываться по счетам дебиторской задолженности (62 и др.). При невыполнении векселедателем или другим плательщиком долговых обязательств организация – векселедержатель обязана возратить полученные в результате дисконтирования векселей денежные средства банкам. Перечисленные средства списываются с кредита денежных счетов в дебет счета 66 или 67. Просроченные обязательства по векселям остаются на счетах учета дебиторской задолженности.

*Аналитический учет* по счету 62 ведется по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей – по каждому покупателю или заказчику.

Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных:

- по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- по покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам;
- по авансам полученным;
- по векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- по векселям, дисконтированным (учтенным) в банках;
- по векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

### 8.3. Особенности учета расчетов по посредническим операциям

Товарные операции могут осуществляться организациями с участием третьих лиц - посредников.

*Посредничество* как гражданско-правовое понятие представляет собой содействие соглашению или сделке между сторонами. Действующим гражданским законодательством понятия «посредническая деятельность» и «посредническая операция» не определены. На практике чаще всего применяются договоры комиссии, поручения, агентские договоры. Посредник (будь то агент, поверенный или комиссионер) всегда действует за счет доверителя.

Помимо этого посреднические договоры носят возмездный характер, т. е. за оказанные услуги доверитель платит и сверх компенсации необходимых расходов. Результат договора (выгода и предпринимательские риски) при этом переходит доверителю.

Законодательство предусматривает возможность сторон отказаться от исполнения договора. Особенности отказа для различных договоров установлены ГК РФ. Так, доверитель по договору поручения вправе отменить поручение, а поверенный в свою очередь вправе отказаться от исполнения в любой момент. Отказ сторон от исполнения договора комиссии возможен при его заключении на неопределенный срок. Если же срок договора установлен, то указанным правом обладает исключительно комитент. Комиссионер может отказаться от исполнения договора, только когда сам договор предусматривает такую возможность.

*Агентский договор* может быть построен на основе модели договора поручения (от имени поручителя и за его счет) или на основе модели договора комиссии (от своего имени и за счет комитента). Соответственно к нему применяется либо гл. 49 ГК РФ, либо гл. 51 ГК РФ. На основании ст. 1005 Гражданского кодекса агентский договор предусматривает выполнение за вознаграждение одной стороной (Агентом) по поручению другой стороны (Принципала) какие-либо действия от своего имени, но за счет Принципала либо от имени и за счет Принципала. Принципиально агентский договор может считаться одной из разновидностей договора оказания услуг.

Так, компания, которая выступает в качестве Агента, может взять на себя обязательства по распространению продуктов, производимых Принципалом, в регионе, в котором у последнего отсутствуют представительства.

В силу достаточно широких возможностей Агента по выполнению возложенных на него обязанностей в бухгалтерском учете расчетов по таким договорам есть ряд особенностей, которые необходимо учитывать. Для учета посреднических операций целесообразно использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», предварительно выделив для конкретных расчетов отдельные субсчета к этому счету. Например:

- 76 субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рамках агентского договора»;
- 76 субсчет «Расчеты с покупателями в рамках посреднического договора»;
- 76 субсчет «Расчеты с принципалом по порученным обязательствам»;
- 76 субсчет «Расчеты с принципалом по возмещаемым расходам» и т.п.

При этом приобретаемые по поручению Принципала товары подлежат бухгалтерскому учету у Агента на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», а полученные от него товары для последующей продажи их Агентом – на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Основное преимущество агентского договора заключается в том, что его предмет не ограничен строгими рамками законодательства. Поэтому все сделки можно условно подразделить на две группы:

- 1) приобретение Агентом для Принципала материальных ценностей у поставщиков или же размещение заказа на выполнение работ или оказание услуг у подрядчиков;
- 2) заключение договоров с покупателями на реализацию производимой Принципалом продукции (товаров, работ, услуг).

Организация – посредник принимает товар для продажи, несет полную ответственность за выполнение договора и по продаже товара выплачивает (перечисляет) сумму, причитающуюся по договору, организации – владельцу товара. Хранение товара на складе и его предпродажная подготовка осуществляются, как правило, за счет организации – владельца товара.

В зависимости от выбранного предмета договора будет различаться и порядок отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет операций по продаже товаров у посредника зависит от формы участия в расчетах – с участием или без участия в расчетах за товар.

*Учет продажи товаров с участием в расчетах.* По дебету счета 004 «Товары, принятые на комиссию» у посредника отражается стоимость товаров, принятых для продажи по договору комиссии. При этом предъявление счета к оплате за проданные товары отражается проводкой по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 76, субсчет «Расчеты с покупателями в рамках посреднического договора». Одновременно по кредиту счета 004 списывается с учета стоимость проданных товаров.

Получение денежных средств в оплату проданных товаров отражается проводкой по дебету счетов денежных средств (51,52) и кредиту счета расчетов с покупателями и заказчиками (62).

По дебету счета 76, субсчет «Расчеты с покупателями в рамках посреднического договора» и кредиту счета 90, субсчет «Выручка», отражается выручка посредника в размере его комиссионного вознаграждения. По дебету счета 76, субсчет «Расчеты с покупателями в рамках посреднического договора», и кредиту счета 51 «Расчетные счета» погашается задолженность комитенту за вычетом суммы комиссионного вознаграждения и других расходов.

*Учет продажи товаров без участия в расчетах.* В этом случае за товар, реализованный посредником, на его расчетный счет поступают денежные средства только в размере комиссионного вознаграждения, предусмотренного договором.

В учете посредника делаются следующие записи:

- дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90, субсчет «Выручка» - отражена сумма комиссии (дохода) посредника согласно договору;

- дебет счета 90, субсчет «НДС», кредит счета 68, субсчет «Расчеты по НДС» - отражена задолженность бюджету по НДС с суммы комиссионного вознаграждения;
- дебет счетов учета денежных средств (50, 51), кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - поступили денежные средства в оплату услуг посредника.

Другим вариантом оформления посреднической сделки является *договор поручения*. В соответствии со ст. 971 Гражданского кодекса Поверенный, выполняя обязательства по договору поручения, совершает юридические действия не от своего лица, а от лица Доверителя. Права и обязанности по сделке, совершенной Поверенным, возникают непосредственно у Доверителя.

Вознаграждение Поверенного по договору поручения может устанавливаться:

- в твердой сумме, оговоренной в договоре и не зависящей от цены совершенной посредником сделки;
- в размере разницы между назначенной Доверителем ценой и более выгодной (низкой) ценой закупаемых товаров;
- в процентах от цены сделки.

Наиболее распространенным вариантом оформления посреднических операций является заключение между организациями *договора комиссии*. По такому соглашению одна сторона (Комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (Комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет Комитента.

За свои услуги комиссионер получает определенную плату – комиссионное вознаграждение, которое в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [24], является для него доходом от обычных видов деятельности.

По договору комиссии у комиссионера, оказывающего комитенту возмездные услуги, возникает выручка от реализации посреднических услуг (комиссионное вознаграждение) и отражается на счетах бухгалтерского учета по кредиту счета 90, субсчет «Выручка».

Если комиссионер участвует в расчетах, начисление комиссионного вознаграждения оформляется следующей проводкой:

дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комитентом», кредит счета 90, субсчет «Выручка».

Если условия договора комиссии предусматривают, что посредник в расчетах не участвует, производится следующая запись:

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90, субсчет «Выручка».

Расходы на ведение посреднической деятельности (заработная плата рабочих, стоимость коммунальных услуг, арендная плата и т.д.) учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Комиссионеры списывают сум-

мы, накопленные на этом счете, в дебет счета 90, субсчет «Себестоимость продаж».

В бухгалтерском учете комиссионера оформляется следующая запись:  
дебет счета 90, субсчет «Себестоимость продаж», кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

*При реализации товара покупателям* в бухгалтерском учете комиссионера отражаются дебиторская задолженность покупателей по оплате товара и кредиторская задолженность перед комитентом записью:

дебет счета 62, кредит счета 76, субсчет «Расчеты с комитентом».

Не признается расходами организации-комиссионера выбытие активов по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента [\[25, п. 3\]](#).

*Прибыль комиссионера* от реализации услуги определяется как разница между выручкой (комиссионным вознаграждением) без учета НДС и затратами, включаемыми в себестоимость услуги. Полученный финансовый результат ежемесячно списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 90, субсчет «Прибыль (убыток) от продаж».

Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации [\[12, п. 2 ст. 8\]](#). Имущество, поступившее к комиссионеру от комитента, отражается посредником на забалансовых счетах:

- при договорах комиссии, связанных с реализацией комиссионного товара, - на счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Такие товары учитываются в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах, включая НДС (т. е. по ценам, согласованным с комитентом). По мере реализации товара комиссионер списывает его стоимость со счета 004 [\[37, п. 158\]](#);
- при договорах комиссии, связанных с приобретением товаров для комитента, на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» по цене, которая указана в отгрузочных документах поставщика. Списание с забалансового учета материалов производится в момент их передачи комитенту.

Отражение операций на счетах бухгалтерского учета комиссионера зависит от того, какой вид договора заключен сторонами по договору комиссии: на продажу или на приобретение товара, - а также от условий заключенного договора, в частности от того, участвует комиссионер в расчетах между комитентом и покупателями или нет.

Рассмотрим отражение операций на счетах бухгалтерского учета у комиссионера *при участии комиссионера в расчетах*. При совершении сделки с участием комиссионера в расчетах схема движения денежных средств выглядит следующим образом:

- выручка от продажи товаров по договору купли-продажи поступает от покупателя на расчетный счет или в кассу комиссионера;
- из полученной суммы комиссионер, как правило, удерживает свое вознаграждение;

- оставшаяся сумма перечисляется собственнику товаров – комитенту.  
Если посредник *в расчетах не участвует*:
- выручка от продажи товаров поступает на расчетный счет или в кассу их собственника – комитента;
- после получения денежных средств комитент перечисляет комиссионное вознаграждение комиссионеру в соответствии с условиями договора комиссии.

Для целей бухгалтерского учета сумма дополнительной выгоды признается выручкой, является доходом от обычных видов деятельности и отражается в бухгалтерском учете записью: по дебету счета 76, субсчет «Расчеты с комитентом» и кредитом счета 90, субсчет «Выручка».

При продаже товаров по договору комиссии право собственности на товар переходит непосредственно от комитента к покупателю; соответственно, именно в этот момент комитент должен отразить на счетах бухгалтерского учета выручку от реализации товаров.

Поскольку комиссионное поручение для посредника считается исполненным после перехода права собственности на комиссионный товар к покупателю, то одновременно с получением отчета, в котором, как правило, указываются сумма комиссионного вознаграждения посредника и полученная дополнительная выгода, комитент может включить в состав затрат, связанных с реализацией своих товаров, стоимость оказанных комиссионером услуг (без учета НДС).

Если посредник не принимает участия в расчетах, комитент самостоятельно производит расчеты с покупателями или поставщиками товара по сделкам, заключенным комиссионером; при этом на расчетный счет (в кассу) комиссионера перечисляются суммы вознаграждения по договору комиссии (комиссионное вознаграждение, дополнительная выгода).

При исполнении поручения с участием посредника в расчетах комитент производит расчеты только с комиссионером, который, в свою очередь, рассчитывается с покупателями или поставщиками товара по заключенным с ними договорам. При этом денежные средства, полученные комиссионером от покупателей, не являются его собственностью, а принадлежат комитенту и подлежат перечислению ему.

Для обобщения информации о наличии и движении товаров, переданных на комиссию, *организация-комитент* использует счет 45 «Товары отгруженные».

Операция по передаче товара комиссионеру отражается в бухгалтерском учете комитента путем переноса соответствующих сумм с кредита счета 41 «Товары» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

Переданные комиссионеру товары числятся на счете 45 до момента перехода права собственности на них к покупателю (или до момента их возврата, если договор комиссии расторгается).



Расчеты с комиссионером по оплате комиссионного вознаграждения ведутся на отдельном субсчете счета 76, например на субсчете «Расчеты с комиссионером по комиссионному вознаграждению».

При переходе к покупателю права собственности на комиссионные товары по договору купли-продажи, заключенному комиссионером от своего имени, выполняются все условия, необходимые для признания выручки в бухгалтерском учете комитента.

Комитент оформляет следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

Дебет счета 76, субсчет «Расчеты с комиссионером по комиссионному вознаграждению», кредит счета 90, субсчет «Выручка». Расходы, связанные с продажей товаров, являются расходами по обычным видам деятельности [25, п. 5]. В бухгалтерском учете суммы, причитающиеся комиссионеру по договору комиссии, признаются расходами на продажу и отражаются на одноименном счете 44.

Если по условиям договора комиссии комиссионер принимает на себя *ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере)*, то в бухгалтерском учете комитента полученные гарантии в обеспечение обязательства учитываются на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные». Суммы обеспечения списываются со счета 008 по мере погашения задолженности. В аналитическом учете необходимо организовать учет всех посреднических операций в разрезе договоров и контрагентов.

#### 8.4. Учет расчетов при прекращении обязательств путем зачета взаимных требований, отступного, новации

При возникновении у одной из сторон недостатка денежных средств организации используют формы расчетов, отличные от расчетов денежными средствами, со своими контрагентами. В настоящее время наиболее часто встречаются такие формы, как товарообменные операции, взаимозачеты, вексельные расчеты и др. Использование этих форм расчетов имеет ряд преимуществ перед обычными:

- нет необходимости исключать из оборота денежные средства;
- достигается экономия времени;
- уменьшаются затраты на банковское обслуживание.

При проведении таких расчетов необходимо знать их правовые основы. Юридическая сторона расчетов регулируется Гражданским кодексом РФ.

Правовая сторона проведения взаимозачетных операций регулируется ст. ст. 410, 411 ГК РФ. Согласно ст. 410 ГК РФ обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. Участниками взаимозачетных сделок могут быть как две, так и несколько организаций – многосторонний взаимозачет.

Многосторонний зачет не является взаимозачетом в чистом виде, поскольку ст. 410 ГК РФ требует наличие встречного однородного требования. При многостороннем зачете возрастают требования к документальному оформлению. Необходимо, чтобы между всеми сторонами, участвующими в зачете, существовали договорные отношения.

Двусторонние взаимозачеты могут проводиться по соглашению обеих сторон либо по заявлению одной из них, что оговорено в ст. 410 ГК РФ. При этом для прекращения обязательств зачетом заявление о зачете должно быть получено другой стороной, и это должно быть документально подтверждено. Если в договоре предусмотрено запрещение одностороннего зачета, его проведение невозможно.

Наиболее часто прекращение обязательств зачетом применяется, когда организация с одним и тем же контрагентом имеет два договора. По одному договору организация является должником, по другому – выступает кредитором, т. е. у двух организаций по двум разным договорам (сделкам) существуют взаимные кредиторские и дебиторские задолженности. При отсутствии денежных средств у одной или двух организаций для ускорения расчетов либо по каким-либо иным причинам может быть принято решение о погашении обязательств зачетом встречных требований.

Для осуществления взаимозачета необходимо:

- 1) *существование встречного требования сторон.* Данное требование подразумевает наличие встречных обязательств, т. е. каждая из сторон, участвующих во взаимозачете, должна участвовать в двух обязательствах. В первом обязательстве сторона выступает в качестве кредитора, во втором – в качестве дебитора;
- 2) *действительность и бесспорность требований.* Требования должны быть действительными – если кредитор уступил право требования долга третьему лицу, он теряет право на проведение взаимозачета;
- 3) *однородность требований.* Встречные требования должны быть однородными;
- 4) *срок требования.* Взаимным зачетом могут быть погашены только те обязательства, срок выполнения которых уже наступил.

Гражданским законодательством предусмотрены случаи, когда прекращения обязательств зачетом не допускаются:

- по задолженностям с истекшим сроком исковой давности. Срок исковой давности, за исключением установленных законом случаев, составляет три года. Истечение срока исковой давности в совокупности с заявлением другой стороны о его применении погашает материальное право на иск;
- о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью;
- о взыскании алиментов;
- о пожизненном содержании;
- в иных случаях, предусмотренных законом или договором. Например, п. 2 ст. 90 ГК РФ предусматривает недопустимость зачета требований к

обществу с ограниченной ответственностью при обязанности внесения вклада в уставный капитал.

В бухгалтерском учете операции по зачету взаимных требований осуществляются в разрезе субсчетов, контрагентов и договоров следующими проводками:

- дебет счета 62, кредит счета 90 субсчет «Выручка» - отражена выручка от продажи товара по его отгрузке и предъявлении расчетных документов;
- дебет счетов 07, 08, 19, 10, 41, кредит счетов расчетов 60, 76 – приняты к учету (получено право собственности) ценности, полученные по товарообменной операции;
- дебет счетов расчетов (60, 76), кредит счета 62 – отражен взаимозачет задолженностей по товарообменной операции;
- дебет счета 51, кредит счета 62 – закрываются расчеты по получении средств, незакрытые полученными ценностями;
- дебет счетов 60, 76, кредит счета 51 – перечисляются средства случае превышения стоимости полученных ценностей над стоимостью поставленного товара.

В ГК РФ *отступное* и *новация* рассматриваются как формы прекращения обязательств. При *отступном* обязательства прекращаются предоставлением иного, чем было предусмотрено первоначальным договором [3, ст. 409]. Размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами. При *новации* долга обязательство считается погашенным при заключении сторонами соглашения о замене первоначального обязательства другим обязательством, предусматривающим иной предмет или способ исполнения [3, п. 1 ст. 414].

Таким образом, если у организации имеется задолженность, например за полученные товары, то путем заключения соглашения об отступном вместо денег организация может оказать своему поставщику определенные услуги или выполнить работы. После передачи отступного обязательство можно считать надлежаще исполненным.

Однако если вместо прежнего обязательства (оплатить полученные товары) организация принимает на себя новое обязательство (погасить заем в сумме кредиторской задолженности за товары и проценты по нему), то это уже новация основного долга в задолженность по договору займа.

В договоре об отступном необходимо указать срок его предоставления, иначе кредитор сможет после подписания договора потребовать предоставления отступного сразу после подписания соответствующего договора. Если стороны пришли к соглашению о прекращении обязательства посредством новации основного долга, то новый договор о новации должен соответствовать форме, установленной для него законом.

В бухгалтерском учете при заключении соглашений об отступном или о новации следует руководствоваться нормами ПБУ 9/99, согласно которому при изменении обязательства по договору первоначальная величина поступ-

ления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Аналогичное правило предусмотрено и для расходов: в случае изменения основного обязательства по договору первоначальная величина кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию в счет погашения обязательства [25, п. 6.4].

Если новое обязательство превышает по сумме первоначальное, то первоначальная цена приобретаемых ценностей увеличивается на сумму превышения:

- дебет счетов 08, 10, 41, кредит счетов расчетов 60, 76 – в результате соглашения об отступном (новации долга), превышающего первоначальное обязательство, увеличена первоначальная стоимость приобретаемых ценностей;
- дебет счета 19, кредит счетов расчетов 60, 76 – скорректирован НДС.

Если первоначальное обязательство изменено в сторону уменьшения, то в учете изменение первоначальной стоимости отражается методом красного сторно:

- дебет счетов 08, 10, 41, кредит счетов расчетов 60, 76 – сторнирована сумма разницы между первоначальным и новым долгом;
- дебет счета 19, кредит счетов расчетов 60, 76 – сторнирована сумма изменения НДС.

### 8.5. Учет расчетов при перемене лиц в обязательстве

Перемена лиц в обязательстве означает, что происходит замена кредитора или должника (т. е. имеет место правопреемство). Основанием для перемены лиц в обязательстве может являться соглашение сторон или прямое указание закона. Так, права кредитора по обязательству переходят к другому лицу на основании закона:

- в результате универсального правопреемства в правах кредитора (например, при реорганизации юридического лица, наследовании);
- по решению суда о переводе прав кредитора на другое лицо, когда возможность такого перевода предусмотрена законом (например, при реализации одним из собственников права преимущественной покупки, вследствие чего он заступает на место прежнего кредитора);
- вследствие исполнения обязательства должника его поручителем или залогодателем, не являющимся должником по этому обязательству;
- при суброгации (переходе прав) страховщику прав кредитора к должнику, ответственному за наступление страхового случая;
- в иных случаях, предусмотренных законом [3, ст. 387].

*Замена кредитора (уступка права требования)* осуществляется по договору цессии. Согласие должника для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется. Однако, если личность кредитора имеет существенное значение для должника, такое согласие необходимо [3, п. 2 ст. 388].

Кредитор обязан письменно уведомить должника о состоявшемся переходе прав к другому лицу. При отсутствии такого уведомления кредитор несет риск неблагоприятных последствий. В этом случае исполнение обязательства должником первоначальному кредитору будет признаваться исполнением надлежащему лицу [3, ст. 382].

Не могут быть переданы третьим лицам права, неразрывно связанные с личностью кредитора (например, алименты, возмещение вреда, причиненного жизни и здоровью).

Если иное не предусмотрено законом или договором, то права первоначального кредитора переходят к новому кредитору в том же объеме и на тех же условиях, которые существовали к моменту перехода права. В частности, к новому кредитору переходят права, обеспечивающие исполнение обязательства.

Уступка права требования должна быть совершена в определенной форме, установленной для совершения сделки, права по которой уступаются. В ст. 389 ГК РФ предусмотрено, следующее:

- уступка требования, основанного на сделке, совершенной в простой письменной или нотариальной форме, должна быть совершена в соответствующей письменной форме;
- уступка требования по сделке, требующей государственной регистрации, должна быть зарегистрирована в порядке, установленном для регистрации этой сделки, если иное не установлено законом;
- уступка требования по ордерной ценной бумаге совершается путем индоссамента на этой ценной бумаге в соответствии с требованиями ст. 146 ГК РФ;
- уступка требования из устной сделки может быть совершена в устной форме.

Кредитор, выбывающий из обязательства, обязан передать новому кредитору все документы, удостоверяющие право требования, и сообщить другие сведения, имеющие значение для осуществления требований [3, ст. 385].

Другой формой перемены лиц в обязательстве является *перевод долга*. Перевод долга (*делегация*) означает *замену должника*. В соответствии со ст. 391 ГК РФ перевод должником своего долга на другое лицо допускается только с согласия кредитора. Основанием перевода долга может служить указание закона либо заключенное соглашение.

По общему правилу долг переходит к новому должнику в полном объеме, однако обеспечивающие его исполнение залог и поручительство при этом прекращаются, если залогодатель и поручитель не дали своего согласия отвечать за нового должника. Перевод долга должен быть совершен в той же форме, что требовалась для совершения сделки, обязанность по исполнению которой передается. Должник, выбывая из обязательства, не несет ответственности перед кредитором за неисполнение обязательства новым должником.

Дебиторская задолженность покупателей является частью имущества организации и учитывается в составе ее активов. Операции по уступке права требования отражаются в бухгалтерском учете с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». Поэтому в соответствии ПБУ 9/99 доходы от реализации права требования учитываются в составе прочих доходов (как доходы от продажи иных активов), а расходы, связанные с уступкой права требования, согласно 10/99, – в составе прочих расходов (как расходы, возникающие при выбытии иных активов). Доходы и расходы от реализации права требования будут отражаться на счете 91 «Прочие доходы и расходы», по соответствующим субсчетам.

По переводу долга в бухгалтерском учете оформляются проводки по субсчетам счетов расчетов в разрезе контрагентов, например, перевод долга от компании «А» к компании «Б» может отражаться:

- по дебету счета 76, субсчет контрагента «А», и кредиту счета 76, субсчет контрагента «Б»;
- по дебету счета 62, субсчет контрагента «А», и кредиту счета 62, субсчет контрагента «Б».

Операции по уступке права требования в бухгалтерском учете цедента отражаются:

- дебет счета 76, кредит счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы», - на сумму, которую должен перечислить цессионарий;
- дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы», кредит счета 68, субсчет «Расчеты по НДС», - на сумму начисленного НДС<sup>11</sup>;
- дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», - на сумму, которую должен был заплатить покупатель.

При исполнении обязательств третьим лицом, третье лицо будет выступать в роли плательщика, и кредитор обязан принять исполнение денежного обязательства за должника третьим лицом. Третьим лицом является тот, кто, не относясь к числу контрагентов, оказывается в юридически значимой связи с должником или кредитором либо с обоими. Таким образом, в бухгалтерском учете необходимо открыть специальные субсчета на счете 76. Основные операции будут осуществляться по субсчетам третьих лиц в разрезе контрагентов и договоров.

В тех случаях, когда компании постоянно прибегают к прекращению обязательств, необходимо вести тщательный аналитический учет в разрезе сделок, контрагентов и договоров. Это, с одной стороны, снизит трудоемкость операций, с другой - позволит с наименьшими потерями осуществить выверку задолженности и определить сальдо расчетов в разрезе контрагентов.

<sup>11</sup> Согласно п. 1 ст. 155 НК РФ НДС взимается при реализации дебиторской задолженности и иных аналогичных прав в случае превышения цены, подлежащей получению с покупателя (цессионария) над балансовой стоимостью передаваемого обязательства.

## 8.6. Инвентаризация расчетов и отражение ее результатов в учете

Инвентаризация расчетов может быть не только составной частью обязательной полной инвентаризации имущества и обязательств, проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, но и действенным механизмом текущего контроля, способствующим повышению эффективности использования активов организации, сокращению дебиторской и кредиторской задолженности, улучшению взаиморасчетов по заключенным договорам и своевременности поставок товарно-материальных ценностей.

Основные цели инвентаризации расчетов - выявление наличия дебиторской задолженности организации для сопоставления с данными бухгалтерского учета и проверка полноты отражения в учете кредиторской задолженности (в том числе кредитов и займов). Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

Наиболее целесообразным и рациональным представляется ежеквартальное проведение инвентаризации расчетов в первую очередь с покупателями и поставщиками. Сроки и периодичность проведения инвентаризации необходимо отразить в учетной политике. Основными этапами проведения инвентаризации являются:

- проверка расчетов с банками по кредитам;
- проверка расчетов с бюджетом по налогам и сборам и внебюджетными фондами по взносам;
- проверка расчетов с покупателями и поставщиками.

При инвентаризации расчетов с покупателями и поставщиками комиссия путем документальной проверки должна установить правильность и обоснованность сумм дебиторской и кредиторской задолженности, включая суммы, по которым истекли сроки исковой давности. Для этого необходимо сверить учетные данные счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с данными актов сверки взаиморасчетов с контрагентами (по согласованию сторон акт сверки составляется организацией или ее контрагентом: поставщиком, покупателем, арендодателем, арендатором), с каждым дебитором и кредитором.

Форма акта сверки взаиморасчетов не является унифицированным первичным документом, поэтому организации должны их разрабатывать самостоятельно и утверждать в учетной политике. При разработке формы акта организация должна определить, будет ли каждый акт относиться к сверке взаимозачетов по одному договору или же в акте возможно объединить расчеты по нескольким договорам с контрагентом (дебитором или кредитором).

Выявленные по итогам сверки расхождения рассматриваются, и по ним принимается соответствующее решение. Если требования кредитора (долж-

ника) обоснованны, то в бухгалтерском учете организации должны быть оформлены корректирующие записи, посредством которых суммы задолженности станут реальными.

Результаты инвентаризации расчетов с контрагентами и персоналом организации сводятся в один *акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. N ИИВ-17)*. Он составляется на основании актов сверки и справки о дебиторской и кредиторской задолженности в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй – остается в комиссии.

Результаты инвентаризации расчетов рассматриваются на заседании инвентаризационной комиссии. При этом в задачи комиссии входит выявление причин, которыми обусловлена необходимость внесения уточняющих записей в регистры бухгалтерского учета; кроме этого, комиссия должна предложить способы отражения в учете результатов инвентаризации. Ознакомившись с выводами и предложениями инвентаризационной комиссии, руководитель организации издает распорядительный документ, в котором утверждается предложенный инвентаризационной комиссией порядок урегулирования инвентаризационных разниц.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактической суммой задолженности (дебиторской и кредиторской) и соответствующими данными бухгалтерского учета отражаются в порядке, который предусмотрен действующими нормативными документами.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором инвентаризация была закончена, а результаты годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными.

Только если по итогам сверки неправильность данных будет доказана другой стороной и с этим согласится сама организация, бухгалтерские записи могут быть приведены в соответствие с реально оказанными объемами услуг (выполненных работ, поставленной продукции) при условии наличия правильно оформленных первичных учетных документов.

По итогам инвентаризации расчетов с покупателями и поставщиками в бухгалтерском учете организации могут быть оформлены следующие записи ([табл. 8.1](#)).



Таблица 8.1

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Выявлены неучтенные суммы кредиторской задолженности по оплате поставленных материалов, товаров, основных средств	08, 10, 41	60
Отражена стоимость потребленных работ и услуг, обязательства по оплате которых были выявлены при сверке расчетов	20, 23, 25, 26,44	60, 76
На сумму НДС по неоприходованным ценностям, работам, услугам	19	60, 76
Отражена выручка от реализации, не учтенная в текущем периоде	62	90
Начислен НДС по неучтенной выручке	90	68
Отражена излишне признанная выручка (сторно)	62	90
На сумму НДС (сторно)	90	68
Списана выявленная в результате инвентаризации дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности, по которой не создавался резерв	91-2	62
Списана выявленная в результате инвентаризации дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности, по которой создавался резерв	63	62
Сумма списанной задолженности учтена на забалансовом счете	007	
Списана выявленная в результате инвентаризации кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности	60	91-1
Отражен НДС по списанной кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	91-2	19

В процессе предпринимательской деятельности ни одно предприятие не застраховано от сомнительных и просроченных обязательств недобросовестных партнеров. Задолженность может быть списана по истечении срока исковой давности. Общий срок исковой давности установлен ст. 196 ГК РФ и составляет три года. Днем начала течения срока исковой давности считается день, следующий за днем неисполнения должником своих обязательств. Подчеркнем – не день возникновения задолженности в бухгалтерском (налоговом) учете, а следующий день за днем, когда покупатель по условиям договора был обязан оплатить товары (работы, услуги). Гражданским законодательством предусмотрены случаи, прерывающие течение срока исковой давности, причем срок исковой давности может прерываться неограниченное число раз. Так, срок исковой давности прерывается в том случае, если должник каким-то образом подтверждает свою задолженность, после этого срок исковой давности (3 года) следует исчислять заново.

В соответствии со ст. 416 ГК РФ обязательство прекращается невозможностью исполнения, если она вызвана обстоятельствами, за которые ни одна из сторон не отвечает. По общим правилам в зависимости от причин, влекущих наступление указанных обстоятельств, различают невозможность физическую и юридическую. В ст. ст. 416 и 418 ГК РФ речь идет как раз о

физической невозможности, т. е. о невозможности фактически исполнить обязательства по сложившимся обстоятельствам.

Необходимость проведения операций по списанию не востребовавшей задолженности важна. Следует отметить, что списывать задолженность возможно только после проведения инвентаризации задолженности.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, и иные долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании следующих данных и документов:

- результатов проведенной инвентаризации;
- письменного обоснования;
- приказа (распоряжения) руководителя организации.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) обязывает списывать дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности, а также другие нереальные ко взысканию долги по каждому возникшему обязательству. Организация может выбрать один из двух методов списания дебиторской задолженности и других нереальных долгов:

- на финансовые результаты деятельности организации (если суммы долгов не резервировались);
- за счет резерва по сомнительным долгам (счет 63).

Признание долгов убытком не влечет аннулирования задолженности. Она должна учитываться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет (дебет 007 – на сумму задолженности). Согласно Плану счетов *аналитический учет* на забалансовом счете ведется по каждому должнику, чья задолженность списана в убыток, а также по каждому списанному в убыток долгу. Если после списания дебиторской задолженности покупатель ее погасит, поступившие средства включаются в состав прочих доходов. При этом сумма погашенной задолженности списывается с забалансового счета (кредит 007 – на сумму долга). Запись по кредиту счета 007 производится также по истечении пятилетнего срока, когда ее взыскать невозможно.

Согласно Плану счетов дебиторскую задолженность списывается со счетов учета расчетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы». Это следует из п. 11 ПБУ 10/99, согласно которому суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, а также других нереальных долгов являются прочими расходами организации. В бухгалтерском учете организация может списать не только задолженность, по которой истек срок исковой давности, но и другие долги, которые, по мнению руководителя, являются нереальными ко взысканию в силу тех или иных причин. Для этого необходимо письменно обосновать принятое решение. Оно может быть принято, если, например, имеется уверенность в том, что обязательство не будет исполнено, в то время как у организации нет возможности взыскать долг в судебном порядке.

В этой ситуации организация вправе принять решение о списании задолженности в бухгалтерском учете.

Итоги списания задолженности должны быть отражены в пояснительной записке к годовому отчету.

### 8.7. Формирование и учет резервов по сомнительным долгам

Понятие предпринимательского риска предполагает возникновение обстоятельств, при которых дебиторская задолженность может оказаться непогашенной, отгруженные товары не будут оплачены покупателем. При этом далеко не всегда риск неоплаты обусловлен необязательностью должника, умышленным уходом от ответственности или иными субъективными причинами, а по объективным причинам – резкое падение спроса на товар, сезонные колебания соотношения спроса и предложения, которые не могут быть обеспечены имеющимися ресурсами, банкротство организации по причинам, не связанным с неоплатой конкретной задолженности, и т.п.

В этих случаях предприятие может создавать резервы по сомнительным долгам. Создание резерва сомнительных долгов целесообразно в том случае, когда ущерб от непогашения дебиторской задолженности составляет достаточно большую величину, чтобы оказать влияние на финансовые результаты организации. Минимальная сумма задолженности, которая может быть учтена при установлении размера резерва, определяется по данным финансового анализа. Если же в организации соответствующая служба (финансового анализа) не функционирует, то можно использовать *принцип существенности* – включать в резерв сомнительных долгов (при наличии достаточных оснований) только те долги, размер которых не менее пяти процентов от общей суммы дебиторской задолженности.

Согласно действующему законодательству, организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

При принятии решения о создании резервов сомнительных долгов необходимо учитывать нормы п. 7 ПБУ 1/98, где сформулирован *принцип осмотрительности*, запрещающий создание скрытых резервов. Это означает, что необходимо учитывать реальную вероятность неоплаты задолженности, неполной ее оплаты или оплаты со значительным отклонением от установленных сроков (за пределами того календарного года, на который создается соответствующий резерв). Обеспечение задолженности выданными гарантиями исключает возможность ее включения в состав резерва сомнительных долгов.

*Резерв сомнительных долгов* создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации.

Величина резерва определяется отдельно *по каждому сомнительному долгу* в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам. При необходимости резерв создается на следующий год, с учетом состояния задолженности на новую отчетную дату.

Размер задолженности может быть увеличен, например, на суммы финансовых санкций за нарушение условий хозяйственных договоров. Если же в течение года никаких изменений в имущественном состоянии должника не произошло, в акте инвентаризации расчетов должны быть указаны мероприятия, проведенные кредитором в рамках претензионной работы.

Таким образом, не допускается создание резерва, в частности, на основании данных прошлого года, - даже в тех случаях, когда он создается по одним и тем же долгам. Расчет резерва должен быть подтвержден данными инвентаризации расчетов с покупателями и соответствующим расчетом.

Учет резерва ведется на пассивном синтетическом *счете 63 «Резервы по сомнительным долгам»*.

На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». При списании не востребовавшихся долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами (62, 76). Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается по дебету счета 63 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие расходы».

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется по каждому созданному резерву.

Инструкцией по применению Плана счетов установлено, что счет 63 может корреспондировать по дебету со счетами 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 91, субсчет «Прочие доходы», по кредиту – только со счетом 91, субсчет «Прочие расходы».

Таким образом, на счете 63 может быть оформлено только четыре группы бухгалтерских проводок:

- дебет счета 91, кредит счета 63 – на сумму произведенных отчислений в резерв;

- дебет счета 63, кредит счета 62 – на сумму дебиторской задолженности, списанной за счет резерва по сомнительным долгам (при наличии соответствующих условий и при соблюдении установленной процедуры);
- дебет счета 63, кредит счета 76, субсчет «Расчеты по претензиям» - на сумму претензий, в удовлетворении которых отказано судом или арбитражем, списанных за счет резерва;
- дебет счета 63, кредит счета 91 – на сумму остатка резерва, списанного на увеличение прочих доходов.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся, соответственно, на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

## **8.8. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам**

Учет расчетов с бюджетом (по налогам и сборам) осуществляется в рамках взаимоотношений между коммерческой организацией и налоговой системой государства.

Налоговая система представляет собой систему налогов, сборов, пошлин и иных платежей, взимание которых происходит в установленном законом порядке.

Порядок установления и взимания налогов и сборов регулируется налоговым законодательством Российской Федерации, основным элементом которого является Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ).

Для учета расчетов с бюджетом применяется счет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», к которому необходимо открыть субсчета по видам налогов и сборов. Для учета налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарно-материальным ценностям используется счет 19 «Налог на добавленную стоимость».

Общая схема бухгалтерского учета расчетов по налогам имеет следующий вид:

- при возникновении объекта обложения налогом делается проводка по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету счетов тех источников, за счет которых возмещаются налоги – себестоимость продукции (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расхо-

ды», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» и т.д.); уменьшение выручки от продаж (счет 90 «Продажи», субсчет «НДС»); финансовых результатов (счет 99 «Прибыли и убытки»). Источник, за счет которого возмещаются те или иные налоги, указывается в соответствующих законодательных или нормативных актах, а при отсутствии такого указания определяется организацией самостоятельно<sup>12</sup>;

- при уплате налога дебетуется счет 68 и кредитуются счета учета денежных средств – 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках» - при уплате налогов со специальных счетов в банках (при недостаточности средств на расчетных счетах).

*Учет расчетов по косвенным налогам.* Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с начислением и уплатой НДС, предназначаются счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 имеет следующие субсчета:

- 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;
- 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;
- 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально – производственным запасам».

По соответствующим субсчетам дебета счета 19 организация – заказчик (покупатель) отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По основным средствам, нематериальным активам и материально – производственным запасам после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов:

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» - при производственном использовании;
- учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды (29, 91, 86) – при использовании на непроизводственные нужды;
- 91 «Прочие доходы и расходы» - при реализации имущества.

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услу-

<sup>12</sup> Например, источник уплаты не установлен для налога на имущество, налога на землю, налога на добычу полезных ископаемых, транспортного налога. При определении направлений возмещения расходов на уплату налогов необходимо руководствоваться также особенностями объектов: например, списание транспортного налога зависит от места эксплуатации транспортного средства. Эти положения закрепляются в учетной политике организаций.

гам), которые подлежат использованию при изготовлении продукции и осуществлении иных операций, освобожденных от НДС, списывают в дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство»), а по основным средствам и нематериальным активам – учитывают в составе их первоначальной стоимости.

При реализации продукции или другого имущества исчисленная сумма налога отражается по дебету счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость». Погашение задолженности перед бюджетом по НДС отражается по дебету счета 68 и кредиту счетов учета денежных средств.

Учет акцизов осуществляется аналогично учету НДС; при этом также применяются счета 19 и 68.

*Учет расчетов с бюджетом по прямым налогам.* При начислении налога на прибыль дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Причитающиеся налоговые санкции оформляют такой же бухгалтерской записью. Перечисленные суммы налоговых платежей списывают с расчетного счета или других подобных счетов в дебет счета 68.

Учет расчетов организаций с бюджетом *по налогу на имущество* организаций ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», на субсчет «Расчеты по налогу на имущество».

Начисленная сумма налога отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Учет расчетов организаций с бюджетом *по налогу на доходы физических лиц* ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», на субсчет «Расчеты по налогу на доходы с физических лиц».

Налог взимается у источника выплат, удерживается из заработной платы сотрудника, организация в данном случае выполняет функции налогового агента. Учет налога осуществляется персонифицировано по каждому сотруднику и его идентификационному номеру налогоплательщика (ИНН). Начисленная сумма налога отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету счета 70 «Расчеты с сотрудниками по оплате труда».

Плательщиками *транспортного налога* являются организации и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства как объекты налогообложения. Налоговые ставки устанавливаются субъектами РФ в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистрационную тонну транспортного средства или единицу транспортного средства на основе ставок, установленных Налоговым кодексом РФ.

Платежи по транспортному налогу включаются плательщиком в состав себестоимости продукции (работ, услуг). Начисление налога отражают по дебету счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по транспортному налогу».

Следует отметить, что с введением в действие главы 25 НК РФ, регламентирующей порядок налогообложения прибыли, все организации (кроме кредитных, страховых организаций и бюджетных учреждений и субъектов малого предпринимательства), признаваемые плательщиками *налога на прибыль*, обязаны:

- определять взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), и исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
- в целях бухгалтерского учета вести учет отклонений данных бухгалтерского и налогового учета (постоянные и временные разницы и соответствующие им постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства);
- отражать в отчетности информацию о расчетах по налогу на прибыль (о возникновении, погашении и списании постоянных и отложенных налоговых актив и обязательств, расчет текущего налога на прибыль).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) введено в действие с 1 января 2003 г. [33]. В рамках этого документа можно выделить три варианта способов учета расчетов по налогу на прибыль:

- возможность отказаться от применения норм Положения субъектам малого предпринимательства;
- возможность выбора порядка формирования информации о постоянных разницах;
- возможность выбора порядка отражения в бухгалтерском балансе суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Организации должны самостоятельно разрабатывать способы учета расчетов исходя из условий хозяйствования. При разработке способа учета расчетов по налогу на прибыль организация должна соблюдать следующие принципы учета:

- учетная политика организации должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации;
- организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на



оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности;

- применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации.

Таким образом, при введении нового способа учета (которым, безусловно, является способ учета расчета налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02) в целях реализации способа расчета налога на прибыль организация должна разработать способ учета исходя из требований рациональности и существенности.

При формировании учетной политики организации (учетной политики в широком смысле) необходимо:

- определить все расхождения данных бухгалтерского и налогового учета по хозяйственным операциям организации (п. п. 4, 11, 12 ПБУ 18/02);
- определить порядок формирования информации о постоянных разницах;
- разработать специальные регистры для отражения постоянных разниц;
- предусмотреть в аналитическом учете позиции для отражения разниц;
- предусмотреть специальные синтетические счета для учета отложенных налоговых активов и обязательств;
- предусмотреть порядок отражения сформированной информации в отчетности.

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

В соответствии с НК РФ с 01.01.2001 г. на территории РФ введен единый социальный налог (ЕСН), зачисляемый в государственные внебюджетные фонды – Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации и предназначенный для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Объектом налогообложения для исчисления налога признаются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниями. Детальный перечень объектов налогообложения, налоговая база, доходы, не подлежащие налогообложению, налоговые льготы изложены в главе 24 части второй Налогового кодекса РФ.

Для обеспечения правильного исчисления единого социального налога налогоплательщик должен вести учет сумм начисленных физическим лицам выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящихся к ним, и сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу. Сумма ЕСН исчисляется и уплачивается отдельно в федеральный бюджет и в каждый из внебюджетных фондов по ставкам, предусмотренным статьями НК РФ.

Для учета расчетов с внебюджетными фондами по взносам предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Для учета расчетов по ЕСН на счете 69 открываются отдельные субсчета для отражения расчетов по каждой части данного налога:

- 1-1 «Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в ФСС РФ»;
- 2-1 «Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет».

В бухгалтерском учете суммы авансовых платежей по налогу учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности [25, п. 5] и отражаются по кредиту счета 69 на отдельных субсчетах в корреспонденции с дебетом счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

В соответствии с НК РФ сумма ЕСН (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование

Трудовая пенсия в соответствии с п. 2 ст. 5 Федерального закона от 17 декабря 2001 г. № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» складывается из базовой, страховой и накопительной частей, каждая из которых имеет свой источник финансирования. Страховая и накопительная части финансируются за счет страховых взносов, а базовая – за счет ЕСН. Все части трудовой пенсии образуют ее единую структуру. Именно изложенными обстоятельствами и обуславливается необходимость открытия и ведения нескольких аналитических счетов бухгалтерского учета, а именно:

- 69-2-1 «Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет»;
- 69-2-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению в части страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на финансирование страховой части трудовой пенсии»;
- 69-2-3 «Расчеты по пенсионному обеспечению в части страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на финансирование накопительной части трудовой пенсии».

Бухгалтерские проводки оформляются следующим образом: сумма ЕСН в части федерального бюджета без учета налогового вычета отражается по кредиту субсчета «Расчеты по ЕСН с федеральным бюджетом» счетов 69 и 68 в корреспонденции со счетами учета затрат (издержек обращения).

Сумма подлежащих перечислению в Пенсионный фонд РФ страховых взносов, которая отражается как кредитовые сальдо по счетам 69-2-2 и 69-2-3, при фактическом ее перечислении списывается с этих счетов в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета».

Сумма ЕСН, подлежащая уплате в ФСС РФ, уменьшается на сумму самостоятельно произведенных организацией расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством РФ.

Основными расходами организаций, осуществляемыми за счет средств обязательного социального страхования, являются:

- выплата пособий (по временной нетрудоспособности; женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беремен-

ности; по беременности и родам; при рождении (усыновлении) ребенка; на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет);

- оплата путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей.

Расходы на обязательное социальное страхование в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 69, субсчет «Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в ФСС РФ» (счет 69-1-1) в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Следует отметить, что по каждому сбору в целях налогового учета предусмотрены дополнительные отчетные регистры декларации. Организации необходимо вести аналитический учет по всем сборам и отчислениям и ежемесячно производить сверку платежей.

## 8.10. Учет расчетов с учредителями и акционерами

В соответствии с нормами законодательства, *вкладом в уставный капитал* могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. Учредителями (участниками) общества являются граждане и (или) юридические лица, принявшие решение о его учреждении. Акционерным обществом признается коммерческая организация, уставный капитал которой разделен на определенное число акций, удостоверяющих обязательственные права участников общества (акционеров) по отношению к обществу. Акционеры не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков, связанных с его деятельностью, в пределах стоимости принадлежащих им акций. Акционеры вправе отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров и общества.

Обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов. Участники общества, внесшие вклады в уставный капитал общества не полностью, несут солидарную ответственность по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части вклада каждого из участников общества.

Если номинальная стоимость доли участника общества в уставном капитале общества, которая оплачивается активами, отличными от денежных средств, составляет более двухсот минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), установленных федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества, такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Номинальная стоимость доли участника общества в этом случае не может превышать сумму оценки вклада, определенную независимым оценщиком.

Все виды расчетов с учредителями (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и др.) по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов учитывают на счете 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 могут быть открыты следующие субсчета:

- субсчет 1 - «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;
- субсчет 2 - «Расчеты по выплате доходов».

На субсчете 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» учитывают расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал.

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал дебетуют субсчет 75-1 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал».

Фактически внесенные вклады учредителей отражают по дебету соответствующих материальных, денежных и других счетов (10, 15, 51, 50 и др.) и кредиту счета 75, субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Основные средства и нематериальные активы при внесении их в качестве вкладов в уставный капитал организации предварительно отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом на стоимость внесенных активов составляют следующие бухгалтерские записи:

- дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» - кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;
- дебет счета 01 «Основные средства» - кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- дебет счета 04 «Нематериальные активы» - кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность организации в счет вкладов в уставный капитал, осуществляется по договорной стоимости, а имущества, предоставленного в пользование организации, - в оценке, определенной исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, которая исчислена на установленный учредителями срок.

Если акции акционерного общества продаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью учитывается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия. Начисление доходов от участия в организации отражают по кредиту субсчета 75 «Расчеты по выплате доходов» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84.

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог на доход. Начисленные суммы налога отражают по дебету счета 75 или 70 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Выплаченные участникам организации суммы доходов списывают с кредита счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счета 75 или 70. При выплате доходов продукцией (работами, услугами) организации их списывают с кредита счета 90 «Продажи» в дебет счета 75 или 70.

*Аналитический учет* по счету 75 ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами – собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах. Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 обособленно.

### 8.11. Учет расчетов унитарных предприятий с государственными и муниципальными органами

В соответствии со ст.113 Гражданского кодекса Российской Федерации *унитарным предприятием* признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Данное имущество находится в унитарном предприятии на правах хозяйственного ведения или управления.

Для расчетов с государственными и муниципальными органами отдельного счета Планом счетов не предусмотрено, поэтому унитарные предприятия используют счет 75 «Расчеты с учредителями». В унитарных предприятиях для учета расчетов с государственными и муниципальными органами по выделенному имуществу и распределению доходов используют счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;
- 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

На субсчете 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитываются расчеты предприятия с государственным органом или органом местного самоуправления по передаваемому ему на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления имуществу.

При создании унитарного предприятия и наделении его имуществом, закрепляемым за ним государственным органом или органом местного самоуправления, в бухгалтерском учете предприятия по данным операциям делаются записи по дебету счета 75, субсчет 1, и кредиту счета 80 «Уставный капитал». При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств от государственного или муниципального органа производятся записи по кредиту счета 75, субсчет 1, и дебету счетов по учету соот-

ветствующих видов имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и т.п.) и денежных средств.

Наделение унитарного предприятия оборотными и внеоборотными активами со стороны государственных или муниципальных органов (без увеличения размера уставного фонда предприятия) отражают по дебету субсчета 75-1 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств от государственного или муниципального органа, не связанного с формированием уставного фонда унитарного предприятия, производят записи по кредиту субсчета 75-1 в корреспонденции с дебетом счетов по учету соответствующего имущества (08 «Вложения во внеоборотные активы» при получении права хозяйственного ведения и оперативного управления объектами основных средств и нематериальных активов, 10 «Материалы», 58 «Финансовые вложения» и др.).

Изъятие у предприятия государственным органом или органом местного самоуправления имущества и денежных средств отражается в бухгалтерском учете предприятия по дебету счета 75, субсчет 1, и кредиту счетов учета имущества и денежных средств. Одновременно на стоимость изъятого имущества уменьшают капитал предприятия, что отражается по кредиту счета 75, субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу», и дебету счета 80 «Уставный капитал» или 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При выделении государственными или муниципальными органами унитарному предприятию средств целевого назначения выделенные средства отражают по дебету счета 75, субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу», и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». Фактическое поступление денежных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 75-1.

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты унитарного предприятия с государственным органом и органом местного самоуправления по причитающимся этим органам доходам по результатам деятельности унитарного предприятия.

Начисление доходов, причитающихся государственному или муниципальному органу, отражается в бухгалтерском учете унитарного предприятия по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75, субсчет 2. Перечисление сумм доходов отражается по дебету счета 75, субсчет 2, и кредиту счетов учета денежных средств.

Указанный счет используется также предприятиями других форм собственности для учета расчетов между собой по передаче отдельных видов имущества на основе права хозяйственного ведения.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому предприятию.

## 8.12. Учет операций по договору доверительного управления имуществом

Правовое положение участников договора доверительного управления имуществом регулируется гл. 53 Гражданского кодекса Российской Федерации. *Договор доверительного управления имуществом* представляет собой самостоятельный вид гражданско-правовых отношений, в соответствии с которыми одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя). Поскольку передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному управляющему, то договор доверительного управления порождает именно обязательственные отношения между сторонами договора [\[3, п. 4 ст. 209, п. 1 ст. 1012\]](#).

Доверительный управляющий имеет право на вознаграждение, предусмотренное договором доверительного управления имуществом, а также на возмещение необходимых расходов, произведенных им при доверительном управлении, за счет доходов от использования этого имущества [\[3, ст. 1023\]](#).

Объектами доверительного управления могут быть различные виды имущества (предприятия, другие имущественные комплексы, недвижимое имущество, ценные бумаги и т.д.), имущественные права, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, а также исключительные права (авторские права на произведения науки, литературы, искусства, права на фирменное наименование и т.д.).

Имущество, находящееся в хозяйственном ведении или оперативном управлении, не может быть передано в доверительное управление. Передача в доверительное управление указанного имущества возможна только после ликвидации юридического лица, в хозяйственном ведении или оперативном управлении которого имущество находилось, либо после прекращения права хозяйственного ведения или оперативного управления имуществом и поступления его во владение собственника по иным предусмотренным законом основаниям [\[3, п. 3 ст. 1013\]](#).

Переданное имущество отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет. Для расчетов по операциям, связанным с доверительным управлением, открывается отдельный банковский счет.

Порядок бухгалтерского учета установлен в отношении каждого из участников договора доверительного управления имуществом. Отражение в бухгалтерском учете операции по передаче учредителем управления имущества в доверительное управление и других операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, производится с

использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

*Учет у учредителя доверительного управления.* Переданное в доверительное управление имущество списывают по учетной стоимости, по которой оно числится в бухгалтерском учете учредителя управления на дату вступления договора в силу. Стоимость переданного имущества отражают по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения». Суммы амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация материальных активов» с кредита счета 79, субсчет «Внутрихозяйственные расчеты». Начисление дохода учредителю управления отражается по дебету счета 79, субсчет «Внутрихозяйственные расчеты», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Денежные средства, полученные учредителем управления в счет причитающейся прибыли по договору, учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 79.

Причитающиеся учредителю управления суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды от доверительного управления отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении указанных средств учредителем управления они отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76.

По окончании договора доверительного управления имуществом возвращенное учредителю управления имущество отражается у него по дебету счетов 01, 04, 58 и др. и кредиту счета 79 в той же оценке, по которой оно было передано в доверительное управление.

Одновременно на суммы начисленной амортизации в рамках отдельного баланса кредитуют счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и дебетуют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При составлении бухгалтерской отчетности учредителя управления в нее включаются показатели отчетности, представленной доверительным управляющим, путем построчного суммирования аналогичных показателей. В бухгалтерском балансе учредителя управления данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», не включают.

*Учет у доверительного управляющего.* Доверительный управляющий должен обеспечить самостоятельный учет операций по каждому договору доверительного управления имуществом, обособленный от операций, которые связаны с имуществом доверительного управляющего. Для каждого до-



говора доверительного управления открывается отдельный субсчет к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», внутри которого по каждому договору ведется аналитический учет в разрезе учредителя управления и выгодоприобретателя.

Имущество, полученное от учредителя управления, отражается по дебету соответствующих счетов учета имущества (01, 04, 58 и др.) и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», по стоимости, числящейся в бухгалтерском учете учредителя на дату вступления договора в силу. Одновременно на сумму начисленной амортизации кредитуют счета 02 и 05 и дебетуют счет 79, соответствующий субсчет.

Учет операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления, формирование и учет затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг), расчет и учет финансовых результатов ведутся в общеустановленном порядке. Обязательным условием при этом является открытие отдельного банковского счета для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом.

Начисление амортизации по полученному от учредителя имуществу производят в общеустановленном порядке способом и в пределах срока полезного использования, которые были приняты учредителем. Начисленная сумма амортизации отражается по дебету счетов учета затрат и кредиту счетов 02 и 05.

Имущество, возвращаемое учредителю управления по окончании договора, списывают с кредита счетов учета имущества в дебет счета 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Причитающиеся доверительному управляющему суммы вознаграждения и возмещения необходимых расходов по управлению имуществом учитывают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а при фактическом перечислении указанных сумм – по дебету счета 76 с кредита счетов учета денежных средств.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности в сроки и порядке, установленные договором доверительного управления (в пределах сроков, установленных законом о бухгалтерском учете). Кроме того, доверительный управляющий представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности, включая доверительное управление имуществом, в общеустановленном порядке.

*Учет у выгодоприобретателя.* Причитающийся выгодоприобретателю доход учитывается у него по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» как внереализационные доходы.

Поступившие денежные средства отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76. Причитающиеся выгодоприобретателю суммы возмещения упущенной выгоды отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении денежных средств от доверительного управляющего дебетуют счета учета денежных средств и кредитуют счет 76.

Выгодоприобретатель представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности с учетом финансовых результатов, полученных по договору доверительного управления имуществом, в общеустановленном порядке.

## ТЕМА 9.

# УЧЕТ СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

### 9.1. Состав учетной категории средств целевого финансирования и поступлений

К средствам *целевого финансирования и поступлений* относится имущество, полученное в денежной и отличной от нее формах и предназначенное для использования по назначению, определенному источником целевого финансирования. Источниками целевого финансирования могут быть российские и международные организации различных организационно-правовых форм и форм собственности, физические лица, бюджеты, бюджетные и внебюджетные фонды различных уровней.

Средства целевого финансирования, получаемые коммерческой организацией, могут быть классифицированы по их видам и источникам.

1. *Бюджетные средства целевого назначения* – государственная помощь, получаемая в виде субсидий, субвенций, бюджетных кредитов.
2. *Гранты* - целевые денежные средства и имущество, полученные на безвозвратной и безвозмездной основе от физических лиц или некоммерческих организаций на осуществление конкретных программ (образовательные, культурные, в области охраны окружающей среды, на проведение конкретных научных исследований) и на условиях, определяемых грантодателем. Гранты также могут быть получены от государственных организаций, к которым в России относятся: Российский фонд фундаментальных исследований, Российский фонд технологического развития, Российский гуманитарный научный фонд, Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федеральный фонд производственных инноваций.
3. *Инвестиционные ресурсы*, получаемые при проведении инвестиционных конкурсов (торгов), поступающие от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, а также аккумулированные на счетах организации-застройщика средства дольщиков и (или) инвесторов.

*Условия признания средств целевого финансирования в бухгалтерском учете.* Синтетический учет средств целевого финансирования коммерческие организации ведут на пассивном фондовом счете 86 «Целевое финансирование». Для того, чтобы отразить поступление средств на этом счете, необходимо одновременное соблюдение следующих условий (критериев):

1) имеется уверенность в том, что организацией будут выполнены условия предоставления целевых средств. Это условие может быть подтверждено наличием соответствующей документации: договоров на выполнение работ, принятых и публично объявленных решений, технико-экономических обоснований, утвержденной проектно-сметной документации;

2) имеется уверенность в том, что целевые средства будут получены, подтверждением чего могут служить бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

*Классификация и правовое регулирование государственной помощи.* Порядок бухгалтерского учета целевых средств бюджетного финансирования, выделяемых бюджетами всех уровней коммерческим организациям, регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденным Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н [28]. Государственная помощь организациям может быть предоставлена в следующих формах:

- *субвенция* – бюджетные средства, предоставляемые юридическому лицу на безвозмездной и безвозвратной основах на осуществление определенных целевых расходов;
- *субсидия* – бюджетные средства, предоставляемые физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов;
- *бюджетный кредит* – бюджетные средства целевого назначения, предоставляемые на условиях платности и возвратности.

*Субсидии и субвенции* (в том числе на выделение грантов и оказание материальной поддержки), в соответствии со ст. 78 Бюджетного кодекса РФ (БК РФ) допускаются:

- из федерального бюджета – в случаях, предусмотренных федеральными и региональными целевыми программами и федеральными законами;
- из бюджетов субъектов Российской Федерации – в случаях, предусмотренных федеральными целевыми программами, федеральными законами, региональными целевыми программами и законами субъектов Российской Федерации;
- из местных бюджетов – в случаях, предусмотренных федеральными целевыми программами, федеральными законами, региональными целевыми программами, законами субъектов Российской Федерации и решениями представительных органов местного самоуправления.

Если предоставленные организациям субсидии и субвенции использованы не по целевому назначению, либо, при их направлении на целевые нужды, не использованы в сроки, установленные органами исполнительной власти при выдаче этих средств, то их неиспользованная часть, или часть, использованная не по целевому назначению, подлежит возврату в бюджет.

В составе целевого финансирования организаций учитываются также *бюджетные кредиты* (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств<sup>13</sup>). Бюджетные кредиты предоставляются бюджетами всех уровней государственным и муниципальным унитарным предприятиям [2, ст. 77], а также юридическим лицам, не являющимся унитарными предприятиями [2, ст. 76].

Бюджетные кредиты государственным и муниципальным унитарным предприятиям предоставляются в пределах лимитов средств, предусмотренных на эти цели бюджетами соответствующих уровней; кредиты могут быть предоставлены на процентной и беспроцентной основах. Предприятие, получившее кредит, обязано предоставлять информацию и отчеты об использовании бюджетного кредита в органы, исполняющие бюджет (Министерство финансов, Финансовое управление), и в контрольные органы.

Бюджетные кредиты организациям, не являющимся унитарными, предоставляются на основании договора, заключаемого в соответствии с гражданским законодательством, при предоставлении обеспечения исполнения обязательств по возврату кредита. В обеспечение кредитных обязательств принимаются банковские гарантии, поручительства, залог высоколиквидных активов (акции, паи, иные ценные бумаги), в размере не менее 100 % предоставляемого кредита. Финансовые органы проводят проверку финансового состояния получателя бюджетного кредита перед принятием решения о его выдаче, а также в любое время в период использования кредита. Цели, на которые может быть предоставлен бюджетный кредит, условия, порядок и лимиты их предоставления, а также ограничения по использованию определяются при утверждении бюджетов.

К государственной помощи не относятся и учитываются в порядке, определенном Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденным Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 6н, суммы дотаций из бюджетов всех уровней, которые получает организация в связи с государственным регулированием цен на продукцию (работы, услуги), а также средства, оплаченные бюджетом в интересах третьих лиц:

- на компенсацию тарифов на электрическую энергию;
- на суммы льгот, предоставляемых отдельным категориям населения по оплате услуг жилищно-коммунального хозяйства, услуг связи, по проезду в городском транспорте и метрополитене, на оплату медицинских услуг;
- на осуществление программы по ремонту и техническому обслуживанию объектов социальной сферы, благоустройству, озеленению, освеще-

<sup>13</sup> Порядок предоставления указанных кредитов определен в Налоговом кодексе РФ. Порядок их бухгалтерского учета не регулируется действующими ПБУ, в частности, на них не распространяются нормы ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» и ПБУ 15/01 «Учет кредитов и займов и затрат по их обслуживанию». Синтетический учет таких форм бюджетной помощи ведут на специально открываемых субсчетах счета 68 «Расчеты с бюджетом» по видам налогов, в рамках которых предоставлены отсрочки, рассрочки или кредит.

нию городов и поселков, благоустройству и содержанию дорог, на реструктуризацию оборонной отрасли, на научно – исследовательские работы.

Перечисленные категории поступлений признаются выручкой организации и учитываются на синтетическом счете 90 «Продажи».

## 9.2. Учет государственной помощи

*Учет поступления государственной помощи.* Государственная помощь может быть предоставлена в следующих формах, влияющих на формирование первоначальной стоимости обязательства, по которой финансирование принимается к учету:

- в форме денежных средств, зачисляемых на счета организации;
- в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество);
- в прочих формах.

Если государственная помощь предоставлена в виде ресурсов, отличных от денежных средств, то она принимается к бухгалтерскому учету в сумме, равной стоимости полученных или подлежащих получению активов. Стоимость активов, полученных или подлежащих получению, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов. Для этих целей может быть использована информация о рыночной стоимости получаемых активов.

Положение по бухгалтерскому учету государственной помощи (ПБУ 13/2000) определяет два варианта ее признания в бухгалтерском учете организации – получателя средств, один из которых должен быть избран и закреплён в учетной политике:

- 1) по мере фактического получения бюджетных средств;
- 2) как возникновение задолженности по бюджетным средствам.

При варианте принятия к учету бюджетных средств *по мере их фактического получения*, поступившие денежные средства оформляют бухгалтерской записью по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции с кредитом счета 86 «Целевое финансирование». Если государственная помощь поступает в форме, отличной от денежных средств, то на момент ее получения (что подтверждается соответствующими первичными документами по передаче имущества) формируют проводку по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» и дебету счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» - при предоставлении государственной помощи в форме исключительных прав (нематериальных активов), земельных участков, объектов природопользования, иных объектов основных средств;

- 10 «Материалы» - при получении материально-производственных запасов;
- 41 «Товары» - при получении объектов, предназначенных для последующей реализации, и т.д.

При варианте принятия к учету бюджетных средств *по мере возникновения задолженности*, их принимают к учету на основании первичных документов, подтверждающих начисление бюджетом соответствующего уровня в пользу конкретной организации соответствующих ресурсов (выпиской из бюджетной росписи). При этом делают бухгалтерскую запись по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет или аналитический счет исполнительного органа) и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». При фактическом поступлении бюджетных средств кредитуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с дебетом:

- счетов учета денежных средств (51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках»);
- счетов учета имущества (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.).

*Учет использования государственной помощи.* В соответствии с особенностями организации бухгалтерского учета использования государственной помощи она делится у юридического лица – получателя помощи на две категории:

- *средства на финансирование капитальных расходов*, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.). Предоставление этих средств может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими приобретение определенных видов активов, их местонахождение или сроки приобретения и владения;
- *средства на финансирование текущих расходов*. К ним относятся бюджетные средства, отличные от средств, предназначенных для финансирования капитальных расходов.

*Средства, полученные и используемые на финансирование капитальных расходов*, числятся на счете 86 «Целевое финансирование» до момента ввода объектов, на которые получены средства, в эксплуатацию. В момент ввода (что подтверждается актами формы ОС-1 или актами ввода объектов в эксплуатацию), делается бухгалтерская запись по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере начисления в бухгалтерском учете амортизации по объектам, приобретенным (возведенным), с использованием государственной помощи, суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», списываются с дебета этого счета в кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы». Если указанный объект внеоборотных активов не подлежит амортизации в соответствии с нормами Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), на-

пример земельные участки, объекты природопользования, то их списание на финансовые результаты организации происходит в течение нормативного срока, установленного в соглашении о предоставлении государственной помощи. Порядок синтетического учета использования государственной помощи, предназначенной для финансирования капитальных расходов, приведен в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Синтетический учет государственной помощи, направленной на финансирование капитальных расходов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
1	Получена государственная помощь в денежной форме (в зависимости от принятого в учетной политике варианта признания)	51 55	Расчетный счет Специальные счета в банках	86 76-ЦФ	Целевое финансирование Расчеты по целевому финансированию
2	Получена государственная помощь в натуральной форме (в зависимости от принятого в учетной политике варианта признания)	08 10	Вложения во внеоборотные активы Материалы	86 76-ЦФ	Целевое финансирование Расчеты по целевому финансированию
3	Полученные средства израсходованы на приобретение материалов и оборудования к установке	07 10	Оборудование к установке Материалы	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
4	Оплачены счета поставщиков за счет целевых средств	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	51 55	Расчетный счет Специальные счета в банках
5	Сформирована стоимость капитальных вложений	08	Вложения во внеоборотные активы	07 10 70 69	Оборудование к установке Материалы Расчеты с персоналом по оплате труда Расчеты по социальному страхованию
6	Оплачены иные расходы, связанные с осуществлением инвестиций, за счет государственной помощи	70 69	Расчеты с персоналом по оплате труда Расчеты по социальному страхованию	51 55 50	Расчетный счет Специальные счета в банках Касса



Окончание табл. 9.1

1	2	3	4	5	6
7	Объекты приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств	01	Основные средства	08	Вложения во внеоборотные активы
8	Одновременно средства целевого финансирования принимаются к учету как доходы будущих периодов	86	Целевое финансирование	98	Доходы будущих периодов
9	Начислена амортизация по объекту основных средств	25	Общепроизводственные расходы	02	Амортизация основных средств
10	Одновременно в той же сумме списана часть доходов будущих периодов	98	Доходы будущих периодов	91-1	Прочие доходы

*Бюджетные средства, использованные на финансирование текущих расходов, списывают в дебет счета 86 «Целевое финансирование» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов» в момент принятия к учету материально-производственных запасов (МПЗ), начисления оплаты труда, осуществления других расходов, на финансирование которых получена государственная помощь. Далее эти суммы подлежат списанию с кредита счета 98 в дебет субсчета 91-1 «Прочие доходы» по мере отпуска материально-производственных запасов, расчетов с персоналом и т.д.*

Средства, полученные на финансирование целевых расходов, должны признаваться в составе финансового результата организации в том периоде, в котором произведен расход. Если организация получает средства на покрытие понесенных ею в предыдущих отчетных периодах расходов и (или) убытков, то делается бухгалтерская запись по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» и дебету субсчета 76 «Расчеты по целевому финансированию».

Порядок синтетического учета государственной помощи, направленной на финансирование текущих расходов, приводится в табл. 9.2.

Таблица 9.2

Синтетический учет государственной помощи, направленной на финансирование текущих расходов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит	
		счет (суб-счет)	наименование	счет (суб-счет)	наименование
1	2	3	4	5	6
1	Получена государственная помощь в денежной форме (в зависимости от принятого в учетной политике варианта признания)	51	Расчетный счет	86	Целевое финансирование
		55	Специальные счета в банках	76-ЦФ	Расчеты по целевому финансированию

## ТЕМА 9. УЧЕТ СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

### 9.2. Учет государственной помощи

Продолжение табл. 9.2

1	2	3	4	5	6
2	Получена государственная помощь в натуральной форме (в зависимости от принятого в учетной политике варианта признания)	10 41	Материалы Товары	86  76-ЦФ	Целевое финансирование Расчеты по целевому финансированию
<b>Финансирование текущих расходов, произведенных в отчетном периоде</b>					
3	Приобретены материально-производственные и товарные запасы	10 41	Материалы Товары	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
4	Оплачены счета поставщиков за счет целевых средств	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	51 55	Расчетный счет Специальные счета в банках
5	Начислены расходы на оплату труда и социальное страхование	20 23 25	Основное производство Вспомогательное производство Общепроизводственные расходы	70  69	Расчеты с персоналом по оплате труда Расчеты по социальному страхованию
6	Одновременно средства целевого финансирования принимаются к учету как доходы будущих периодов	86	Целевое финансирование	98	Доходы будущих периодов
7	Материально-производственные запасы отпущены в производство	20 23 25	Основное производство Вспомогательное производство Общепроизводственные расходы	10	Материалы
8	Оплачены иные текущие расходы за счет государственной помощи	70 69	Расчеты с персоналом по оплате труда Расчеты по социальному страхованию	51 55 50	Расчетный счет Специальные счета в банках Касса
9	Одновременно в той же сумме списана часть доходов будущих периодов	98	Доходы будущих периодов	91-1	Прочие доходы
<b>Финансирование текущих расходов и покрытие убытков прошлых отчетных периодов</b>					
10	Поступили целевые средства на финансирование расходов и покрытие убытков прошлых периодов	51 55	Расчетный счет Специальные счета в банках	76-ЦФ	Расчеты по целевому финансированию

Окончание табл. 9.2

1	2	3	4	5	6
11	Использованы средства на покрытие расходов прошлых периодов	76-ЦФ	Расчеты по целевому финансированию	91-1	Прочие доходы
12	Использованы средства на покрытие убытков прошлых периодов	76-ЦФ	Расчеты по целевому финансированию	84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

*Учет возврата государственной помощи.* Если в отношении бюджетных средств не соблюдаются условия использования, они подлежат возврату в бюджет соответствующего уровня, их предоставивший. Порядок учета возврата целевых средств зависит от периода, в котором произошло признание целевого финансирования в учете, и периода, когда стало очевидным неисполнение условий финансирования.

1. Если необходимость возврата возникла в том же отчетном году, в котором произошло признание целевого финансирования в учете, то организация должна выполнить исправительные записи методом красного сторно или обратными проводками. В частности, восстанавливаются записи о признании средств в составе финансового результата и доходов будущих периодов.

2. Если возникает необходимость возврате государственной помощи, признанной в учете в прошлых отчетных периодах, то на сумму, подлежащую возврату, производится запись:

- в части предоставленных бюджетных средств на финансирование капитальных расходов – в уменьшение целевого финансирования и возникновение задолженности по их возврату. Одновременно уменьшаются финансовые результаты организации и восстанавливается целевое финансирование на сумму амортизации основных средств и нематериальных активов, которая была начислена, и несписанной суммы доходов будущих периодов;
- в части бюджетных средств на финансирование текущих расходов – в уменьшение целевого финансирования и возникновения задолженности по их возврату. Если сумма, подлежащая возврату, превышает соответствующий остаток целевого финансирования или такой остаток отсутствует вовсе, то в бухгалтерском учете производится запись в уменьшение финансовых результатов организации и возникновение задолженности по их возврату.

**Пример 1.** В отчетном году организация – получатель бюджетных субвенций направила их на погашение задолженности перед банком по кредиту в размере 1 500 000,00 руб. В том числе – 600 000,00 руб. средств, полученных на финансирование расходов по оплате труда отчетного года и 900 000,00 руб. средств, выделенных на реконструкцию тепловых сетей в предыдущем году. Сумма амортизационных отчислений, начисленных после реконструкции сетей, составляет 50 000,00 руб., в т.ч. доля, приходящаяся на

**ТЕМА 9. УЧЕТ СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ****9.2. Учет государственной помощи**

целевое финансирование, – 20 000,00 руб. Организация признает целевое финансирование по методу возникновения задолженности.

В учете организации, таким образом, были сделаны бухгалтерские записи по признанию и использованию целевых средств (табл. 9.3).

Таблица 9.3

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4	5
Предыдущий год				
1	Признана задолженность по целевому финансированию	76	86	900 000
2	Поступили средства целевого финансирования	51	76	900 000
3	Произведена реконструкция тепловых сетей	08	10, 02, 70, 69	900 000
4	Отражено увеличение первоначальной стоимости тепловых сетей в результате реконструкции	01	08	900 000
5	Признаны средства целевого финансирования в качестве доходов будущих периодов	86	98	900 000
6	Начислена амортизация тепловых сетей	25	02	50 000
7	Признана часть целевого финансирования в составе финансовых результатов	98	91-1	20 000
Отчетный год				
8	Признана задолженность по целевому финансированию	76	86	600 000
9	Поступили средства целевого финансирования	51	76	600 000
10	Начислена оплата труда	20, 25	70	600 000
11	Признаны средства целевого финансирования в качестве доходов будущих периодов	86	98	600 000
12	Произведены выплаты заработной платы	70	50	600 000
13	Признано целевое финансирование в составе финансовых результатов	98	91-1	600 000
14	Погашена задолженность перед банком	67	51	1500 000

Исправительные записи по возврату субвенции, которые должна сделать организация, приведены в табл. 9.4.

Таблица 9.4

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Восстановлена задолженность по целевому финансированию	86	76	1500 000
2	Восстановлены доходы будущих периодов	91-2	98	620 000
3	Списаны доходы будущих периодов	98	86	1500 000
4	Субвенция возвращена в бюджет	76	51	1500 000

### 9.3. Учет прочих форм целевого финансирования и поступлений

*Учет бюджетных кредитов.* При получении бюджетных кредитов организация использует нормы Положения по бухгалтерскому учету «Учет кредитов и займов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01). Однако при выполнении условий, предусмотренных договором о предоставлении бюджетного кредита, организация может быть освобождена от его возврата; в этом случае бюджетный кредит учитывается как *объект целевого финансирования*. При получении кредита делается бухгалтерская запись по дебету счетов 51 «Расчетный счет» и 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счетов 66 «Краткосрочные кредиты и займы» или 67 «Долгосрочные кредиты и займы». Начисление процентов по бюджетному кредиту отражают по кредиту счетов 66, 67 в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы» либо счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (при направлении бюджетных кредитов на создание инвестиционных активов).

При возврате бюджетного кредита делают запись по дебету счетов 66 и 67 и кредиту счетов учета денежных средств.

Если принято решение об освобождении организации от возврата бюджетного кредита, выполняется корреспонденция по дебету счетов 66 и 67 и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». Учет использования этих средств в дальнейшем аналогичен порядку учета субсидий и субвенций.

*Учет грантов, пожертвований, иных средств целевого назначения.* Гранты и иные средства целевого назначения организации получают, как правило, на конкурсной основе. Условия конкурса предусматривают форму заявки на получение целевых средств, состав подтверждающих и конкурсных документов, формы отчетности по целевым средствам.

Общий порядок учета иных средств целевого назначения у коммерческой организации соответствует порядку учета государственной помощи. Однако поскольку на учет иных средств не распространяются нормы ПБУ 13/2000, организация не имеет права на выбор варианта отражения в учете порядка поступления средств. Средства признаются в учете получателя в соответствии с принципом начислений, в момент, когда организации стало известно о распределении в ее пользу средств целевого финансирования и получении подтверждающих документов (извещений, выписок, распоряжений). При этом делается бухгалтерская запись по дебету счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по средствам целевого финансирования») и кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

Использование средств целевого финансирования отражают по дебету счета 86 и кредиту следующих счетов:

- 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» - при направлении средств целевого финансирования на содержание *некоммерческой организации*;
- 83 «Добавочный капитал» - при использовании *некоммерческой организацией* средств целевого финансирования, полученного в виде ин-

вестиционных средств;

- 98 «Доходы будущих периодов» - при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование текущих и капитальных расходов.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

## ТЕМА 10. УЧЕТ ПЕРВОНАЧАЛЬНОГО КАПИТАЛА

### 10.1. Сущность учетной категории капитала и ее составляющие

В экономическом смысле капитал условно можно разделить на активный и пассивный. *Активный капитал* состоит из имущества и обязательств организации, т. е. в него входит то, чем владеет данная организация как обособленный объект хозяйствования: активный капитал – это стоимость всего имущества организации. По отношению к скорости оборота различают имущество длительного пользования, более года находящееся в обороте организации (иммобилизованное), и имущество, предназначенное для текущего (одноразового) применения в процессе хозяйственной деятельности или функционирующее в обороте не более года. Таким образом, активный капитал организации подразделяется на основной (долгосрочный) и оборотный (текущий) капитал.

*Пассивный капитал* характеризует источники формирования имущества (активного капитала) обособленной организации и включает собственный и заемный капитал.

*Обязательствами* (заемными средствами) признается любая существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. При расчете капитала в обязательства включают кредиторскую задолженность перед поставщиками и подрядчиками, работниками организации, по налоговым и неналоговым платежам государству и другим расчетам с контрагентами организации, задолженность по кредитам банков и иным заемным средствам.

*Учетная категория капитал* приравнивается к собственному капиталу организации как юридического лица и в общем виде *определяется стоимостью имущества, принадлежащего организации*. Это так называемые *чистые активы организации*. Они определяются как разность между стоимостью имущества (активным капиталом) и заемным капиталом.

Капитал организации – сложная величина, в которую входит ряд составляющих. Их можно разделить на две основные группы:

- фонды, предоставленные учредителями;
- резервы, накопленные организацией в процессе деятельности.

*Фонды* организация получает от учредителей преимущественно при ее создании. К ним относятся уставный капитал и премия от выпуска акций в акционерных обществах. *Резервы* организация создает собственными усилиями для последующего распределения между учредителями в качестве дивидендов или использования в будущих операциях. Резервы включают резервный капитал, добавочный капитал и нераспределенную прибыль.

*Фонды, предоставленные учредителями*, составляют постоянную часть капитала, величина которой остается неизменной в течение длительного периода времени. Резервы, как правило, изменяются из года в год, что делает их переменной частью капитала. Их величина зависит от полученного финансового результата и решения учредителей о его распределении.

Согласно п. 66 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [41] в состав собственного капитала организации входят:

- уставный (складочный) капитал;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль;
- прочие резервы.

## 10.2. Учет уставного капитала

*Понятие категории уставного капитала.* Создание всякого юридического лица предполагает определение в денежном выражении величины начального (стартового) капитала. Гражданский кодекс РФ предусматривает его формирование всеми экономическими субъектами. При этом название капитала в зависимости от их организационно-правовой формы может существенно различаться: уставный капитал, уставный фонд, складочный капитал, паевой фонд.

*Уставный капитал* – совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Уставный капитал отражает двойственность отношений собственности, поскольку, с одной стороны, это собственные средства организации как юридического лица, а с другой – вклады учредителей, т. е. сумма обязательств организации перед учредителями и показатель объема их прав по отношению к этой организации и друг к другу.

Уставный капитал составляется из номинальной стоимости акций, приобретенных акционерами (номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинаковой), в акционерном обществе (далее – АО) или из номинальной стоимости долей участников общества с ограниченной ответственностью (далее – ООО).

Таким образом, уставный капитал представляет собой сумму средств, первоначально вложенных учредителями для обеспечения уставной деятельности организации. Величина уставного капитала характеризует размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов организации. Минимальный размер уставного капитала определяется федеральными законами, регу-



лирующими порядок создания и деятельности организаций различных организационно-правовых форм.

Действующим законодательством установлены минимальные величины уставного капитала:

- для открытых акционерных обществ размер уставного капитала должен быть не менее 1000 МРОТ;
- для закрытых акционерных обществ – не менее 100-кратной суммы МРОТ;
- уставный капитал обществ с ограниченной ответственностью должен быть не менее 100 МРОТ;
- для государственных предприятий – 500 000 руб.

В настоящее время для исчисления платежей по гражданско-правовым обязательствам МРОТ установлен исходя из базовой суммы, равной 100 руб. (ст. 5 Федерального закона от 19.06.2000 № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда»).

Для организаций, осуществляющих банковскую, страховую или инвестиционную деятельность, законодательством предусмотрены более значительные размеры уставных капиталов.

*Учет формирования уставного капитала.* При учреждении общества с ограниченной ответственностью формирование уставного капитала осуществляется за счет вкладов учредителей. Вкладом в уставный капитал в ООО могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, которые можно оценить в денежном выражении. Учредители ООО на момент государственной регистрации должны внести не менее 50 % своего вклада. Уставный капитал должен быть полностью оплачен в течение одного года с момента государственной регистрации обществ.

При создании акционерных обществ уставный капитал формируется путем выпуска и продажи акций. Уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

*Акция* – это эмиссионная ценная бумага, удостоверяющая факт вноса определенной суммы в уставный капитал общества, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации. Общество вправе размещать обыкновенные, а также привилегированные акции одного или нескольких типов. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25 % в уставного капитала АО. Все акции АО являются именными.

Для акционерных обществ 50 % акций, распределенных при их создании, должны быть оплачены в течение трех месяцев с момента регистрации. Уставный капитал должен быть полностью оплачен в течение одного года с момента государственной регистрации обществ.

В соответствии с п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 [34] первоначальной стоимостью любого имущества, в том числе основных средств, которое получено в качестве вклада в уставный капитал, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

На основании п. 3 ст. 34 Закона об акционерных обществах [13] при оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться независимый оценщик, если иное не установлено федеральным законом. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Для обществ с ограниченной ответственностью законодательством установлены иные требования для оценки доли участников. Так, если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества в уставном капитале ООО, оплачиваемой неденежными средствами, составляет более 200 МРОТ, установленного федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества, то такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Согласно п. 2 ст. 15 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» [11], номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества, оплачиваемой таким неденежным вкладом, не может превышать сумму оценки указанного вклада, определенную независимым оценщиком.

Состояние и движение уставного капитала организации отражаются на *пассивном счете 80 «Уставный капитал»*. Сальдо по этому счету должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей:

- дебет 75, кредит 80 «Уставный капитал» - зарегистрирован уставный капитал;
- дебет 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 10 «Материалы», 08 «Вложения во внеоборотные активы», кредит 75 – отражено фактическое поступление вкладов учредителей;
- дебет 52 «Валютные счета», кредит 75 – поступили от иностранного учредителя денежные средства (основание: выписка с валютного счета);

- дебет 75, кредит 83 «Добавочный капитал» - отражена сумма положительной курсовой разницы (основание: учредительные документы, выписка с валютного счета);
- дебет 75, кредит 83 «Добавочный капитал», субсчет «Эмиссионный доход» - отражен эмиссионный доход акционерного общества в размере превышения рыночной цены размещения акций над их номинальной стоимостью.

*Учет операций увеличения и уменьшения уставного капитала.* Решение об увеличении или уменьшении уставного капитала может быть принято учредителями как по собственному желанию, так и по требованию законодательства. В частности, по требованию законодательства организации, занимающиеся торговлей алкогольной продукцией с 2006 г. должны увеличить свой уставный капитал до величины, не превышающей 1 млн руб.

Размер уставного капитала общества с ограниченной ответственностью может измениться в следующих случаях.

- 1) Участники общества приняли решение об увеличении или уменьшении уставного капитала за счет собственных источников организации (нераспределенная прибыль, резервный капитал, добавочный капитал). При этом делают бухгалтерскую запись по дебету учета счетов источников (82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль») и кредиту счета 80 «Уставный капитал».
- 2) Появился новый участник и внес дополнительный вклад (дебет 75 «Расчеты с учредителями», кредит 80 «Уставный капитал»).
- 3) Один из участников принял решение о выходе из общества:
  - дебет 81 «Собственные акции (доли)», кредит 75 «Расчеты с учредителями» – отражен выкуп доли участника по договорной стоимости (рыночным ценам);
  - дебет 80 «Уставный капитал», кредит 81 «Собственные акции (доли)» - часть уставного капитала аннулирована, по номинальной стоимости выкупленной доли (после внесения изменений в учредительные документы и их государственной регистрации в установленном порядке);
  - дебет 75 «Расчеты с учредителями», кредит 51 «Расчетные счета» - выплачена участнику стоимость доли;
  - дебет 91-2 «Прочие расходы», кредит 81 «Собственные акции (доли)» - списана разница между фактической и номинальной стоимостью доли;
  - бухгалтерская запись по аналитическим счетам к счету 80 «Уставный капитал» - в случае, если долю выкупают оставшиеся участники или третье лицо (размер уставного капитала не меняется).
- 4) Если в течение двух и более лет стоимость чистых активов общества по итогам финансового года меньше уставного капитала, он подлежит

уменьшению до достижения размера чистых активов. При этом уменьшение уставного капитала не компенсируется участникам, стоимость их вкладов (номинальная оценка) также соразмерно уменьшается. На сумму зарегистрированного в установленном порядке уменьшения делают запись по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Акционерное общество *по решению общего собрания акционеров* может увеличить или уменьшить свой уставный капитал только *после полной его оплаты*.

Размер уставного капитала акционерного общества может измениться в следующих случаях.

1. *При дополнительном выпуске акций:*

- дебет 51 «Расчетные счета», кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - поступили средства в оплату дополнительной эмиссии;
- дебет 75 «Расчеты с учредителями», кредит 80 «Уставный капитал» - зарегистрировано увеличение уставного капитала на сумму дополнительно выпущенных акций;
- дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит 75 «Расчеты с учредителями» - проведен зачет задолженности акционеров за выкупленные акции;
- дебет 75 «Расчеты с учредителями», кредит 83-3 «Эмиссионный доход» - отражено превышение фактической стоимости акций над номинальной.

2. *При увеличении номинальной стоимости акций.* Увеличивается номинальная стоимость долей всех участников общества без изменения размеров их долей, что отражается корреспонденцией по дебету счетов источников финансирования (82, 83, 84) и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», и с последующей регистрацией изменений уставного капитала (дебет 75, кредит 80).

3. *При уменьшении количества акций путем выкупа части акций у их владельцев.*

4. *При уменьшении номинала акций*, что отражается бухгалтерской записью по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» и одновременным покрытием убытков предприятия (дебет 75 «Расчеты с учредителями», кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»).

5. Если по окончании второго и каждого последующего финансового года *стоимость чистых активов общества меньше уставного капитала*. Причем уменьшение уставного капитала до величины чистых активов АО производится исключительно путем уменьшения номинальной стоимости акций.

Уменьшение уставного капитала акционерного общества производится в исключительных случаях и осуществляется по решению собрания акционе-

ров после уведомления всех его кредиторов. Необходимо иметь в виду, что уменьшение уставного капитала должно производиться таким образом, чтобы его величина не повлияла на стоимость чистых активов общества. Уменьшение уставного капитала путем погашения ранее приобретенных акций не может быть использовано для этих целей, поскольку само по себе приводит к дальнейшему снижению стоимости чистых активов.

Увеличение или уменьшение уставного капитала отражается в бухгалтерском учете только после регистрации соответствующих изменений в учредительных документах.

*Учет уставного капитала при реорганизации и ликвидации организации.* Акционерное общество может быть реорганизовано добровольно по решению общего собрания акционеров в форме слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования, при этом формирование имущества обществ, создаваемых в результате реорганизации, производится только за счет имущества реорганизуемых обществ. Порядок формирования уставного капитала при реорганизации осуществляется в соответствии с Приказом Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций».

При *слиянии, присоединении* в соответствии с договором о слиянии и присоединении предусмотренным в нем решением учредителей о порядке конвертации (обмена) акций (долей, паев) организаций, реорганизуемых в форме слияния, в (на) акции (доли, паи) возникшей организации во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается сформированный уставный капитал реорганизуемых в форме слияния организаций или присоединения.

В бухгалтерской отчетности правопреемника на дату внесения в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) записи о прекращении деятельности последней отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии или присоединении.

Сформированный уставный капитал возникших при разделении организаций отражается во вступительном бухгалтерском балансе в соответствии с решением учредителей о реорганизации в форме разделения и предусмотренным в нем порядке конвертации (обмена) акций (долей, паев) реорганизуемой организации в (на) акции (доли, паи) возникших организаций.

Сформированный уставный капитал возникшей при выделении организации отражается во вступительной бухгалтерской отчетности в соответствии с решением учредителей о реорганизации в форме выделения и предусмотренным в нем в соответствии с законодательством порядке конвертации (обмена) акций (определение размеров долей, паев) реорганизуемой организации в (на) акции (доли, паи) возникшей организации.

Если по решению учредителей передача прав на имущество, используемое для формирования уставного капитала выделяемой организации, про-

изводится в качестве вноса в уставный капитал выделяемой организации без изменения уставного капитала реорганизуемой организации, то такая передача имущества отражается в бухгалтерской отчетности у реорганизуемой организации как финансовые вложения, а у выделяемой организации – как взнос в уставный капитал.

При формировании числовых показателей раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса возникшей в результате реорганизации в форме слияния, присоединения и разделения организации никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

Для начала процедуры *добровольной ликвидации* фирмы является соответствующее решение ее учредителей (участников).

В акционерных обществах такое решение принимает общее собрание акционеров. Причем большинством в три четверти голосов акционеров – владельцев голосующих акций, участвовавших в этом собрании [\[13, п. 4 ст. 49\]](#).

Начать процедуру ликвидации общества с ограниченной ответственностью можно, только если решение об этом принято на общем собрании всеми участниками единогласно [\[11, п. 8 ст. 37\]](#).

После завершения налоговой проверки, расчетов с дебиторами и кредиторами, увольнения сотрудников наступает завершающий этап ликвидации. По его итогам организация производит расчеты с учредителями.

Согласно ст. 63 ГК РФ вначале составляется ликвидационный баланс и только после этого производятся расчеты с учредителями. Следовательно, по составленному комиссией ликвидационному балансу можно судить о структуре имущества, которое должно перейти к учредителям (участникам), обладающим правами требования по отношению к ликвидируемому юридическому лицу.

К моменту внесения записи об исключении юридического лица из ЕГРЮЛ его имущество, отраженное в окончательном ликвидационном балансе, должно быть распределено между всеми участниками. Причем пропорционально доле каждого из них в уставном капитале. Иная методика распределения должна быть предусмотрена уставом организации или решением общего собрания участников.

В бухгалтерском учете распределение имущества отражается следующими записями:

- дебет 80 «Уставный капитал», кредит 75-2 «Расчеты с учредителями по выплате доходов» - имущество распределено между участниками организации. Предварительно остатки по счетам прибылей и убытков должны быть перенесены на счет 80 «Уставный капитал»;
- дебет 75-2 «Расчеты с учредителями по выплате доходов», кредит счетов учета денежных средств (50, 51) – выплачены денежные средства участникам;
- дебет 75-2 «Расчеты с учредителями по выплате доходов», кредит счетов учета имущества (01, 10, 41 и т.д.) – передано имущество участникам.

После списания активов и расчетов с участниками сальдо по всем балансовым счетам организации должно стать нулевым.

Таким образом, ликвидация представляет собой абсолютное прекращение деятельности. Оно влечет одновременное закрытие всех статей актива и пассива баланса методом двойной записи с использованием тех счетов бухгалтерского учета, которые соответствуют статьям ликвидационного баланса.

### 10.3. Учет собственных акций (долей), учредителей и акционеров

Согласно п. 2 ст. 72 Закона «Об акционерных обществах» [13] общество, если это предусмотрено его уставом, вправе приобретать размещенные им акции по решению общего собрания акционеров или по решению совета директоров (наблюдательного совета) общества, если в соответствии с уставом общества совету директоров (наблюдательному совету) общества принадлежит право принятия такого решения.

Выкуп акций в акционерных обществах (далее – АО) производится с целью:

- перепродажи по более высокой цене;
- уменьшения уставного капитала за счет аннулирования выкупленных долей или акций;
- расчетов с выбывающим участником (акционером);
- изменения соотношения числа голосов при голосовании на общем собрании (в частности, собственные акции, отраженные на счете 81, не принимают участия в голосовании);
- изменения порядка распределения прибыли (дивидендов).

Акции, выкупленные у акционеров, должны быть реализованы по рыночной стоимости в течение года с даты приобретения. В противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества путем погашения указанных акций [13, п. 4 ст. 72].

В бухгалтерском учете собственные акции, выкупленные у акционеров, отражаются в сумме фактических затрат на их приобретение на счете 81 «Собственные акции (доли)».

Счет 81 «Собственные акции (доли)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования.

При выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» и кредиту счетов учета денежных средств.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)» и дебету счета 80 «Уставный капитал» после выполнения этим обществом всех преду-

смотренных процедур. Возникающая при этом на счете 81 «Собственные акции (доли)» разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и номинальной стоимостью их относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 81 – активный, но форма баланса, рекомендованная Минфином России, предписывает отражать остаток по нему в пассиве баланса.

Поэтому величина, отраженная в балансе, носит отрицательное значение и указывается в круглых скобках. В баланс переносится дебетовое сальдо счета 81 «Собственные акции (доли)», характеризующее остаток акций (долей) организации, которые она выкупила у акционеров (участников) для последующей перепродажи или аннулирования. Таким образом, этот показатель приводит к уменьшению величины собственного капитала организации.

*Порядок ведения учета учредителей и участников обществ.* Учет учредителей в обществах с ограниченной ответственностью ведется в аналитическом учете по счету 80 «Уставный капитал».

Учет акционеров в АО осуществляется в реестре акционеров. *Реестр акционеров* – совокупность данных, зафиксированных на бумажном носителе и (или) с использованием электронной базы данных, которая обеспечивает идентификацию зарегистрированных лиц, удостоверение прав на ценные бумаги, учитываемые на лицевых счетах зарегистрированных лиц, а также позволяет получать и направлять информацию зарегистрированным лицам.

В соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах», «...общество обязано обеспечить ведение и хранение реестра акционеров общества в соответствии с правовыми актами Российской Федерации с момента государственной регистрации Общества...».

Держателем реестра акционеров общества может быть это общество или профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий деятельность по ведению реестра владельцев именных ценных бумаг (далее – регистратор). В обществе с числом акционеров более 50 держателем реестра акционеров общества должен быть регистратор.

В реестре акционеров общества указываются сведения о каждом зарегистрированном лице, количестве и категориях (типах) акций, записанных на имя каждого зарегистрированного лица, иные сведения, предусмотренные правовыми актами Российской Федерации. Лицо, зарегистрированное в реестре акционеров общества, обязано своевременно информировать держателя реестра акционеров общества об изменении своих данных. В случае непредставления им информации об изменении своих данных общество и регистратор не несут ответственности за причиненные в связи с этим убытки.

## 10.4. Учет складочного капитала, паевого фонда, уставного фонда

*Складочный капитал* – совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.



*Паевой фонд* – совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности.

В полных товариществах и товариществах на вере (коммандитное товарищество) фиксируется величина складочного капитала, равная совокупной стоимости вкладов участников (полных товарищей) и участников-вкладчиков (коммандитистов), размеры и состав которых определены учредительным договором. В производственных кооперативах величина паевого фонда – совокупная стоимость имущественных паевых взносов членов (участников), объединенных для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности.

*Уставный фонд* образуется в государственных и муниципальных унитарных предприятиях, а также казенных предприятиях.

*Унитарным предприятием* признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество [7, п. 1 ст. 113 ГК РФ, п. 1 ст. 2]. Имущество муниципального унитарного предприятия (МУП) находится в муниципальной собственности и принадлежит ему на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками МУП [3, п. 2 ст. 113 ГК РФ; 7, п. 1 ст. 2].

Государственные и муниципальные унитарные организации вместо уставного или складочного капитала формируют в установленном порядке *уставный фонд*, под которым понимают совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств.

Унитарные предприятия, учредителями которых являются государственные или муниципальные органы, открывают к счету 75 субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» для учета расчетов с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении его оборотных средств, изъятии имущества).

В соответствии с п. 1 ст. 113 ГК РФ имущество унитарного предприятия по вкладам не распределяется. Фактическое поступление на баланс унитарного предприятия имущества или денежных средств от его учредителя – государственного или муниципального органа – отражается бухгалтерскими записями по дебету счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 51 «Расчетные счета», 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 75, субсчет «Расчеты по выделенному имуществу».

Согласно ст. 12 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» размер уставного фонда государственного предприятия должен составлять не менее 5 000 МРОТ на дату государственной регистрации государственного предприятия. Размер уставного фонда

муниципального предприятия должен составлять не менее 1 000 МРОТ на дату государственной регистрации муниципального предприятия.

Статьей 13 Закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» установлен порядок формирования уставного фонда. Уставный фонд государственного или муниципального предприятия должен быть полностью сформирован собственником его имущества в течение трех месяцев с момента государственной регистрации такого предприятия. Уставный фонд считается сформированным с момента зачисления соответствующих денежных сумм на открываемый в этих целях банковский счет и (или) передачи в установленном порядке государственному или муниципальному предприятию иного имущества, закрепляемого за ним на праве хозяйственного ведения, в полном объеме.

В бухгалтерском балансе отражается величина уставного (складочного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации [41, п. 67].

Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Какого-либо специального порядка отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с увеличением уставного фонда государственных и муниципальных унитарных предприятий, бухгалтерскими нормативными документами не предусмотрено.

Учитывая изложенное, величина уставного фонда государственного или муниципального предприятия должна отражаться в бухгалтерском балансе в общем порядке, т. е. после государственной регистрации соответствующих изменений, внесенных в устав в связи с увеличением уставного капитала.

### 10.5. Учет формирования источников хозяйственных средств в некоммерческих организациях

*Некоммерческой организацией (НКО)* является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками.

Закон не обязывает НКО формировать уставный капитал. Это – основанная на членстве организация, вступительные и членские взносы (регулярные и единовременные поступления от учредителей, членов) являются источниками осуществления деятельности организации.

В соответствии с п. 1 ст. 26 Федерального закона «О некоммерческих организациях» порядок регулярных поступлений от учредителей (участни-

ков, членов) определяется учредительными документами НКО. Размер и порядок оплаты вступительных взносов учредителей может быть установлен учредительным договором. В уставе можно предусмотреть дифференцированные размеры членских взносов для разных категорий его участников. Обычно членские взносы осуществляются в денежной форме.

В бухгалтерском учете счет 80 «Уставный капитал» и счет 75 «Расчеты с учредителями» не применяются. Задолженность учредителей и членов по вступительным и членским взносам в бухгалтерском учете отражается записью по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с членами», в корреспонденции с кредитом счета 86 «Целевое финансирование», субсчет «Вступительные взносы» и «Членские взносы», на основании устава или учредительного договора.

При внесении в кассу денежных средств в счет оплаты взносов в учете делается проводка по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 76. Эта операция оформляется приходным кассовым ордером.

На основании Плана счетов использование средств, полученных некоммерческой организацией от предпринимательской деятельности, на приобретение внеоборотного актива для осуществления уставной предпринимательской деятельности отражается записью по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

При использовании некоммерческой организацией целевых поступлений на финансирование текущих расходов и программ, предусмотренных ее Уставом, расходование средств целевого финансирования показывают по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общепроизводственные расходы»).

Некоммерческая организация могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям [3, п. 3 ст. 50]. Нераспределенная прибыль от предпринимательской деятельности, полученная НКО по итогам работы за отчетный год, подлежит зачислению в состав ее целевых средств. Это отражается бухгалтерской корреспонденцией по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». В дальнейшем средства, полученные от предпринимательской деятельности, и зачисленные в состав целевого финансирования, используют в общеустановленном для НКО порядке.

## ТЕМА 11.

# УЧЕТ РЕИНВЕСТИРОВАННОГО КАПИТАЛА

### 11.1. Учет добавочного капитала

*Добавочный капитал* является составной частью собственного капитала организации. В хозяйственной деятельности организации добавочный капитал используют в качестве дополнительного внутреннего финансового источника. Однако законодательными или иными нормативными актами, как правило, запрещается расходовать его на цели потребления.

В отличие от уставного капитала он не подразделяется на доли, внесенные конкретными участниками. Добавочный капитал показывает общую собственность всех участников.

В добавочном капитале аккумулируется прирост капитала за счет доходов, отличных от прибыли. Добавочный капитал учитывается на счете 83. По кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражаются суммы, участвующие в формировании добавочного капитала. Добавочный капитал образуют следующие источники.

1. *Эмиссионный доход*, возникающий в случае, когда продажная стоимость размещенных акций превысила их номинальную стоимость (за минусом издержек, связанных с продажей), например, при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала. Эмиссионный доход представляет собой разницу между суммой денежных средств или стоимостью имущества, поступившего в счет оплаты акций, и их номинальной стоимостью, определенной при первичном размещении. Таким образом, эмиссионный доход может формироваться только у акционерных обществ. Он отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

2. *Прирост стоимости имущества по переоценке*. Отражается корреспонденциями по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал», дебету счета 83 и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

3. *Курсовые разницы, которые возникают в случае, если взносы в уставный капитал оплачены в иностранной валюте*. Данная разница возникает между рублевой оценкой задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал организации, которая оценена в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу Банка России на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада на дату регистрации уставного капитала по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

4. *Сумма целевого финансирования, направленная некоммерческой организацией на финансирование капитальных расходов*, что отражается по

дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

Суммы добавочного капитала, учтенные на счете 83, обычно не списываются по дебету счета 83, за исключением установленных случаев:

- при погашении сумм уценки основных средств за счет сумм их дооценки, ранее учтенных на счете 83;
- при направлении сумм добавочного капитала на увеличение уставного капитала (только в части сумм прироста стоимости основных средств);
- при направлении сумм добавочного капитала на покрытие убытков организации (только в части эмиссионного дохода);
- при выбытии объектов основных средств, ранее подвергавшихся дооценке, добавочный капитал присоединяется к нераспределенной прибыли Общества.
- при распределении добавочного капитала между учредителями.

## 11.2. Учет резервного капитала

Следующей составляющей частью собственного капитала является *резервный капитал* – часть накопленной прибыли организации, зарезервированной на определенные цели. Эти средства идут на покрытие возможных убытков, непредвиденных расходов и обязательств. Его величина зависит в основном от полученного организацией финансового результата, а также от решения учредителей о его распределении и может изменяться из года в год, поэтому резервный капитал является переменной частью капитала.

Согласно п. 20 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [19] образование резервного капитала может носить обязательный (по законодательству Российской Федерации) и добровольный (в соответствии с порядком, установленным учредительными документами или учетной политикой) характер.

В *акционерных обществах* резервный фонд создается в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 % от его уставного капитала.

Резервный капитал формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается обществом и не может быть менее 5 % от чистой прибыли [13, п. п. 1, 2 ст. 35].

Средства резервного капитала акционерного общества предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества при отсутствии иных средств.

Увеличить уставный капитал за счет части резервного фонда при сложившейся ситуации можно, но только при условии, что его размер превышает предусмотренный не только Законом «Об акционерных обществах», но и уставом общества.

В текущей хозяйственной деятельности за счет резервного капитала не могут быть списаны никакие расходы. Резервный фонд может быть израсходован только при наступлении страхового случая – получении убытка по результатам деятельности за отчетный год (балансового убытка).

Счет 82 «Резервный капитал» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала.

Отчисления в резервный капитал из прибыли отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетами: 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» - в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

### 11.3 Аналитический учет по счетам капитала и оценка чистых активов

*Аналитический учет* по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

В акционерных обществах к счету 80 могут быть открыты субсчета по видам акций: «Простые акции», «Привилегированные акции» и др. Субсчет «Простые акции» предназначен для обобщения информации о величине уставного капитала в части обыкновенных акций, а субсчет «Привилегированные акции» - для формирования данных о привилегированных акциях.

При увеличении уставного капитала за счет собственного имущества общества пропорционально увеличивается номинальная стоимость долей всех участников общества без изменения размеров их долей [11, п. 3 ст. 18]. Следовательно, после внесения в учредительные документы изменений производятся также записи в аналитическом учете по счету 80, отражающие изменение номинальной стоимости принадлежащих участникам долей.

Аналитический учет по счету 80 «Вклады товарищей» ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

*Оценка чистых активов.* Одним из важнейших показателей, характеризующих состояние капитала организации, является величина чистых активов. Ее определяют расчетно по данным бухгалтерского баланса. *Чистые активы* – это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов

организации, принимаемых к расчету, суммы ее обязательств, принимаемых к расчету. По действующим правилам к *активам, участвующим в расчетах*, относится все денежное и неденежное имущество организации, отражаемое по статьям первого и второго разделов бухгалтерского баланса, кроме статей задолженности учредителей по взносам в уставный капитал и собственных акций, выкупленных у акционеров. К расчету принимают:

- основные средства и иные внеоборотные активы из первого раздела баланса;
- запасы и затраты, показываемые во втором разделе баланса;
- денежные средства, расчеты и прочие активы, приводимые во втором разделе баланса.

Названное имущество включают в расчет чистых активов в оценке по *балансовой стоимости*. При этом *учитывается величина оценочных резервов*, созданных согласно правилам бухгалтерского учета (по сомнительным долгам, под снижение стоимости материальных ценностей и под обесценение ценных бумаг). Например, дебиторскую задолженность принимают к расчету за минусом сумм резервов сомнительных долгов.

*Пассивы, участвующие в расчете*, - это обязательства организации, в состав которых включаются следующие статьи:

- статьи четвертого раздела пассива баланса – долгосрочные обязательства банкам и иным юридическим и физическим лицам;
- статьи пятого раздела баланса – краткосрочные обязательства банкам и иным юридическим и физическим лицам, расчеты и прочие пассивы, кроме сумм, отраженных по статье «Доходы будущих периодов».

Показатель чистых активов имеет большое значение как для самой организации, так и для ее контрагентов. Чистые активы являются своего рода гарантией интересов кредиторов. Соответствующая величина их свидетельствует о возможности организации существовать и выжить в критических ситуациях. Согласно Гражданскому кодексу РФ начиная со второго года деятельности (в первый год уставный капитал общества может быть оплачен участниками наполовину) каждая организация, созданная в форме акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью, должна ежегодно сравнивать величины чистых активов и уставного капитала. Первая из этих величин должна быть больше второй. В этом случае при ликвидации после погашения всех долгов (обязательств) организации у нее останется некая имущественная масса, которая подлежит распределению между акционерами (участниками). В противном случае происходит «проедание» уставного капитала, что находит отражение в бухгалтерском балансе в виде убытка.

Когда из-за убыточности величина чистых активов становится меньше величины уставного капитала, организация обязана уменьшить свой уставный капитал. При уменьшении величины чистых активов ниже установленного законом минимального размера уставного капитала организация подлежит ликвидации, поскольку не имеет имущества, необходимого для удовлетворения требований своих кредиторов.

Также показатель чистых активов важен для объявления и выплаты дивидендов (доходов) акционерам и участникам. Акционерное общество не вправе принимать решение об объявлении (выплате) дивидендов по акциям, если на момент принятия решения (выплаты) стоимость чистых активов меньше совокупной величины уставного капитала, резервного фонда и суммы превышения ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций, определенной уставом, над их номинальной стоимостью. Это же ограничение действует в отношении величины чистых активов акционерного общества, складывающейся в результате выплаты им дивидендов. При принятии решения о распределении прибыли между участниками общества с ограниченной ответственностью и выплате доходов стоимость чистых активов сравнивается с суммой уставного капитала и резервного фонда; последствия такого сравнения аналогичны указанным для акционерных обществ.

#### 11.4. Учет нераспределенной прибыли

Согласно п. 2 ст. 42 Федерального закона «Об акционерных обществах» [13] *чистая прибыль* представляет собой прибыль общества после налогообложения и определяется по данным бухгалтерского учета.

В бухгалтерском учете прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса.

В отчете о прибылях и убытках формируется чистая прибыль как конечный финансовый результат отчетного периода, подлежащий распределению. Показатель «чистая прибыль (убыток) отчетного периода» для отражения в отчете о прибылях и убытках исчисляется исходя из того, что в качестве расхода по налогу на прибыль, вычитаемого из суммы прибыли до налогообложения, должна быть сумма условного расхода по налогу на прибыль, скорректированного на сумму постоянных налоговых обязательств (активов).

Указанная сумма расхода по налогу на прибыль формируется в Отчете о прибылях и убытках как совокупность сумм, отраженных по статьям «Отложенные налоговые активы», «Отложенные налоговые обязательства» и «Текущий налог на прибыль» [23, п. 24]. При этом следует отметить, что сумма постоянных налоговых обязательств (активов) принимается во внимание при формировании расхода по налогу на прибыль для определения чистой прибыли (убытка) отчетного периода организации, так как эта сумма была учтена при определении текущего налога на прибыль в соответствии с п. 21 ПБУ 18/02.

В соответствии с действующим российским законодательством чистая прибыль, полученная акционерным обществом в результате своей финансово-хозяйственной деятельности, может распределяться между акционерами (участниками) данного юридического лица, а может оставаться в распоряжении АО (на финансирование капитальных вложений, на финансирование вы-



плат социального характера и пр.). Закон «Об акционерных обществах» не ограничивает возможности акционеров распоряжаться прибылью, и общество может направить ее на любые цели, не запрещенные действующим законодательством.

Чаще всего чистая прибыль становится источником выплаты дивидендов акционерам [13, п. 2 ст. 42]. Вместе с тем из буквального толкования п. 1 данной статьи можно сделать вывод, что выплата дивидендов является правом, а не обязанностью общества.

Исходя из изложенного и учитывая, что решение о распределении прибыли принимается на годовом общем собрании акционеров [13, п. 1 ст. 47], право на использование прибыли возникает у общества после утверждения собранием акционеров годового отчета. Решение о распределении прибыли должно содержать информацию о целях расходования чистой прибыли и ее размере.

Таким образом, прибыль, оставшаяся в распоряжении общества после объявления дивидендов, является «нераспределенной» между акционерами (участниками) прибылью. Нераспределенная прибыль в дальнейшем не распределяется на нужды организации, а используется.

В балансе по строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывается остаток прибыли, нераспределенной между акционерами, а также остаток прибыли, оставшейся в распоряжении общества по результатам работы за прошлые отчетные периоды на основании принятых акционерами решений по ее использованию (направление в резервы, на приобретение объектов основных средств, на выплаты социального характера и пр.).

Показатели «чистая прибыль» и «нераспределенная прибыль» формируются на различных счетах бухгалтерского учета и имеют различное значение. Показатель чистой прибыли формируется на бухгалтерском счете 99 «Прибыли и убытки» в конце отчетного года и представляет собой конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период.

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли общества предназначен бухгалтерский активно-пассивный результатный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Экономическое содержание счета 84 заключается в аккумулировании не выплаченной в форме дивидендов или нераспределенной прибыли, а также прибыли, оставшейся в распоряжении общества на основании решений акционеров, которая остается в обороте в качестве внутреннего источника финансирования.

Показатель нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года и прошлых лет отражается как сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

- *кредитовое* – если у организации есть нераспределенная прибыль отчетного года и прошлых лет;

- *дебетовое* – если у фирмы не покрыты убытки отчетного года или прошлых лет.

В этом случае показатель строки баланса приводится в скобках. При расчете итога по разделу III сумма убытка вычитается.

За счет прибыли текущего периода необходимо погасить убытки прошлых лет. Для этого нужны три условия:

- наличие убытков прошлых лет, не покрытых из других источников;
- наличие прибыли текущего года, не распределенной на иные цели;
- наличие решения собственников (акционеров).

За счет прибыли прошлых лет можно покрыть убытки отчетного года. В организации может быть создан специальный фонд именно для покрытия убытков прошлых лет. В него в соответствии с уставом ежегодно производятся отчисления в определенном размере, а при наличии убытка производится списание этих сумм. Учредители имеют право покрыть убытки прошлых лет текущей прибылью, что будет отражено по дебету и кредиту аналитических счетов, открываемых к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а также за счет резервного фонда (дебет 82 - кредит 84).

При переоценке основных средств в соответствии с п. 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» [21] сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Это происходит в двух случаях:

- если объект переоценивается впервые и подвергся уценке;
- если объект в свое время подвергался дооценке, но в данный момент стоимость его снижается, и текущая уценка превысила дооценку прошлых лет.

Таким образом, счет 84 дебетуется в том случае, если в результате переоценки объект основных средств стоит меньше, чем он стоил в момент своего появления в организации.

Сумма уценки объектов, отнесенная на счет 84, обязательно должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации (в пояснительной записке).

Если ранее уцененный объект основных средств в последующих периодах подвергается дооценке, то сумма дооценки объекта, равная сумме уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной в дебет счета 84, зачисляется в кредит счета 84.

Общее собрание собственников принимает решение о распределении чистой прибыли, на основании этого решения распределяется чистая прибыль на счете 84 по направлениям использования: прибыль, направленная на выплату дивидендов, фонд потребления и т.д. В течение года средства расходуются за счет зарезервированных сумм. Использование отражается проводкой по дебету счета 84, субсчет соответствующего резерва и кредиту счетов учета денежных средств и расчетов.

Если в организации не создан резерв для подобных расходов, то они считаются прочими. Пункт 12 ПБУ 10/99 «Расходы организации» относит к ним средства, связанные с благотворительной деятельностью, на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера. Они отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», затем участвуют в формировании финансового результата на счете 99.

Собственники могут зарезервировать средства на финансирование капитальных вложений, социальные расходы и другие за счет нераспределенной прибыли. Формирование и расходование средств целесообразно учитывать на разных субсчетах к счету 84. Тогда вместе с проводками по приобретению либо созданию основного средства делают проводку по аналитическим счетам начисленных и использованных средств (фондов) счета 84. Это дает информацию о фактическом использовании чистой прибыли компании на финансирование инвестиций и позволяет контролировать соответствие затрат, направленных на капитальные вложения, величине источника их финансирования.

Для раскрытия порядка формирования нераспределенной прибыли отчетного года, а также порядка ее распределения не предусмотрено специальных бухгалтерских записей, однако из общей логики построения бухгалтерского учета и представления отчетности можно предложить следующую схему:

- дебет 99 «Прибыли и убытки», кредит 84 – выявлен финансовый результат (прибыль) по итогам года;
- дебет 84, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года», кредит 75, субсчет «Расчеты по выплате доходов», - начислены дивиденды согласно решению общего собрания акционеров;
- дебет 84, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года», кредит 84, субсчет «Источник финансирования капитальных вложений образованный», - образован фонд накопления как источник финансирования для приобретения внеоборотных активов;
- дебет 84, субсчет «Источник финансирования капитальных вложений образованный», кредит 84, субсчет «Источник финансирования капитальных вложений использованный», - произведены капитальные вложения во внеоборотные активы;
- дебет 84, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года», кредит 84, субсчет «Источник финансирования расходов социального характера образованный», - образован фонд потребления для материального стимулирования работников акционерного общества;
- дебет 84, субсчет «Источник финансирования расходов социального характера образованный», кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», - начислены премии, материальная помощь работникам;

- дебет 84, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года», кредит 84, субсчет «Источник финансирования прочих расходов некапитального характера», - образован фонд для оплаты прочих расходов, не носящих капитального характера;
- дебет 84, субсчет «Источник финансирования прочих расходов некапитального характера», кредит 60 «Расходы с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», - произведены расходы (благотворительность, членские взносы) за счет фонда для оплаты прочих расходов, что позволяет проследить использование прибыли.

### 11.5. Учет дивидендов

Общество вправе по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года принимать решения о выплате дивидендов (объявлять дивиденды) по размещенным акциям. Решение о выплате (объявлении) дивидендов по результатам первого квартала, полугодия и девяти месяцев финансового года может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода.

Общество обязано выплатить объявленные по акциям каждой категории (типа) дивиденды. Дивиденды выплачиваются деньгами, а в случаях, предусмотренных уставом общества, - иным имуществом.

*Источником выплаты дивидендов* является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль общества). Чистая прибыль общества определяется по данным бухгалтерской отчетности общества. Дивиденды по привилегированным акциям определенных типов также могут выплачиваться за счет ранее сформированных для этих целей *специальных фондов общества*.

Решения о выплате (объявлении) дивидендов, в том числе решения о размере дивиденда и форме его выплаты по акциям каждой категории (типа), принимаются *общим собранием акционеров*. Размер дивидендов не может быть больше рекомендованного советом директоров (наблюдательным советом) общества.

Срок и порядок выплаты дивидендов определяются уставом общества или решением общего собрания акционеров о выплате дивидендов. Если уставом общества срок выплаты дивидендов не определен, срок их выплаты не должен превышать 60 дней со дня принятия решения о выплате дивидендов.

Следовательно, внеочередное собрание акционеров могло объявить о начислении дивидендов по акциям акционерного общества по результатам, например, первого полугодия. Нераспределенная акционерами прибыль прошлых лет не может быть источником для начисления указанных дивидендов. Та часть прибыли, которая ранее уже была распределена акционерами, оставлена в распоряжении акционерного общества (на финансирование капитальных вложений, на организацию питания сотрудников и т.д.) и фактически была использована на соответствующие цели. Она не может быть

перераспределена акционерами повторно. Нераспределенная акционерами прибыль прошлых лет может быть направлена (распределена) акционерами на любые цели, не связанные с выплатой дивидендов по акциям.

*Общество не вправе принимать решение (объявлять) о выплате дивидендов по акциям:*

- до полной оплаты всего уставного капитала общества;
- до выкупа всех акций, которые должны быть выкуплены;
- если на день принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) или если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов;
- если на день принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала, и резервного фонда, и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше их размера в результате принятия такого решения;

*Общество не вправе выплачивать объявленные дивиденды по акциям:*

- если на день выплаты общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) или если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов;
- если на день выплаты стоимость чистых активов общества меньше суммы его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью, определенной уставом общества ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше указанной суммы в результате выплаты дивидендов.

Когда указанные обстоятельства будут преодолены, общество обязано выплатить акционерам объявленные дивиденды.

Как известно, в годовой отчетности данные показываются без учета рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов. Решение о распределении прибыли отражается в балансе за тот период, в котором такое решение принято фактически, т. е. за тот период, в котором проведено собрание акционеров (I квартал или I полугодие следующего года).

*Счет 75 «Расчеты с учредителями»* предназначен для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива), в том числе по выплате доходов (дивидендов). К счету 75 «Расчеты с учредителями» может быть открыт субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов». Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При выплате доходов от участия в организации продукцией (работами, услугами) этой организации, ценными бумагами и т.п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 «Расчеты

с учредителями» в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей.

*Учет опционов.* Согласно ст.2 Федерального закона от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», *опцион эмитента* – это эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее владельца на покупку в предусмотренный в ней срок и (или) при наступлении указанных в ней обстоятельств определенного количества акций эмитента такого опциона по цене, определенной в опционе эмитента. Опцион эмитента является именной ценной бумагой.

Открытое акционерное общество вправе размещать облигации и иные эмиссионные ценные бумаги, предусмотренные правовыми актами РФ о ценных бумагах [13, подп. 1, 2 ст. 33]. Размещение обществом облигаций, конвертируемых в акции, и иных эмиссионных ценных бумаг, конвертируемых в акции, должно осуществляться по решению общего собрания акционеров или по решению совета директоров (наблюдательного совета) общества, если в соответствии с уставом общества ему принадлежит право принятия решения о размещении облигаций, конвертируемых в акции, и иных эмиссионных ценных бумаг, конвертируемых в акции.

Эмиссионные ценные бумаги открытого акционерного общества, размещаемые путем подписки (в данном случае опционы эмитента), размещаются при условии их полной оплаты, которая может осуществляться только деньгами [13, п.п.1, 2 ст.34].

Опцион эмитента исполняется посредством его *конвертации в акции дополнительного выпуска по требованию владельца опциона*. Если в течение срока, который установлен для заявления требования владельцем опциона о его конвертации в акции дополнительного выпуска, указанное требование не будет заявлено, права по опциону прекращаются и опционы аннулируются, при этом у владельца опциона не возникает права требовать какой-либо компенсации от эмитента опциона.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с размещением опционов эмитента, нормативными документами не определен.

Денежные средства, полученные при размещении опционов, не являются вкладами участников общества, следовательно, в бухгалтерском учете средства, полученные от размещения опционов эмитента, признаются доходами организации.

Поскольку полученные суммы не связаны с продажей продукции, выполнением работ, оказанием услуг, то указанные суммы признаются прочими поступлениями [24, п.п.4, 5].

На основании п.16 ПБУ 9/99 [24] поступления от размещения опционов эмитента признаются *на дату их размещения*.

Таким образом, в бухгалтерском учете суммы, полученные при размещении опционов, по нашему мнению, включаются в состав *прочих доходов* на дату размещения опционов и отражаются по кредиту счета 91 «Прочие

доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы», и дебету счета учета денежных средств (табл. 11.1).

Таблица 11.1

**Синтетический учет операций с опционами**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Первичный документ
<i>Размещение опционов эмитента</i>			
Получены денежные средства за размещенные опционы эмитента	50, 51	91-1	Отчет об итогах выпуска опционов, приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету
Отражено обязательство по размещению акций владельцам опционов	009		Отчет об итогах выпуска опционов
<i>Выпуск дополнительных акций</i>			
Получены денежные средства от владельцев опционов, предъявивших требования о приобретении акций	51	75-1	Выписка банка по расчетному счету
Отражено исполнение обязательств организации по выпущенным опционам		009	Отчет об итогах выпуска акций
<i>После государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы ОАО</i>			
Отражено увеличение уставного капитала ОАО за счет дополнительных акций, размещенных путем конвертации	75-1	80	Изменения в учредительные документы

**11.6. Расчет прибыли, приходящейся на одну акцию**

В отчете о прибылях и убытках (форма № 2) раскрывается информация о прибыли, приходящейся на одну акцию. Для формирования данной информации используется Методические рекомендации, утвержденные Приказом Министерства Финансов РФ № 29н от 21.03.2000 г. Такую информацию акционерные общества представляют справочно в дополнительном разделе отчета о прибылях и убытках. Прибыль, приходящаяся на одну акцию, имеет два измерителя, различающихся по экономическому смыслу:

- *базовая прибыль (убыток) на акцию*: отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающуюся акционерам – владельцам обыкновенных акций;
- *разводненная прибыль (убыток) на одну акцию*: отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (убытка) на одну акцию в следующем отчетном периоде (прибыль (убыток) на одну акцию). Показывает степень уменьшения прибыли (убытка) на акцию:
  - если *конвертировать* конвертируемые ценные бумаги (привилегированные акции и облигации) в обыкновенные акции;

- при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента *по цене ниже рыночной*.

Под *разводнением прибыли* понимается ее уменьшение в расчете на одну обыкновенную акцию, так как при конвертации акций становится больше. Если при расчете разводненной прибыли для определенной категории ценных бумаг происходит *увеличение базовой прибыли*, то эти ценные бумаги имеют *антиразводняющий эффект* и не учитываются при расчете итогового показателя разводненной прибыли. Если прибыль *уменьшается*, то акции имеют *разводняющий эффект* и учитываются при расчете. Полученный результат является показателем максимально возможной степени разводнения прибыли на одну акцию (табл. 11.2).

Таблица 11.2

Порядок расчета прибыли на акцию

Рассчитываемая величина	Порядок расчета
Базовая прибыль (убыток) на одну акцию	Базовая прибыль (убыток) отчетного периода <i>разделить</i> Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение отчетного периода
Базовая прибыль (убыток) отчетного периода	Прибыль (убыток) после налогообложения <i>минус</i> Дивиденды по привилегированным акциям за отчетный период
Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение отчетного периода	Сумма обыкновенных акций в обращении на первое число календарного месяца отчетного периода (шт.) <i>разделить</i> Число календарных месяцев в отчетном периоде (12 мес.)
Разводненная прибыль (убыток) на одну акцию	Базовая прибыль (убыток) за отчетный год <i>плюс (минус)</i> Доход от конвертации за вычетом расхода по конвертации (разница между номиналом, процентами и дивидендами), т. е. прирост или уменьшение базовой прибыли (убытка) за отчетный период в результате осуществления конвертации <i>разделить</i> (Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение отчетного периода <i>плюс минус</i> Возможный прирост средневзвешенного количества ценных бумаг в результате конвертации, т. е. увеличение их в обращении)



## ТЕМА 12.

# УЧЕТ ДОХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

### 12.1. Выручка от продаж как учетная категория

*Общая характеристика синтетического счета 90.* Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

- по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- по работам и услугам промышленного характера;
- по работам и услугам непромышленного характера;
- по покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- по строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно-исследовательским и т.п. работам;
- по товарам;
- по услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- по транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- по услугам связи;
- по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- по предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);
- по участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

*На субсчете 90-1 «Выручка»* учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

*На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж»* учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка.

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 90-4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Организации – плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 «Продажи» субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

*Признание выручки от продаж.* Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

*Не признаются доходами организации* поступления от других юридических и физических лиц:

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

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

- на доходы от обычных видов деятельности;
- на прочие доходы.

Организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

*Доходами от обычных видов деятельности* является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее – выручка) в зависимости от предмета деятельности.

В организациях, предметом деятельности которых является *предоставление за плату во временное пользование* (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является *предоставление за плату прав*, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предмет деятельности которых - *участие в уставных капиталах других организаций*, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

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

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

*Момент перехода права собственности и признание выручки в учете.* В Российской Федерации бухгалтерское законодательство не выделяется в особую ветвь права, а регулируется общими и специальными нормами гражданского законодательства. Важнейшим аспектом, влияющим на порядок бухгалтерского учета выручки, является момент перехода права собственности на товары, готовую продукцию, работы, услуги от продавца к покупателю. Если нормами закона не установлено иное (например, особый порядок

признания выручки, не связанный с особенностями регулирования сделки договором, такое, в частности, возможно по договорам подряда), то выручка от продаж (при соблюдении иных условий, перечисленных в ПБУ 9/99) признается в учете продавца на момент передачи прав на предмет договора покупателю.

Если условиями договора предусмотрен *особый порядок перехода права собственности* от продавца к покупателю, то право собственности считается перешедшим от продавца к покупателю в момент выполнения сторонами всех условий, предусмотренных договором.

Если в договоре *отсутствует условие о моменте перехода права собственности*, то в соответствии со ст. 223 ГК РФ «право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи». В соответствии со ст. 224 ГК РФ *передачей вещи* считается ее вручение приобретателю, сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю. Вещь считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица. Если к моменту заключения договора об отчуждении вещь уже находится во владении приобретателя, то она считается переданной ему с этого момента.

*Особый порядок перехода права собственности* (отличный от общего порядка передачи прав) может возникать в перечисленных далее случаях.

1. *По договору мены*, в соответствии со ст. 570 ГК РФ, право собственности на обмениваемые товары переходит одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

2. *У комитента в рамках договора комиссии* переход прав осуществляется после реализации товара комиссионером третьим лицам в рамках принятых им обязательств и предоставления комиссионером комитенту отчета об исполнении поручения [ст. 999 ГК РФ].

3. *При продаже товаров, работ, услуг по международным договорам (соглашениям)*. В данном случае порядок перехода прав регулируется нормами законодательства, установленного сторонами в договоре. Наиболее часто используются международные торговые нормы и правила (ИНКОТЕРМС), которые, помимо прочего, определяют порядок перехода рисков при внешнеторговых сделках. В общем случае в контрактах такого рода дата перехода права собственности отличается от даты отгрузки (вручения) товара покупателю (кроме термина «Поставлено с завода» - EXW).

4. *В случае, когда особый порядок перехода права собственности обозначен в договоре*. Как правило, это связывается с совершением покупателем определенных действий, гарантирующих с его стороны исполнение договора (оплата части суммы, предоставление документов на открытие аккредитива, предоставление гарантий и поручительств третьих лиц).

При этом для отражения факта передачи товаров используют активный счет 45 «Товары отгруженные», по дебету которого отражают факт отгрузки

товаров покупателям, по кредиту – переход права собственности на предмет договора (в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи»).

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

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки.

При использовании в бухгалтерском учете метода «по мере готовности работ» для признания выручки и расходов по таким операциям используют активный счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Этот счет могут применять подрядные строительные организации, а также организации, осуществляющие производство и реализацию работ и услуг длительного характера с неоднородными рисками, окончательный размер которых в момент заключения контракта не может быть определен. К ним, в частности, относятся, услуги архитектора, услуги проектировщика и авторского надзора, геологоразведочные работы, наукоемкие работы.

По дебету счета 46 признают стоимость принятых заказчиком в установленном порядке этапов работ, в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка». Одновременно в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» списывают оценочную себестоимость законченных этапов работ. При выполнении договора в целом и подписании актов с заказчиками, а также соблюдении иных условий (например, приемка объекта недвижимости государственной комиссией), суммы, накопленные на счете 46, списываются с его кредита в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

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

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

ляется предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете в порядке, аналогичном для признания выручки.

В организациях, занятых *производством сельскохозяйственной продукции*, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается выручка от продажи продукции (в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»), а по дебету – ее плановая себестоимость (в течение года, когда фактическая себестоимость не выявлена) и разница между плановой и фактической себестоимостью проданной продукции (в конце года). Плановая себестоимость проданной продукции, а также суммы разниц списываются в дебет счета 90 «Продажи» (или сторнируются) в корреспонденции с теми счетами, на которых учитывалась эта продукция.

В организациях, *осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам*, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету – их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

При определении суммы выручки, которая подлежит признанию в бухгалтерском учете и отчетности, необходимо принимать во внимание следующие факторы.

- 1) При получении выручки *в денежной форме* она признается в сумме, исчисленной в денежном выражении и равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности. Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации.
- 2) Если цена *не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора*, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции.
- 3) При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг *на условиях коммерческого кредита*, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности. Это обозначает необходимость отражать проценты, начисляемые за отсрочку и рассрочку платежа, по кредиту счета 90-1 «Выручка».
- 4) Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) *не денежными средствами*, принимается к учету по стоимости товаров (ценно-

стей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость полученных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных по таким договорам, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется по стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией.

- 5) При изменении обязательства по договору первоначальная величина поступления корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией.
- 6) Величина поступления определяется с учетом *всех предоставленных организации согласно договору скидок*. Если скидка с цены на конкретную покупку была предоставлена покупателю (при исполнении им установленных договором условий), то это отражается в учете организации продавцом методом красного сторно по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90, субсчет 1 «Выручка». Следует иметь в виду, что этот порядок не распространяется на скидки, которые имеют форму целевых перечислений от продавца покупателю (а не уменьшения цены). Скидки такого рода в соответствии со ст. 415 ГК РФ признаются прекращением обязательства прощением долга и отражаются у продавца в составе прочих расходов, по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Размер выручки при этом не корректируется.

В отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку и прочие доходы.

Выручка, прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т.п.), составляющие 5 % и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, которые предусматривают исполнение обязательств (оплату) неденежными 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, полученной по указанным договорам со связанными организациями;
- способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

## 12.2. Учет акцизов и налога на добавленную стоимость

*Учет налога на добавленную стоимость.* В соответствии с Налоговым кодексом РФ организации признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость. Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг). При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 Налогового Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

При получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

В соответствии с Налоговым кодексом в зависимости от реализуемого товара и условий реализации налогообложение производится:

- по налоговой ставке 0 % при реализации продукции на экспорт;
- по налоговой ставке 10 % при реализации детской и сельскохозяйственной продукции;



- по налоговой ставке 18 % в остальных случаях.

При получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, а также при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), когда в соответствии с Налоговым Кодексом сумма налога должна определяться расчетным методом, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки 10 или 18 % к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Начисленный налог в бухгалтерском учете отражается на субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость». По дебету этого счета учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика) в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты с бюджетом».

*Учет акцизов.* Организации признаются налогоплательщиками акциза, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с главой 22 НК РФ. Такими операциями являются реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации. Подакцизными товарами признаются:

- спирт этиловый и спиртосодержащая продукция;
- алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5 %, за исключением виноматериалов);
- пиво;
- табачная продукция и прочие товары в соответствии со ст. 181 НК РФ.

Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены *твердые (специфические) налоговые ставки*, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии со статьями 187 – 191 Налогового кодекса.

Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены *адвалорные (в процентах к стоимости) налоговые ставки*, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определенной в соответствии со статьями 187 – 191 Налогового кодекса.

Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены *комбинированные налоговые ставки (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок)*, исчисляется как сумма, которая получена в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров. Налог

говые ставки установлены ст. 193 НК РФ и применяются в зависимости от вида подакцизного товара.

Начисление акциза в бухгалтерском учете отражается на субсчете 90-4 «Акцизы». По дебету счета учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров) в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты с бюджетом».

### 12.3. Формирование финансового результата по обычным видам деятельности

*Списание себестоимости продаж.* В конце месяца в бухгалтерском учете на основании первичных документов на бухгалтерских счетах отражается списание себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг. В списываемую себестоимость продукции включаются учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам.

Организации, осуществляющие *торговую деятельность*, включают в этот показатель покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

Организации, являющиеся *профессиональными участниками рынка ценных бумаг*, учитывают в себестоимости покупную (учетную) стоимость ценных бумаг, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

Если организация использует для учета выпуска продукции счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», сумма превышения фактической производственной себестоимости, выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг над нормативной (плановой) их себестоимостью включается в себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг. В случае, когда фактическая производственная себестоимость ниже нормативной (плановой) себестоимости, сумма данного отклонения сторнируется. При этом осуществляется корреспонденция счетов: дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж», кредит счета 40 «Выпуск продукции». Сумма списываемой себестоимости продукции, работ, услуг отражается отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках.

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности, в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж» относят затраты на производство проданных продукции, работ, услуг без учета общехозяйственных расходов. Общехозяйственные расходы при этом списываются с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж», и отражаются отдельно по статье «Управленческие расходы» в отчете о прибылях и убытках. Аналогичная проводка делается орга-

низацией – профессиональным участником рынка ценных бумаг на сумму расходов по основной деятельности.

Затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения отражаются по кредиту счета 44 «Коммерческие расходы» и дебету счета 90-2 «Себестоимость продаж». Аналогичная проводка делается организациями торговли на сумму издержек обращения, относимых в отчетном периоде на себестоимость реализованных товаров.

*Формирование финансового результата.* При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и др. списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и других в дебет счета 90 «Продажи».

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производятся нарастающим итогом в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», кроме субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж», закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

*Аналитический учет* по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

## ТЕМА 13.

# УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

### 13.1. Расходы организации и условия их признания

Оценка, контроль, анализ и управление производственными затратами составляют важнейшее из направлений современного учета. *Расходами организации*, в соответствии с п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. *Расходами по обычным видам деятельности* являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также расходы, которые связаны с выполнением работ, оказанием услуг.

В зависимости от порядка признания расходы организации можно разделить на три категории.

1) *Осуществленный расход* - формально выполненное действие, приводящее к возникновению расхода, при котором не соблюдаются основания для признания такого расхода в учете и отчетности. Осуществленный расход характеризуется наличием следующих признаков:

- в результате проведения конкретной операции происходит уменьшение экономических выгод организации, приводящее к уменьшению капитала;
- уменьшение экономических выгод происходит в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств.

2) *Расход, признаваемый в учете*. Осуществленный расход, в отношении которого соблюдаются условия его признания в бухгалтерском учете:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, т. е. организация передала актив или отсутствует неопределенность в отношении его передачи.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность. Расходы признаются в

учете независимо от намерения получить выручку, операционные и иные доходы и от формы осуществления расхода. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

3) *Расход, признаваемый в отчетности.* Часть признанных в учете расходов, которые отвечают условиям признания в отчетности и отражаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями;
- их обоснованным распределением между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

В законодательстве также формулируются общие принципы оценки расходов в учете и отчетности:

- расходы, осуществляемые в денежной форме, принимаются к учету в сумме, равной величине оплаты и (или) кредиторской задолженности;
- если цена сделки не может быть определена, то для установления суммы сделки принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных затрат и расходов;
- при оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки или рассрочки платежа, расходы принимаются к учету в полной сумме кредиторской задолженности;
- по договорам, предусматривающим оплату не денежными средствами, сумма расхода определяется по стоимости товаров (ценностей) переданных или подлежащих передаче;
- в случае изменения обязательства по договору первоначальная величина оплаты и (или) кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию;
- величина оплаты определяется с учетом всех скидок, предоставленных организации согласно договору.

## 13.2. Классификация затрат в управленческом и финансовом учете

Состав и принципы оценки производственных затрат различаются в зависимости от того, в рамках кого вида учета – финансового или управленческого они рассматриваются. Эти различия проистекают из различий в целях и функциях управленческого и финансового учета (рис. 13.1).

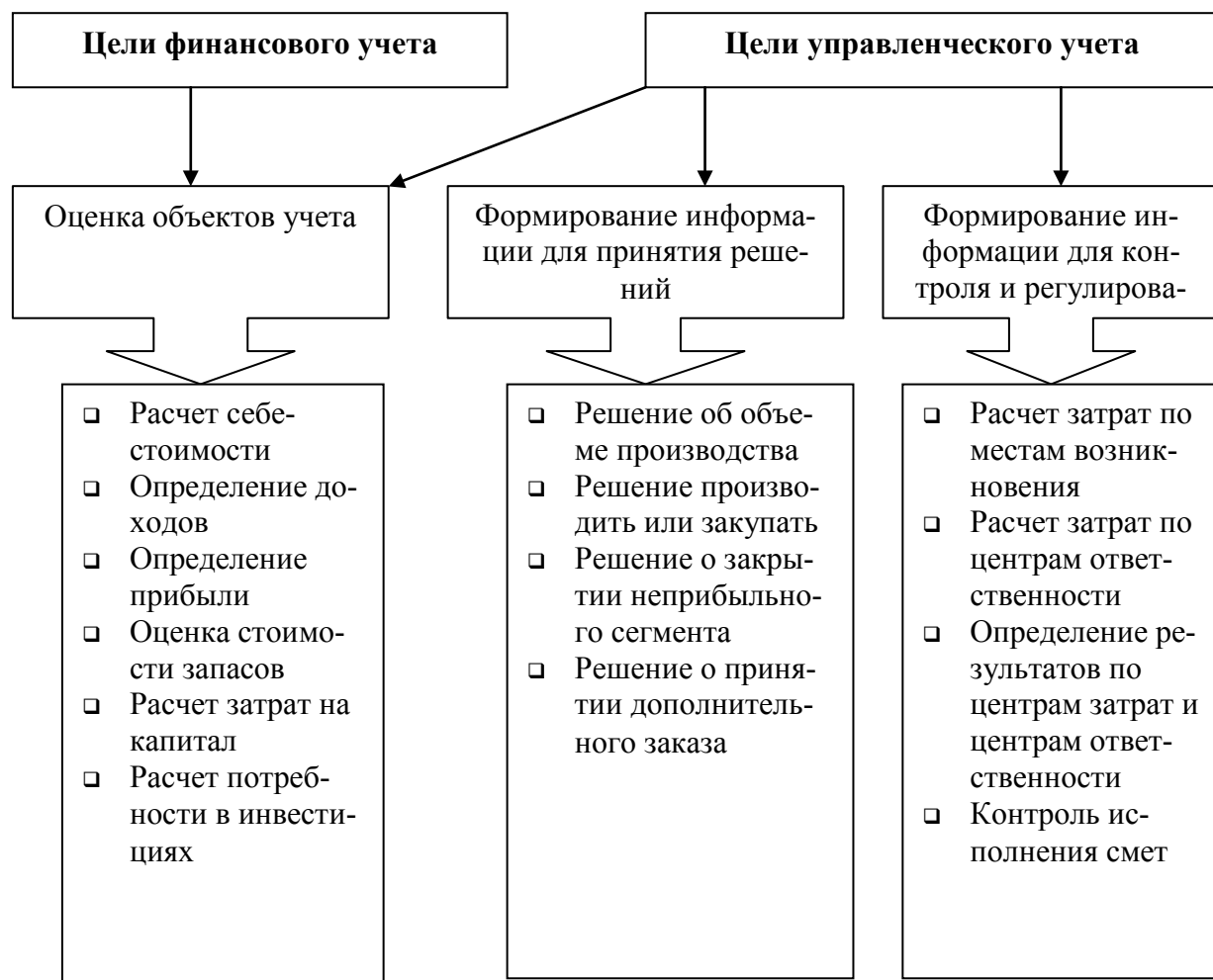


Рис. 13.1. Различия в целях управленческого и финансового учета

Каждая из приведенных на рис. 13.1 целей учета определяет необходимый разрез учета и классификации затрат, именуемый направлением учета затрат. *Направление учета затрат* – область деятельности, процесс, проблема, требующие целевого учета и анализа затрат. В соответствии с целями учета выделяют три *направления учета затрат*:

- направление учета затрат для оценки объектов учета;
- направление учета затрат для принятия управленческих решений;
- направление учета затрат для контроля и регулирования.

Классификационные категории затрат в рамках управленческого и финансового учета совпадают для направления оценки объектов учета. Направления учета затрат для принятия управленческих решений и учета затрат для

целей контроля и регулирования присутствует только в управленческом учете. Учет затрат и калькулирование себестоимости на предприятиях организуют:

- 1) чтобы знать, во сколько обходится производство каждого продукта, это позволяет принимать решения о ценах, структуре программ производства и сбыта, направлениях инвестирования и авансирования финансовых ресурсов, т. е. для оценки статических показателей;
- 2) для анализа последствий, правомерности и качества уже принятых решений, сравнения прибыли и затрат по продуктам, подразделениям, рынкам в динамике, т. е. для оценки динамических показателей;
- 3) с целью их использования при разработке вариантов прогнозного развития – стратегий, программ, планов, бюджетов, т. е. для оценки будущих показателей.

Таким образом, задачи учета затрат и калькулирования себестоимости, необходимые самому предприятию, лежат в плоскости его внутренних целей и относятся к области управленческого учета.

Базовые категории учета затрат в управленческом учетом заимствованы из международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы». Российское законодательство в рамках финансового учета не делает различий между категориями издержек, затрат и расходов.

Под *издержками* принято понимать стоимостную оценку трудовых, материальных, капитальных и финансовых ресурсов, потребленных в основной деятельности, для поддержания деловой активности, а также авансированных в создание запасов.

Далее издержки классифицируют по нескольким направлениям.

По наличию и способности приносить доход издержки классифицируют на затраты и расходы. *Затраты* – это издержки, совершенные в отчетном периоде и сохраняющие потенциальную способность приносить доход. Иными словами, это издержки, авансированные в создание запасов, которые на конец периода еще не реализованы и с позиций учета рассматриваются в качестве активов. Под способностью приносить доход обычно понимают способность предмета (актива) при его реализации или другом выбытии способствовать притоку в организацию денежных средств или их эквивалентов, при этом приток дохода выражается в увеличении капитала организации. Таким образом, денежные средства, которые были авансированы организацией в отчетном периоде и находятся в товарно-материальных запасах, незавершенном производстве, запасах готовой продукции, могут принести доход только в том периоде, в котором они будут проданы. Выделение из издержек категории затрат не характерно для российской системы учета, но, тем не менее, может быть полезным при анализе оборачиваемости авансированных средств, при расчете среднего периода, в течение которого денежные средства организации находятся в затратах (активах) и фактически не приносят дохода, и для определения средней нормы доходности по средствам, отвлеченными в затраты (активы).

*Расходы* – это часть издержек, связанная с извлечением дохода в отчетном периоде. Другими словами, к расходам относятся издержки, которые связаны с производством и продажей продуктов, реализованных в отчетном периоде. Разделение издержек на затраты и расходы условно и связано, в первую очередь, с продолжительностью отчетного периода. Очевидно, что, например, денежные средства, вложенные в приобретенный товар, в разные отчетные периоды будут находиться в разных категориях – в период нахождения на складе мы их будем рассматривать в качестве затрат, в период реализации – в качестве расходов.

По *запасоемкости* и *способу включения в финансовые результаты* издержки классифицируют на затраты на продукт и расходы периода (рис. 13. 2). *Затраты на продукт* - это затраты, возникающие в хозяйственных процессах снабжения и производства, непосредственно связанные с основной деятельностью организации и участвующие в формировании финансового результата в том периоде, в котором реализован продукт, с производством которого эти издержки связаны. Затраты на продукт являются запасоемкими, т. е. обладают способностью аккумулировать свою стоимость в промежуточных и конечных запасах до тех пор, пока эти запасы не будут проданы. По этой причине затраты на продукт еще называют *производственными затратами*. В традиционных системах управленческого учета полную себестоимость продуктов, работ, услуг рассчитывают только по производственным затратам, поскольку они непосредственно связаны с технологическим процессом. Производственные затраты включают три элемента:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные расходы.

*Расходы периода* – это издержки, связанные с извлечением дохода того отчетного периода, в котором они совершены, и выполняющие функции поддержания деловой активности предприятия. В отличие от производственных затрат, расходы периода не связаны с производственным процессом и возникают в постпроизводственной фазе – в процессах реализации и управления. Действительно, расходы по сбыту продукции направлены на продажу продукта в отчетном периоде и не зависят от того, когда этот продукт был произведен; расходы по управлению также предназначены для обслуживания общих функций организации и извлечения дохода в отчетном периоде. Таким образом, расходы периода обладают двумя характерными особенностями: во-первых, они совершаются вне производственного процесса, выполняют поддерживающие и обслуживающие функции и не должны включаться в себестоимость производимой продукции; во-вторых, осуществляются с целью получения дохода в конкретном периоде и должны учитываться при формировании финансовых результатов этого периода, без распределения на другие отчетные периоды. Расходы периода состоят из двух элементов:

- торговые расходы;
- административные расходы.





Рис. 13. 2. Классификация издержек

*Направление учета затрат для оценки объектов учета* включает в себя несколько классификационных признаков. Цель классификации – точное измерение и достоверное распределение по объектам учета: продуктам, работам, услугам, покупателям, бизнес-процессам, операциям, сегментам рынка и подразделениям. Данное направление учета затрат является первичным по отношению к двум остальным направлениям, и с этих позиций отнесение того или иного классификационного признака к тому или иному направлению условно.

*По отношению к объекту учета* затраты делятся на прямые и косвенные. *Прямые затраты* – это затраты, которые могут быть прямо и непосредственно соотнесены с рассматриваемым объектом учета. Например, если объектом учета является продукт, то к прямым затратам относятся затраты основных сырья и материалов и основная заработная плата основных производственных рабочих, занятых изготовлением продукта. Если объект учета клиент, то к прямым затратам могут быть отнесены все затраты по обслуживанию этого клиента, суммы предоставленных ему льгот и скидок. Если в качестве объекта учета рассматривается отдел или подразделение, то к прямым будут отнесены все затраты, возникающие в этом подразделении и связанные с выполнением его функций. К *косвенным затратам* относятся затраты, связанные с производством и (или) обслуживанием нескольких объектов учета, которые распределяются между ними установленным способом. Так, если

объектом учета является продукт, то амортизация оборудования, на котором происходит обработка разных видов и групп продуктов, будет включена в косвенные затраты. Если объектом учета является клиент, то заработная плата менеджера, обслуживающего нескольких клиентов, будет считаться косвенной категорией затрат.

По отношению к технологическому процессу затраты делят на основные и накладные. *Основные затраты* – это затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом. *Накладные затраты (расходы)* – расходы, не связанные с функционированием и (или) обслуживанием технологического процесса, а вызванные необходимостью управления бизнесом.

По экономической однородности затраты классифицируют по экономическим элементам. Это традиционная классификация для отечественного бухгалтерского учета, в зарубежной теории и практике бухгалтерского учета такой подход не встречается.

Определение элемента затрат введено российским проф. М.Х. Жебраком, отмечавшим, что организация учета по элементам затрат позволяет выявить наиболее характерные экономические признаки. *Элемент* – «это такая затрата, которая в пределах данного предприятия не разлагается ни на какие дальнейшие отдельные слагаемые» [55, с. 7]. Группировка затрат по экономическим элементам является информационной структурой. По характеру осуществления (экономической однородности) затраты группируются в разрезе пяти элементов:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды (единый социальный налог);
- амортизация основных средств;
- прочие затраты.

По степени экономической однородности (по составу) затраты можно классифицировать на одноэлементные и комплексные. *Одноэлементные затраты* – это затраты, однородные по составу экономических элементов. Прямые материальные затраты, покупные полуфабрикаты, заработная плата основных производственных рабочих, топливо и электроэнергия на технологические цели – все эти статьи себестоимости могут служить примерами одноэлементных (простых) затрат. *Комплексные затраты* – это затраты, в составе которых присутствуют несколько экономических элементов. Например, общепроизводственные, управленческие или торговые расходы включают в себя все пять экономических элементов затрат.

По целесообразности расходования в отечественной практике учета затраты делят на производительные и непроизводительные. Под *производительными затратами* принято понимать затраты, целесообразные в конкретных условиях производства. К *непроизводительным* можно отнести затраты, которые образуются по причинам, связанным с недостатками технологии и организации производства, с потерями от брака, простоями, сверхнормативными отходами.

По возможности охвата планом затраты классифицируют на планируемые и не планируемые. К *планируемым* относят затраты, будущая оценка которых может быть определена, к *не планируемым* – затраты, определение будущей оценки которых нецелесообразно.

По отношению к периоду затраты делятся на отложенные и зарезервированные. *Отложенные затраты* – это понесенные в отчетном периоде затраты, которые не признаются в данном периоде как расходы, а учитываются в форме специфического актива – расходов будущих периодов. Эти расходы впоследствии (в следующих месяцах) равномерно или иным образом, закрепленным в учетной политике организации, относятся на затраты. Примером отложенных расходов могут служить оплаченные единовременно расходы на приобретение неисключительных прав, оплата страхового взноса по договорам страхования, единовременные расходы, связанные подготовкой производства в ряде отраслей. К *зарезервированным затратам* относятся учтенные в отчетном периоде в составе затрат или расходов издержки, фактически не произведенные предприятием и связанные с осуществлением планируемых в будущем операций. Примером могут служить начисленные резервы по предстоящей оплате отпусков или вознаграждений сотрудников, резервы расходов на ремонт основных средств, резерв на гарантийный ремонт и проч.

Наконец, отечественный производственный и калькуляционный учет обязательно проводит измерение и классификацию затрат по их носителям – калькуляционным объектам. По отношению к объектам калькулирования (продуктам, работам, услугам) выделяют категории затрат, называемые *статьями калькуляции*. Перечень калькуляционных статей зависит от отраслевой принадлежности, особенностей технологического процесса, товарной номенклатуры. Далее приведем типовую классификацию калькуляционных статей:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и электроэнергия на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- цеховые расходы;
- общезаводские расходы;
- потери от брака;
- общехозяйственные расходы;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие (внепроизводственные) расходы.

Направление учета и классификации затрат для принятия управленческих решений имеет целью сформировать максимально полную и достоверную информацию, необходимую для принятия управленческих решений. Управленческое решение рассматривается как выбор наиболее приемлемой для предприятия в текущих условиях альтернативы из всего набора имеющихся данных. Данное направление также включает несколько классификационных категорий.

**Динамика затрат.** Большое количество управленческих решений в области производства и сбыта (принимать или не принимать дополнительный заказ, установление нижней границы цены, определение безубыточного объема производства) основано на динамическом поведении затрат. Экономическая модель выделяет три типа поведения производственных затрат при изменении объемов производства. *Переменные затраты* изменяются при изменении объемов производства. Характер поведения переменных затрат в экономической модели зависит от объема производства и загрузки мощностей и вычисляется по коэффициенту реагирования затрат (коэффициенту Меллеровича) (рис 13. 3):

$$K_{\text{регр.}} = \frac{\text{темпы прироста затрат}}{\text{темпы прироста объема производства}},$$

$$\text{где темпы прироста затрат} = \frac{\text{затраты}_1 - \text{затраты}_0}{\text{затраты}_0};$$

$$\text{темпы прироста производства} = \frac{\text{объем производства}_1 - \text{объем производства}_0}{\text{объем производства}_0}.$$

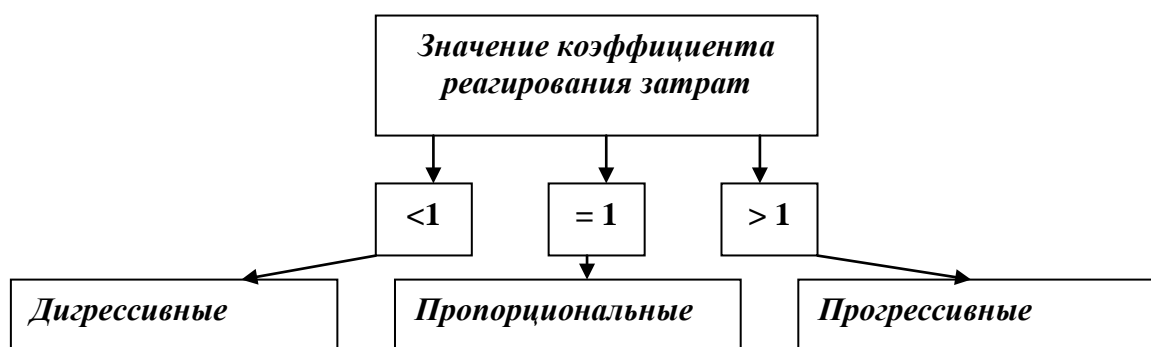


Рис. 13.3. Коэффициент реагирования затрат

Затраты, коэффициент реагирования для которых находится в диапазоне от нуля до единицы, называются *дигрессивными (регрессивными) переменными затратами*. Для этой категории затрат темпы прироста объемов производства превышают темпы прироста затрат ([рис. 13.4](#), [13.5](#)).

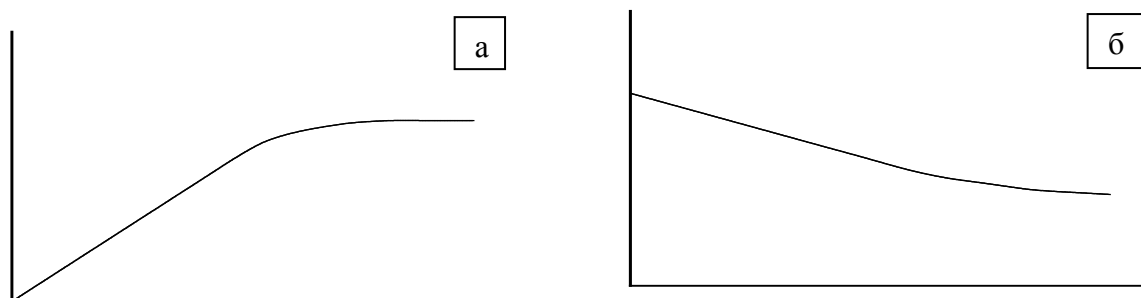


Рис. 13.4. Совокупные (а) и удельные (б) дигрессивные затраты

Теоретически дигрессивные затраты возникают в условиях неполной загрузки мощностей, когда увеличение объемов производства приводит к тому, что имеющиеся мощности используются продуктивнее, производственный процесс стабилизируется и требует меньших затрат гибких ресурсов в расчете на единицу объема. Удельные дигрессивные затраты снижаются при увеличении объемов производства.

Переменные затраты, коэффициент реагирования для которых равен единице, называются *пропорциональными переменными затратами*. Темпы прироста пропорциональных затрат равны темпам прироста объемов производства (рис.13.5).

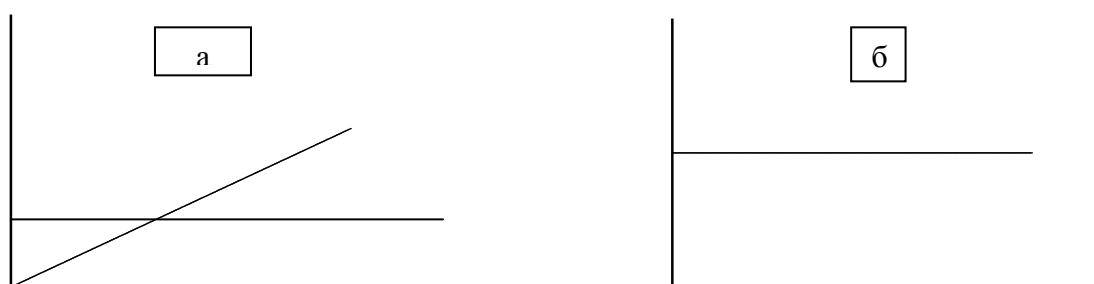


Рис. 13. 5 Совокупные (а) и удельные (б) пропорциональные затраты

Темп прироста *прогрессивных пропорциональных затрат* превышает темп прироста объемов производства, коэффициент реагирования таких затрат больше единицы. Теоретически прогрессивные затраты возникают тогда, когда в производственный процесс уже вовлечены все качественные ресурсы, и для достижения необходимого уровня загрузки мощностей привлекаются низкокачественные ресурсы, следовательно, для производства равных объемов продукта в количественном отношении требуется все больше ресурсов. В экономической теории такая ситуация известна как закон убывающей отдачи. На практике прогрессивность затрат может проявляться даже в ситуации недогрузки мощностей, например, когда предприятием используются изношенные основные фонды, требующие частых осмотров, больших затрат на ремонт и дающие низкий процент качественного выпуска ([рис.13. 6](#)).

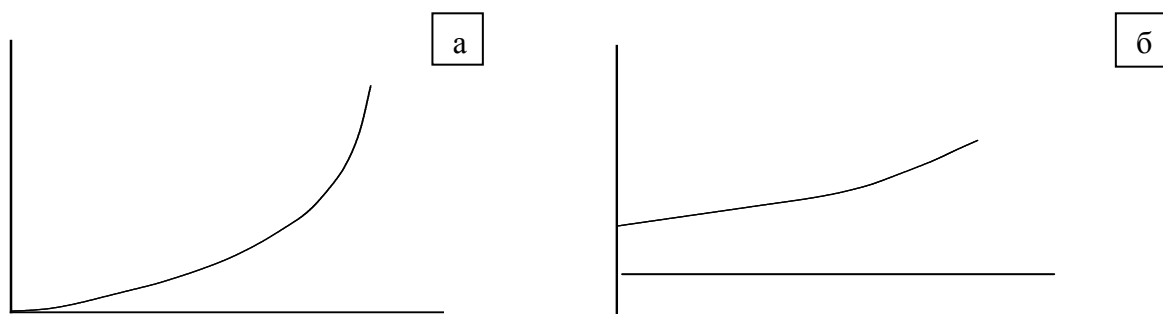


Рис.13.6. Поведение совокупных (а) и удельных (б) прогрессивных затрат

**Пример13.1.** При изменении объемов производства с 500 до 750 тыс. ед. совокупные переменные затраты возросли с 4 500 тыс. руб. до 6 000 тыс. руб. Определить тип переменных затрат.

Рассчитываем темп прироста затрат:  $\frac{6\,000\text{т}00\text{тыс.} - 4\,500\text{т}00\text{тыс.}}{4\,500\text{т}00\text{тыс.}} = 0,33.$

Определяем темп прироста производства:  $\frac{750\text{т}50\text{тыс.} - 500\text{т}00\text{тыс.}}{500\text{т}00\text{тыс.}} = 0,5.$

Рассчитываем коэффициент реагирования:  $\frac{0,33}{0,5} = 0,66.$  Поскольку значение коэффициента меньше единицы, имеет место случай дигрессивных затрат.

К *постоянным* относят затраты, которые не меняются при изменении объемов производства. Соответственно, коэффициент реагирования для постоянных затрат будет равен нулю. Теоретически появление постоянных затрат связывают с рядом факторов. Постоянные затраты могут возникать вследствие закона или договора (оплата услуг связи, аренды помещений без права расторжения договора, гарантированная оплата труда в случае длительных простоев или ликвидации организации). Они фиксируются на определенном уровне в течение краткосрочного периода, в долгосрочном же периоде эти затраты устранимы ([рис. 13.7](#)).



Рис. 13.7. Постоянные затраты

Значительная часть производственных затрат представляет собой *смешанные затраты* – затраты, содержащие постоянную и переменную составляющие. Так, затраты по арендованному станку состоят из постоянной части (арендная плата) и переменной части (ремонт, наладка, расход электроэнергии). Для разделения смешанных затрат на переменную и постоянную части используются различные методы. Необходимо отметить, что разделение смешанных затрат преследует как минимум две цели: оценку смешанных затрат прошлых периодов и прогнозирование поведения затрат в будущих периодах. При расчетах делается допущение, что выявленные в прошлых периодах взаимосвязи сохраняются и в будущем, поэтому функция, построенная для оценки затрат, используется и для их прогнозирования.

Оценка затрат в бухгалтерской модели (рис. 13.8) основана на двух допущениях:

- смешанные затраты имеют линейный характер;
- изменения затрат связаны с изменением определенной величины (прямые трудозатраты, машино-часы работы оборудования, выпуск продукции в натуральных единицах), отражающей связь затрат с объемом производства.

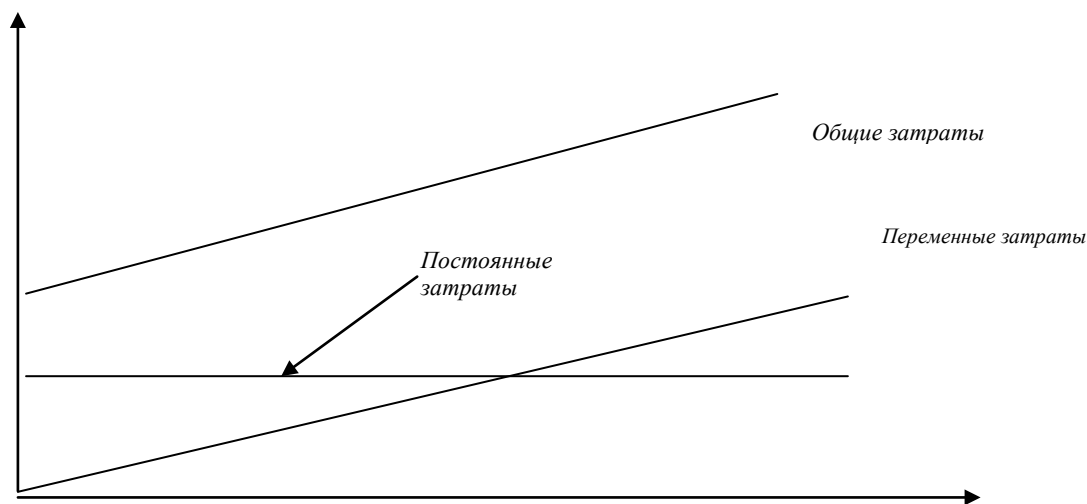


Рис. 13.8. Бухгалтерская модель поведения затрат

Функция, используемая для оценки смешанных затрат, таким образом, имеет следующий вид:

$$Y = a \cdot x + b,$$

где  $Y$  – смешанные затраты;  $a$  – переменные затраты в расчете на единицу объема производства или иного показателя, характеризующего интенсивность производственного процесса;  $b$  – постоянные затраты в составе смешанных затрат;  $x$  – объем производства или иной показатель, характеризующий интенсивность производственного процесса.

Для оценки и разделения смешанных затрат используют следующие методы.

*Метод технологического нормирования.* Состоит в последовательном анализе технологической цепочки предприятия и всех видов побочной и вспомогательной деятельности, выявлении наиболее экономичного и продуктивного способа выполнения операций и расчете технологических и затратных нормативов по каждой из операций. Одновременно с составлением технологических спецификаций, отражающих минимально необходимые затраты производственных ресурсов, производят таксировку затрат, при этом стоимостная оценка складывается из постоянной и переменной составляющих.

*Метод анализа счетов.* Состоит в классификации всех затрат, совершаемых предприятием, на три категории: переменные затраты, постоянные затраты, смешанные затраты. Анализ счетов в небольших компаниях может проводиться путем выборки из регистров финансового учета; средние и крупные предприятия обычно осуществляют деление затрат в аналитическом учете подсистемы управленческого учета. Для этого могут быть разработаны специальные формы учетных регистров, информация в которые заносится из первичных документов, фиксирующих затраты производственных ресурсов.

*Визуальный метод.* Обычно используется в качестве вспомогательного инструмента при установлении зависимости между разделяемыми затратами и показателем, который предположительно определяет поведение затрат. Суть метода состоит в графическом отображении значений разделяемых затрат и показателя, на основании которого производится разделение затрат, в динамике за достаточно длительный период. Использование метода позволяет как предположить характер зависимости (линейная, нелинейная), так и подтвердить или опровергнуть гипотезу о существовании тесной связи между изучаемыми показателями. Точность метода зависит от качества исходной выборки – необходимы данные за достаточно длительный период; одновременно интервал, в пределах которого наблюдается каждое из значений (точка на графике), должен быть предельно сжатым.

*Метод регрессионного анализа.* Суть метода – построение статистической модели для установления зависимости среднего значения зависимой переменной от значения одной или нескольких независимых переменных. Для расчета линейной зависимости обычно используют метод наименьших квадратов. Метод регрессионного анализа позволяет как построить уравнение зависимости, так и оценить погрешность расчета вычислением дисперсии.

*Метод абсолютного прироста (метод высшей и низшей точек, метод минимакса).* Является самым упрощенным методом и обычно используется для первоначальных расчетов общего характера, а не для долгосрочного прогнозирования. Суть метода – выявление зависимости между изучаемыми показателями путем анализа крайних значений независимой переменной в выборке. Метод приемлем и дает относительно точные результаты только при использовании сопоставимых данных за достаточно длительный период времени, при этом влияние случайных факторов необходимо элиминировать, исследуемая зависимость должна иметь линейный характер. При несоблюде-



нии этих условий результаты метода будут в высшей степени недостоверными.

Значения показателей методом абсолютного прироста вычисляют в приводимой далее последовательности:

а) производят расчет коэффициента переменных затрат в уравнении (показатель  $a$ ):  $a = \frac{Z_{max} - Z_{min}}{V_{max} - V_{min}}$ , где  $Z_{max}$  – смешанные затраты за период с мак-

симальным значением объема производства или иного показателя, характеризующего его интенсивность;  $Z_{min}$  – смешанные затраты за период с минимальным значением объема производства или иного показателя, характеризующего его интенсивность;  $V_{max}$  – максимальное значение объема производства или иного показателя, характеризующего его интенсивность и выбранного в модели в качестве независимой переменной;  $V_{min}$  – минимальное значение объема производства или иного показателя, характеризующего его интенсивность и выбранного в модели в качестве независимой переменной;

б) производят расчет общего размера постоянных затрат (в уравнении – показатель  $b$ ):  $b = Z_{max} - V_{max} \cdot a$ , или  $b = Z_{min} - V_{min} \cdot a$ .

**Пример 13. 2.** Предприятие производит предварительную оценку затрат по эксплуатации снегоочистительных механизмов. Данные приведены в табл.13.1.

Таблица 13.1

Данные для примера 13.2

Неделя	Затраты, руб.	Кол-во машино-часов работы
1	50 000	3 000
2	52 000	3 700
3	54 000	3 800
4	58 000	4 000
5	53 000	3 750
6	55 000	3 850
7	48 000	2 800
8	57 000	3 980

Наибольший объем работ зафиксирован в четвертую неделю, наименьший – в седьмую.

Переменные затраты на один машино-час составят:  $\frac{58\,000 - 48\,000}{4\,000 - 2\,800} = 8,33$  руб.;

Постоянные затраты за период составят:  $58\,000 - 4\,000 \cdot 8,33 = 24\,680$  руб., или:  $48\,000 - 2\,800 \cdot 8,33 = 24\,680$  руб.

Уравнение смешанных затрат имеет вид:  $y = 8,33x + 24\,680$ .

*Включение затрат в управленческие решения.* Процесс принятия управленческого решения заключается в выборе наилучшей альтернативы из множества исследуемых вариантов. При этом всегда необходимо устанавли-

вать критерий принятия решения, натуральный или стоимостный показатель, определяемый с учетом влияния качественных факторов, на основании которого и производят выбор лучшей альтернативы. Например: при принятии решения о выборе поставщика критерием принятия решения будут минимальные затраты на приобретение товаров у каждого из поставщиков; при принятии решения о ликвидации неприбыльного сегмента бизнеса критерий включает в себя устраняемые затраты и устранимые доходы; при принятии решения о снятии с производства продукта, помимо устраняемых затрат и доходов, на критерий будут влиять неизмеримые качественные факторы – степень удовлетворения покупателей. В результате анализа выбирают ту из альтернатив, которая в наибольшей степени удовлетворяет избранному критерию.

Выбор одной из альтернатив обозначает отказ от других возможных способов достижения цели. При этом, отказываясь от прочих альтернатив, отказываются также и от возможной прибыли, которую могли бы извлечь при принятии альтернативного варианта. Максимально возможная прибыль, от которой отказываются при использовании ограниченных ресурсов для определенной цели, представляет собой *альтернативные издержки принятия решения*. Альтернативные издержки предприятия принято делить на две категории: эксплицитные и имплицитные. *Эксплицитные (внешние, явные) издержки* – это альтернативные издержки, которые принимают форму денежных платежей собственникам факторов производства; это упущенная выгода от размещения ограниченных средств предприятия одним из выбранных способов – авансирование средств в приобретение сырья и материалов, выплаты заработной платы, прочие внешние платежи. *Имплицитные (внутренние, неявные) издержки* – это альтернативные издержки по неиспользованию или использованию альтернативным способом ресурсов, принадлежащих предприятию. Типичным примером имплицитных издержек является нормальная прибыль – альтернативные издержки предпринимателя по организации собственного дела: открывая собственное предприятие, предприниматель отказывается от работы в качестве наемного работника, а следовательно, отказывается и от заработной платы, которую мог бы получать.

При формировании информационной базы для принятия решений широко распространен подход, называемый релевантным анализом. *Релевантный анализ* состоит в выборе одной альтернативы из возможных путем сравнения только релевантных затрат и (или) доходов по этим альтернативам.

*Релевантные затраты и доходы* – это будущие затраты и доходы, зависящие от избранного варианта управленческого решения. Для четкого определения сущности релевантных затрат отметим три основные характеристики, влияющие на релевантность показателей.

*Релевантными являются лишь затраты и доходы, относящиеся к будущим периодам*. Поскольку любое управленческое решение – это сравнение альтернатив, которые еще не воплощены, а могут быть реализованы в будущем, то и приниматься в расчет при сравнении этих альтернатив могут толь-

ко прогнозируемые, возможные затраты и доходы, не совершенные к моменту принятия решения. Если затраты совершены до принятия решения, то какая бы из альтернатив ни была выбрана, эти затраты будут существовать при любой из них.

*Релевантными являются затраты и доходы, которые зависят от избранного варианта управленческого решения.* Например, если предприятием, совмещающим мелкооптовую и розничную торговлю, принимается решение об отказе от розницы, то в состав релевантных затрат будут отнесены только те затраты, которые связаны с существованием розничной торговли, и устраняются вместе с отказом от такого способа продаж: эксплуатация кассовых аппаратов, уплата единого налога на вмененный доход, содержание продавцов. Одновременно затраты на содержание выставочного зала, которые раньше частично списывались на розничную торговлю, в состав релевантных затрат отнесены не будут, поскольку при отказе от розничной торговли выставочный зал предприятия продолжает по-прежнему функционировать и все затраты на его содержание сохраняются.

*Релевантность затрат и доходов зависит от критерия, который заложен в основу принятия решения.* Так, принятие решения по выбору складского помещения может иметь два разных критерия: если рассматриваемые помещения одинаковы по площади, то в качестве критерия необходимо выбирать минимум общих затрат по аренде и содержанию помещения; если рассматриваемые помещения имеют различную площадь, то необходимо минимизировать затраты на квадратный метр площади или на единицу размещаемого товара. В первом случае затраты по оплате труда складского персонала будут нерелевантными – какое бы помещение предприятие ни использовало под склад, эти затраты сохраняются на неизменном уровне и не влияют на принятие решения. Во втором случае затраты по оплате труда также остаются неизменными в течение периода, но в расчете на единицу площади или хранимого груза они будут различаться (для меньшего по площади и вместимости помещения они окажутся больше), поэтому при изменении критерия эти затраты становятся релевантными.

*Нерелевантные (иррелевантные) затраты и доходы* – затраты и доходы, сохраняющиеся при любой из рассматриваемых альтернатив управленческого решения.

**Пример 13.3.** Предприятие принимает управленческое решение о способе получения необходимых полуфабрикатов: собственном производстве или закупке на стороне. Поскольку предприятию необходим неизменный объем полуфабрикатов, далее рассматриваем затраты на единицу полуфабриката ([табл. 13.2](#)).

Таблица 13.2

Затраты на единицу полуфабриката

<i>Собственное производство</i>	<i>Закупка на стороне</i>
Прямые материальные затраты – 10 руб.	Покупная цена – 50 руб.
Прямые затраты на оплату труда – 15 руб.	
Переменные общепроизводственные расходы – 15 руб.	
Постоянные общепроизводственные расходы – 20 руб.	

Типичная ошибка при принятии решения - сравнение полных затрат на производство с затратами на закупку: сумма полных затрат на производство составит 60 руб., что превышает затраты на закупку. Будет принято решение о закупке на стороне. Релевантный анализ предполагает исключение нерелевантных затрат, к которым относятся постоянные общепроизводственные расходы (ОПР) – при любом объеме производства они сохраняются в неизменной сумме, т. е. при принятии решения о закупке эти затраты не устраняются. Рассчитаем релевантные затраты (табл.13.3).

Таблица 13.3

Релевантные затраты на единицу полуфабриката

<i>Собственное производство</i>	<i>Закупка на стороне</i>
Прямые материальные затраты – 10 руб.	Покупная цена – 50 руб.
Прямые затраты на оплату труда – 15 руб.	
Переменные ОПР – 15 руб.	
Постоянные ОПР – нерелевантные – 0 руб.	
Итого: 40 руб.	Итого: 50 руб.

Таким образом, релевантный анализ показал эффективность собственного производства.

*Классификация затрат для целей контроля и регулирования.* Действующей управленческой информационной системой должна эффективно выполняться функция контроля, этому может процесс бюджетирования, позволяющий определять прогнозные показатели и сопоставлять их с фактическими. Нормативные, фактические затраты и отклонения определяют по управленческим сегментам организации, во главе которых стоит менеджер, наделенный определенными полномочиями и отвечающий за показатели работы сегмента. Такие сегменты называются центрами ответственности.

Классифицируя затраты по центрам ответственности, важно иметь в виду следующие аспекты их учета. Во-первых, в сферу ответственности менеджера центра ответственности можно включать только те издержки, на которые он способен оказывать влияние в результате своей деятельности. Во-вторых, существуют затраты, подконтрольные нескольким центрам ответственности одновременно. Например, ответственность за перерасход основных материалов возлагается на руководителя производственного отдела, если было допущено сверхнормативное использование сырья и материалов в произ-

водстве, и на руководителя отдела снабжения, если причиной перерасхода послужило превышение фактических закупочных цен над плановыми закупочными ценами. Избыточная убыль материалов также может быть вызвана как недостаточно качественной системой складского и производственного управления материалами, так и тем, что отдел снабжения закупал менее качественные материалы.

Таким образом, классификация затрат для осуществления процессов контроля и регулирования зависит от особенностей процесса децентрализации управления на конкретном предприятии.

В общем случае все затраты на уровне центров ответственности принято классифицировать на *затраты, регулируемые в рамках центра ответственности*, и *затраты, не регулируемые в рамках центра ответственности*. Такая классификация удобна, во-первых, для разграничения областей индивидуальной ответственности менеджеров, во-вторых, для определения статуса центра ответственности, его масштабов и основных функций.

С точки зрения сроков планирования и методики контроля выделяют три категории затрат.

*Технологические затраты* – краткосрочные затраты, связанные с основной деятельностью центра ответственности. Технологические затраты поддаются прямому нормированию и могут быть скорректированы в краткосрочном периоде. Возникновение технологических затрат связано с использованием гибких ресурсов (основные сырье и материалы, прямой труд), уровень технологических затрат всегда зависит от интенсивности основного процесса. Контроль за технологическими затратами осуществляется с помощью гибких смет, обычно величина технологических затрат зависит от эффективности организации основного процесса менеджером центра ответственности.

*Регулируемые затраты* – это среднесрочные затраты, связанные с обслуживанием основного процесса и не имеющие прямой зависимости от интенсивности производственного процесса. К регулируемым затратам можно отнести затраты на страхование, затраты по уплате налогов, затраты на оплату труда административного персонала и инженерно-технических работников, затраты на рекламу, повышение квалификации, получение консультационных услуг. Эти затраты необходимы для поддержания деловой активности центра ответственности и обслуживания основного процесса. Такие затраты не могут регулироваться на краткосрочной основе руководителем центра ответственности, поскольку большей частью они связаны с использованием фиксированных ресурсов, предложение которых слабо регулируется в краткосрочном периоде.

*Фиксированные затраты* – долгосрочные затраты, связанные с использованием фиксированных ресурсов, обслуживанием и функционированием предприятия в целом. Фиксированные затраты являются нерегулируемыми на уровне отдельного центра ответственности и часто не регулируются даже на уровне предприятия: для их устранения или корректировки могут

потребоваться значительные средства и длительный период времени. К фиксированным затратам относятся, прежде всего, все затраты, связанные с недвижимостью и основными фондами предприятия, т. е. ресурсами, средства в которые инвестируются и которые эксплуатируются в течение длительного временного периода.

### 13.3. Сущность процесса производственного учета

Система учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции организуется в рамках информационного процесса, называемого производственным учетом. Профессор В.Ф. Палий определил *производственный учет* как часть (подсистему) общей системы бухгалтерского учета, формирующую данные о затратах и результатах процесса производства для контроля за выполнением планов производства продукции и ее себестоимости; обеспечивающую при помощи соответствующей организации аналитического учета и калькулирования контроль за ходом производственных процессов и их оперативное регулирование в целях повышения эффективности использования производственных ресурсов, роста производительности труда, снижения себестоимости продукции [66].

В сферу производственного учета включаются:

- разработка и внедрение систем и методов учета производственных затрат;
- определение себестоимости по цехам, функциональным подразделениям, ответственным лицам, видам деятельности, изделиям, территориям, периодам и другим показателям;
- прогнозирование себестоимости будущих периодов, стандартной или желаемой себестоимости так же, как и себестоимости прошлых периодов;
- сравнение себестоимости за различные периоды, фактических затрат с ожидаемой или стандартной себестоимостью, вариантных расчетов себестоимости;
- представление и анализ данных о себестоимости как средство управления в контроле текущих и будущих операций [66, с. 18].

Система производственного учета (рис. 13.9) включает в себя *оперативный производственный учет*, результатом которого является оперативная отчетность, формирующая основные нефинансовые показатели и результаты работы предприятия и его структурных подразделений (отчеты транспортного цеха о перевозках, отчеты ремонтного цеха о количестве, сложности и результативности проведенных ремонтов, отчеты диспетчеров основных цехов о работе оборудования, производственные отчеты о браке и качественном выпуске, отчеты главного энергетика, отчеты главного механика и пр.).



Рис. 13.9. Система производственного учета

Другая составляющая производственного учета – *учет затрат* – представляет собой систему аналитического учета затрат, позволяющую проводить группировку затрат по местам их возникновения, измерять и оценивать производственные затраты, проводить дальнейшую их перегруппировку и перераспределение по объектам учета в целях управления. Одно из направлений учета затрат – *калькуляционный учет* – представляет собой организацию аналитической группировки затрат на заключительных этапах учетных работ для исчисления себестоимости по носителям затрат (видам продукции, работ, услуг). Данные производственного учета обычно используются и управленческим, и финансовым учетом. В финансовом учете на базе информации производственного учета формируется периодическая отчетность, рассчитывается себестоимость товарного выпуска в соответствии с принципами и стандартами национального законодательства. В управленческом учете данные, сформированные финансовым учетом, попадают в систему учета затрат, где их обрабатывают в соответствии с целями, задачами и принципами, положенными в основу избранной учетной модели. Схематически взаимосвязь производственного, управленческого и финансового учета представлена на [рис. 13.9](#).

Основными принципами организации производственного учета являются:

- документирование затрат и полное их отражение на счетах учета производства;
- группировка затрат по объектам учета и местам их возникновения;

- согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования себестоимости;
- локализация затрат, связанных с изготовлением определенного вида продукции (работ, услуг);
- оперативный контроль за издержками производства и формированием себестоимости.

Последовательность учетных процедур в системе производственного учета обычно определяется следующим порядком операций [\[66, с. 24\]](#):

- 1) первичное отражение данных о производственном потреблении – затратах на производство по мере их возникновения в производственном процессе; учет по местам возникновения затрат;
- 2) локализация данных о произведенных затратах в основном и вспомогательном производствах; по видам продукции и структурным подразделениям предприятия и по временным периодам;
- 3) распределение общих хозяйственных расходов вспомогательного производства между конечным продуктом и незавершенным производством (НЗП) и включение себестоимости конечного продукта вспомогательного производства, переданного и потребленного в основном производстве, в затраты последнего;
- 4) распределение общих внутрихозяйственных и общих производственных расходов между незавершенным производством и конечным выпуском основного производства и между видами готовой продукции;
- 5) оценка незавершенного производства, отходов и определение себестоимости товарной продукции по формуле затрат, а затем – расчет себестоимости отдельных видов продукции.

Первичное наблюдение и регистрация производственных затрат осуществляются по местам их возникновения, учет издержек производства по местам возникновения призван ответить на вопросы: где и какие ресурсы потреблялись [\[52, с. 160\]](#). *Место возникновения затрат (МВЗ)* представляет собой функциональную сферу или область ответственности, которые связаны с определенными видами издержек [\[57, с. 61\]](#). Признаками места возникновения затрат являются [\[57, с. 64-65\]](#):

- территориальная обособленность;
- функциональная однородность (выполнение одинаковой по содержанию и назначению работы);
- возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного МВЗ;
- возможность разграничения расходов по установленным статьям калькуляции.

Структуру МВЗ предприятия, а следовательно, и особенности технологии учета затрат определяют следующие факторы [\[55, с. 11\]](#):

- *характер производства*, включает в себя технологию (способы) изготовления продуктов и степень разнообразия, номенклатуру изделий;



- *технология производства*, определяется способами изменения формы и состояния предметов труда в целях изготовления отдельных видов продукции. Определяет схему организации первичного учета и группировки производственных затрат по стадиям производственного процесса;
- *структура предприятия*, определяется составом его внутрихозяйственных и функциональных производственных подразделений. Определяет разбивку производственного процесса на отдельные этапы. Так, процесс производства может быть организован по *цеховой структуре* (с разбивкой процесса на отдельные цехи, которые и будут формировать структуру МВЗ) или по *бесцеховой структуре* (в целом по предприятию, при такой схеме выделение МВЗ вызывает трудности). При цеховой структуре каждый из цехов делает часть изделия (*технологический принцип структуры*) или изготавливает изделие полностью (*предметный принцип*).

Места возникновения затрат могут быть классифицированы [57, с. 70]:

- 1) *начальные* – первая ступень формирования расходов;
- 2) *промежуточные* – объекты, по которым обобщают первоначально учтенные издержки: подразделения, производственные полуфабрикаты;
- 3) *конечные* – заключительные этапы технологического процесса, где происходит аккумулярование затрат и калькулирование производственной себестоимости.

Документирование затрат в момент их возникновения является принципиальным условием качественного оперативного контроля за издержками производства. Отраженные в первичных документах затраты далее группируются по местам их возникновения (первичная группировка производственных затрат). Существует два варианта организации учета затрат по местам их возникновения, определяющих принципы такой группировки (основы этой системы учета были сформулированы В.И. Стоцким в 1931 г.) [57, с. 76].

1. На счет МВЗ относят все прямые и косвенные расходы, связанные с данным подразделением, независимо от того, к каким изделиям они относятся. Этот метод учета применяют в отраслях крупносерийного, массового и непрерывного производства, а также на предприятиях, где технологический процесс не позволяет организовать обособленный учет по видам или группам изделий (попередельные системы).

2. Прямые расходы учитывают на синтетических счетах основного производства и отражаются по аналитическим счетам групп (видов) продукции. Косвенные расходы учитывают по местам возникновения затрат, далее их последовательно распределяют и относят на себестоимость изделий, работ, услуг. Этот метод задействуется в отраслях с позаказной системой учета затрат и калькулирования себестоимости, т. е. индивидуальных, мелкосерийных, единичных производствах, которые характеризуются индивидуальной различимостью изделий и процессов их производства.

Выбор объектов учета производственных затрат тесно связан с организацией учета затрат по МВЗ и зависит от особенностей технологического

процесса, характера и ассортимента продукции (работ, услуг), целей и задач управления. *Объектом учета затрат* считается признак группировки производственных затрат в целях управления. В различных отраслях и производствах объектом учета затрат может быть изделие или его часть (узел, деталь, агрегат, комплект), группа однородных изделий, производственный заказ, часть производственного процесса (стадия, фаза, передел, процесс).

На предприятиях, получающих готовый продукт путем механического соединения деталей с технологическим типом организации цеховой структуры, производственные затраты учитывают по каждому из цехов в разрезе частей изделия, видов или групп изделий. При предметной организации цеховой структуры объектом учета затрат будет изделие или группа изделий. Такая организация учета одновременно позволяет получать информацию о затратах по цехам (поскольку цех специализируется на одном или нескольких изделиях).

При получении продукции путем последовательной переработки сырья на отдельных процессах или переделах, учет затрат ведут в разрезе переделов либо процессов, а внутри них – по отдельным видам изделий. Если на переделе осуществляется комплексное производство сопряженных продуктов, учет производственных затрат ведут только по местам их возникновения, поскольку по отношению к продуктам все затраты носят косвенный характер.

Разработанная предприятием группировка объектов учета позволяет группировать производственные затраты, их аналитический и синтетический учет.

Отметим, что наличие косвенных и комплексных производственных затрат требует построения такой классификации объектов учета, которая четко определяла бы последовательность процедуры распределения косвенных затрат. Для этого выделяют промежуточные и конечные объекты учета ([рис. 13.10](#)).

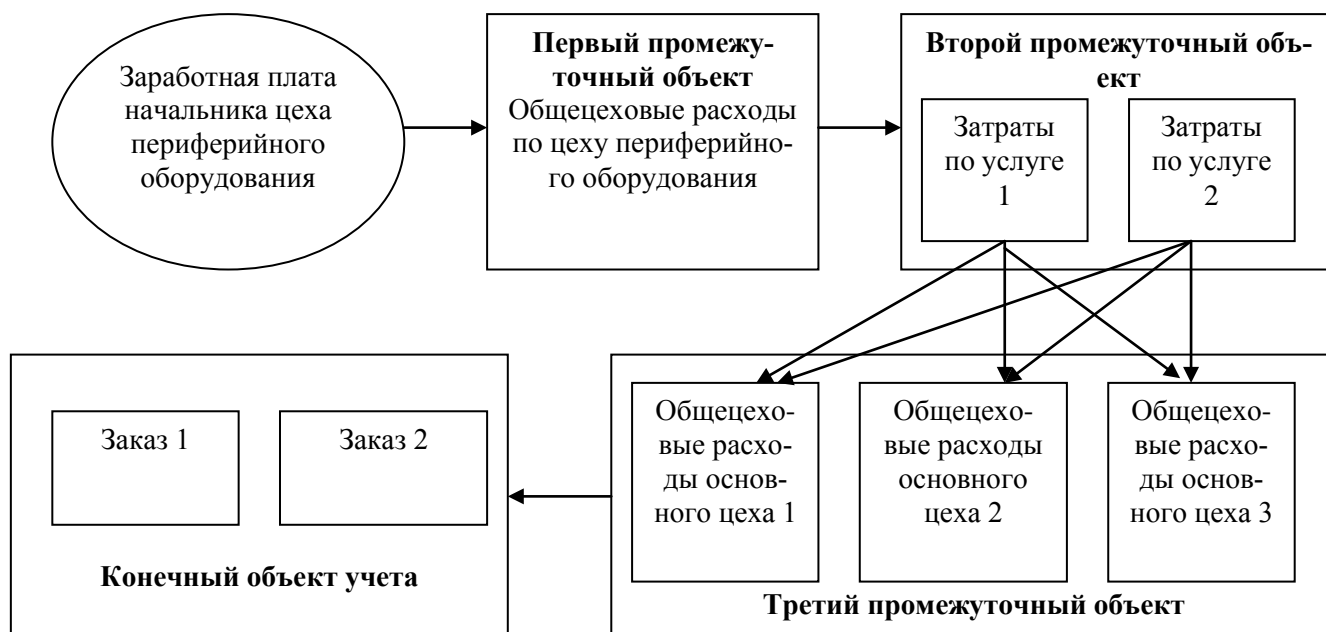


Рис. 13.10. Промежуточные и конечные объекты учета

Объекты учета, предназначенные для окончательной группировки затрат в рамках той или иной управленческой задачи, называются *конечными объектами учета*. Конечные объекты учета должны отражать ключевые показатели управления: затраты, собранные по каждому из конечных объектов учета, включаются в управленческую сегментную отчетность и служат для оценки эффективности деятельности предприятия и его структурных подразделений. Ими могут быть носители затрат (объекты калькулирования), центры ответственности, операции, процессы.

Объекты, затраты по которым группируются для последующего распределения, называются *промежуточными объектами учета*. Косвенные затраты распределяются последовательно, начиная с промежуточных объектов высшего уровня, на последующие уровни промежуточных объектов и заканчиваются распределением и группировкой затрат по конечным объектам учета (рис. 13.10).

Учет затрат на производство как первая составляющая производственного учета ведется по экономическим элементам и статьям калькуляции, что формирует основу аналитического учета. Регистрами аналитического элементного учета затрат являются накопительные ведомости и журналы-сводки затрат на производство. Группировка по экономическим элементам используется преимущественно в экономическом анализе, планировании и иных общеэкономических расчетах.

Производственный синтетический учет ведется на калькуляционных счетах (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства») и собирательно-распределительных счетах (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве»).

### 13.4. Методика распределения косвенных затрат

Проблема распределения косвенных расходов существовала еще на рубеже веков, и попытки ее разрешения начали предприниматься с момента возникновения первых систем учета затрат. Однако актуальным вопрос стал в 1980-х годах, когда произошло существенное изменение структуры общих производственных затрат.

У отечественных и зарубежных специалистов в области учета наблюдаются определенные различия в постановке самой проблемы: если отечественные авторы говорят о проблеме распределения косвенных затрат, то зарубежные исследователи формулируют ее как проблему распределения общепроизводственных расходов. Эти различия объяснимы с той точки зрения, что исторически в отечественной и зарубежной бухгалтерской науке существуют разногласия в концепциях затрат и расходов. Так, отечественная наука в состав косвенных затрат помимо общепроизводственных расходов включает также расходы периода (торговые и административные расходы), которые в зарубежных системах в калькуляции не включаются и, следовательно, распределению не подлежат. Поскольку нас данная проблема интересует в контексте производственного учета, в дальнейшем акцент будет делаться на распределении общепроизводственных расходов в составе косвенных затрат.

*Общепроизводственные расходы (ОПР)* - это «расходы труда, материалов или услуг, которые не могут быть экономично соотнесены со специфической единицей затрат, предназначенной для продажи» (СИМА, 1991) [94]. Это определение содержит индикатор первой проблемы, присутствующий в любом вопросе, который связан с анализом ОПР: эти расходы не могут быть экономично отнесены на определенную единицу или объект затрат, которые предназначены для продажи. Таким образом, основной вопрос состоит не в том, чтобы распределить ОПР установленным способом между объектами калькулирования и рассчитать себестоимость каждого продукта, а в том, чтобы найти такой метод распределения, который отражал бы реальный характер связей между распределяемыми издержками и объектами, на которые эти издержки распределяются.

Основная сложность здесь заключается в разнородном характере косвенных затрат. Так, по отношению к основному продукту косвенными могут быть как затраты вспомогательных материалов, потребление которых, скорее всего, зависит от физических количественных характеристик выпускаемого продукта, так и затраты, связь которых с выпускаемым продуктом (объектом калькулирования) не столь очевидна: общецеховые расходы, затраты по закупке услуг вспомогательных производств, общезаводские расходы. Т. е. применение единого метода распределения ко всем косвенным затратам не учитывает их характера, причинности, разнородности и, в итоге, искажает себестоимость продукта, а потому является неприемлемым и бесполезным. Группировка же косвенных затрат по объектам учета с последующим распределением каждой группы по индивидуальной базе повышает достовер-

ность расчетов, одновременно увеличивая трудоемкость учетных работ, и требует хорошей аналитической базы по нефинансовым оперативным производственным показателям, что на большинстве предприятий отсутствует.

Порядок распределения общепроизводственных расходов, предлагаемый традиционными системами учета, состоит из нескольких последовательных этапов, которые рассматриваются далее.

1) *Группировка производственных затрат по объектам учета.* «Группа затрат – это объединение связанных между собой затрат, таких как общепроизводственные расходы, для перераспределения между объектами затрат. Общепроизводственные расходы чаще всего объединяются по функциональному признаку» (СИМА) [94]. Основная идея, лежащая в основе группировки затрат, состоит в том, что виды затрат, объединяемые между собой, должны относиться к одному какому-либо функциональному базису.

Группировка затрат по ремонту или восстановлению оборудования будет включать все затраты, связанные с ремонтом либо восстановлением машин и оборудования. Внутри группировки затрат по функциональному признаку или по подразделению могут выделяться подгруппы в соответствии с отдельными функциями или целями, например, подгруппа переменных затрат и подгруппа постоянных затрат, подгруппа контролируемых затрат и подгруппа неконтролируемых затрат. Предварительное объединение затрат в группы или подгруппы необходимо для увеличения достоверности процедуры распределения.

Основной вопрос состоит в том, что распределяемые общие затраты (например, при распределении общезаводских затрат между подразделениями) имеют неоднородную структуру, а следовательно, не могут быть связаны с объектами учета при помощи одного какого-либо базиса. Так, в составе общезаводских затрат затраты по амортизации здания, отоплению и освещению, скорее всего, следует распределять на подразделения пропорционально функциональной площади, занимаемой этими подразделениями. В то же время затраты электроэнергии, отпущенной на технологические цели, нужно распределять по другой базе, например, пропорционально загрузке оборудования, потребляющего эту энергию, в каждом из цехов. Таким образом, в основе объединения затрат в группы или подгруппы должен лежать принцип, характеризующий причинно-следственную связь между распределяемыми затратами и объектами, на которые производится отнесение затрат.

2) *Выбор базы распределения косвенных расходов.* Выбор базы распределения должен отражать не избранную бизнес-стратегию (политику наименьших цен или политику завышения себестоимости в целях сокращения налоговых платежей), а реальную связь между затратами и объектами учета, можно выделить несколько критериев для выбора оптимальной базы распределения для той или иной группы затрат.

*Критерий приобретаемой выгоды.* Используется для распределения затрат, которые можно напрямую связать с получением предприятием определенной экономической выгоды. К таким затратам могут быть отнесены за-

траты на рекламу, на содержание сбытового аппарата, на дистрибьюторскую сеть, товародвижение. В качестве базы распределения выбирают показатель, характеризующий экономический эффект от произведенных затрат, примерами баз распределения могут быть показатели прироста доли рынка, выручка от реализации, маржинальный доход, прирост маржинального дохода, рост рентабельности продаж.

*Критерий возможности покрытия.* Применяют при распределении общих категорий затрат, для которых характер связи с объектом неочевиден. К примеру, в составе общецеховых расходов присутствуют затраты на содержание административно-управленческого аппарата цеха. Эти расходы считаются общепроизводственными, а следовательно, подлежат распределению, но, в то же время, технологической или экономической связи таких затрат с объектами, на которые они распределяются (заказами, процессами, переделами), не существует. Для распределения этих расходов применяют принцип возможности их покрытия за счет доходов тех объектов, на которые эти расходы распределяются. В качестве базы распределения может быть выбран любой из показателей остаточного дохода, предназначенный для покрытия распределяемых расходов – маржинальный доход, выручка за вычетом технологической себестоимости, выручка за вычетом производственной себестоимости, операционная прибыль, сумма покрытия по подразделению и т.п. Нецелесообразно для покрытия таких расходов выбирать выручку от реализации – выручка не отражает реальной рентабельности продаж и использование ее в качестве базы распределения может привести к завышению затрат по какому-либо из объектов.

**Пример 13.4.** Розничное торговое предприятие составляет еженедельные отчеты о доходах по магазинам. Данные для составления отчета за прошедшую неделю приведены в табл. 13.4.

Таблица 13.4

Данные для составления отчета

Показатель	Магазин 1	Магазин 2	Магазин 3
Выручка от продаж, \$	100 000	200 000	500 000
Покупная цена проданных товаров, \$	40 000	150 000	380 000
Валовой доход, \$ (1)-(2)	60 000	50 000	120 000
Издержки обращения по магазину, \$	20 000	30 000	110 000
Прибыль (убыток) от продаж, \$ (3)-(4)	40 000	20 000	10 000

Для составления отчета необходимо распределение издержек обращения предприятия, составивших \$50 000, между магазинами. При распределении издержек используем критерий возможности покрытия, и в данном случае возможен выбор одной из трех баз распределения: по выручке (товарообороту), по валовому доходу, по прибыли от продаж. Рассчитаем ставки распределения для каждого из предложенных методов ([табл.13.5](#)).

Таблица 13.5

Ставки распределения

<i>Ставка распределения</i>	<i>Сумма</i>
По товарообороту	0,0625
По валовому доходу	0,2174
По прибыли от продаж	0,7143

Определим общий результат по каждому из методов (табл. 13.6).

Таблица 13.6

Общий результат

<i>Показатель</i>	<i>Магазин 1</i>	<i>Магазин 2</i>	<i>Магазин 3</i>
Издержки по методу (1)	6 250	12 500	31 250
Прибыль (убыток) по методу (1)	33 750	7 500	-21 250
Издержки по методу (2)	13 044	10 870	26 086
Прибыль (убыток) по методу (2)	26 956	9 130	-16 086
Издержки по методу (3)	28 572	14 285	7 142
Прибыль (убыток) по методу (3)	11 428	5 715	2 857

*Критерий причинно-следственных связей.* Используется для распределения затрат, связь которых с распределяемыми объектами очевидна: эти затраты необходимы для создания или преобразования объектов. К таким затратам относится большая часть основных производственных косвенных затрат: расходы по ремонту и содержанию основных фондов, энергоснабжение, амортизация, наладка оборудования, внутрицеховая и межцеховая транспортировка грузов, расходы на хранение и складирование материалов и т.д. В качестве базы распределения выбирают показатель, который отражал бы функциональную связь между затратами и объектами. Например, при распределении затрат по амортизации машин и механизмов между производственными заказами целесообразно применять показатель количества машино-часов, отработанных оборудованием на производстве каждого из заказов, поскольку этот показатель отражает интенсивность использования оборудования при создании объектов учета. Наоборот, при распределении между заказами затрат на наладку производственного оборудования в качестве базы распределения правильнее выбирать показатель количества производственных циклов, отработанных оборудованием на каждом из заказов, поскольку наладку оборудования осуществляют по окончании каждого из производственных циклов, вне зависимости от его продолжительности, следовательно, затраты на наладку зависят от количества производственных циклов, а не от общего количества машино-часов.

3) *Расчет ставки распределения косвенных расходов.* Под *ставкой распределения общепроизводственных расходов* понимается «ставка, предназначенная для расчета суммы общепроизводственных расходов на единицу носителя затрат и исчисляемая как отношение суммы общепроизводственных расходов к соответствующему ему уровню производственной активности»

(СИМА, 1991) [94]. Общая формула для расчета ставки распределения такова:

$$\text{Ставка распределения ОПР} = \frac{\text{Общепроизводственные расходы}}{\text{Общая величина базы распределения}}$$

Наиболее в практике учета распространены шесть следующих ставок распределения:

- ставка на основе количества выпущенной продукции;
- ставка на основе человеко-часов прямых трудозатрат;
- ставка на основе машино-часов работы оборудования;
- ставка на основе процентного соотношения себестоимости товарного выпуска;
- ставка на основе процентного соотношения материальных затрат;
- ставка на основе процентного соотношения затрат на оплату труда.

Ставки могут быть фактическими, т. е. основанными на фактически сложившихся показателях (затратах и базах распределения), и сметными, которые исчисляются на предшествующий финансовый год на основе бюджетных показателей. В большинстве зарубежных источников, посвященных вопросу распределения общепроизводственных расходов, в качестве основного метода для расчета ставок распределения рекомендуется использовать именно данный метод. Приведем формулу для расчета ставки распределения ОПР по методу бюджетной мощности:

$$\text{Ставка ОПР}_{\text{смет}} = \frac{\text{Общепроизводственные расходы по мастер-бюджету}}{\text{Ожидаемый объем производства}}$$

При расчете ставок распределения используется ожидаемый объем производства, который может не совпадать с реальными объемами и с практической мощностью предприятия. При использовании данного метода на практике могут возникнуть определенные отклонения при расчете размера общепроизводственных расходов, относимых на объекты учета, поскольку ставка применяется к фактическому уровню загрузки мощностей, использованных объектом в отчетном периоде:

$$\text{ОПР, относимые на объект} = \text{Ставка ОПР}_{\text{смет}} \cdot \text{ПМ}_{\text{факт}}$$

где  $\text{ПМ}_{\text{факт}}$  - фактический уровень загрузки мощностей по объекту учета за отчетный период.

Поскольку при расчете ставок распределения используется ожидаемый уровень загрузки мощностей, а при расчете сумм ОПР, относимых на объекты учета, – фактически сложившийся, суммы общепроизводственных расходов, фактически произведенные предприятием и фактически списанные в отчетном периоде на объекты учета, могут различаться. Эту разность принято называть *показателем поглощения общепроизводственных расходов*.



Положительный показатель поглощения, возникающий в случае превышения фактических общепроизводственных расходов над списанными за отчетный период, называют *недопоглощенными общепроизводственными расходами*. Отрицательный показатель поглощения, который отражает превышение общепроизводственных расходов, отнесенных на объекты учета, над расходами, фактически сложившимися в отчетном периоде, называют *избыточно поглощенными общепроизводственными расходами*. Показатель поглощения обычно анализируют с целью выяснения причин его возникновения. По результатам анализа принимают решение либо о распределении показателя на объекты учета (в той части, которая обусловлена их производством), либо о списании на счета прибылей и убытков (обычно – в отношении части затрат, связанных с непроизводительным завышением ОПР).

**Пример 13.5.** Ожидаемый объем внутреннего перемещения полуфабрикатов составляет 300 000 т·км, затраты по бюджету на внутренние грузоперевозки – \$600 000. Фактическая величина затрат на грузоперевозки в отчетном периоде составила \$624 000, при этом на перевозку полуфабрикатов типа «А» затрачено 140 000 т·км, на перевозку полуфабрикатов типа «Б» – 180 000 т·км.

**Решение.** Рассчитаем сметную ставку распределения расходов на перевозки:  $\frac{\$600\,000}{300\,000} = 2 \text{ \$/ т·км}$ . Определим сумму расходов, относимых на полуфабрикат «А»:  $2 \text{ \$/т·км} \cdot 140\,000 \text{ т км} = \$280\,000$ . Расходы, относимые на полуфабрикат «Б»:  $2 \text{ \$/т·км} \cdot 180\,000 \text{ т·км} = \$360\,000$ ; общая сумма расходов по грузоперевозкам, отнесенная в отчетном периоде на объекты учета (сумма списанных расходов) =  $\$280\,000 + \$360\,000 = \$640\,000$ . Показатель поглощения расходов на грузоперевозки (избыточно поглощенные расходы) составил:  $\$640\,000 - \$624\,000 = \$16\,000$ .

### 13.5. Учет материальных затрат на производство

Прямые затраты на производство учитываются на активном, основном, калькуляционном счете 20 «Основное производство». В составе прямых расходов важнейшее место занимают затраты сырья и материалов, а также покупных полуфабрикатов, технологических топлива и электроэнергии.

*Расход основных сырья и материалов* на производство оформляют первичными документами (лимитно-заборными картами, актами переработки, составляемыми на основании требований-накладных на отпуск материалов формы М-11, производственными отчетами). В первичных документах на отпуск указываются назначение расхода, код цеха, шифр изделия или заказа, что позволяет относить затраты напрямую на объекты учета. При этом в единичных, индивидуальных и мелкосерийных производствах материалы от-

пускают на каждый заказ, в крупносерийных и массовых – на изделие или группу однородных изделий.

На основе первичных учетных документов, регистров аналитического учета делают проводку по дебету соответствующих субсчетов и счетов аналитического учета на счете 20 «Основное производство» и кредиту соответствующих субсчетов счета 10 «Материалы». Ежемесячно бухгалтерией в разрезе цехов составляются производственные отчеты о расходе материалов в производстве, отдельно по каждой единице бухгалтерского учета материалов (номенклатурный номер, партия и т.д.). Основой заполнения производственных отчетов являются документы по поступлению, расходованию, возврату материалов из производства. Отчеты позволяют также вести учет расхода материалов по нормам и отклонениям от норм.

Потребленные в производстве материальные ресурсы оценивают одним из следующих способов:

- по стоимости приобретения (первоначальной стоимости) – при этом применяют один из способов, установленных учетной политикой: по стоимости каждой единицы, средней стоимости, методу ФИФО;
- по среднедневной стоимости;
- по внутрипроизводственным расчетным ценам или плановым ценам.

При этом первый способ чаще всего применяют на малых и средних предприятиях, второй – на крупных, третий – при учете затрат на производство во вспомогательных и сопутствующих производствах [51, с. 13-14].

Аналогично на счетах основного производства отражаются транспортно-заготовительные расходы и (или) отклонения по приобретению материалов. Они списываются на отдельные изделия (группы изделий), виды продукции или иные объекты учета пропорционально стоимости израсходованных на их производство материалов по учетным ценам.

Отпуск в производство осуществляют непосредственно с центрального склада либо через цеховые кладовые. В конце месяца проводят инвентаризацию материальных ценностей на рабочих местах; материалы, не подвергшиеся обработке, отражаются в синтетическом учете обратной проводкой – по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 20 «Основное производство». Возврат подразделениями организации на склад неиспользованных материалов оформляют накладными или лимитно-заборными картами. Сданные на склад материалы приходят по складу с одновременным списанием с подотчета подразделения организации.

Количественно-стоимостной учет потребления материалов в производстве осуществляют одним из следующих методов [52, с. 93-104].

1. *Кумулятивный (сальдовый) метод.* Основывается на составлении баланса остатков материалов, поступивших в производство в течение отчетного периода, но не использованных при изготовлении продукции. Количественные остатки материалов таксируются и отражаются в сальдовой книге (книге остатков) либо в оборотных ведомостях, в предназначенных для этого специальных графах. Ежегодно проводится сплошная инвентаризация остат-

ков материалов для подтверждения соответствия их остатков книжным (учетным) данным. Далее делается расчет количественно-стоимостного показателя материалов, фактически использованных для нужд производства продукции:

$$П_{д} = O_{н} + П_{р} - O_{к},$$

где  $П_{д}$  - количество потребленных в производстве продукции материалов конкретного наименования за день (иной промежуток времени);  $O_{н}$ ,  $O_{к}$  - остатки материалов, отпущенных на рабочие места, но не потребленных в процессе производства, на начало и конец дня соответственно;  $П_{р}$  - количество материалов, отпущенных на рабочие места по документам на отпуск материальных ценностей.

2. *Инвентарный метод.* Предполагает проведение постоянных (ежедневных) инвентаризаций остатков материалов, не израсходованных в производстве. Для определения количества фактически израсходованных при производстве продукции материалов используется та же расчетная формула, что и в сальдовом методе. Отличительной особенностью ее применения является то, что данные об остатках заносятся на основе материалов проведенных инвентаризаций. Метод широко распространен на предприятиях металлургии, энергетики, химической, легкой промышленности, металлургии и металлообработки.

Если предприятие, применяющее инвентарный метод учета расхода материальных ресурсов, ведет нормативное хозяйство и учитывает расход материальных ценностей по нормам и отклонениям от норм, для расчета отклонений применяется одноименный *инвентарный метод расчета отклонений*. Отклонения определяются по формуле

$$\text{Откл}_{\text{матер}} = \text{ФР}_{\text{матер}} - \text{ФВ}_{\text{прод}} \cdot \text{РМ}_{\text{норм}},$$

где  $\text{Откл}_{\text{матер}}$  - отклонения фактического расхода материальных ресурсов от нормативного;  $\text{ФР}_{\text{матер}}$  - фактический расход материалов определенного вида, рассчитанный по формуле, с учетом инвентарных остатков;  $\text{ФВ}_{\text{прод}}$  - фактический выпуск продукции, для производства которого использован материальный ресурс;  $\text{РМ}_{\text{норм}}$  - количество материала, необходимого для выпуска единицы продукции, по норме.

3. *Партионный метод учета.* Применяют на предприятиях химии, нефтехимии, в пищевой промышленности, черной и цветной металлургии.

Сущность метода сводится к определению отклонений по каждой партии израсходованного материала. Для этого до начала производственного процесса формируют партии сырья и материалов, однородные по технологическим и натурально-вещественным характеристикам, партии выступают основным объектом учета. Кроме того, партия материалов подбирается таким

образом, чтобы ее потребление привело к выпуску определенной партии продукции. Партии материалов отбирают на складах и обособленно хранят в специально отведенных местах (на стеллажах, в ячейках), где каждая партия маркируется ярлыками, на которых отмечают ее характеристики и параметры места хранения. Технологически однородная партия может быть потреблена в течение рабочей смены либо в течение более продолжительного периода.

Партия при этом методе выступает единицей бухгалтерского учета, на нее составляются отдельная техническая отчетность, материальные и производственные отчеты. В первичных документах по учету потребления материальных ресурсов указывают номера технологических партий материалов.

4. *Ретроградный метод учета.* Применяют на предприятиях, имеющих нормативное хозяйство и организующих отпуск ресурсов в производство на основании экономически обоснованных норм и нормативов. При этом методе учет является вторичной процедурой по отношению к технико-экономическому обоснованию нормативов расходования материалов. Эти расчеты позволяют превентивно, до начала производственного процесса, определить и отразить в документах плановый расход материальных ресурсов на фактический предполагаемый выпуск продукции. Основными превентивными документами являются маршрутные листы, загрузочные листы, лимитно-заборные карты, лимитные карты и т.д. В этих документах отражают фактический выпуск продукции, затем, умножая его на норму расхода материалов на единицу готового изделия, определяют нормативный расход материалов. Сверхнормативный расход, возникающий как разность между фактическим и нормативным потреблением ресурсов, оформляется сигнальными документами и учитывается как отклонение. Подобный учет отклонений от нормативного расхода называется *методом сигнального документирования отклонений*.

5. *Метод партионного раскроя (раскроя материалов по партиям).* Применяют на промышленных предприятиях с крупносерийным и массовым характером производства, в котором продукцию получают, главным образом, путем механического соединения отдельных ее деталей и узлов (машиностроение, легкая промышленность, раскройные производства металлургии). Учет ведется в раскройных картах (листах, актах, ведомостях и т.д.), открываемых на каждую партию раскраиваемого материала. В них указывают количество отпущенного материала, количество фактически израсходованного материала, расход материала на одну деталь (заготовку) и на все фактически полученное количество деталей. Метод партионного раскроя органически соединяет в себе достоинства, присущие партионному и ретроградному методам.

Неотъемлемым элементом метода является процедура определения отклонений фактического расхода материалов от нормативного. Они выявляются в раскройных картах путем сопоставления фактического учтенного расхода с нормативным, заранее рассчитанным и занесенным в карту.

Если из одного вида материалов получают несколько видов продукции, или продукцию одного вида, но разных сортов, то для формирования материальных затрат по каждому виду (сорт) продукции необходимо распределять использованные материалы между ними. Для этого могут быть использованы следующие методы.

1. *Распределение пропорционально нормативному расходу на фактический выпуск продукции.* Применяется в случае, когда условия производства отдельных видов продукции относительно однородны.

**Пример 13.6.** При изготовлении хлебобулочных изделий высшего и первого сортов израсходовано 36,74 кг пшеничной муки. Выход изделий составил: 76 ед. высшего сорта и 74 ед. первого сорта. Нормативный расход муки на ед. изделия высшего сорта – 0,23 кг, на ед. первого сорта – 0,22 кг. Определить фактический расход муки на изделия.

**Решение.** Рассчитываем нормативный расход муки на фактический выпуск изделий:

$$PM_{\text{норм}} = \sum \Phi B_i \cdot M_i,$$

где  $PM_{\text{норм}}$  - нормативный расход муки на фактический выпуск изделий,  $\Phi B_i$  - фактический выпуск изделия сорта  $i$  в единицах,  $M_i$  - нормативный расход муки в кг на выпуск единицы сорта  $i$ .

$$PM_{\text{норм}} = 76 \text{ ед} \cdot 0,23 \text{ кг} + 74 \text{ ед} \cdot 0,22 \text{ кг} = 33,76 \text{ кг}.$$

Рассчитываем коэффициент соотношения фактического и нормативного расхода:

$$K = \frac{PM_{\text{факт}}}{PM_{\text{норм}}} = \frac{36,74}{33,76} = 1,088.$$

Далее определяем фактический расход на выпуск изделий высшего и первого сортов:

$$PM_{\text{факт}}^{\text{в}} = K \cdot \Phi B_i \cdot M_i; PM_{\text{факт}}^{\text{высш}} = 1,088 \cdot 76 \text{ ед} \cdot 0,23 \text{ кг} = 19,02 \text{ кг};$$

$$PM_{\text{факт}}^{\text{перв}} = 1,088 \cdot 74 \text{ ед} \cdot 0,22 \text{ кг} = 17,72 \text{ кг}.$$

2. *Коэффициентный способ распределения.* Применяется в химической, стекольной, мясной, лесоперерабатывающей и других отраслях. При этом способе каждому виду и сорту однородных изделий присваивают коэффициент соотношения; наиболее типичному (массовому) продукту присваивают коэффициент, равный единице. Распределение производят пропорционально коэффициентам и фактическому выпуску продукции.

**Пример 13.7.** По данным ежедневного баланса распила, выход пиломатериалов 1-го сорта составил  $35 \text{ м}^3$ , 2-го сорта –  $40 \text{ м}^3$ . Для распределения материальных затрат установлены технологические коэффициенты – 1 для 2-го сорта, 1,15 для 1-го сорта. Всего израсходовано  $104 \text{ м}^3$  пиловочника.

**Решение.** Рассчитываем коэффициенточисла для сортов:

$$КЧ_1 = ФВ_1 \cdot К. \quad КЧ_{1\text{сорт}} = 35 \text{ м}^3 \cdot 1,15 = 40,25 \text{ м}^3, \quad КЧ_{2\text{сорт}} = 40 \text{ м}^3 \cdot 1 = 40 \text{ м}^3.$$

Отношение фактического расхода пиловочника к коэффициенточислу составит:

$$\frac{PM_{\text{факт}}}{\sum КЧ_i} = \frac{104 \text{ м}^3}{40,25 \text{ м}^3 + 40 \text{ м}^3} = 1,296.$$

Определяем фактический расход пиловочника на каждый сорт пиломатериалов:

$$PM_{\text{факт}}^{1\text{сорт}} = 40,25 \text{ м}^3 \cdot 1,296 = 52,16 \text{ м}^3.; \quad PM_{\text{факт}}^{2\text{сорт}} = 40 \text{ м}^3 \cdot 1,296 = 51,84 \text{ м}^3.$$

Кроме того, расчетными базами для распределения материалов между сортами (видами) продукции могут быть:

- теоретическая масса или физический объем произведенной продукции;
- объем производства в натуральных показателях или продажных ценах;
- объем продаж продукции [\[52, с. 107\]](#).

В процессе производства продукции возникают остатки исходных материалов или полуфабрикатов, полностью или частично утратившие свои потребительские свойства, именуемые *технологическими отходами*. Технологические отходы делят на возвратные и безвозвратные.

К *возвратным* относят отходы, пригодные для дальнейшего использования при производстве продукции или для реализации на сторону. Их оценивают по пониженной стоимости исходного ресурса (цена материала, взамен которого используются отходы, за минусом дополнительных издержек на подготовку отходов к производству) или по стоимости возможной реализации за вычетом расходов на продажу. На стоимость возвратных отходов уменьшают затраты на производство (по статьям материальных затрат) и увеличивают остатки материально-производственных запасов. Возвратные отходы, образующиеся в подразделениях организации, собирают в установленном порядке и сдают на склады по сдаточным накладным с указанием их наименования и количества. В случае последующего использования отходов на изготовление изделий (деталей и т.д.) их отпуск в производство оформляется выпиской требований (требований – накладных). Возвратные отходы отражают в калькуляциях отдельной строкой; на себестоимость изделий их относят прямо и непосредственно или распределяют пропорционально стоимости, весу, иным параметрическим характеристикам израсходованных ма-

териалов. В синтетическом учете возвратные отходы приходуются по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов учета затрат на производство: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

*Безвозвратными* признаются отходы, которые нельзя использовать в процессах производства или реализовать на сторону: пыль, распыл, угар, усушку, скрап и т.д. Безвозвратные отходы не подлежат обособленному учету и показываются в расходах как материальные ресурсы, использованные в производственных целях. В синтетическом и аналитическом учете безвозвратные отходы не отражаются.

*Учет расхода вспомогательных материалов* осуществляют аналогично расходу основных сырья и материалов. В синтетическом учете расход вспомогательных материалов признается косвенно распределяемым и отражается по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции с кредитом счета 10 «Материалы». Как правило, вспомогательные материалы используют при производстве нескольких видов изделий одновременно, расходы формируются, таким образом, путем последовательных распределений установленными способами:

- по сметным ставкам;
- пропорционально нормативному расходу вспомогательных материалов на фактический выпуск продукции;
- пропорционально весу переработанного сырья;
- пропорционально количеству выработанных полуфабрикатов и готовых изделий.

*Учет расхода технологического топлива* ведут по местам его потребления – печам, агрегатам, колоннам. В затраты на производство отдельных видов продукции топливо включают косвенным путем, распределяя по установленной базе. При этом в целях сопоставимости отчетных данных с плановыми расход всех видов топлива показывается в пересчете на условное топливо с теплотворной способностью 7 000 кал на 1 кг [\[47, с. 116\]](#).

*Учет энергетических затрат* (электроэнергии, пара, сжатого воздуха, газа) ведут на основании показаний специальных приборов учета. По объектам учета затраты потребленной энергии распределяют прямо либо косвенным путем, что зависит от оснащенности измерительными приборами отдельных рабочих мест. В частности, для косвенного распределения энергетических затрат используют способы:

- 1) распределения по рабочим местам – пропорционально количеству часов работы аппаратов, потребляющих энергию, с учетом их мощности;

- 2) по видам вырабатываемой на каждом рабочем месте продукции – пропорционально сметным ставкам, пропорционально числу отработанных машино-часов;
- 3) пропорционально весу израсходованного сырья (доменное производство);
- 4) пропорционально нормативному расходу энергии на фактический выпуск продукции [47, с. 116].

### 13.6. Учет расходов на оплату труда

Основная сдельная заработная плата основных производственных рабочих (ОПР) на основании первичных документов о выработке (индивидуальные и бригадные наряды, наряды-заказы) прямо и непосредственно относится на издержки по производству конечных объектов учета.

Отклонения от нормативных затрат на оплату труда оформляют листками на доплату (доплаты, не включенные в основную ставку), нарядами на сдельную работу (при оплате дополнительных видов работ рабочим-сдельщикам). Отклонения от норм при повременной оплате труда рассчитывают за учетный период как разность между фактически начисленной заработной платой и ее нормативным значением. Нормативную величину рассчитывают, как правило, умножением нормативной ставки оплаты труда на фактически произведенный объем продукции (или иной фактический показатель, служащий основой для начисления заработной платы). Такого рода отклонения систематизируют по местам возникновения затрат и отражают в рапортах, аналитических и сводных ведомостях. Отклонения также систематизируют по иным объектам учета (продуктам, их видам или группам, процессам, переделам).

Все виды прямой заработной платы отражают по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Суммы начисленного на основную заработную плату ОПР взносов на социальное страхование (единого социального налога) отражают в корреспонденции с кредитом счета 69 «Расчеты по социальному страхованию». Если часть предстоящих расходов на оплату труда ОПР в соответствии с принятой в организации учетной политикой резервируется (резерв на оплату отпусков, выплату вознаграждений и т.д.), то суммы резерва, при условии, что они могут быть прямо и непосредственно соотнесены с конкретным конечным объектом учета, отражаются по дебету счета 20 и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Как правило, организация применяет годовое резервирование сумм расходов на оплату труда; в качестве базы резервирования может быть использована величина расходов за предыдущий год (скорректированная на изменения производственной программы), с разбивкой по категориям персонала, видам начислений, местам возникновения затрат; на средних и малых предприятиях возможно резервирование трудо-



вых затрат в расчете на средний человеко-час планируемого к отработке времени [52, с. 116-117].

Основная заработная плата рабочих – повременщиков, подсобных рабочих, рабочих, занятых в основном производстве на вспомогательных работах, подлежит распределению между конечными объектами учета установленным способом. К категории косвенно распределяемых относят также все виды дополнительной заработной платы, представленной различного рода доплатами: за ненормируемый рабочий день, за занятость на работах с вредными условиями труда, за сверхурочные работы, работу вахтовым методом, за работу в ночное и вечернее время, праздничные и выходные дни, доплаты за расширение зон обслуживания, замещение временно отсутствующих работников, совмещение должностей и профессий, надбавки стимулирующего характера (бригадирам, премии за производственные результаты, надбавки за выслугу лет), компенсации и гарантии (северные надбавки, выплаты, обусловленные районным регулированием), доплаты сверх норм, установленных законодательством (пособий по временной нетрудоспособности, командировочных расходов, компенсаций за использование личного имущества работников). Существенным элементом оплаты труда также являются выплаты, которые организация осуществляет в пользу работников: расходы на добровольное личное и пенсионное страхование, страхование жизни и гражданской ответственности.

Косвенные расходы по оплате труда учитываются по местам их возникновения, а затем распределяются пропорционально установленной базе. В синтетическом учете дополнительная заработная плата и основная заработная плата рабочих-повременщиков отражается на дебете счета 25 «Общепроизводственные расходы». Для распределения дополнительной заработной платы между объектами учета в качестве базы распределения используют прямую заработную плату рабочих-сдельщиков. В отдельных отраслях промышленности (текстильная, металлургическая) распределение осуществляют пропорционально количеству израсходованного сырья или выработанных полуфабрикатов [47, с. 118].

Кроме того, заработную плату производственных рабочих можно распределять пропорционально сметным ставкам, исчисляемым исходя из объемов производства, перечня рабочих мест, норм их обслуживания [47, с. 119].

**Пример 13.8.** При изготовлении продукции основная заработная плата, начисленная рабочим-сдельщикам, составила: по изделию А – 45 000 руб., по изделию Б – 63 000 руб., по изделию В – 34 000 руб. Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих (ОПР) – 78 000 руб. Заработная плата, начисленная работникам, занятым на вспомогательных и подсобных работах – 54 000 руб. Согласно смете плановый размер оплаты вспомогательных и подсобных рабочих зависит от производительности оборудования и составляет 50 руб. на 1 маш.-ч. По плану, для производства изделия А необходимо 60 маш.-ч, изделия Б – 50 маш.-ч. Фактически произведено 100 ед. изделия А и 95 ед. изделия Б.

**Решение.** Дополнительную заработную плату ОПР распределяем между изделиями пропорционально основной заработной плате:

$$C_{\text{доп.ОТ}} = \frac{\text{Доп.ОТ}}{\text{Осн.ОТ}} = \frac{78\,000\text{p}00\text{p}}{45\,000\text{p}00\text{p} + 63\,000\text{p}00\text{p}} = 0,72,$$

где  $\text{ОТ}_{\text{доп}}^{\text{А}} = 45\,000\text{p}00\text{p} \cdot 0,72 = 32\,500\text{p}00\text{p}$ ;  $\text{ОТ}_{\text{доп}}^{\text{Б}} = 63\,000\text{p}00\text{p} \cdot 0,72 = 45\,500\text{p}00$ .

Далее распределяем заработную плату вспомогательных и подсобных рабочих. Рассчитываем сметную ставку оплаты труда вспомогательных рабочих за производство единицы изделия каждого вида:

$$C_{\text{смет}}^{\text{А}} = 50\text{p}0\text{p} \cdot 60\text{м}0\text{ма} - \text{ч} = 300\text{p}00\text{p}, \quad C_{\text{смет}}^{\text{Б}} = 50\text{p}0\text{p} \cdot 50\text{м}0\text{ма} - \text{ч} = 250\text{p}50\text{p}$$

Определяем сметную (плановую) величину оплаты труда подсобных и вспомогательных рабочих на фактически произведенный объем продукции:

$$\text{ОТ}_{\text{смет}} = 300\text{p}00\text{p} \cdot 100\text{е}00 + 250 \cdot 95\text{е}5\text{е} = 53\,750\text{p}50\text{p}$$

Далее вычисляем отношение фактического размера начисленной заработной платы вспомогательным и подсобным рабочим к ее сметной величине, пересчитанной на фактический объем:

$$K = \frac{54\,000\text{p}00\text{p}}{53\,750\text{p}50\text{p}} = 1,00465.$$

Производим распределение фактической заработной платы вспомогательных и подсобных рабочих пропорционально ее сметной величине:

$$\text{ОТ}_{\text{факт}}^{\text{А}} = 300\text{p}00\text{p} \cdot 100\text{е}00 \cdot 1,00465 = 30\,139,53\text{p}39,;$$

$$\text{ОТ}_{\text{факт}}^{\text{Б}} = 250\text{p}50\text{p} \cdot 95\text{е}5\text{е} \cdot 1,00465 = 23\,860,47\text{p}60,$$

Итоговое значение затрат на оплату труда, отнесенных на каждое изделие, составит:

$$\text{ОТ}^{\text{А}} = 45\,000\text{p}00\text{p} + 32\,500\text{p}00\text{p} + 30\,139,53\text{p}39, = 107\,639,53\text{p}39,,$$

$$\text{ОТ}^{\text{Б}} = 63\,000\text{p}00\text{p} + 45\,500\text{p}00\text{p} + 23\,860,47\text{p}60, = 132\,360,47\text{p}60,$$

### 13.7. Учет расходов на освоение производства и новых видов продукции

Расходы на освоение и подготовку производства новых видов продукции включают в себя следующие категории единовременных затрат:

- проектирование и конструирование нового изделия;
- разработку технологического процесса;
- проектирование и изготовление специальной оснастки и инструментов для изготовления продукции;
- переналадку и перестановку оборудования;
- разработку новых норм и нормативов на производство изделия;
- разработку и государственную экспертизу стандартов или технических условий производства;
- освоение новых организаций, производств и агрегатов (пусковые расходы)<sup>14</sup>, за вычетом стоимости полученной в пусковой период продукции по ценам ее возможной продажи.

Специальный состав затрат на подготовку и освоение производства есть практически в любой отрасли промышленности. Так, в добывающих производствах это могут быть затраты на доразведку месторождений, очистку территории в зоне открытых горных работ, создание площадок для хранения плодородных слоев почвы, горно-подготовительные работы эксплуатационного характера, расходы на рекультивацию земель.

Расходы на освоение производства и новых видов продукции связаны с несколькими отчетными периодами, в течение которых организация будет получать экономическую выгоду от освоенных производств и продуктов, поэтому они распределяются между отчетными периодами на пропорциональной основе. Предварительно такие расходы учитываются на дебете счета 97 «Расходы будущих периодов», в корреспонденции с кредитом счетов учета материалов, расходов на оплату труда, расчетов, амортизации.

Отраслевые инструкции по учету и планированию затрат, калькулированию себестоимости в ряде производств допускают относить расходы на освоение на себестоимость продукции в тех отчетных периодах, когда эти расходы произведены; при этом расходы отражают по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы». В число таких производств входят отрасли, где период освоения производства незначителен (обувная, швейная, подшивничковая) [[47, с. 120](#)].

Величина расходов на освоение вводимых в эксплуатацию новых организаций, производств, цехов, агрегатов определяется сметой с необходимыми расчетами к ней, которые составляют исходя из установленного режима, продолжительности и других условий пробной эксплуатации и освоения вво-

<sup>14</sup> Не включаются затраты на индивидуальное апробирование отдельных видов машин и механизмов, комплексное апробирование вхолостую всех видов оборудования и технических установок для проверки качества монтажных работ.

димых объектов. В смете пусковых расходов определяют порядок и сроки списания затрат, с учетом нормативных сроков освоения вводимых производственных мощностей; смету составляют на каждый отдельный объект, затем отдельные сметы обобщаются в сводной смете расходов на подготовку и освоение производства.

Списание расходов будущих периодов на затраты отчетного периода осуществляют в течение нормативного срока освоения вводимых производственных мощностей (указывается в смете), пропорционально плановому объему производимой в этот период продукции (работ, услуг). В большинстве отраслей такие расходы должны быть списаны не позднее двух лет (в животноводстве – трех лет) с начала производства на новых мощностях.

Затраты по освоению новых производств и видов продукции обычно носят прямой характер и относятся непосредственно на себестоимость отдельных видов продукции, корреспонденцией по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов». В ряде производств освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов связано с выпуском разных видов продукции. В этом случае списание расходов производят на дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы». В дальнейшем их распределяют между конечными объектами учета (носителями затрат) на пропорциональной основе. В комплексных химических производствах базой распределения является сумма основной оплаты труда производственного персонала (без доплат по системным положениям организации) и затрат на содержание и эксплуатацию оборудования. В черной металлургии расходы на освоение производства и новых видов продукции распределяются между переделами, а затем по маркам (сортам) продукции через коэффициент перевода количества продукции в условный тоннаж.

### **13.8. Учет и распределение расходов на содержание и эксплуатацию оборудования**

Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО) вместе с цеховыми и общезаводскими расходами образуют группу расходов по обслуживанию производства и управлению. Эти расходы учитываются на различных субсчетах собирательно-распределительного счета 25 «Общепроизводственные расходы». Однако специфический состав каждой из подгрупп обуславливает различный порядок их локализации, учета и распределения. Типовая номенклатура РСЭО включает в себя следующие статьи расходов:

- 1) амортизацию производственного оборудования, машин, механизмов, транспортных средств;
- 2) расходы на эксплуатацию оборудования (содержание персонала, занятого текущим обслуживанием, расходы на топливо, смазочные и прочие материалы для оборудования, кроме расходов на текущий ремонт);
- 3) текущий ремонт оборудования, машин, механизмов, транспортных средств;

4) внутривозвратное перемещение грузов (погрузка, перевозка по ходу технологических процессов материалов и полуфабрикатов).

Затраты на внутривозвратное перемещение грузов могут для отдельных отраслей выделяться в специальную статью. В эту группу расходов включают содержание и эксплуатацию нетехнологического транспорта (автопогрузчиков, электрокаров, автокаров, тепловозов и т.д.). Содержание внутривозвратного технологического транспорта (конвейеры, поточные линии, мостовые краны) всегда учитывается в составе РСЭО [47, с. 123].

Аналитический учет РСЭО ведут в ведомости № 12, по цехам и статьям затрат, на небольших предприятиях аналитический учет РСЭО может быть организован по предприятию в целом. Синтетический учет РСЭО ведут на специально открываемом субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы». Формирование расходов в течение месяца отражают по дебету счета 25 в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию» и т.д. По завершении отчетного периода производится установленное распределение РСЭО между объектами учета (как правило, носителями затрат). При этом делают проводку с кредита счета 25 «Общепроизводственные расходы» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов» (в части расходов на освоение новых производств и видов продукции).

Методы распределения РСЭО между объектами учета закрепляют в учетной политике предприятия и выбирают в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями.

1. *Метод распределения пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.* За основу (базу) распределения при выборе данного метода принимают сумму начисленной основным производственным рабочим заработной платы без учета разного рода доплат, в том числе связанных с применением премиальных систем. Такая форма распределения наименее достоверна и может применяться на производствах с низким уровнем механизации и автоматизации производства и высоким удельным весом трудовых затрат.

2. *Метод распределения пропорционально фактически отработанным станко-часам (машино-часам) на производстве отдельных видов продукции.* Допускается на производствах со стабильно организованным оперативным учетом времени работы отдельных групп машин и оборудования, а также при условии, что сложность выполняемых работ различными группами машин и оборудования примерно одинакова. Хорошие результаты этот метод может дать на небольших предприятиях, с однородным оборудованием, а также на производствах с неравномерной загрузкой оборудования по периодам.

3. *Метод распределения на основе нормативной (сметной) суммы затрат.* Впервые этот метод был разработан и внедрен на отечественных

предприятия машиностроения и металлообработки в 1964 г. [47, с. 124]. В основе распределения лежит показатель коэффициенто-машино-часов. Этот метод предполагает предварительный расчет плановой суммы РСЭО, приходящейся на одно изделие, заказ, узел, агрегат и т.п. объекты учета.

Для этого оборудование цехов группируется по признаку примерно одинаковой суммы эксплуатационных затрат на один час работы оборудования. Как правило, этому требованию удовлетворяет оборудование одного технологического назначения, сопоставимое по техническим характеристикам, например карусельные станки, штабелеры, упаковочные линии, электрокары и т.д.

Далее для каждой группы оборудования расчетным путем на основании индивидуальных смет определяют нормативную величину расходов на один машино-час (станко-час). По одной, типовой группе оборудования нормативная величина затрат принимается за единицу; по отношению к ней рассчитывают коэффициенты для других групп оборудования. Использование коэффициентов позволяет суммировать затраты времени по разным группам оборудования в разрезе изделий, переводя предварительно машино-часы в показатель коэффициенто-машино-часов [47, с.124].

Затем по каждому изделию, производимому в цехе, рассчитывают необходимое количество машино-часов работы групп оборудования, которые переводят в коэффициенто-машино-часы, путем умножения на коэффициент затрат.

В заключение определяют плановую стоимость одного коэффициенто-машино-часа, деля общую сумму РСЭО цеха по смете за период на общее количество коэффициенто-машино-часов.

**Пример 13.9.** Далее приведем расчет показателя плановой стоимости коэффициенто-машино-часа для цеха (табл. 13.7).

Таблица 13.7

Расчет показателя плановой стоимости коэффициенто-машино-часа

№ п/п	Показатель	Группа 1	Группа 2	Группа 3	Группа 4	
1	РСЭО по группе оборудования, по смете на месяц, в тыс. руб.	120	180	130	100	
2	Машино-часы плановой работы оборудования, тыс. в месяц	200	240	150	80	
3	Нормативные затраты на 1 маш.-ч работы группы оборудования, руб/маш.-ч, ((1)/(2))	0,6	0,75	0,87	1,25	
4	Коэффициенты затрат на один машино-час по группам оборудования (за единицу принимается группа 1)	1	1,25	1,44	2,08	
5	Коэффициенто-машино-часы ((4)·(2))	200	300	216	167	
6	Плановая стоимость 1 коэффициенто-машино-часа, руб. (итог строки 2 / итог строки 5)					0,6

Если для изготовления изделия А требуется по технологической карте 300 маш.-ч работы оборудования группы 1, 200 маш.-ч работы оборудования группы 2, 450 маш.-ч работы группы 3, 150 маш.-ч работы оборудования группы 4, то определяется общая потребность в коэффициенто-машино-часах для производства изделия, путем суммирования машино-часов, взвешенных по коэффициенту затрат, по группам:

$$300 \cdot 1 + 200 \cdot 1,25 + 450 \cdot 1,44 + 150 \cdot 2,08 = 1510,6$$

Этот показатель умножается на плановую стоимость 1 коэффициенто-машино-часа:  $1510,6 \cdot 0,6 = 906,36$

Распределение фактических РСЭО по группам изделий производят пропорционально сметным ставкам. Если по изделию А плановая ставка 906 руб., по изделию Б – 1115 руб., по изделию В – 750 руб., фактический выпуск изделий составил: А – 150 ед., Б – 115 ед., В – 340 ед., а фактические РСЭО за месяц – 524 913 руб., то распределение будет происходить следующим образом.

Определяем сметные РСЭО на фактический объем выпуска изделий:

$$906 \cdot 150 + 1115 \cdot 115 + 750 \cdot 340 = 519 125,5$$

Определяем коэффициент соотношения фактических и сметных РСЭО:  $\frac{524 913}{519 125,5} = 1,011$ , далее распределяем фактические РСЭО по изделиям, умножая сметную ставку на коэффициент перевода:

$$PCЭО_{факт.}^A = 906 \cdot 1,011 = 916,10; \quad PCЭО_{факт.}^B = 1115 \cdot 1,011 = 1127,43;$$

$$PCЭО_{факт.}^C = 750 \cdot 1,011 = 758,36,$$

В ряде отраслей категорию РСЭО из состава общепроизводственных расходов не выделяют. Это относится, в первую очередь, к производствам, где доля машинозависимых расходов мала и используется ограниченное количество групп оборудования. Например, в издательской деятельности на счет 25 «Редакционные расходы» относят затраты на обработку и оформление оригиналов, подготовку оригиналов-макетов, прочие расходы, связанные с обслуживанием технологического процесса в целом, включая затраты на амортизацию, эксплуатацию и ремонт оборудования. Инструкция по учету затрат на полиграфических предприятиях предполагает, что даже производства, имеющие цеховую структуру, не выделяют категории РСЭО, общецеховых и общезаводских расходов, а учитывают их на счете 25 «Общепроизводственные расходы», распределяя между калькуляционными объектами пропорционально базам, регламентированной учетной политикой предприятия.

### 13.9. Учет и распределение расходов на обслуживание производства и управление им

К этой группе относят косвенные условно-постоянные и постоянные расходы, связанные с управлением предприятием и его отдельными сегментами. Структура расходов, относимых в эту группу, зависит от структуры управления производством, существующей на предприятии (рис. 13.11).

Расходы на обслуживание и управление по отношению к производственному процессу могут быть классифицированы на *общепроизводственные*, связанные с обслуживанием и управлением цехами и производством в целом, и *общехозяйственные*, относящиеся к управлению предприятием как хозяйствующим субъектом, со всеми его непроизводственными подразделениями, и необходимые для поддержания деловой активности бизнес-единицы. Часть общепроизводственных расходов (кроме РСЭО), связанных с управлением и обслуживанием производством, может быть разделена по уровням управления: при цеховой структуре здесь выделяются общезаводские расходы (управление производством на уровне предприятия) и общецеховые расходы (управление цехом); при бесцеховой структуре все расходы по производственному управлению относятся к месту возникновения затрат «предприятие» и учитываются как общезаводские.



Рис. 13. 11. Структура общепроизводственных и общехозяйственных расходов

К *общецеховым* относят расходы на управление цехом и его обслуживание, включающие:

- содержание аппарата управления цеха;
- содержание прочего цехового персонала;
- амортизацию зданий, сооружений и общего инвентаря цеха;



- содержание зданий, сооружений и инвентаря;
- все виды ремонтов указанного выше оборудования;
- затраты на испытания, опыты, исследования, рационализацию, изобретения;
- расходы по охране труда и технике безопасности;
- потери от простоев;
- потери от порчи материальных ценностей при их хранении в производственных подразделениях (в пределах норм естественной убыли);
- потери от неиспользования комплектов деталей, узлов, технологической оснастки;
- недостачи материальных ценностей и незавершенного производства (в пределах норм естественной убыли и за вычетом учтенных излишков);
- прочие непроизводительные затраты.

Предприятием может быть разработана иная, отличная от приведенной типовой, номенклатура статей общецеховых расходов. Она формируется с учетом технологических особенностей производственного процесса и закрепляется в приказе по учетной политике. Аналитический учет общецеховых расходов ведется по выделенным цехам и статьям расходов; при использовании единой журнально-ордерной формы счетоводства они отражаются в ведомости № 12, которая ведется по каждому производственному подразделению. М.Х. Жебрак рекомендовал, кроме того, отражать комплексные составляющие производственных расходов (в т.ч. общецеховые) в специальных ведомостях распределения комплексных затрат [\[55, с. 181\]](#).

В синтетическом учете общецеховые расходы формируют проводкой по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет «Общецеховые расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 43 «Готовая продукция», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», 97 «Расходы будущих периодов».

В конце отчетного периода (месяца) сумма общецеховых расходов распределяется на объекты учета установленным организацией способом. При этом делают проводку по кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы» в дебет счетов 20 «Основное производство», 28 «Брак в производстве» (в части калькулирования себестоимости внутреннего брака), 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (в порядке удержания из заработной платы или иных доходов виновных

лиц сумм компенсации простоев). При этом необходимо учитывать, что на объекты учета основного производства относят только ту часть общецеховых расходов, которая осталась после списания части затрат на себестоимость брака и компенсацию простоев.

Общецеховые расходы вспомогательных производств, если вспомогательным подразделением выпускается несколько видов продукции, списываются на себестоимость производимых ими продукции, работ, услуг, а затем включаются в затраты основного производства в составе распределяемых затрат вспомогательных цехов. При списании общецеховых затрат вспомогательных подразделений делают запись по дебету счета 23 «Вспомогательное производство» и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Цеховые расходы могут быть включены также в стоимость работ (услуг), выполняемых подразделениями предприятия для нужд собственного капитального строительства и непромышленных хозяйств. При этом из состава цеховых расходов исключают расходы, которые не связаны с производством этих работ: затраты на содержание специальных конструкторских и технологических бюро, приемщиков ОТК, специальных цеховых лабораторий, расходы на исследования и испытания основной продукции, изобретательство и рационализацию [43, п. 36].

Выбор того или иного метода распределения зависит от производственных условий; распределение общецеховых расходов возможно пропорционально:

- 1) основной заработной плате производственных рабочих (без прогрессивно-премиальных доплат) – рекомендуется для отраслей, выпускающих однородную продукцию примерно одинаковой трудоемкости;
- 2) основной заработной плате производственных рабочих и сумме распределенных на эти объекты ранее расходов на содержание и эксплуатацию оборудования – оптимален для производств с различным уровнем механизации и автоматизации на различных участках производства, при их равной трудоемкости (металлообработка, машиностроение);
- 3) нормированному или фактическому времени (часам) работы производственных рабочих – связан с необходимостью вести оперативный учет расхода трудового времени, рекомендован в тех же условиях, что и первый метод;
- 4) весу или стоимости израсходованных в производстве сырья и основных материалов – возможен в производствах, использующих однородное сырье, с одинаковой трудоемкостью изделий и тесной причинно-следственной связью между распределяемыми затратами и расходом материальных ресурсов;
- 5) всем основным затратам – рекомендуется для производств с выпуском однородной продукции высокой трудоемкости и тесной связью затрат с расходом материальных ресурсов;

- б) основным затратам на обработку (основные затраты за вычетом стоимости основных материалов) – применяется в однородных производствах [\[47, с. 128-129\]](#).

Далее отметим, что широко распространенный на малых и средних предприятиях способ учета, при котором РСЭО и общецеховые расходы не обособляются, а распределяются единой суммой на объекты учета, не приемлем с точки зрения формирования точной и достоверной информации об объектах учета и калькулирования в целях управления. Еще в 1960 г. проф. М.Х. Жебрак отмечал принципиальное различие между этими группами расходов: по экономической сущности, отношению к технологическому процессу РСЭО являются основными, пропорциональными, условно-переменными расходами, общецеховые расходы – накладными, условно-постоянными [\[55, с. 186-187\]](#).

К *общезаводским расходам* относят издержки, связанные с управлением и обслуживанием производственной деятельности по предприятию в целом. Это содержание заводоуправления, складов по хранению производственных запасов, охрана производственной территории, расходы общепромышленного характера: техника безопасности, охрана труда общезаводского назначения, содержание противопожарных объектов. К этой категории также относятся расходы, связанные с содержанием, эксплуатацией, поддержанием в рабочем состоянии основных средств общепроизводственного назначения, расходы на содержание отделов технического контроля и лабораторий, расходы на подготовку кадров (промышленных), а также отдельные виды общезаводских непроизводительных расходов (потери от простоев производства, от порчи материалов и продукции на заводских складах, недостачи производственных запасов на заводских складах).

Аналитический учет ведут на субсчете «Общезаводские расходы» активного собирательно-распределительного счета 25 «Общепроизводственные расходы», в разрезе статей расходов, утвержденных предприятием и закрепленных в приказе по учетной политике. Характер общезаводских расходов не позволяет обеспечить их локализацию; аналитический учет ведут по предприятию в целом. При использовании журнально-ордерной формы счетоводства общезаводские расходы учитывают в ведомости № 12.

При формировании расходов делают запись по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и кредиту счетов:

- 1) 02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации по объектам общепроизводственного назначения (зданиям, сооружениям);
- 2) 05 «Амортизация нематериальных активов» - на сумму начисленной амортизации по исключительным правам промышленного характера (наименования мест происхождения товаров, права на использование единой технологии, базы данных, программы для ЭВМ производственного назначения);

- 3) 10 «Материалы» - на величину затрат материальных ресурсов, использованных для общепроизводственных целей, обслуживание и ремонт общезаводских объектов, содержание лабораторий;
- 4) 16 «Отклонения в стоимости материалов» - в части отклонений, связанных с использованием материальных ресурсов;
- 5) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - на сумму приобретенных у сторонних организаций и лиц услуг промышленного характера (сертификация производственных процессов, транспортное обслуживание управленческого производственного персонала, подрядные работы);
- 6) 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» - в части начислений заработной платы, иных доходов, взносов на социальное страхование (единого социального налога) по персоналу, занятому в управлении производством;
- 7) 97 «Расходы будущих периодов» - списание расходов на освоение и подготовку производства и других prepaid расходов, связанных с управлением производством;
- 8) 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» - начисление резервов общепроизводственного характера (на оплату отпусков и иных вознаграждений персоналу, занятому в управлении производством, отчислений в резерв ремонта зданий, сооружений, машин и оборудования общепроизводственного назначения).

Общезаводские расходы списываются ежемесячно на счета мест возникновения затрат или иных объектов учета основного производства – по кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы» и дебету счета 20 «Основное производство». Списание общезаводских расходов на затраты вспомогательного производства допускается только в части тех продуктов, работ и услуг, которые реализуются на сторону, а также отпускаются на нужды собственного капитального строительства или непромышленных хозяйств. Общезаводские расходы также учитываются при калькуляции стоимости потерь и простоев, допущенных по внешним причинам.

Методика распределения общезаводских расходов между объектами учета аналогична распределению общецеховых затрат. В отдельных отраслях промышленности (комплексные химические производства, черная металлургия, электростанции) также рекомендуется распределять общезаводские расходы пропорционально:

- цеховой себестоимости изделий;
- цеховой себестоимости изделий, уменьшенной на величину материальных затрат.

Необходимо отметить, что с 1990-х годов наблюдается тенденция к упрощению отраслевых методик учета общепроизводственных расходов. Так, отраслевые инструкции по учету затрат и калькулированию себестоимости, принятые в этот период для ряда отраслей промышленности (угольная, неф-

тедобывающая, ювелирная, масложировая, угледобывающая, отрасли лесопромышленного комплекса, комплексные химические производства), не предусматривают обособленного учета общезаводских и цеховых расходов с выделением внутри этих групп отдельных специфических статей затрат, в том числе и для предприятий с цеховой структурой. Для этих отраслей рекомендовано обособление в структуре затрат, учитываемых на собирательно-распределительном счете 25, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (на производствах, осуществляющих добычу и переработку драгоценных металлов и алмазов рекомендовано вести обособленный синтетический учет РСЭО на отдельном счете), и собственно общепроизводственных расходов, для которых рекомендуется состав статей затрат, в основном – по их видам (заработная плата, амортизация, прочее содержание оборудования общепроизводственного назначения). Категории общезаводских и цеховых расходов остаются в машиностроении, легкой, пищевой, текстильной промышленности, производстве строительных материалов и т.д. С нашей точки зрения, упрощение учета, приводящее к снижению трудоемкости работ по калькулированию себестоимости, в то же время снижает качество информации о затратах, в первую очередь – по местам их возникновения.

### 13.10. Учет производственных потерь

К производственным потерям относятся простои и потери от брака. В учетную категорию потерь от брака организации включают стоимость окончательно забракованной продукции (изделий, полуфабрикатов), а также стоимость материалов, деталей, полуфабрикатов, испорченных при наладке оборудования сверх установленных норм. Стоимость потерь от брака увеличивается на сумму затрат, понесенных предприятием при исправлении брака.

*Браком в производстве* считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы, работы, не соответствующие по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям производства, которые не могут быть использованы по своему прямому назначению. Брак может быть классифицирован:

1. *По характеру выявленных дефектов* – на исправимый и неисправимый. *Исправимым браком* считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы, работы, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению, при условии, что их исправление технически возможно и экономически целесообразно. *Неисправимый (окончательный) брак* – это изделия (полуфабрикаты, детали, работы), которые не могут быть использованы по прямому назначению либо исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

2. *По месту обнаружения* брак классифицируют на внутренний и внешний. *Внешний брак* выявляют после продажи продукции и работ покупателю, он обнаруживается при сборке или в процессе эксплуатации изделия.

*Внутренний брак* выявляют на предприятии до отправки продукции потребителю или сдачи результатов работ заказчику.

3. По частоте возникновения выделяют *технологически обусловленный брак*, неразрывно связанный с процессом производства и не превышающий нормативный минимум, определенный опытным путем и заложенный в нормативные калькуляции изделий, и *непланируемый сверхнормативный брак*. Калькуляция технологически обусловленного брака составляется по отдельным видам продукции, как правило, один раз в год. В текущем учете технологически обусловленного брака используют данные оперативного учета о количестве допущенного брака и нормативную (расчетную) себестоимость брака по видам изделий [52, с. 150-151].

Кроме того, на предприятии могут быть разработаны собственные классификационные категории брака: по причинам возникновения брака, виновникам, местам возникновения, частоте образования и прочим критериям. Такие классификации позволяют разработать систему штрафных санкций, применяемых к виновным лицам за сверхнормативный брак и потери, а также система поощрений за снижение уровня технологически обусловленного брака.

Важнейшей составляющей организации управленческого учета для предупреждения брака является *оперативный учет брака в производстве* (внутреннего брака). Он ведется, как правило, работниками отдела технического контроля (ОТК), а при его отсутствии – уполномоченным персоналом (диспетчером, технологом, начальником цеха, руководителем производства). Выявление брака отмечают в первичных документах по учету выработки продукции: сменных рапортах, маршрутных листах, нарядах, актах переработки продукции, балансах распила и т.д.

*Внутренний окончательный брак* подлежит списанию на себестоимость основного изделия (работы), при производстве которых он возник. На каждый случай окончательного брака составляют акт либо извещение о браке (отраслевой формы), в котором указывают: наименование детали, изделия, технологической операции, на которой выявлен брак; причину брака и его виновников; стоимость забракованной продукции по цене возможного использования и статьям прямых затрат; сумму ущерба, подлежащую взысканию с виновного лица.

Себестоимость внутреннего окончательного брака складывается из основных затрат, включающих расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, и общецеховых (общепроизводственных – для организаций с бесцеховой структурой) расходов. Калькуляция брака является дифференцированной, т. е. складываются все фактические производственные расходы по всем технологическим операциям изготовления изделия (всем местам возникновения затрат), начиная с первой операции и заканчивая операцией, на которой брак был выявлен. Учет брака по нормативным затратам или фактической скалькулированной себестоимости изделия искажает учетные данные, т.к. включает избыточные затраты, однако допускается в ряде отраслей промыш-

ленности со значительной номенклатурой изделий и непрерывным или массовым характером производства. Фактическая себестоимость брака выявляется на основании аналитического регистра – расчета потерь от брака продукции. Данный документ составляется ежемесячно, представляет собой многострочный (матричный) регистр, в котором приводятся данные о себестоимости брака по каждому забракованному объекту (детали, изделию, заказу), в разрезе статей калькуляции (рис. 13.12).

*Расчет потерь от брака продукции за \_\_\_\_\_ месяц*

Шифр заказа (изделия)	Фактическая себестоимость забракованной продукции (изделий, заказов)						Стоимость брака по цене возможного использования	Удержано за брак с виновных	Итого потери от брака (гр.6-гр.7-гр.8)
	материальные затраты	расходы на оплату труда	отчисления на социальное страхование	РСЭО	общепроизводственные (общецеховые) расходы	Итого			
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9

Рис. 13.12. Многострочный регистр учета потерь от брака

*Внутренний исправимый брак* первичными документами (актами, извещениями) не оформляют, если исправление брака поручено лицу, его допустившему (виновнику), либо, в случае исправления иными работниками, оформляют сигнальными документами (нарядами), которые служат основанием для начисления сверхнормативных доплат в составе расходов на оплату труда. Его себестоимость включает затраты на сырье, материалы, полуфабрикаты, израсходованные на исправление дефектной продукции, заработную плату производственных рабочих, начисленную за операции по исправлению брака, соответствующую долю РСЭО и накладных (общецеховых, общепроизводственных) расходов.

*Аналитический учет брака* при использовании журнально-ордерной формы счетоводства ведут в ведомости № 12 «Затраты по цеху» по каждому подразделению (месту возникновения затрат). Аналитика к синтетическим счетам также должна предусматривать учет потерь от брака по видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Выявленный внутренний брак по фактической себестоимости его изготовления отражается по дебету собирательно-распределительного активного счета 28 «Брак в производстве» и кредиту счетов, соответствующих местам обнаружения брака:

- 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства» - на брак, выявленный в подразделениях основного производства, брак полуфабрикатов, переданных с переделов в цеховые кладовые;

- 23 «Вспомогательное производство» - на брак, выявленный в цехах вспомогательного производства;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - на стоимость брака, выявленного в обслуживающих производствах.

По дебету счета 28 «Брак в производстве» также отражают стоимость работ по исправлению брака (для внутреннего исправимого брака) в корреспонденции с кредитом счетов:

- 10 «Материалы» - на стоимость использованных для исправления брака сырья, материалов, комплектующих, полуфабрикатов;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» - на величину отклонений, связанных с использованными материалами;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - на величину расходов по исправлению брака, осуществленного третьими лицами;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 96 «Резерв предстоящих расходов» - на суммы оплаты труда и установленных отчислений от нее в пользу работников, исправлявших брак;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - на величину командировочных и прочих аналогичных расходов, понесенных в связи с исправлением брака;
- 23 «Вспомогательные производства» - на сумму услуг вспомогательных производств, потребленных при исправлении брака;
- 25 «Общепроизводственные расходы» - на сумму общепроизводственных расходов всех категорий, расчетным путем отнесенных на стоимость исправленного изделия.

Величина потерь от брака уменьшается на ряд компенсаций и удержаний, которые отражаются корреспонденцией по кредиту счета 28 «Брак в производстве» и дебету счетов:

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму удержаний из заработной платы виновных лиц;
- 10 «Материалы» - на стоимость лома, отходов и прочих материалов, полученных при утилизации бракованного изделия, по цене их возможного использования;
- 43 «Готовая продукция» - на величину изъятых частей, деталей, узлов, которые могут быть реализованы на сторону по пониженной цене.

*Внешний брак* учитывается на основании рекламаций, поступивших от покупателей. Форма претензии нормативными документами не установлена, поэтому основанием для принятия внешнего брака к учету может быть любой другой документ, поступивший от покупателя вместе с возвращенным на экспертизу изделием.

Порядок взаиморасчетов с покупателями, предъявившими претензии по внешнему браку, регулируется ст. 475 Гражданского кодекса РФ. В част-



ности, если недостатки товара не были оговорены продавцом, покупатель, которому передан товар ненадлежащего качества, вправе по своему выбору потребовать от продавца:

- соразмерного уменьшения покупной цены;
- безвозмездного устранения недостатков товара в разумный срок;
- возмещения своих расходов на устранение недостатков товара.

Эти случаи имеют отношение к *внешнему исправимому браку* и определяют порядок бухгалтерского учета операций с ним. При предъявлении претензий покупателем организация-продавец может назначить экспертизу изделия для установления причин неисправности. При этом до тех пор, пока вина организации – продавца не доказана и признана им, неисправная продукция, принятая на экспертизу, отражается в забалансовом учете как товары, принятые на ответственное хранение.

*При соразмерном уменьшении покупной цены* за бракованное изделие в учете организации – продавца делается бухгалтерская запись по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Операций по выявлению и исправлению брака не производится.

*При безвозмездном устранении недостатков товара* организация производит исправление бракованного изделия, делая бухгалтерские записи по исправлению брака. Поскольку при этом договор поставки (или купли-продажи) не расторгается, покупателем товар не возвращается, у продавца нет оснований принимать на учет бракованное изделие. Исправление внешнего брака в данном случае отражают в обычном порядке либо за счет резерва на гарантийный ремонт (по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту соответствующих счетов учета активов и обязательств).

*При возмещении покупателю расходов на исправление брака* осуществляют корреспонденцию дебета счета 28 «Брак в производстве» и кредита счетов 60 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Если исправление брака покупатель произвел до момента полного погашения задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), в дальнейшем возможен зачет взаимных требований: по дебету счетов 60 и 76 и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Учет *внешнего окончательного брака* также определяется правовыми условиями отношений покупателя и продавца, изложенными в ст. 475 ГК РФ. При существенном нарушении требований к качеству товара (обнаружении неустранимых недостатков, недостатков, которые не могут быть устранены без несоразмерных расходов или затрат времени либо выявляются неоднократно, либо проявляются вновь после их устранения, и других подобных недостатков) покупатель вправе по своему выбору:

- отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать возврата уплаченной за товар денежной суммы;
- потребовать замены товара ненадлежащего качества товаром, соответствующим договору.

При признании внешнего брака в учете продавца сторнируются операции по продаже бракованной продукции, стоимость бракованной продукции (фактическая производственная себестоимость по полной или частичной номенклатуре статей калькуляции) отражается по дебету счета 28 «Брак в производстве» и кредиту счета 43 «Готовая продукция».

Стоимость внешнего окончательного брака складывается из производственной себестоимости продукции, окончательно забракованной потребителями, возмещения покупателям затрат, понесенных ими в связи с приобретением бракованной продукции (транспортировка, установка, пробный запуск), расходов на демонтаж бракованных изделий, а также транспортных расходов, вызванных заменой забракованной продукции.

Потери от брака – это чистый финансовый результат организации от окончательного внешнего и внутреннего брака продукции.

Потери от внешнего брака отражаются в составе затрат того месяца, в котором получены и приняты претензии от покупателей. Потери от брака, которые относятся к продукции, изготовленной в прошлых периодах, включают в себестоимость аналогичных изделий, выпущенных в текущем периоде. Если в текущем периоде такие изделия не выпускаются, то данные расходы распределяют по видам продукции как общепроизводственные расходы.

Калькуляция потерь от брака осуществляется ежемесячно, по видам изделий. Порядок калькуляции потерь от брака приведен на рис. 13.13.

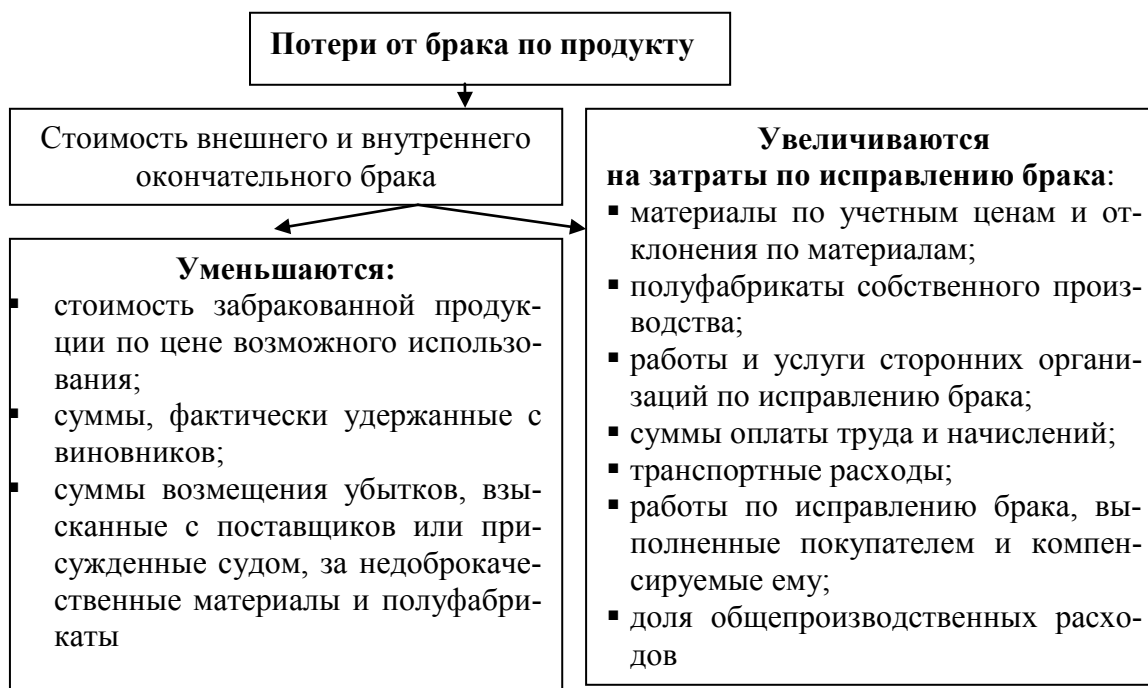


Рис. 13.13. Порядок калькуляции потерь от брака

Порядок синтетического учета операций по выявлению и исправлению внешнего брака приведен в [табл. 13.8](#).

Счет 28 «Брак в производстве» ежемесячно закрывается. Потери от брака, как правило, полностью включаются в себестоимость товарной продукции и относятся на те виды изделий, при изготовлении которых получен брак. В индивидуальных и мелкосерийных производствах потери от брака могут учитываться в составе незавершенного производства в случаях, если они относятся к заказу, не законченному производством.

Таблица 13.8

**Порядок синтетического учета операций по внешнему браку**

№ п/п	Содержание операции	Счет (суб-счет)	Наименование	Счет (суб-счет)	Наименование
1	2	3	4	5	6
<i>Выявление брака</i>					
1	Получена претензия покупателя. Изделие принято на экспертизу	002	Товары на ответственном хранении		
2	Претензия принята, выявлен внешний брак			002	Товары на ответственном хранении
3	Сторно выручки от продаж забракованной продукции	62	Расчеты с покупателями и заказчиками	90-1	Выручка от продаж
4	Уменьшен НДС, подлежащий уплате в бюджет (сторно)	90-3	Налог на добавленную стоимость	68	Расчеты с бюджетом
5	Восстановлена стоимость реализованной продукции (сторно)	90-2	Себестоимость продаж	43	Готовая продукция
6	Отражена стоимость внешнего брака	28	Брак в производстве	43	Готовая продукция
<i>Внешний исправимый брак</i>					
7	Расходы по транспортировке изделия	28	Брак в производстве	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
		96	Резервы предстоящих расходов		
8	Расходы по оплате труда	28	Брак в производстве	70	Расчеты с персоналом по оплате труда
		96	Резервы предстоящих расходов		
9	Единый социальный налог	28	Брак в производстве	69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению
		96	Резервы предстоящих расходов		

Продолжение табл. 13.8

1	2	3	4	5	6
10	Материальные расходы на исправление брака	28 96	Брак в производстве Резервы предстоящих расходов	10 16	Материалы Отклонения в стоимости материальных ценностей
11	Компенсация покупателям произведенных ими расходов по исправлению брака	28 96	Брак в производстве Резервы предстоящих расходов	60 76	Расчеты с поставщиками и подрядчиками Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами
12	Соразмерное уменьшение цены на изделие	91-2	Прочие расходы	62	Расчеты с покупателями и заказчиками
<i>Внешний неисправимый брак</i>					
13	Оприходован брак по цене возможного использования	10	Материалы	28	Брак в производстве
14	Предъявлены претензии поставщикам за некачественные материалы	60-5	Расчеты по претензиям	28	Брак в производстве
15	Суммы, удержанные с виновников	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	28	Брак в производстве
16	Списаны потери от брака	20	Основное производство	28	Брак в производстве

*Учет потерь от простоев.* Простои представляют собой непроизводительные расходы предприятия, связанные с недоиспользованием оборудования, рабочей силы, сокращением производства продукции. По продолжительности простои делят на внутрисменные, длящиеся часть производственной смены, и целосменные, когда остановка технологического процесса на определенном производственном участке длится одну или более смену.

Производственные простои могут быть вызваны внешними и внутренними причинами.

*Внутренние простои* происходят по вине предприятия вследствие не рациональной организации производственного процесса (поломки оборудования, неявки работников, несвоевременность изготовления полуфабрикатов на предыдущих участках технологического процесса). Затраты по внутренним простоям включают расходы на основную заработную плату за время простоя, произведенные на нее начисления на социальное страхование и обеспечение, расход топлива и электроэнергии.

Расходы по внутренним простоям отражают по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» (как общезаводские расходы, если простоем охвачены все подразделения, или как общецеховые расходы, если простой касается конкретного цеха) и кредиту счетов:

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
- 10 «Материалы».

*Внешние простои* связаны с причинами, не зависящими от предприятия: отключением электроэнергии и водоснабжения, задержками в поставке сырья и материалов по вине поставщиков и транспортных организаций. Потери предприятия от внешних простоев должны быть компенсированы поставщиками подрядчиками, для выставления им претензий должен быть организован детальный учет потерь от простоев по внешним причинам. В состав расходов включаются:

- основная заработная плата производственных рабочих за время простоя или сумма доплат до среднего заработка, если во время простоя эти рабочие были заняты на менее квалифицированных работах;
- отчисления на социальное страхование и обеспечение на эту сумму;
- расход топлива и электроэнергии за время простоя и на дополнительный подогрев агрегатов;
- распределенная на потери от простоев часть расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- распределенные на потери от простоев общепроизводственные расходы;
- распределенные на потери от простоев общехозяйственные расходы (для предприятий, учитывающих, в соответствии с учетной политикой, управленческие расходы в стоимости товарной продукции).

Основанием для отражения потерь от простоев на счетах бухгалтерского учета являются специальные акты, в которых указывают место простоя, его причины, продолжительность, затраты, связанные с простоем. Учет времени простоев для начисления заработной платы осуществляется на основании *листка учета простоя* (типовая межведомственная форма № П-16), который используется для записей в таблице учета рабочего времени. Лист простоя подписывается бригадиром и начальником цеха и содержит данные:

- о месте, где произошел простой;
- фамилии работников, которые не работали из-за простоя, их профессии, категории, табельные номера;
- о продолжительности простоя, его причинах, виновных в простое лицах, если таковые имеются.

Расчет потерь от простоев по вине сторонних организаций можно осуществлять в соответствии с Временной методикой определения размера ущерба (убытков), причиненного нарушением хозяйственных договоров (приложение к письму Государственного арбитража СССР от 28 декабря 1990 г. № С-12/НА-225).

Поскольку планом счетов бухгалтерского учета отдельный счет для учета простоев не предусмотрен, то затраты по внешним простоям, не компенсированные виновными сторонними организациями, аккумулируют на

счете 25 «Общепроизводственные расходы» по отдельной аналитической статье. Потери от простоя всего предприятия могут быть отражены по отдельной статье на счете 26 «Общехозяйственные расходы». При этом осуществляется корреспонденция дебета указанных счетов с кредитом счетов:

- 10 «Материалы»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 25 «Общепроизводственные расходы» (по субсчетам РСЭО, общецеховых и общезаводских расходов);
- 26 «Общехозяйственные расходы» (по соответствующим субсчетам).

Указанные расходы далее распределяются по видам продукции в порядке, принятом для распределения общепроизводственных (цеховых, общезаводских) расходов.

При выставлении претензий поставщикам делают бухгалтерские записи по кредиту указанных счетов (10, 70, 69, 25, 26) и дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по претензиям». Если сторонняя организация отказывается компенсировать ущерб от простоя либо во взыскании ущерба отказано судом, сумма некомпенсированных потерь по выставленным ранее претензиям списывается в состав прочих расходов организации, корреспонденцией по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по претензиям».

Если простои были вызваны форс-мажорными обстоятельствами (аварии на подстанциях, подтопления в период разлива рек, пожары, военные действия и т.п.), то ущерб от простоя, при наличии документов органов государственной власти и управления, подтверждающих чрезвычайный характер происшествия, списывается в дебет счета 91-2 «Прочие расходы» по кредиту счетов 10, 70, 69, 25, 26.

### 13.11. Учет расходов периода

К периодическим расходам относят две группы расходов – управленческие (общехозяйственные) расходы и расходы на продажу (коммерческие).

*К общехозяйственным расходам* относятся затраты, не связанные непосредственно с осуществлением производственного процесса или управлением им; к этой категории относятся расходы на обслуживание предприятия, поддержание его деловой активности, организацию финансово-хозяйственной деятельности. Номенклатура общехозяйственных (управленческих) расходов является типовой для предприятий всех отраслей и включает четыре группы расходов.

1. Расходы на управление организацией: заработная плата аппарата управления, расходы по командировкам и перемещениям, затраты на содержание пожарной, военизированной, сторожевой охраны, транспортное об-

служивание аппарата управления.

2. Затраты общехозяйственного назначения: содержание прочего общехозяйственного персонала, амортизация основных средств общехозяйственного назначения, содержание и ремонт зданий, сооружений, иных основных средств общехозяйственного назначения, осуществление испытаний, опытов, исследований, содержание общехозяйственных лабораторий, изобретательство, охрана труда, подготовка кадров, организованный набор рабочей силы и прочие затраты.

3. Налоги, сборы и прочие отчисления, относимые на себестоимость продукции (транспортный налог, земельный налог, государственная пошлина).

4. Непроизводительные потери общехозяйственного характера: потери от простоев по вине администрации, прочие непроизводительные расходы, компенсируемые из различных источников.

*Аналитический учет* управленческих расходов ведут при применении журнально-ордерной формы счетоводства в ведомости № 15 в разрезе статей затрат, по предприятию в целом.

*Синтетический учет* общехозяйственных расходов ведут на собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы». В течение отчетного периода идет формирование управленческих расходов по дебету счета 26 и кредиту счетов:

- 02 «Амортизация основных средств»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 10 «Материалы»;
- 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

В конце отчетного периода счет 26 закрывается, он не имеет сальдо. Действующим законодательством предусмотрены два варианта списания общехозяйственных расходов, один из которых закрепляется в учетной политике предприятия:

1) распределение между отдельными видами продукции, работ, услуг установленным в учетной политике способом и включение в их полную себестоимость путем корреспонденции кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» с дебетом счета 20 «Основное производство»;

2) списание в состав финансового результата от обычных видов деятельности, без распределения между отдельными видами продукции, работ,

услуг; при этом осуществляют проводку по дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» и кредитом счет 26 «Общехозяйственные расходы».

Если организация выбирает вариант формирования полной себестоимости продукции, что рекомендуется для отдельных видов многопрофильных производств, то их распределение может производиться пропорционально выручке от продаж по оптовым ценам, производственной себестоимости отдельных видов (групп) товаров, работ, услуг, затратам на оплату труда и иным показателям, определенным в учетной политике предприятия.

*К расходам на продажу* относят расходы организации, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг и иных активов. Расходы, связанные с продажей товаров, работ, услуг, учитываются на активном счете 44 «Расходы на продажу».

*В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность*, включают:

- 1) Затраты, связанные со сбытом продукции:
  - услуги вспомогательных цехов, связанные с изготовлением тары и упаковки, стоимость тары, приобретенной на стороне; расходы по ремонту и содержанию тары; оплата стоимости упаковки изделий сторонними организациями, когда стоимость тары и упаковки не оплачивается покупателями дополнительно;
  - содержание складов готовой продукции, амортизация складских помещений, погрузочно-разгрузочных машин и механизмов, прочего оборудования; заработная плата складских работников;
  - транспортные расходы по доставке продукции на станцию или пристань отправления, погрузка в вагоны, контейнеры, суда; оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор, если цена установлена на условиях «франко-станция отправления»; оплата железнодорожного тарифа или водного фрахта или других транспортных издержек, если цена установлена на условиях «франко-станция назначения».
- 2) Комиссионные сборы (отчисления), которые уплачиваются оптовым сбытовым и другим посредническим предприятиям в соответствии с договорами.
- 3) Затраты на сбор и распространение текущей маркетинговой информации:
  - услуги сторонних организаций по сбору внешней информации;
  - расходы на содержание дистрибьюторов;
  - затраты на содержание розничной торговой сети;
  - материальное стимулирование за предоставление важных сведений;
  - заработную плату и отчисления на социальное страхование специалистов по маркетингу.
- 4) Затраты по маркетинговым исследованиям, включающие затраты по исследованию потребительских мотиваций, рекламных текстов, эффективности рекламного воздействия, проблем информирования потребителей, реакции на новый товар, потенциальных возможностей рынка, определе-



ния каналов сбыта, изучения деловой активности, операций долгосрочного и краткосрочного прогнозирования.

5) Расходы по рекламе:

- затраты на рекламную деятельность, стоимость рекламных обращений, включая расходы по охвату лиц и частоте появления рекламы;
- стоимость средств стимулирования сбыта – образцов, купонов, упаковок по льготным ценам, талонов, премий, дисконтных карт;
- участие в выставках, ярмарках, организация и участие в профессиональных встречах, экспозициях.

6) Представительские расходы:

- расходы на проведение официальных приемов представителей других предприятий и организаций, прибывших для проведения переговоров по сбыту;
- посещение концертно-зрелищных мероприятий и буфетное обслуживание;
- оплата услуг лиц, не состоящих в штате и привлекаемых для переговоров (переводчики и т.д.);
- транспортное обслуживание участников.

7) Прочие расходы по продажам:

- затраты на содержание отдела сбыта;
- содержание торговых представительств;
- расходы по сертификации продукции;
- износ торговых марок, товарных знаков и знаков обслуживания.

*В организациях, осуществляющих заготовление и переработку сельскохозяйственной продукции, на счете 44 «Расходы на продажу» отражаются расходы, связанные с обслуживанием заготовительных и приемных пунктов, и затраты на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.*

*В организациях торговли в составе расходов на продажу (издержек обращения) учитываются:*

- расходы по перевозке, погрузке, разгрузке, перевалке товаров, их хранению на станциях отправления, прибытия, в промежуточных пунктах в пределах установленных сроков;
- расходы по оплате труда и социальному страхованию персонала;
- расходы по аренде, содержанию зданий, сооружений, помещений и торгового инвентаря;
- затраты на хранение и подработку товаров;
- рекламные, представительские и иные аналогичные расходы.

Для учета расходов на продажу используют активный счет 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита счетов:

- 10 «Материалы» - на стоимость израсходованной тары;
- 23 «Вспомогательные производства» - на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления

- или на склад покупателя автотранспортом предприятия;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;
  - 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на оплату труда работников, сопровождающих продукцию;
  - 69 «Расчеты по социальному страхованию» - на сумму начисленного единого социального налога или иных аналогичных установленных законом отчислений.

*Аналитический учет* по счету 44 ведут в ведомости учета хозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу в разрезе видов и статей расходов, по предприятию в целом.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности сделать это распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам или другим способом, закрепленным в учетной политике.

Списание расходов на продажу оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 44 «Расходы на продажу».

Действующее законодательство предполагает два варианта списания расходов на продажу на стоимость реализованной продукции, один из которых избирается предприятием и закрепляется в его учетной политике:

- 1) списание расходов на продажу на себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг в периоде их осуществления. При этом варианте в конце месяца счет 44 закрывается и не имеет сальдо;
- 2) распределение расходов на продажу между стоимостью реализованной продукции и продукцией, остающейся на складах предприятия. При этом варианте суммы, накопленные на счете 44, списываются в дебет счета 90 «Продажи» пропорционально стоимости реализованных и не реализованных товаров. Счет 44 имеет дебетовое сальдо, переходящее на следующий месяц.

*При частичном списании расходов на продажу* распределению и списанию на счет 90 подлежат следующие виды расходов:

- в организациях, осуществляющих *промышленную и иную производственную деятельность*, - расходы на упаковку и транспортировку, которые ежемесячно распределяются между отдельными видами отгруженной продукции исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей;
- в организациях, осуществляющих *торговую и иную посредническую деятельность*, - расходы на транспортировку, которые распределяются между проданными товарами и остатками товаров на

- конец каждого месяца;
- в организациях, *заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию*, - в дебет счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ, услуг), ежемесячно списывают на стоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

В торговых организациях сумма издержек обращения и производства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

- 1) суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;
- 2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;
- 3) отношением определенной в п. 1 суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров (п.2) определяется средний процент издержек обращения и производства от общей стоимости товаров;
- 4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца.

Суммы расходов на продажу основных средств, нематериальных активов, прочих активов, отличных от готовой продукции и товаров, относятся к прочим расходам организации и подлежат списанию с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы».

### 13.12. Учет расходов вспомогательных производств

Вспомогательные производства являются подсобными по отношению к основному производству предприятия, они предусмотрены технологическим процессом и являются его неотъемлемой частью. Производственный комплекс вспомогательных производств объединяет производства различных типов: машиностроительные, металлообработки, энергетики, транспортные, ремонтные.

Вспомогательные производства делят:

- на производства с кратким циклом, вырабатывающие однородную простую продукцию и оказывающие услуги, однородные по их трудоемкости (заводские электростанции, паровые котельные, компрессорные

станции);

- производства со сравнительно длительным производственным циклом, вырабатывающие разнородную продукцию и оказывающие услуги или выполняющие работы, разнородные по их материалоемкости и трудоемкости (инструментальное производство, производство нестандартного оборудования, ремонтные подразделения).

Из производств первого типа вырабатываемая ими продукция (вода, пар, электроэнергия) поступает в цехи-потребители без документального оформления каждодневного выпуска, объем потребления определяют в конце отчетного периода по показаниям счетчиков, а при их отсутствии – по техническим расчетам. Данные о балансе выпуска продукции вспомогательных производств и их потреблении обобщаются в периодических технических отчетах (отчет главного энергетика, главного механика, главного инженера). По производствам первой группы объем выпуска равен объему потребления.

Продукция вспомогательных производств второго типа имеет, как правило, материальное воплощение (инструменты, штамповки, отливки), она сначала сдается на склад, а затем отпускается цехам-потребителям. В этом случае выпуск и потребление документируются обычным способом (накладные, балансы движения, требования, лимитные карты). Если сложные вспомогательные производства оказывают услуги либо выполняют работы (транспортировка, проектирование, ремонт), то документальному оформлению подлежит каждая выполненная работа или услуга (путевые листы, акты о проведении ремонтных работ). В сложных вспомогательных производствах объем выпущенной продукции не всегда совпадает с ее объемом потребления, в этих производствах, как правило, присутствуют остатки незавершенного производства, незавершенные объемы работ и услуг.

Синтетический учет затрат вспомогательных производств ведут на активном калькуляционном счете 23 «Вспомогательные производства». Процесс формирования затрат вспомогательных производств аналогичен учету затрат основного производства: они подразделяются на прямые и косвенные по отношению к видам продукции, выпускаемым цехом. Прямые расходы относят в дебет счета 23 на основании первичных документов в корреспонденции с кредитом счетов:

- 10 «Материалы»;
- 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Эти затраты прямо и непосредственно относят на себестоимость видов продукции, работ, услуг вспомогательного производства. Косвенные расходы предварительно учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расхо-

ды», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», а затем относятся в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» путем распределения между отдельными видами продуктов пропорционально установленной базе распределения.

Отметим, что РСЭО и общецеховые расходы включают в себестоимость всех видов вспомогательной продукции, вне зависимости от направлений ее последующего использования (отпуска собственным основным и вспомогательным подразделениям, продажи сторонним покупателям), а общезаводские и общехозяйственные расходы включаются только в себестоимость тех видов (единиц) продукции, которые отпускаются на сторону.

Организация *аналитического учета* затрат на вспомогательные производства зависит от типа этих производств.

В простых вспомогательных производствах, выпускающих однородную простую продукцию, аналитический учет затрат ведут по статьям затрат по цеху в целом, без подразделения по видам изделий (поскольку вырабатывается только один вид продукции). В этих производствах применяют *однопредельный* (простой, попроцессный) метод учета. Себестоимость единицы продукции цеха (1 кВт/ч энергии, 1 м<sup>3</sup> пара, 1 м<sup>3</sup> воздуха) при этом определяют простым делением затрат, накопленных по статьям, за отчетный период, на количество выпущенной продукции (по данным технических отчетов).

Во вспомогательных производствах, вырабатывающих разнородную продукцию, применяют *позаказный* или *позаказно-нормативный* метод учета затрат на производство. Аналитический учет в таких производствах организуют по видам заказов, видов или групп однородной продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, в разрезе статей производственных расходов. Для учета затрат на изготовление специального инструмента и нестандартного оборудования, учета затрат по ремонтным работам (капитальный и крупный текущий ремонт основных средств) открывают индивидуальные заказы. После выполнения работ их закрывают и исчисляют себестоимость нарастающим итогом с начала процесса выполнения работ. Текущие ремонтные работы, не требующие значительного времени и средств на их выполнение, не калькулируются, а полностью по завершении работ списываются на соответствующие цехи-потребители, даже если заказы на текущие ремонты еще не выполнены [52, с. 181]. Поскольку ремонтные работы не имеют единой натуральной единицы измерения, при их калькулировании используют различные расчетно-аналитические методы, например, метод сравнения различных работ по уровню сложности и трудоемкости. Для этого используются таблицы ремонтосложности.

При калькулировании себестоимости продукции вспомогательных производств применяют упрощенную номенклатуру калькуляционных статей расходов цеховой себестоимости:

- материалы (за вычетом возвратных отходов);
- покупные изделия и полуфабрикаты;
- основная производственная заработная плата;

- отчисления на социальные нужды от сумм основной заработной платы;
- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования;
- цеховые расходы;
- потери от брака.

Если продукция цеха отпускается на сторону, оценку осуществляют по заводской себестоимости, т. е. к калькуляционным статьям добавляют еще статью общезаводских (общепроизводственных) расходов.

При исчислении фактической себестоимости продукции вспомогательных цехов в отечественной практике учета, как правило, используют упрощенные приемы калькулирования. Например, продукция может быть оценена по плановой (или нормативной) себестоимости; разница между фактически произведенными затратами и стоимостью продукции по нормативным затратам распределяют в конце отчетного периода между отдельными видами продукции (заказами) пропорционально нормативной себестоимости этих видов продукции.

**Пример 13.10.** Центральная заводская лаборатория аффинажного завода делает физико-химический и спектральный анализ продукции основного производства. Нормативная себестоимость пробы установлена для разных типов анализа: № 1 – 4 500,00 руб., № 2 – 5 300,00 руб., № 3 – 6 200,00 руб. За месяц выполнено проб: № 1 – 25, № 2 – 18, № 3 – 4. Фактические затраты за период составили – 227 900,00 руб.

**Решение.** В течение месяца на основании первичных документов об осуществлении проб бухгалтерия списала произведенные затрат с кредита счета 23 в дебет счета 20 по видам заказов:

$$\text{№ 1: } 4\,500,00\text{руб.} \cdot 25 = 112\,500,00\text{руб.};$$

$$\text{№ 2: } 5\,300,00\text{руб.} \cdot 18 = 95\,400,00\text{руб.};$$

$$\text{№ 3: } 6\,200,00\text{руб.} \cdot 4 = 24\,800,00\text{руб.},$$

Таким образом, сумма списанных затрат составила 232 700,00 руб. Отклонение фактических от нормативных затрат, определяемое в конце месяца, составляет:

$227\,900,00\text{руб.} - 232\,700,00\text{руб.} = -4\,800,00\text{руб.}$  Далее вычисляем процент отклонения, общий для всех проб лаборатории:

$$\frac{-4\,800,00\text{руб.}}{232\,700,00\text{руб.}} \cdot 100\% = -2,063\%. \text{ Распределяем отклонения между заказами:}$$

ми:

$$\text{№ 1: } 112\,500,00\text{руб.} \cdot (-2,063\%) = -2\,320,00\text{руб.};$$

$$\text{№ 2: } 95\,400,00\text{руб.} \cdot (-2,063\%) = -1\,970,00\text{руб.};$$

$$\text{№ 3: } 24\,800,00\text{руб.} \cdot (-2,063\%) = -510,00\text{руб.}$$

Указанные суммы списываются в синтетическом учете методом красного сторно, в аналитическом учете они проводятся по видам заказов.

Таким образом, в отечественной практике бухгалтерского учета затра-

ты по услугам вспомогательных подразделений распределяют между основными подразделениями-потребителями на основе плановой (нормативной) себестоимости и объема фактического потребления этих услуг. При использовании плановой (нормативной) себестоимости разницу между нормативной величиной списанных со счета 23 «Вспомогательные производства» затрат и фактическими затратами, аккумулированными на этом счете в отчетном периоде, разрешается не распределять между цехами-потребителями (как это проиллюстрировано в примере 8), а относить в состав общепроизводственных расходов (при выделении цеховой структуры – на статью цеховых расходов). Более полно методика распределения расходов вспомогательных производств между основными подразделениями регламентируется отраслевыми инструкциями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции, а также разрабатывается и закрепляется в учетной политике предприятия.

Еще один прием упрощения учета вспомогательных подразделений состоит в том, что в ряде отраслей разрешается не калькулировать себестоимость работ и услуг небольших вспомогательных производств. Затраты по их содержанию относят непосредственно на счет 25 «Общепроизводственные расходы» и учитывают в составе РСЭО либо общезаводских расходов.

Описанная методика распределения основана на предположении о том, что большая часть услуг вспомогательных производств потребляется основными подразделениями.

Однако при исчислении себестоимости и распределении затрат вспомогательных производств нередко возникает проблема, связанная с взаимным обслуживанием одних вспомогательных подразделений другими. Например, транспортный цех транспортирует материалы в инструментальный цех, ремонтный цех выполняет заказы по обслуживанию и ремонту оборудования компрессорной станции, а электрическая, тепловая энергия и вода, также вырабатываемые вспомогательными подразделениями, потребляется всеми цехами предприятия, в том числе непромышленными и вспомогательными. Следовательно, существует факт взаимного потребления услуг вспомогательных подразделений (встречные услуги) и этот факт необходимо учитывать при распределении затрат.

По окончании отчетного месяца составляют ведомость распределения затрат вспомогательных подразделений, в которой указываются: цехи-потребители услуг, наименование вспомогательных цехов, количество отпущенной ими потребителям продукции или услуг, а также ее себестоимость.

В отечественной практике учета взаимные услуги вспомогательных цехов оцениваются по плановой (нормативной) себестоимости, либо по фактической себестоимости прошлого месяца. Далее из общей суммы затрат вспомогательного цеха-производителя вычитают сумму оцененных таким образом затрат на услуги, оказанные собственным непромышленным хозяйствам или вспомогательным подразделениям, а также стоимость продукции, сданной на склад. Указанный результат корректируется, помимо прочего, на ве-

личину незавершенного производства цехов. Оставшаяся после произведенных вычислений сумма представляет собой фактическую себестоимость услуг, выполненных для основного производства.

В зарубежной практике управленческого учета применяются другие методы расчета себестоимости и распределения затрат вспомогательных производств.

В целом процедуру распределения затрат вспомогательных подразделений можно представить в такой последовательности:

1) распределение общецеховых затрат вспомогательного подразделения на продукты (работы, услуги), оказываемые вспомогательным подразделением, и расчет себестоимости каждого продукта (работы, услуги);

2) пропорциональное распределение затрат вспомогательного подразделения-производителя между подразделениями-потребителями установленным способом. При этом распределяются затраты по каждому виду потребленных услуг, базой для распределения является количественный показатель, характеризующий потребление этой услуги (для ремонтного цеха – число часов проведенного ремонта в каждом из вспомогательных цехов, для паровой котельной – количество кубометров потребленного пара, для трансформаторной подстанции – количество киловатт-часов выработанной и потребленной энергии и т.д.).

Следующим этапом в распределении затрат обслуживающих подразделений является выбор метода распределения затрат. В частности, современная зарубежная практика управленческого учета предлагает три возможных метода распределения. Любой из этих методов может быть выбран предприятием, избранный метод отражает субъективный выбор предприятия между точностью и трудоемкостью.

*Метод прямого распределения (direct allocation method, direct method).* Наиболее простой метод, но и менее достоверный. Игнорирует встречные услуги, оказываемые вспомогательными подразделениями друг другу. В его основе лежит допущение о том, что вспомогательные производства обслуживают только основные подразделения и не оказывают услуг друг другу. Реальный характер взаимоотношений между подразделениями для целей расчетов упрощается, исключаются все услуги обслуживающих подразделений, оказываемые ими друг другу, и остаются только услуги, оказываемые основным подразделениям. Этот метод прост в применении, к тому же позволяет закрывать все затраты и калькулировать себестоимость услуг вспомогательных производств одновременно, а не в несколько этапов. Распределение затрат методом прямого распределения проиллюстрируем в примере 13.11.

**Пример 13.11.** Данные о затратах и производстве приведены в [табл. 13.9](#).



Таблица 13.9

Данные о затратах и производстве

Основные цехи	Прямые затраты, \$	Потребление услуг инструментального цеха	Потребление электроэнергии	Потребление услуг транспортного цеха
Сталеплавильный	500 000,00	100,00	700,00	500 000,00
Прокатный	400 000,00	120,00	820,00	200 000,00
<b>Вспомогательные</b>				
Инструментальный	200 000,00	0,00	20,00	170 000,00
Электростанция	100 000,00	50,00	0,00	100 000,00
Транспортный	300 000,00	70,00	80,00	0,00
<b>ИТОГО</b>	<b>1500 000,00</b>	<b>340,00</b>	<b>1620,00</b>	<b>970 000,00</b>

Для использования метода прямого распределения предположим, что вспомогательные подразделения (инструментальный цех, электростанция и транспортный цех) оказывали услуги только основным цехам (сталеплавильному и прокатному), взаимные встречные услуги игнорируются (в таблице эти услуги выделены цветом). Для распределения затрат инструментального цеха определим ставку распределения затрат – как отношение затрат инструментального цеха за отчетный период к объему услуг, оказанных им основным цехам. Ставка распределения затрат инструментального цеха:  $\frac{\$200\,000}{100 + 120} = \$909,09$ . Затраты, распределяемые на сталеплавильный цех:  $\$909,09 \cdot 100,00 = \$90\,909$ ; затраты, распределяемые на прокатный цех:  $\$909,09 \cdot 120,00 = \$109\,091$ . Аналогично распределяем затраты двух оставшихся цехов. Результаты распределения представлены в табл. 13.10.

Таблица 13.10

Результаты распределения затрат

Последовательность распределения	Сталеплавильный цех	Прокатный цех	Итого
Прямые затраты	500 000,00	400 000,00	
Ставка распределения затрат ИЦ	909,09	909,09	
Распределенные затраты инструментального цеха	90 909,09	109 090,91	200 000,00
Ставка распределения затрат ЭС	65,79	65,79	
Распределенные затраты электростанции	46 052,63	53 947,37	100 000,00
Ставка распределения затрат ТЦ	0,43	0,43	
Распределенные затраты транспортного цеха	214 285,71	85 714,29	300 000,00
<b>ИТОГО</b>	<b>851 247,44</b>	<b>648 752,56</b>	<b>1500 000,00</b>

Итоговые значения показателей в последнем столбце табл. 13.10 отражают суммы распределенных затрат, итоговые значения по столбцам в нижней строке таблицы отражают суммы затрат, аккумулированных по основ-

ным цехам (сталеплавильному и прокатному) после распределения на них затрат вспомогательных цехов.

*Метод последовательного распределения (пошаговый метод, step-down allocation method, step method, sequential method).* Суть метода последовательного распределения заключается в том, что при распределении учитываются не только услуги, оказанные вспомогательными цехами основным цехам, но и услуги, оказываемые ими друг другу (взаимные услуги). При этом вводится допущение, что встречных услуг вспомогательные цехи не оказывают. С этой целью в рамках последовательного метода все вспомогательные подразделения ранжируют в порядке объемов оказываемых ими услуг: первым идет цех, оказывающий наибольший объем услуг, предполагается, что он обеспечивает все оставшиеся вспомогательные и основные цехи. Затраты этого цеха распределяют между цехами-потребителями, игнорируя при этом встречные услуги, оказываемые ему прочими оставшимися цехами. Затем с учетом затрат, распределенных на первом этапе, калькулируют себестоимость услуг цеха, идущего вторым в списке, и распределяют затраты этого цеха между оставшимися потребителями. Распределение завершается, когда распределены услуги последнего из вспомогательных цехов. Особый вопрос – критерий ранжирования вспомогательных цехов. К сожалению, западные источники не дают однозначного ответа, и если порядок и значимость цехов не очевидны, то этот вопрос должен решаться самим предприятием. Пример 13.12 показывает работу метода последовательного распределения.

**Пример 13.12.** Исходные данные для распределения представлены в [табл. 13.9](#). Установим последовательность распределения затрат вспомогательных цехов: электростанция, транспортный цех, инструментальный цех. В [табл. 13.11](#) приведены данные для распределения затрат – встречные услуги исключены.

Таблица 13.11

Данные для распределения затрат

<b>Основные цехи</b>	Прямые затраты, \$	Потребление услуг инструментального цеха	Потребление электроэнергии	Потребление услуг транспортного цеха
Сталеплавильный	500 000,00	100,00	700,00	500 000,00
Прокатный	400 000,00	120,00	820,00	200 000,00
<b>Вспомогательные</b>				
Инструментальный	200 000,00	0,00	20,00	170 000,00
Электростанция	100 000,00	0,00	0,00	0,00
Транспортный	300 000,00	0,00	80,00	0,00
<b>ИТОГО</b>	<b>1500 000,00</b>	<b>340,00</b>	<b>1620,00</b>	<b>970 000,00</b>

На первом этапе проводим распределение услуг электростанции ([табл. 13.12](#)).

Таблица 13.12

Распределение услуг электростанции

Последовательность распределения	Цехи				Итого
	Сталеплавильный	Прокатный	Транспортный	Инструментальный	
Прямые затраты	500 000,00	400 000,00	300 000,00	200 000,00	
Ставка распределения затрат ЭС	61,73	61,73	61,73	61,73	
Распределенные затраты ЭС	43 209,88	50 617,28	4 938,27	1 234,567901	100 000,00
Итого аккумулировано затрат	543 209,88	450 617,28	304 938,27	201 234,57	1500 000,00

Далее, с учетом уже распределенных на первом этапе и отнесенных на цехи-потребители затрат, проведем распределение затрат транспортного цеха.

При этом ставка распределения рассчитывается как отношение затрат, аккумулированных по транспортному цеху ([табл. 13.12](#)), к объемам услуг, потребляемых оставшимися цехами ([табл. 13.11](#)). Ставка распределения:  $\frac{\$304\,938,27}{970\,000} = \$0,35$ .

В табл. 13.13 представлены результаты распределения услуг транспортного цеха.

Таблица 13.13

Результаты распределения услуг транспортного цеха

Последовательность распределения	Цехи			Итого
	Сталеплавильный	Прокатный	Инструментальный	
Аккумулированные затраты	543209,88	450617,28	201234,57	
Ставка распределения затрат	0,35	0,35	0,35	
Распределенные затраты ТУ	175251,88	70100,75	59585,64	304938,27
Итого аккумулировано затрат	718461,76	520718,04	260820,21	1500000,00

На последнем этапе распределяем затраты, аккумулированные по инструментальному цеху ([табл. 13.13](#)). Результаты распределения представлены в [табл. 13.14](#) – итоговые значения столбцов в нижней строке таблицы показывают общую сумму затрат, аккумулированных по основным цехам, после отнесения на них затрат вспомогательных цехов.

Таблица 13.14

Результаты распределения затрат

Последовательность распределения	Сталеплавильный цех	Прокатный цех	Итого
Аккумуляированные затраты	718 461,76	520 718,04	
Ставка распределения затрат	1 185,55	1 185,55	
Распределенные затраты ИЦ	118 554,64	142 265,57	260 820,21
Итого аккумуляировано затрат	837 016,40	662 983,60	1500 000,00

*Метод взаимного распределения (reciprocal allocation method, cross-allocation method, matrix method, double-distribution method).* Этот метод самый сложный, но и самый достоверный, учитывает реальный характер обмена услугами, сложившийся на предприятии, и при распределении из операций не исключаются взаимные и встречные услуги. В сущности, процедуры распределения метода сводятся к процедурам, рассмотренным нами в методе последовательного распределения, только при этом требуется несколько раз осуществлять распределение затрат одного и того же цеха. Например, после распределения услуг электростанции распределяют затраты транспортного цеха. Но поскольку предполагается, что транспортный цех также оказывает услуги электростанции, т. е. не исключают на втором этапе электростанцию из распределения, часть затрат транспортного цеха вновь будет отнесена на затраты электростанции. Поэтому если при использовании метода последовательного распределения количество этапов распределения затрат равно количеству вспомогательных подразделений, затраты которых подлежат распределению (в нашем примере – 3), то в случае взаимного распределения на четвертом этапе потребуется вновь распределять затраты электростанции, которые будут состоять из отнесенных на нее на предыдущих этапах частей затрат транспортного и инструментального цехов. Однако такие операции обладают сходимостью – ведь при распределении часть затрат относится на основные подразделения, следовательно, суммы, подлежащие распределению, уменьшаются на каждом из этапов. Распределение принято заканчивать, когда суммы, остающиеся на вспомогательных подразделениях, станут достаточно малыми (например, менее \$1 или менее 10 руб.), эти суммы без распределения присоединяются к затратам одного из основных цехов. Такой способ распределения затрат в рамках метода взаимного распределения получил название *способа последовательных итераций*. В примере 13.13 на основе имеющихся данных (см. примеры 13.11 и 13.12) проводится взаимное распределение услуг вспомогательных цехов способом последовательных итераций.

**Пример 13.13.** Для распределения затрат вспомогательных производств применим способ последовательных итераций. Исходные данные приведены в [табл. 13.9](#). Далее необходимо привести преобразование исходных данных и рассчитать *коэффициенты использования услуг*, отражающие процентное соотношение между объемами услуг, потребленными подразде-

лениями-потребителями. Например, коэффициенты потребления услуг транспортного цеха рассчитаем как отношение объема услуг, потребленных каждым из цехов-потребителей, к общему объему услуг, оказанных транспортным цехом (970 000). Так, коэффициент потребления услуг транспортного цеха сталеплавильным цехом составит  $\frac{500\,000}{970\,000} \cdot 100\% = 52\%$ . Результаты

расчета коэффициентов потребления (в процентах) приведены в табл. 13.15, в столбцах которой записаны цехи-производители, в строках – цехи-потребители.

Таблица 13.15

Результаты расчета коэффициентов потребления, %

Цехи-потребители	Цехи-производители		
	инструментальный	электростанция	транспортный
Сталеплавильный	29	43	52
Прокатный	35	51	21
Инструментальный	0	1	18
Электростанция	15	0	10
Транспортный	21	5	0
Итого	100	100	100

Далее применяем коэффициенты потребления к затратам, подлежащим распределению, и определяем сумму затрат, подлежащую распределению на каждый из цехов-потребителей. Например, для определения суммы затрат, относимых с инструментального цеха на сталеплавильный цех, необходимо умножить коэффициент потребления услуг инструментального цеха сталеплавильным на сумму затрат инструментального цеха, подлежащую распределению:  $\$200\,000 \cdot 29\% = \$58\,000$ . В табл. 13.16 представлен процесс распределения затрат.

Таблица 13.16

Последовательность распределения	Сталеплавильный цех	Прокатный цех	Инструментальный цех	Электростанция	Транспортный цех	Итого
Прямые затраты	500 000,00	400 000,00	200 000,00	100 000,00	300 000,00	1500 000
Распределение ИЦ	58 824	70 588	0	29 412	41 176	200 000
Распределение ЭС	55 919	65 505	1 598	0	6 391	129 412
Распределение ТУ	179 158	71 663	60 914	35 832	0	347 567
Распределение ИЦ	18 386	22 063	0	9 193	12 870	62 512
Распределение ЭС	19 455	22 790	556	0	2 223	45 025
Распределение ТУ	7 780	3 112	2 645	1 556	0	15 093
Распределение ИЦ	942	1 130	0	471	659	3 201
Распределение ЭС	876	1 026	25	0	100	2 027
Распределение ТУ	391	157	133	78	0	759
Распределение ИЦ	46	56	0	23	33	158
Распределение ЭС	44	51	1	0	5	102
Распределение ТУ	19	8	7	4	0	38
Присоединение	12					12
ИТОГО	841 851	658 149	265 879	176 568	363 457	2305 904

В таблице цветом выделены затраты, которые складываются по столбцу для определения сумм, подлежащих распределению на очередном этапе. В заключительном столбце «Итого» показаны суммы, которые распределялись на очередном этапе. Например, на первом этапе распределялись затраты инструментального цеха - \$200 000, эта сумма отражена во второй строке и в столбце инструментального цеха, она же после распределения - в третьей строке последнего столбца. Четвертая строка последнего столбца отражает сумму, распределенную на втором этапе, затраты электростанции - \$129 412, которая складывается из прямых затрат электростанции - \$100 000 и затрат, отнесенных на электростанцию при распределении затрат инструментального цеха - \$29 412 (см. столбец «Электростанция», строки 2 и 3). Итоговые суммы по столбцам «Сталеплавильный цех» и «Прокатный цех» представляют собой общие суммы затрат, аккумулированные по основным цехам, после завершения процедур распределения затрат обслуживающих производств (\$841 851 и \$658 149 соответственно).

Метод взаимного распределения допускает и еще один способ решения, называемый *способом системы линейных уравнений*. Первая процедура этого способа, как и способа последовательных итераций, рассмотренного нами ранее, заключается в расчете коэффициентов потребления, которые затем используются при составлении уравнений. Система уравнений имеет вид

$$X_i = A_i + \sum b_{ij} \cdot X_j,$$

где  $X_i$  - совокупные расходы вспомогательного подразделения  $i$  после завершения процедуры распределения, с учетом взаимных встречных услуг подразделений;  $A_i$  - прямые затраты вспомогательного подразделения  $i$ ;  $b_{ij}$  - коэффициент потребления услуг вспомогательного подразделения  $j$  вспомогательным подразделением  $i$ ;  $X_j$  - совокупные расходы вспомогательного подразделения  $j$  после завершения процедуры распределения, с учетом взаимных встречных услуг подразделений, для  $i, j$  от 1 до  $n$ , где  $n$  - количество вспомогательных производств,  $i \neq j$ .

Каждое из уравнений системы представляет собой формулу для расчета совокупных затрат одного из вспомогательных подразделений: эти затраты складываются из первоначальных прямых затрат, совершенных самим подразделением, и части затрат, отнесенных на это подразделение с других вспомогательных производств, - пропорционально доле услуг этих подразделений, потребленных подразделением, для которого составляется уравнение. Поскольку уравнения объединяются в систему, решение системы будет давать совокупные затраты каждого из вспомогательных подразделений с учетом встречного характера их услуг. Показатели, получаемые в рамках метода взаимного распределения как способом последовательных итераций, так и при помощи системы линейных уравнений, в принципе, должны быть одинаковы. При прочих равных условиях использование способа последовательных итераций дает более точные результаты, поскольку при значительных распределяемых суммах и достаточно малых значениях коэффициентов

потребления возникают значительные погрешности. В примере 13.14 затраты вспомогательных производств распределяются при помощи системы линейных уравнений.

**Пример 13.14.** Исходные данные для распределения приведены в [табл. 13.9](#), порядок расчета коэффициентов потребления – в [табл. 13.15](#). Систематизируем данные, необходимые для решения (табл. 13.17).

Таблица 13.17

Данные, необходимые для решения

Цехи-потребители	Цехи-производители			Прямые затраты по потребителям
	электростанция	транспортный цех	инструментальный цех	
Электростанция	0,00	0,10	0,15	100 000,00
Транспортный цех	0,05	0,00	0,21	300 000,00
Инструментальный цех	0,01	0,18	0,00	200 000,00

Составим систему линейных уравнений:

$$\left. \begin{aligned} \text{Э} &= 100\,000 + 0,10\text{Т} + 0,15\text{И} \\ \text{Т} &= 300\,000 + 0,05\text{Э} + 0,21\text{И} \\ \text{И} &= 200\,000 + 0,01\text{Э} + 0,18\text{Т} \end{aligned} \right\},$$

где Э, Т, И – совокупные затраты электростанции, транспортного цеха и инструментального цеха соответственно. Решив систему уравнений, получим следующие значения показателей: Э = 176 619,77; Т = 364 998,78; И = 267 465,98. Далее, используя найденные значения, рассчитаем суммы совокупных затрат основных подразделений, после отнесения на них затрат вспомогательных производств.

Затраты сталелитейного цеха: С = 500 000 + 0,29И + 0,43Э + 0,52Т = 843 311,00.

Затраты прокатного цеха: П = 400 000 + 0,35И + 0,51Э + 0,21Т = 660 338,92.

Общие затраты, которые отнесены на основные цехи с учетом сумм, распределенных со вспомогательных цехов, составят 1503 649,92. Погрешность расчета составляет 3 649,92, или 0,24 %.

### 13.13. Учет расходов обслуживающих (непромышленных) производств и хозяйств

К *обслуживающим производствам и хозяйствам* относятся структурные подразделения, создаваемые для удовлетворения потребностей основного производства, деятельность которых не связана непосредственно с технологическим процессом. В их числе – подразделения жилищно-коммунального хозяйства (жилые дома, общежития, прачечные, бани); пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания; столовые и буфеты; детские дошкольные учреждения (сады, ясли); дома отдыха, санатории и

другие аналогичные учреждения, научно-исследовательские и конструкторские подразделения, подразделения пожарной, военизированной охраны, а также подсобные сельскохозяйственные подразделения (растениеводческие, рыбоводческие, животноводческие). Обслуживающие подразделения могут быть выделены на отдельный баланс, в этом случае учет расчетов с ними организация осуществляет на активно-пассивном счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

*Синтетический учет затрат* обслуживающих производств и хозяйств ведут на активном калькуляционном счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», в разрезе:

- мест возникновения (по видам производств, хозяйств, по каждому подразделению);
- статей затрат;
- видов продукции, работ, услуг этих подразделений (например, услуги охраны, услуги стоматологии, стоимость жилищной услуги и т.д.);
- покупателей услуг, к которым относятся как основные и вспомогательные подразделения организации, так и сторонние покупатели.

*Аналитический учет* ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств, при применении журнально-ордерной формы счетоводства для этих целей используют ведомость № 13 «Затраты непромышленных производств и хозяйств».

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, в части услуг, оказываемых ими в адрес обслуживающих производств.

В составе расходов обслуживающих производств учитываются следующие расходы (в корреспонденции с кредитом счетов):

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - в части сумм основной и дополнительной заработной платы работников данных производств и хозяйств;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию» - суммы единого социального налога с начисленной заработной платы и отчислений на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- 02 «Амортизация основных средств» - на суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств, используемых данными хозяйствами и производствами;
- 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» - на стоимость материальных затрат;



- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - на суммы приобретенных работ и услуг сторонних организаций;
- 23 «Вспомогательные производства» - на сумму расходов вспомогательных производств, отнесенных на счета потребителей – непромышленных подразделений.

Продукция, работы и услуги, выполняемые обслуживающими производствами и хозяйствами, в зависимости от последующих вариантов их учета могут быть объединены в три группы:

1. Производство продукции, выполнение работ и оказание услуг подразделениям основного и вспомогательного производств организации. В этом случае результат производства обслуживающих производств оценивается по цеховой себестоимости и списывается с кредита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в кредит счетов:

- 10 «Материалы» - на стоимость материалов, произведенных обслуживающими производствами;
- 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции» - на сумму фактической (счет 43) или плановой (счет 40) себестоимости продукции, предназначенной к реализации на сторону;
- 23 «Вспомогательные производства» - на сумму работ и услуг, выполненных для собственных вспомогательных производств;
- 20 «Основное производство» - на сумму работ и услуг, выполненных для подразделений основного производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» - на суммы работ и услуг, выполненных для собственных нужд, которые связаны с обслуживанием и управлением производством и предприятием в целом.

2. Выполнение работ, услуг в интересах работников организации или третьих лиц на безвозмездной основе. В этом случае сумма затрат, относящихся к выполнению такого рода работ (услуг), в конце отчетного периода списывается в кредита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы».

3. Выполнение работ, услуг в интересах работников организации или третьих лиц на возмездной основе (реализация). В этом случае осуществляют списание себестоимости выполненных таким образом работ и услуг с кредита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж».

## ТЕМА 14.

# СВОДНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

### 14.1. Учет и оценка незавершенного производства

*Незавершенное производство (НЗП)* – это продукция, не прошедшая всех стадий и операций обработки, которые предусмотрены технологическим процессом, а также продукция, не укомплектованная, не прошедшая технические испытания и не принятая в установленном порядке техническим контролем предприятия. К НЗП на уровне цехов и участков относятся детали, узлы, блоки, комплекты, материалы, списанные в производство, находящиеся на рабочих местах, начатые обработкой. Полуфабрикаты собственного производства, полученные цехами от других цехов и складов, относятся к НЗП независимо от того, где они находятся (в цеховых кладовых или на рабочих местах) и на какой стадии обработки (начатые, не начатые, законченные обработкой) [59, с. 7]. К незавершенному производству не относятся окончательно забракованные изделия и детали, аннулированные заказы, а также материалы, переданные в цех, но не подвергшиеся обработке.

Объектом учета незавершенного производства является *задел НЗП* – пространственное скопление физических единиц, начатых, но не завершенных обработкой.

Учет НЗП ведется в двух разрезах – оперативный и бухгалтерский. *Оперативный учет* ведется в *натуральном выражении* на основании первичных документов по учету выработки и внутрипроизводственного движения полуфабрикатов. Целью оперативного учета НЗП является формирование полной и достоверной информации:

- о количестве физических единиц (массы, вещества и т.д.) деталей, полуфабрикатов, заделов НЗП;
- о проценте выполнения технологических операций на различных стадиях производственного процесса (проценте готовности изделий);
- о количестве забракованных деталей и полуфабрикатов;
- о выполнении производственной программы.

Оперативный учет НЗП, таким образом, связан с получением информации об остатках незавершенных производством единиц в заделах и о движении деталей и полуфабрикатов.

*По стадиям производственного процесса*, по которым организуют оперативный учет НЗП, выделяют следующие типы учета [59, с. 52-54]:

- участковый (межбригадный);
- внутрицеховой (межучастковый);
- межцеховой;

- объединения (по производственным филиалам).

Наибольшее распространение получила система межцехового учета движения деталей и полуфабрикатов, задачей которой является контроль за движением деталей и полуфабрикатов по отдельным производственным операциям. При этом отслеживают фактические потоки незавершенного производства в сопоставлении их с календарными графиками межцеховых перемещений. *Межцеховой оперативный учет* отражает движение деталей, полуфабрикатов, узлов между цехами, цехами и складами и обеспечивает периодический учет движения деталей и полуфабрикатов, учет расхода материалов и полуфабрикатов, переданных со складов, учет возвратов и завершается ежемесячным составлением балансов межцехового движения деталей и полуфабрикатов. Учет движения деталей в цеховых и промежуточных кладовых ведется в *каточках количественного учета*. Передача полуфабрикатов из цеха в цех, а также на склад оформляется *приемо-сдаточными накладными*, а в массовых производствах – *накопительными ведомостями*, которые выписываются цехом-сдатчиком. В дальнейшее производство со складов детали и узлы передаются на основе лимитных (лимитно-заборных) карт, разовых требований, которые выписываются цехами-получателями.

*Внутрицеховой оперативный учет* незавершенного производства является начальной стадией формирования информации производственного учета. Внутрицеховой учет движения полуфабрикатов в зависимости от места нахождения заделов НЗП подразделяется на складской и производственный. Складской учет ведут в цеховых кладовых, производственный – на рабочих местах [59, с. 55]. Внутрицеховой учет движения деталей и полуфабрикатов сводится к разработке системы первичного наблюдения за их движением и наличием. Для этих целей, в зависимости от отраслевой специфики, могут использоваться:

- специальная накладная особой формы – оформляется каждая передача деталей;
- сменный рапорт – сводный накопительный документ, составляемый на все количество заделов, деталей и полуфабрикатов, перемещенных за смену;
- акт о движении партии деталей – применяют в отраслях, осуществляющих партионную переработку материалов;
- приемо-сдаточная ведомость – используют в отраслях, где готовый продукт собирается из серии мелких деталей, а передача производится групповым комплектом [59, с. 56-57];
- маршрутный лист (план-карта) – составляется на основании графика запуска деталей в производство на каждую партию запуска и сопровождает ее на протяжении всего технологического маршрута, содержит информацию об этапах процесса, сущности каждой операции, времени, сроках, лицах, совершивших ее, количестве годных и забракованных деталей и является также сдаточным документом при передаче продукции на склады предприятия.

Методическая составляющая организации оперативного учета зависит от технологических особенностей производства, номенклатуры и сложности изготавливаемой продукции, системы оперативного планирования производства. Таким образом, оперативный учет НЗП может быть организован подетальным, подетально-пооперационным способами или способом учета по отдельным комплектным партиям [47, с. 136-137].

*Подетальный учет* ведется в производствах различного типа с незначительной длительностью выполнения операций, что позволяет передавать их с одной операции на другую, минуя цеховые кладовые. Для оформления движения деталей и полуфабрикатов применяют маршрутные карты, позволяющие контролировать баланс деталей в пределах партии. Внутрицеховой учет дополняется фиксацией движения деталей в пределах производственного участка в специальной ведомости, в которой отражают: остаток деталей на начало смены, поступление на участок за смену, количество сданных на склад или переданных на другой участок деталей, количество забракованных и утерянных деталей, остаток деталей на конец смены.

*Подетально-операционный учет* ведут на предприятиях с относительно длительным циклом производственного процесса, а также с такой организацией производственного процесса, при котором возникают межоперационные временные промежутки. В течение этих промежутков детали и полуфабрикаты хранятся в цеховых кладовых. В таких производствах осуществляют контроль за наличием и движением НЗП не только по каждой детали, но и по каждой операции. Для этого на каждый вид обрабатываемых деталей открывают карточку, в которой фиксируют движение детали внутри цеха в разрезе производственных операций. Карта показывает, по состоянию на конкретную дату, количество проведенных технологических операций, объем произведенных годных деталей и количество забракованных изделий.

Оперативный учет движения деталей и полуфабрикатов *по комплектным партиям* ведется в разрезе комплектов деталей, необходимых для изготовления изделия.

Оперативный учет НЗП обеспечивает, таким образом, исчерпывающие данные о наличии, комплектности, степени переработки заделов, партий, деталей, полуфабрикатов на всех этапах технологического процесса. Однако этих данных бывает недостаточно либо они могут быть недостоверными. Можно выделить две причины этого: (1) оперативный учет, в отличие от бухгалтерского, не регламентируется, поэтому он может быть организован со значительными изъянами из-за отсутствия методики, специалистов и т.д.; (2) для ряда производств (поточные линии с нерегламентированным ритмом работы) стандартные методы учета и планирования дают приблизительные результаты, поэтому данные оперативного учета нуждаются в периодическом подтверждении (уточнении).

Данные оперативного учета о физических остатках деталей, полуфабрикатов и заделов, а также проценте их готовности уточняют путем периодических инвентаризаций незавершенного производства. Потребность в инвен-

таризации может возникнуть также в условиях применения *бездокументарной передачи деталей и полуфабрикатов* из цеха в цех. Такую методику, впервые внедренную на Волгоградском тракторном заводе в 1962 г., применяют отрасли массового производственного типа, имеющие сквозные взаимосвязанные поточные конвейерные линии, которые объединяют все технологические операции – от изготовления деталей до сборки готового изделия. В этих условиях выпуск конечного цеха определяют по специальному расчету, исходя из данных о количестве изделий, сданных на склад, а также данных об изменениях остатков НЗП, полученных на основании инвентаризации. В основу метода положены: периодическая инвентаризация НЗП, разработка и следование маршруту движения полуфабрикатов; документирование отклонений (простоев, брака, отходов), использование формулы движения полуфабрикатов.

Инвентаризация НЗП имеет целью определить количество и фактическое наличие незаконченных переработкой полуфабрикатов и продукции, по некоторым изделиям – количество основного вещества, из которого они состоят; определить фактическую комплектность НЗП, выявить неучтенный брак; проверить данные учета движения полуфабрикатов и деталей и общую сумму затрат, отражаемых на счете «Основного производства»; проверить правильность распределения этой суммы по видам продукции и уточнить себестоимость выпущенной продукции.

Объем незавершенного производства при инвентаризации определяют фактическим взвешиванием, штучным пересчетом, объемным измерением, условным пересчетом. Проверка заделов незавершенного производства производится также посредством фактического подсчета, взвешивания, измерения. Инвентарные описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, в описи НЗП не включают, а составляют отдельные описи по сырью, материалам и покупным полуфабрикатам, не подвергшимся обработке, по забракованным деталям. При инвентаризации НЗП, представляющему собой однородную массу или смесь сырья, в документации приводят два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

*Бухгалтерский учет* остатков НЗП ведут, как правило, *внесистемно*, он тесно связан с процедурами калькулирования себестоимости товарного выпуска и предполагает три варианта выявления стоимости остатков на конец отчетного периода [\[59, с. 45-46\]](#):

- 1) *инвентарный* – предусматривает проведение ежемесячных (еженедельных, ежедекадных) инвентаризаций остатков деталей (подетальный раз-

рез) или деталей с учетом технологических стадий, на которых они находятся (подетально-операционный разрез);

- 2) *расчетно-балансовый* – основан на данных оборотных ведомостей сводного учета затрат и предполагает расчет изменения остатков НЗП на основе следующей формулы:

$$\text{НЗП}_{\text{кп}}^{\text{норм}} = \text{ГП}_{\text{норм}} - \text{НЗП}_{\text{нп}}^{\text{норм}} \pm \text{Откл}_{\text{норм}}$$
, где -  $\text{НЗП}_{\text{кп}}^{\text{норм}}$ ,  $\text{НЗП}_{\text{нп}}^{\text{норм}}$  - нормативные затраты в НЗП на конец и начало расчетного периода соответственно,  $\text{ГП}_{\text{норм}}$  - нормативная себестоимость выпущенной из производства в отчетном периоде готовой продукции,  $\text{Откл}_{\text{норм}}$  - документированные в отчетном периоде отклонения от норм, а также учтенные изменения норм;

- 3) *оперативный* – предполагает использование данных из графы «остатки» балансов движения деталей и полуфабрикатов в производстве.

На предприятии может быть также организован *системный бухгалтерский учет* внутризаводского движения полуфабрикатов, деталей и комплектных партий, наряду с калькуляцией их себестоимости. Такой учет осуществляют на основе тех же первичных учетных документов, что и оперативный учет (приемо-сдаточные накладные, лимитные карты).

Ключевым вопросом бухгалтерского учета НЗП является оценка остатков деталей и полуфабрикатов. Обычно остатки НЗП оценивают по фактической себестоимости всех статей калькуляции, за исключением потерь от брака и расходов на освоение производства, которые полностью относятся на себестоимость товарной продукции.

В крупносерийном и массовом производствах допускается оценивать остатки НЗП по действующим нормативам затрат. В индивидуальных и мелкосерийных производствах себестоимость НЗП определяют как сумму фактических затрат, накопленных по аналитическому счету заказа на конец отчетного периода (в таких производствах составление нормативных калькуляций представляет известную трудность из-за большого количества сложных неповторяющихся операций, которые плохо поддаются стандартизации). В отраслях промышленности, имеющих небольшие и относительно устойчивые остатки НЗП, допускается их оценка по сумме прямых затрат или по себестоимости основных материалов и полуфабрикатов, не законченных обработкой [47, с. 140].

После того, как определена оценка незавершенного производства, производят расчет себестоимости товарной продукции, используя для этого формулу

$$C/C_{\text{тов.прод.}} = \text{НЗП}_{\text{нп}} + Z_{\text{тп}} - B_{\text{тп}} - C_{\text{тп}} - \text{НЗП}_{\text{кп}},$$

где  $C/C_{\text{тов.прод.}}$  - себестоимость товарной продукции текущего периода;  $\text{НЗП}_{\text{нп}}$  и  $\text{НЗП}_{\text{кп}}$  - стоимостная оценка незавершенного производства на начало и конец периода соответственно;  $Z_{\text{тп}}$  - затраты текущего периода;  $B_{\text{тп}}$  - возвраты текущего периода;  $C_{\text{тп}}$  - прочие списания текущего периода (с кредита счета основного производства).

## 14.2. Учет полуфабрикатов собственного производства

Полуфабрикаты собственного производства производятся предприятиями, специализирующимися на выпуске сложной продукции, которая состоит из отдельных частей, а также в производствах с последовательной обработкой исходного сырья на отдельных переделах. Полуфабрикаты имеют двойственное значение: с одной стороны, они используются в дальнейшем технологическом процессе предприятия и до полного завершения работ являются незавершенным производством; с другой - их можно реализовать на сторону (пряжа в текстильной промышленности, переделный чугун в черной металлургии, сырая резина и клей в резиновой промышленности). С этих позиций полуфабрикаты представляют собой продукцию частичной степени готовности, которую необходимо калькулировать.

Учет полуфабрикатов собственного производства может быть организован по полуфабрикатному и бесполуфабрикатному вариантам (рис. 14.1).

*Полуфабрикатный вариант* предполагает ведение системного бухгалтерского учета выработки полуфабрикатов, их внутризаводского движения (передачи из цеха в цех и цеховые кладовые), а также калькулирование себестоимости полуфабриката на каждом этапе производственного процесса. При этом к себестоимости полуфабрикатов предыдущего передела прибавляют затраты на обработку текущего передела-изготовителя и получают себестоимость полуфабриката, выпущенного с последнего передела. Себестоимость готовой продукции, таким образом, получают последовательным наложением затрат отдельных переделов на стоимость исходного сырья и материалов.

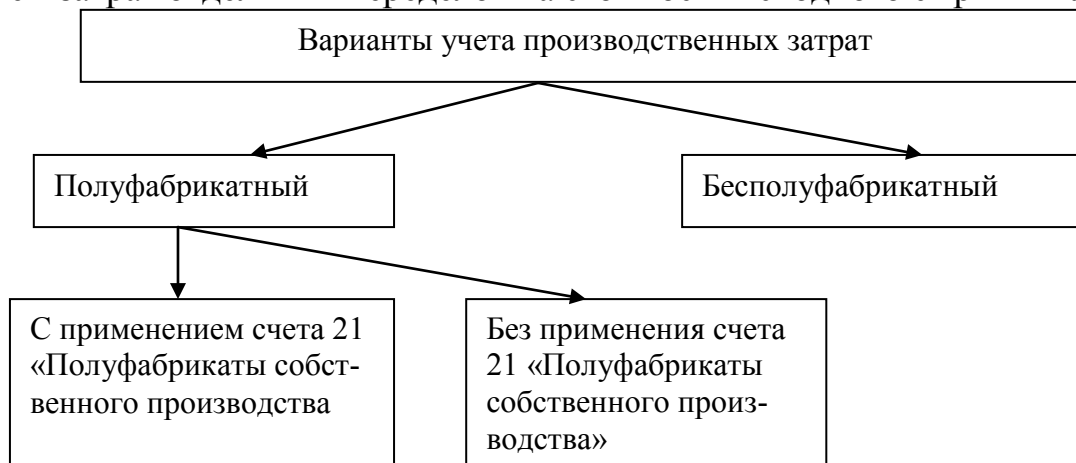


Рис. 14.1. Варианты сводного учета затрат на производство продукции

Поскольку полуфабрикаты собственного производства являются элементом незавершенного производства, на них распространяются те же правила оценки. Так, полуфабрикаты могут быть оценены:

- по нормативной (плановой) себестоимости продукции – в единичном и мелкосерийном производствах;
- по прямым статьям затрат – в производствах со стабильно малыми ос-

татками НЗП;

- по фактическим затратам – в отраслях серийного и массового производства.

Оценка полуфабрикатов по стоимости сырья и материалов неприемлема, поскольку полуфабрикатный вариант предполагает учет и оценку добавленных переделами затрат. Учет полуфабрикатов может быть организован с использованием и без использования счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». По дебету счета 21 отражают расходы по изготовлению полуфабрикатов, списываемые со счета 20 «Основное производство». С кредита счета 21 полуфабрикаты списывают в зависимости от направления их использования либо в дебет счета 20 «Основное производство» (при использовании в собственном производстве), либо в дебет счета 90 «Продажи» (рис. 14.2). При использовании в учете счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)» полуфабрикаты собственного производства приходят по дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» с кредита счета 40 «Выпуск продукции». Аналитический учет по счету 21 «Полуфабрикаты собственного производства» ведут по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам).

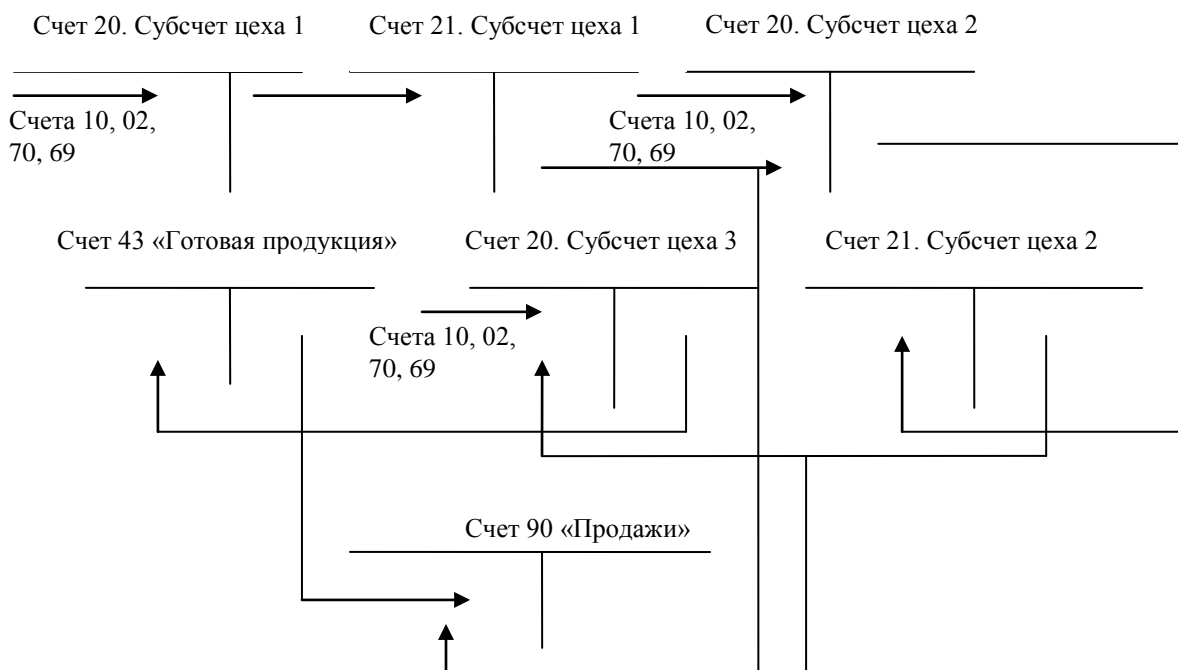


Рис. 14.2. Схема синтетического учета затрат при полуфабрикатном варианте с использованием счета 21

Вариант полуфабрикатного учета с использованием счета 21 обладает рядом видимых преимуществ:

- осуществляется отдельный синтетический учет остатков НЗМ и полуфабрикатов;
- осуществляется отдельный синтетический учет остатков НЗП по переделам;



- себестоимость полуфабрикатов вычисляется системно, на разных этапах производства;
- вариант удобен при реализации полуфабрикатов на сторону.

Полуфабрикатный вариант без использования счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» предполагает ведение оперативного учета движения полуфабрикатов и их калькуляцию для каждого передела. Однако при этом передача затрат, понесенных цехом при изготовлении полуфабрикатов, происходит напрямую, корреспонденцией субсчетов, открываемых к счету 20 «Основное производство». Этот вариант удобен в том случае, когда предприятием реализация полуфабрикатов на сторону не ведется, или носит разовый характер, а также в случаях, когда производственный цикл относительно краткий, без значительных межоперационных простоев, что позволяет передавать полуфабрикаты из цеха в цех, минуя цеховые кладовые. Недостатком варианта является то, что на уровне синтетического учета остатки по субсчетам счета основного производства наряду с незавершенным производством цеха отражают также остатки завершенных производством полуфабрикатов, следовательно, стоимость полуфабрикатов на уровне системного учета не выявляется. Реализация полуфабрикатов отражается по кредиту субсчетов счета 20 «Основное производство» и дебету счета 90 «Продажи» (рис. 14.3).

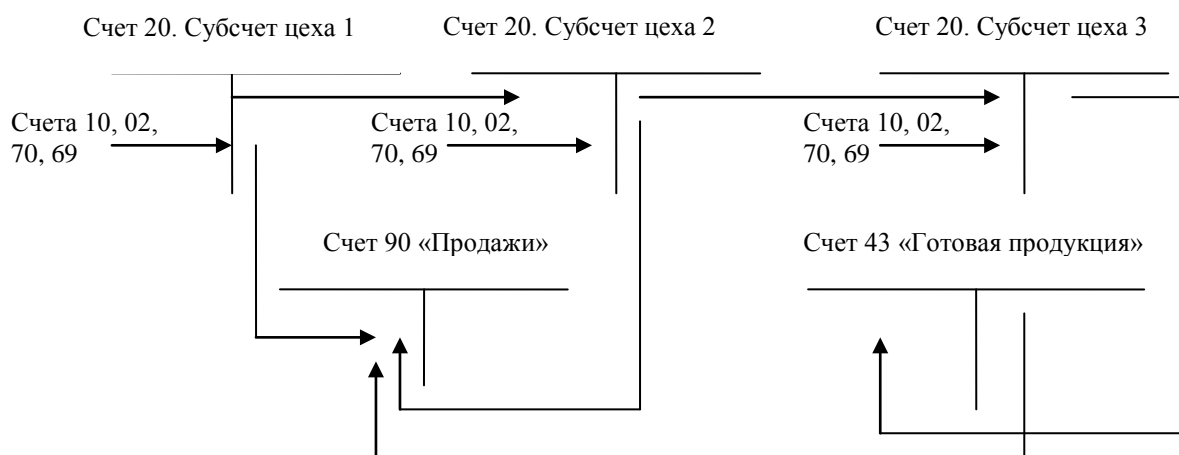


Рис. 14.3. Схема синтетического учета затрат при полуфабрикатном варианте без использования счета 21

*Бесполуфабрикатный вариант* учета затрат на производство предполагает, что цехи ведут только оперативный учет движения полуфабрикатов в натуральном выражении. Он распространен в машиностроении, металлообработке, стекольной промышленности. При этом учет затрат на производство ведут в разрезе цехов, системная и внесистемная калькуляция полуфабрикатов не делают. Таким образом, затраты учитывают по местам их возникновения, а не по местам нахождения деталей, узлов и продуктовых заделов. По завершении производственного процесса себестоимость готовой продукции формируют посредством списания части затрат соответствующего цеха, при-

ходящихся на готовую продукцию, с кредита субсчета цеха на счете основного производства в дебет счета 43 «Готовая продукция» (рис. 14.4).

Оставшееся после такого списания на субсчете цеха сальдо не будет представлять собой всей стоимости НЗП цеха, поскольку обработанные здесь детали могли быть переданы в другие подразделения (но не завершены там обработкой), а также войти в состав выпущенной продукции, но не укомплектованной или не прошедшей технический контроль (и потому не признанной в составе готовой продукции) [47, с. 142].

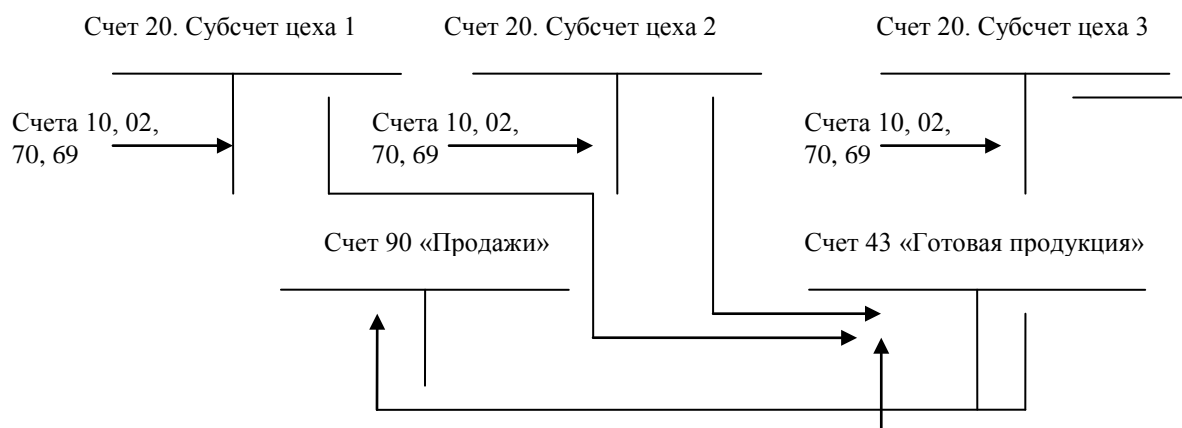


Рис. 14.4. Схема синтетического учета при бесполуфабрикатном варианте

При бесполуфабрикатном варианте учета незавершенное производство выявляется только по заводу в целом; поэтому остатки деталей, полуфабрикатов и заделов, выявленные при инвентаризации, оценивают также в целом по заводу.

Отечественной практикой учета методика бесполуфабрикатного учета усовершенствована и разработан такой вариант, при котором в сводном учете затрат по цехам (в сводных оборотных ведомостях затрат по цехам) фиксируется производственная себестоимость полуфабрикатов в разрезе статей калькуляции, а также отражается межцеховое перемещение полуфабрикатов по себестоимости. Таким образом, усовершенствованный вариант бесполуфабрикатного учета предполагает оперативный и аналитический учет полуфабрикатов, без ведения синтетического учета. Выгоды этого метода также спорны, поскольку на уровне цехов не обеспечивается тождество данных синтетического и аналитического учета; это правило выполняется только в отношении затрат по заводу в целом.

В завершение отметим, что специфика производственных процессов может предполагать ведение учета в одних производственных подразделениях по полуфабрикатному варианту, в других – по бесполуфабрикатному.

### 14.3. Сводный учет затрат на производство

*Сводный учет* – это бухгалтерское обобщение затрат на производство

на счетах аналитического и синтетического учета издержек производства. Сводным учетом решается совокупность задач, имеющих конечной целью установление результатов от производства продукции в отдельных подразделениях и по предприятию в целом. Затраты группируют по видам или группам однородной продукции, местам возникновения и центрам затрат; методика сводного учета определяется типом производства, количеством видов выпускаемой продукции, структурой управления производством, применяемыми методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Методика сводного учета затрат, как правило, включает в себя следующие элементы:

- определение состава счетов синтетического и аналитического управленческого и финансового учета затрат на производство;
- разработку формы учетного регистра для организации сводного учета затрат на производство;
- разработку способов взаимодействия между счетами управленческого и финансового учета;
- выбор методов распределения косвенных расходов;
- определение форм и методов оценки остатков незавершенного производства (НЗП);
- выбор системного или внесистемного варианта калькулирования себестоимости.

Сводный учет затрат на производство формирует информационную базу для калькуляционного учета. В сущности, оба этих процесса - учет затрат и калькулирование себестоимости - являются, по мнению профессора В.Ф. Паля, «самостоятельными, хотя и в определенной мере взаимосвязанными элементами» системы производственного учета [66, с. 70], первый из которых обладает более широкими возможностями «по объему создаваемой информации, ее аналитической детализации и оперативности» [66, с. 78]. Второй элемент, калькуляционный учет, представляет собой систему отражения, расчета и получения учетной информации о себестоимости продукции и охватывает процедуры аналитического учета издержек производства по калькуляционным статьям затрат и формирования себестоимости всей произведенной продукции [52, с. 10]. Схема сводного учета затрат на производство при журнально-ордерной форме счетоводства приведена на [рис. 14.5](#).

Сводный учет затрат осуществляется на основании сводных данных, получаемых в результате обработки первичной документации. На предприятиях с цеховой структурой управления сводный учет должен обеспечивать выделение в себестоимости продукции затрат отдельных цехов. На предприятиях с бесцеховой структурой управления сводный учет затрат на производство может вестись по видам продукции по предприятию в целом.

Таким образом, сводный учет затрат на производство предполагает определенную последовательность действий [47, с. 147-149].

## ТЕМА 14. СВОДНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

### 14.3. Сводный учет затрат на производство

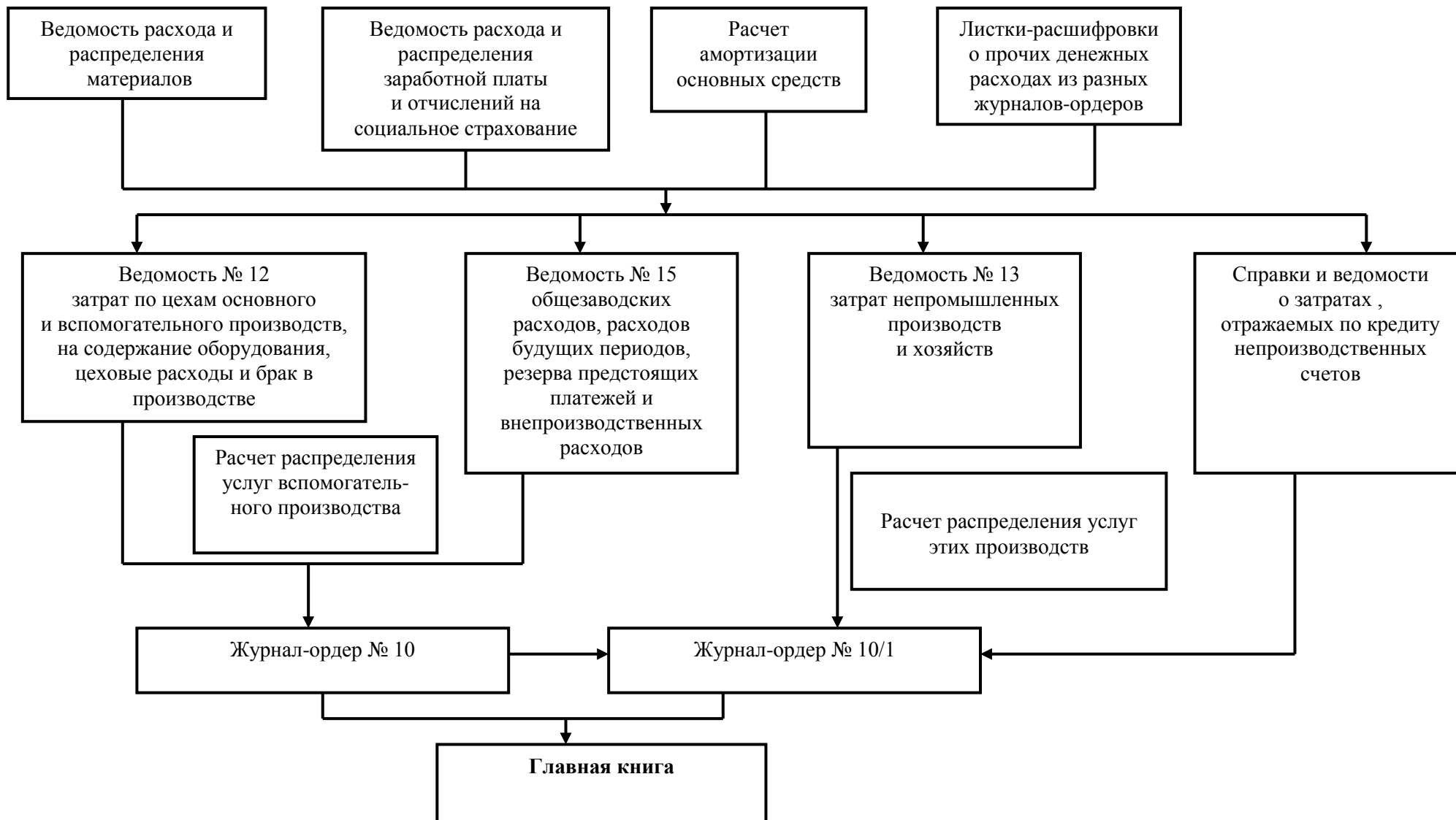


Рис. 14.5. Схема сводного учета затрат при журнально-ордерной форме счетоводства

1. *Формирование прямых расходов основного производства.* Эти расходы локализируются по местам возникновения затрат (цехам, участкам, подразделениям) на основании специальных ведомостей распределения, обобщающих данные первичных учетных документов, а также разработочных таблиц и ряда аналитических регистров.

2. *Распределение услуг вспомогательного производства.* Происходит на основе специального регистра-расчета, имеющего, как правило, матричную форму. Вид этого регистра дается в отраслевых методических рекомендациях либо разрабатывается предприятием самостоятельно и закрепляется в его учетной политике. Расходы вспомогательных производств последовательно закрываются на счета учета общепроизводственных расходов, общехозяйственных расходов, расходов обслуживающих производств и хозяйств, счета учета основного производства.

3. *Распределение и списание потерь от брака.* Распределяются и списываются на счета основного производства потери от брака в той части, в которой они не могут быть отнесены на виновных лиц.

4. *Составление сводной ведомости учета затрат по предприятию.* Основным регистром сводного аналитического учета является сводная ведомость учета затрат на производство, которая предназначена для группировки производственных затрат в разрезе определяющих признаков по предприятию в целом. Структура и содержание этого учетного регистра зависит от методики сводного учета предприятия. Если синтетический и аналитический учет ориентированы на локализацию затрат по местам и центрам их возникновения, то сводная ведомость должна обеспечить обобщение затрат по этим объектам, а также по определяющим группировочным признакам (полезности, отклонениям, причинам и виновникам). Последующие процедуры внесистемного калькулирования осуществляются в калькуляционных ведомостях, которые, наряду с калькулированием, выполняют функции группировки и сводки затрат по объектам калькулирования в разрезе экономических элементов и (или) калькуляционных статей. Для определения окончательной суммы производственных затрат из общей суммы затрат исключаются (списываются к кредиту счетов учета основного производства в дебет счетов 10 «Материалы» и 28 «Брак в производстве»):

- стоимость полученных отходов по стоимости их возможной реализации или использования;
- себестоимость забракованной продукции;
- стоимость материалов, возвращенных на склад;
- стоимость материалов, отпущенных в производство, но не подвергшихся обработке.

5. *Заполнение учетных регистров по учету сводных производственных затрат.* При журнально-ордерной форме счетоводства для обобщения затрат по предприятию в целом и в разрезе элементов и калькуляционных статей служит журнал-ордер № 10. Записи в нем производят на основании ведомостей № 12 (по затратам отдельных цехов) и ведомости № 15 (по

общепроизводственным расходам, расходам будущих периодов, резервах предстоящих расходов). Вспомогательные ведомости, в свою очередь, составляют на основании ведомостей распределения расходов или сгруппированных по назначениям затрат первичных документов. Журнал-ордер № 10 содержит три раздела.

В разделе I «Затраты на производство» сводятся данные о затратах на производство в разрезе экономических элементов и калькуляционных статей расходов. В этот раздел внесистемно<sup>15</sup> переносятся суммы расходов из других журналов-ордеров (в части расчетов и т.д.).

В разделе II «Расчет затрат на производство по экономическим элементам» отражаются кредитовые обороты по счетам учета материальных ценностей, амортизации, расчетов по оплате труда, расчетов по социальному страхованию, прочих счетов в корреспонденции со счетами учета затрат на производство:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

Таким образом, во втором разделе формируются сводные данные о затратах на производство в разрезе экономических элементов.

В разделе III «Расчет себестоимости товарной продукции» определяют затраты на производство всего объема выпущенной из производства продукции (товарная продукция) по статьям калькуляции, отдельно в отношении продукции основного и вспомогательного производств. Помимо данных предыдущих разделов журнала-ордера № 10, используются данные аналитического учета затрат на производство по видам изделий.

Помимо журнала-ордера № 10, заполняют журнал-ордер № 10/1, в котором обобщаются данные об операциях, не связанных с затратами на производство. В конце отчетного месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят данные журнала-ордера № 10, обобщенные таким образом обороты по кредиту счетов разносят по разделам Главной книги.

Отметим, что в условиях автоматизации бухгалтерского учета затрат на производство большинство программ, обеспечивающих ведение бухгалтерского учета на предприятии, используют регистры сводного учета, которые основаны на формах, применяемых в журнально-ордерной системе. Это оправдывает главную цель сводного учета – получение достоверных сведений о структуре, составе, группировках по объектам учета производственных затрат.

<sup>15</sup> То есть без осуществления корреспонденции счетов

## 14.4. Основы организации калькуляционного учета

Совокупность приемов аналитического учета затрат на производство и расчетных процедур исчисления себестоимости продукта называется *калькулированием себестоимости*, и это завершающий этап производственного учета. Под *себестоимостью* принято понимать денежное выражение затрат на производство и реализацию продукции предприятия.

Этап калькулирования реализуется в рамках как финансового, так и управленческого учета. К *объектам калькулирования (носителям затрат)* относятся виды готовой продукции, полуфабрикаты различной степени готовности, работы и услуги, имеющие самостоятельную потребительную стоимость и требующие определения суммарных расходов, которые связаны с их производством и реализацией как самостоятельных единиц. Для предприятия в целом объектом калькулирования является товарная продукция (отдельные виды продукции, заказы). Подразделения предприятия калькулируют полуфабрикаты и отдельные виды работ [65, с. 17].

Организация калькуляционного учета тесно связана с технологическими особенностями производственного процесса. Нужно отметить, что ни в отечественной, ни в зарубежной практике учета не существует единой теоретической концепции методов калькуляционного и производственного учета. Так, еще в 1970-х годах в отечественной печати велась полемика по вопросу соотношения методов учета затрат с методами калькулирования себестоимости. Выдвигались мнения: что методы учета затрат и методы калькулирования тесно взаимосвязаны и составляют одно целое; что эти методы представляют собой два отдельных, но взаимосвязанных и взаимообусловленных этапа производственного учета; наконец, о том, что учет затрат и калькулирование – единый процесс, состоящий из двух этапов [66, с. 69].

Калькулирование себестоимости как процесс включает расчет себестоимости:

- продукции, работ, услуг вспомогательных производств;
- промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства;
- продукции подразделений предприятия для выявления производственно-финансовых результатов их деятельности;
- всей готовой продукции, выполненных работ и оказанных предприятием услуг;
- вида и единицы готовой продукции.

Структура и состав объектов калькулирования зависят не только от товарной номенклатуры, но и от особенностей технологического процесса, серийности производства, технологических характеристик самого продукта. Так, для правильной организации процесса калькулирования имеет большое значение выбор *калькуляционной единицы*, или единицы измерения объекта калькулирования. Выделяют три типа калькуляционных единиц.

*Натуральные и стоимостные калькуляционные единицы.* Эти единицы используют для количественного измерения объекта калькулирования, без учета его качества. Для такого подсчета могут применяться:

- натуральные измерители (штуки, тонны, кубометры, погонные метры);
- укрупненные натуральные измерители (100 пар обуви, 100 условных банок, тысячи киловатт-часов электроэнергии, гектолитр);
- стоимостные измерители (на 1 000 руб. стоимости запасных частей в ценах продажи).

*Условные калькуляционные единицы* используются в производствах со сложной номенклатурой продуктов и услуг и включают:

- условно-натуральные измерители (минеральные удобрения по содержанию полезного вещества, 100 условных банок в консервной промышленности, 100 условных пар обуви в обувной промышленности, 1 декалитр этилового спирта в вино-водочной промышленности);
- трудовые измерители (1 нормо-ч, 1 нормо-смена);
- измерители выполненных работ, оказанных услуг (тонно-километр перевозок, машино-смена).

*Эффективные калькуляционные единицы.* Отражают количество и качество объекта калькулирования. Так, в металлургии пересчитывают себестоимость на первый сорт, в производстве соды – на 92 %-ный раствор натра для соды, в производстве минеральных удобрений – на 100 %-ное содержание питательных веществ, в химической промышленности – на 40 %-ное содержание жирных кислот в синтетических моющих средствах.

Натуральные и условные единицы чаще всего применяют при расчете индивидуальной себестоимости, при калькулировании товарного выпуска – эффективные единицы, индивидуальную же себестоимость в составе товарного выпуска рассчитывают с использованием коэффициентов перевода эффективных единиц в натуральные. Выбор калькуляционных единиц зависит от соотношения технико-экономических параметров изделий с издержками на их производство.

*Калькуляция* представляет собой способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости продукта. Калькуляции можно классифицировать следующими способами.

1. *По периоду составления:* предварительные и последующие (рис. 14.6).





Рис. 14.6. Классификация калькуляций по периоду составления

2. По отношению к объекту калькулирования:

- по каждой единице продукции или каждой оказанной услуге – затраты на выпуск делятся на количество выпущенной продукции (оказанных услуг);
- по каждому центру ответственности и (или) месту возникновения затрат – осуществляется для контроля себестоимости по сегментам, а также способствует попередельной калькуляции полуфабрикатов;
- по отношению к производственным операциям – методика калькулирования, реализуемая в рамках системы управленческого учета Activity-Based Costing, состоящая в исчислении себестоимости по каждой производственной операции.

3. По составу затрат, включаемых в себестоимость:

- полная – все затраты (постоянные, переменные, прямые, косвенные) включаются в состав калькуляции;
- сокращенная – себестоимость оценивается по ограниченной номенклатуре затрат (только прямые или только переменные), оставшаяся часть затрат списывается на финансовые результаты без распределения между видами продукции (работ, услуг).

### 14.5. Методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

*Метод калькулирования себестоимости* – это совокупность приемов, используемых в процессе распределения производственных затрат по объектам калькулирования с целью исчисления себестоимости товарного выпуска и отдельных единиц видов продукции.

В настоящее время существуют различные подходы к классификации методов и способов калькулирования, а также разные точки зрения на их место в системе производственного учета. Отечественная практика учета к 1980-м годам насчитывала до 20 отраслевых калькуляционных методик. Отметим тот бесспорный факт, что методы калькуляционного учета не могут определяться предприятием в соответствии с целями и стратегией развития. Технология калькуляционных расчетов (метод калькулирования) зависит от технологии производства, серийности производственного процесса, индивидуальных характеристик выпускаемых продуктов. Если не принимать во внимание частные отличия, все методы калькулирования, известные отечественной практике, можно отнести к одной из трех систем – позаказному, по-процессному или попередельному калькулированию. К разновидностям позаказного калькулирования относят поиздельный метод.

Зарубежный подход к калькулированию рассматривает два основных метода: позаказный (и его разновидность – калькулирование по контракту) - job order costing, и попроцессный – process costing. Зарубежный попроцессный метод – аналог отечественного попередельного, отечественный же попроцессный метод является разновидностью последнего.

*Позаказный метод калькулирования себестоимости.* Применяется в производствах, где производственные затраты легко соотнести с выпуском конкретной продукции или оказанием услуг, где возможна индивидуализация технологической схемы для каждого продукта. Условиями, при которых применяется позаказная система, являются:

- возможность выявить и индивидуализировать изготовление изделия или группы изделий;
- возможность получить информацию об индивидуальной себестоимости изделия или группы изделий, а не о средней за период.

Сферой применения позаказной системы являются индивидуальное, единичное и мелкосерийное производства, для организации технологического процесса в которых характерны следующие особенности.

1. *Индивидуальное производство:*

- характеризуется длительным циклом производства с подразделением на узкоспециализированное и широко специализированное по отношению к выпускаемой продукции;
- выпускаются не повторяющиеся или повторяющиеся не периодически изделия, работы, услуги;
- сложный характер изготовления продукции;
- различный характер трудоемкости отдельных этапов изготовления продукции и неравномерное нарастание затрат в течение отчетного периода;
- разовый или непериодический характер движения материальных потоков (производственных ресурсов и НЗП).

2. *Единичное и мелкосерийное производства:*

- применяются укрупненные планово-учетные единицы - производственный заказ, товарокомплект, узловой комплект;
- имеется большое количество технологически специализированных цехов или этапов обработки.

Позаказная система применяется в таких отраслях, как строительство, ремонтные, монтажные, пусконаладочные работы, авиастроение, судостроение, производство наукоемкой продукции, типографии, консультационные, аудиторские, юридические услуги, любое производство партий продукции в соответствии с техническими условиями заказчика.

*Объектами калькулирования* в позаказной системе являются:

- 1) производственный заказ - комплекс работ, от которых зависит выполнение конечного изделия, работы, услуги. Заказом могут быть изделие, группа, серия изделий, при длительном производственном цикле – агрегат или узел изделия;
- 2) товарокомплект - объект производства в опытных и экспериментальных производствах.

Для организации аналитического учета производственных затрат каждому заказу присваивается шифр. Шифр заказа проставляют в первичных документах на отпуск в производство ресурсов, что позволяет в дальнейшем прямые расходы относить непосредственно на себестоимость заказа (в конце отчетного периода осуществляется группировка первичных документов по заказам, а внутри их – по статьям калькуляции). На производственный заказ открывают отдельный аналитический счет на счете учета основного производства.

Косвенные затраты распределяют между отдельными заказами установленным способом, при этом могут использоваться как фактические, так и сметные ставки. Все затраты по заказу до момента завершения работ считаются незавершенным производством. По завершении работ заказ закрывают,

сумма накопленных по аналитическому счету затрат составляет его себестоимость.

Аналитический учет затрат осуществляется по каждому заказу в карточке заказа (калькуляционной карте). Записи в карточки заказов по статьям расходов вносят на основании группировок первичных документов, а в части косвенных расходов – на основании аналитических ведомостей распределения затрат.

Если в рамках производственного заказа выпускается продукция, то частично произведенная продукция может быть оценена:

- по плановой себестоимости;
- по фактической себестоимости ранее выпускавшихся аналогичных изделий;
- путем исключения из фактических расходов на заказ расчетной стоимости незавершенного производства по степени его готовности.

На практике позаказный метод калькулирования может быть использован также в условиях серийного производства (например, в машиностроении). В этом случае заказ разбивают на отдельные партии, соответствующие месячному заданию. Такой вариант называют позаказно-партионным [47, с. 173].

*Попередельный метод калькулирования.* Применяется в производствах, где серийно или массово производят однообразную либо похожую продукцию или в производствах, имеющих непрерывный производственный цикл. Отличительные характеристики таких производственных систем следующие:

- каждое производственное подразделение выполняет отдельную часть производственного процесса по изготовлению вида продукции;
- продукт продвигается от одной стадии производственного процесса к другой по мере его полного завершения на предыдущем этапе;
- перемещение полуфабрикатов с передела на передел может быть последовательным, параллельным и избирательным (рис. 14.7);
- индивидуальную себестоимость изделия рассчитать невозможно, фактическая себестоимость исчисляется как средняя за период, делением затрат производства на количество выпущенной за период продукции.

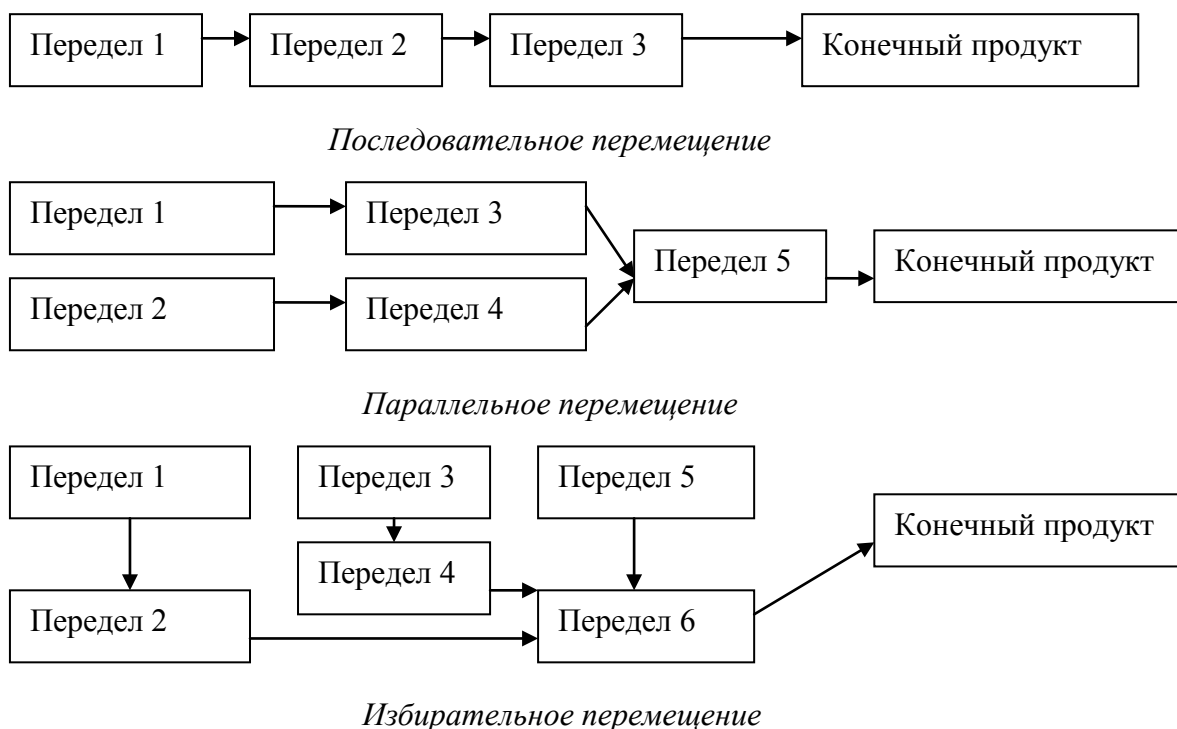


Рис. 14.7. Схема организации технологических потоков в отраслях с попередельной системой учета затрат

Сферой применения попередельной системы являются отрасли с серийным, массовым и непрерывным производством. *Серийное производство* характеризуется широкой номенклатурой изделий и сложным характером их производства; имеет уточненные методы оперативно-производственного планирования и детализованные планово-учетные единицы. Объектами калькулирования в серийном производстве являются машинокомплект, групповой комплект, узловой комплект, сутко-комплект.

*Массовое производство* отличается ограниченной номенклатурой и большим количеством непрерывно изготавливаемой в течение длительного времени продукции различных наименований. Для прямоточного массового производства характерно наличие межоперационных заделов из-за временной и операционной неопределенности технологического цикла. Непрерывно-поточное производство отличается равными или кратными временными затратами на операциях производственного цикла, а также четкой специализацией цехов. *Объектами калькулирования в массовом производстве* являются детали и изделия по их наименованиям и номенклатуре.

Попередельная система применяется в химической промышленности, нефтехимии, лесохимии, деревообработке, целлюлозно-бумажной промышленности, легкой и пищевой промышленности, среднем машиностроении, текстильной промышленности, промышленности строительных материалов.

Учет издержек производства организуется по объектам учета – технологическим переделам, фазам, стадиям или агрегатам (если в переделе используется несколько агрегатов, работающих параллельно), а внутри последних – по статьям калькуляции и экономическим элементам в разрезе видов

или групп продукции. Прямые затраты обычно учитывают по переделам и включают в сводную ведомость учета затрат на производство на основании первичных документов и их группировок. Внутри переделов прямые расходы учитывают по видам изготавливаемой продукции. РСЭО, как правило, учитывают по переделам, а затем распределяют по видам изделий. Другие косвенные затраты (цеховые, общезаводские) также распределяют между переделами (агрегатами) установленным способом. Если на переделе изготавливают более одного вида продукции, то учет затрат ведут только в разрезе переделов.

Попередельный метод обычно применяют совместно с полуфабрикатным вариантом учета затрат, данные учета ежемесячно используются для исчисления себестоимости полуфабрикатов, выработанных на переделе, а движение полуфабрикатов отражается в системном бухгалтерском учете. Необходимость исчисления себестоимости полуфабрикатов каждого передела обусловлена рядом причин, в частности, тем, что промежуточный полуфабрикат конкретного вида может использоваться в производстве продукции различных наименований; использоваться в производстве в течение нескольких отчетных периодов, в течение которых затраты по переделам могут изменяться; часть полуфабрикатов может реализовываться на сторону [47, с. 169].

На ряде предприятий с полным технологическим циклом используют совместно полуфабрикатный и бесполуфабрикатный методы сводного учета затрат: учет по предприятию в целом организуют по полуфабрикатному варианту (в разрезе основных видов производств), а по каждому производству в отдельности применяют бесполуфабрикатный вариант, т. е. себестоимость полуфабрикатов, передаваемых между технологическими фазами внутри этих производств, не калькулируется.

В отдельных отраслях промышленности (легкая, текстильная) учет затрат ведут по производству в целом, не отражая системно затраты по каждому из переделов, в таких отраслях калькулируют только себестоимость конечного продукта. В каждом из этих производств технологический процесс делят на ряд последовательных фаз, называемых переходами; себестоимость продукции по переходам не вычисляют (в отечественной практике учета такой метод получил название попереходного).

Натуральные остатки незавершенного производства (в физических единицах) по переделу на начало и конец месяца определяются на основе инвентаризации.

Затраты, отнесенные на передел за отчетный период, суммируются с затратами, включенными в оценку НЗП передела на начало периода. Полученные суммарные затраты распределяются одним из пропорциональных или комбинированным способом между конечными полуфабрикатами передела, выпущенными в отчетном периоде, и НЗП передела на конец месяца (рис. 14.8).

**ТЕМА 14. СВОДНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО**  
**14.5. Методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)**

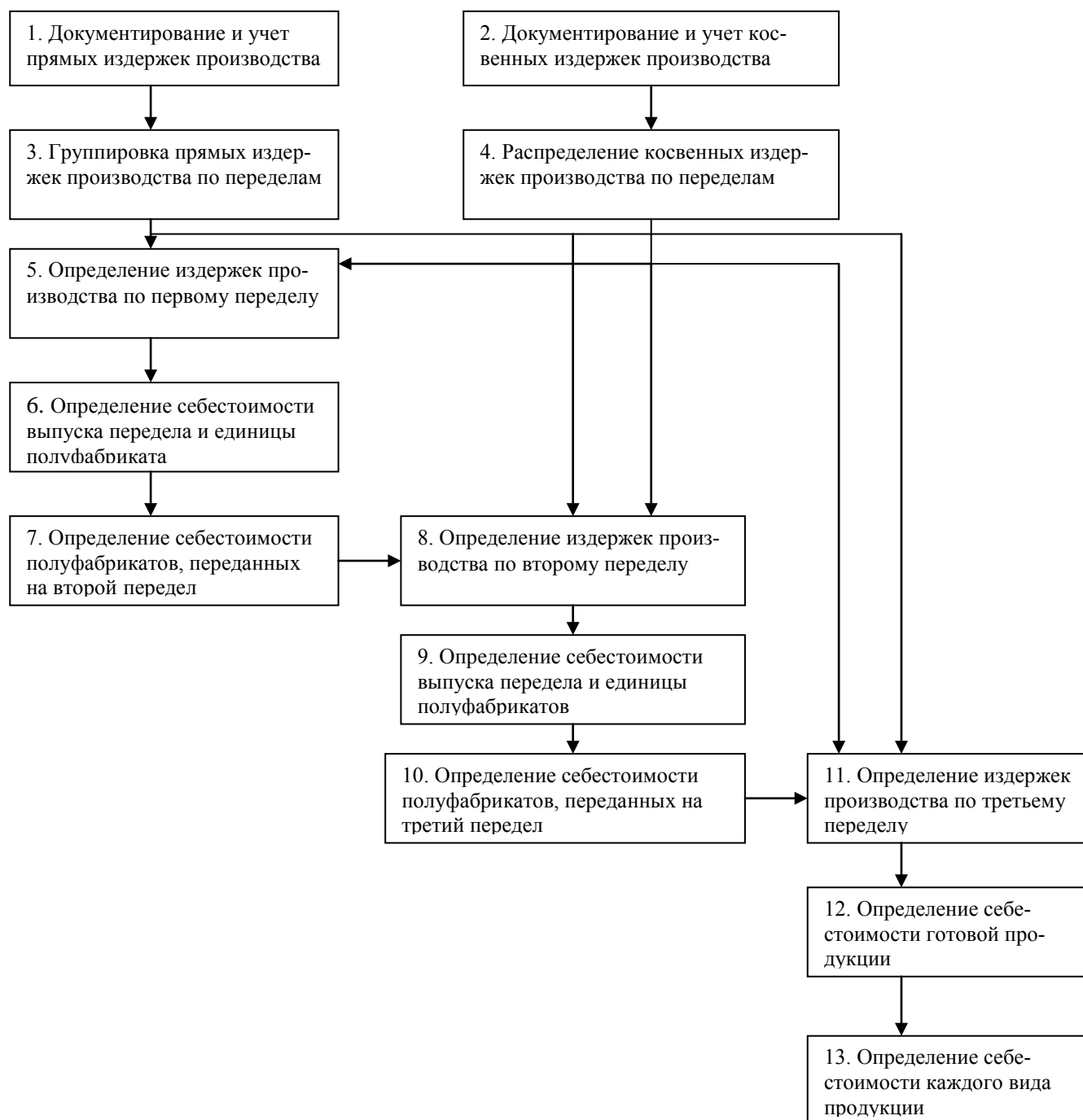


Рис. 14.8. Организация учетных работ при попередельном методе учета затрат и калькулирования себестоимости [52, с. 319]

В большинстве отраслей, применяющих попередельную систему учета затрат и калькулирования себестоимости, движение полуфабрикатов между технологическими переделами отражается по фактической производственной себестоимости (черная металлургия) или цеховой себестоимости (литейное производство) [47, с. 170].

Учет производственных затрат при попередельном методе организуют (в отечественной и зарубежной практике) в разрезе двух укрупненных элементов, предполагающих различные варианты их включения в калькуляции:

материальная основа производства (сырье, материалы, полуфабрикаты, комплектующие), а также добавленные затраты<sup>16</sup> (затраты, осуществляемые на переделе с той или иной степенью нарастания и необходимые для преобразования исходного материала в конечный продукт или полуфабрикат) – РСЭО, цеховые расходы, заработная плата, отчисления на социальное страхование. Наличие межоперационных заделов незавершенного производства на каждом из технологических переделов предполагает основную сложность калькуляционных расчетов, состоящую в распределении производственных затрат отчетного периода между конечным выпуском и незавершенным производством.

Методические указания по учету затрат и калькулированию себестоимости, разработанные для отраслей отечественной промышленности, предлагают оценивать НЗП одним из следующих способов:

- по фактическим затратам или в процентах от фактических затрат;
- по нормативной (плановой) себестоимости;
- по прямым затратам или элементам прямых затрат (материалам).

**Пример 14.1.** Представим передел в виде «черного ящика» (рис. 14.9).

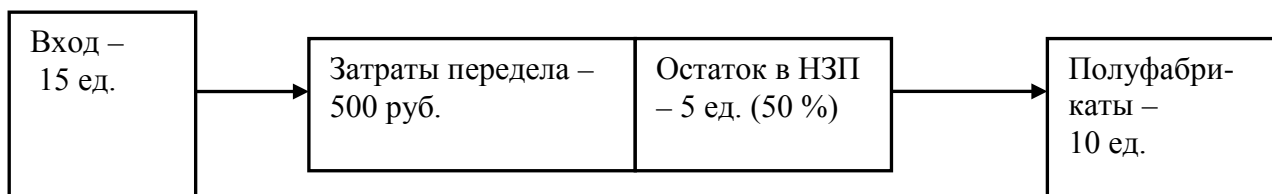


Рис. 14.9. Технологическая схема передела

В отчетном периоде начата обработка 15 единиц, из которых на конец периода 5 единиц обработаны частично (на 50 %), 10 единиц полностью завершены и переданы на следующий передел. Затраты отчетного периода составили 500 руб., в т.ч. прямые затраты 200 руб., из них прямые материальные затраты – 150 руб., прямые затраты на оплату труда – 50 руб. Нормативная себестоимость единицы полуфабриката составляет 32 руб.

**Решение.** Рассмотрим различные варианты распределения затрат между НЗП и конечным выпуском, в зависимости от способа оценки НЗП, принятого в отраслевой методике.

1. *Оценка по фактическим затратам:*

$$C/C_{\text{ед.}} = \frac{500 \text{ руб.}}{15 \text{ ед.}} = 33,33 \text{ руб./ед.},$$
 где  $C/C_{\text{ед.}}$  – себестоимость единицы. Оценка НЗП составит:  $\text{НЗП} = 33,33 \text{ руб./ед.} \cdot 5 \text{ ед.} = 166,67 \text{ руб.}$ , оценка готовых полуфабрикатов:  $\text{ПФ} = 33,33 \text{ руб./ед.} \cdot 10 \text{ ед.} = 333,33 \text{ руб.}$

2. *Оценка по нормативной (плановой) себестоимости.*

<sup>16</sup> В зарубежных и переводных источниках по управленческому учету часто используются эквивалентные термины – затраты на обработку или конверсионные затраты.



Оценим НЗП по плановой себестоимости:  $\text{НЗП} = 32000 \cdot 500 = 16000000$ , величина затрат, приходящихся на готовые полуфабрикаты, составит:  $\text{ПФ} = 5000000 - 16000000 = 34000000$  Далее определим себестоимость единицы полуфабриката:  $C/C_{\text{ед.}} = \frac{34000000}{10 \text{ ед.}} = 3400000 \text{ руб/ед.}$

**3. Оценка по прямым статьям затрат.**

Рассчитаем затраты в НЗП:  $\text{НЗП} = \frac{2000000 \cdot 5 \text{ ед.}}{15 \text{ ед.}} = 666666,6$  Себестоимость выпуска передела составит:  $\text{ПФ} = 5000000 - 666666,6 = 4333333,3$  Определим себестоимость единицы готового полуфабриката:  $C/C_{\text{ед.}} = \frac{4333333,3}{10 \text{ ед.}} = 433333,3$

**4. Оценка по прямым материальным затратам.**

Определим затраты в НЗП:  $\text{НЗП} = \frac{1500000 \cdot 5 \text{ ед.}}{15 \text{ ед.}} = 500000$  Далее рассчитаем себестоимость конечного выпуска передела:  $\text{ПФ} = 5000000 - 500000 = 4500000$  Себестоимость единицы полуфабриката составит:  $C/C_{\text{ед.}} = \frac{4500000}{10 \text{ ед.}} = 450000 \text{ руб/ед.}$

Приведенный расчет иллюстрирует существенно различающиеся результаты при заданных параметрах и различных методиках. Нельзя утверждать, что полученные таким образом данные необъективны: методические указания были ориентированы на наименее трудоемкий и наиболее удобный и специфичный для отрасли способ расчета. Однако в условиях автоматизации учетного процесса необходимо ориентироваться на качество информации, универсальность методик и достоверность расчетов, пренебрегая их усложнением, что практически не увеличивает трудоемкости.

В зарубежной практике распространен метод калькулирования, называемый «*Process Costing*», который в русском переводе получил название «попроцессного»<sup>17</sup>. Согласно этому методу фактические затраты отчетного периода распределяются между НЗП и конечным выпуском передела путем определения себестоимости *эквивалентной единицы выпуска*. В эквивалентных единицах выпуска измеряется НЗП, находящееся в межоперационных заделах; они показывают, какому количеству единиц конечных полуфабрикатов эквивалентны запасы, оставшиеся незавершенными:

$$\text{ЭЕ}_{\text{НЗП}}^i = \text{ФЕ}_{\text{НЗП}} \cdot K_{\text{гот}}^i,$$

где  $\text{ЭЕ}_{\text{НЗП}}^i$  - эквивалентные единицы НЗП по статье затрат  $i$ ;  $\text{ФЕ}_{\text{НЗП}}$  - количество в НЗП в принятых физических (натуральных) единицах измерения;  $K_{\text{гот}}^i$  - коэффициент (процент) готовности по статье затрат  $i$ .

Необходимость отдельного вычисления эквивалентных единиц по статьям затрат обусловлена неоднородностью их нарастания: например, полуфабрикаты предыдущих переделов обычно отпускаются в производство в начальной фазе передела, и коэффициент готовности по ним равен 100 %; за-

<sup>17</sup> Именно в таком переводе описание метода встречается в литературе по управленческому учету

траты на обработку (заработная плата, эксплуатационные и цеховые расходы) добавляются в определенной пропорции; вспомогательные материалы добавляются одновременно в различных стадиях процесса.

Для оценки степени (процента, коэффициента) готовности НЗП можно использовать данные оперативного учета или инвентаризаций НЗП. В отечественной практике широко распространен метод вычисления *среднего процента готовности НЗП*. Он рассчитывался по переделу в целом и отражал интегральный показатель готовности полуфабрикатов, не завершенных обработкой и остающихся в межоперационных заделах на конец периода. В рамках этого метода проводилась ежемесячная инвентаризация остатков НЗП на рабочих местах и каждому заделу, в зависимости от его места в технологической цепочке передела присваивался рейтинг готовности. Затем определялось среднее взвешенное значение процента готовности, где в качестве весовых коэффициентов использовались количественные остатки незавершенных производством полуфабрикатов.

Поскольку в методе «Process costing» производится оценка полуфабрикатов передела и незавершенного производства по фактическим затратам, встает вопрос о том, каким образом включать в расчеты затраты, приходящиеся на незавершенное производство начала периода. Здесь существует два варианта, один из которых должен быть избран предприятием: метод усреднения и метод ФИФО.

*Метод усреднения* основывается на предположении о том, что незавершенные производством на начало периода полуфабрикаты и единицы, начатые обработкой в отчетном периоде, имеют равные возможности быть преобразованными в конечный продукт процесса, передела или операции. Затраты, приходящиеся на НЗП начала периода, и затраты, произведенные за период, суммируются и распределяются между конечным выпуском передела и НЗП конца периода. Для этого рассчитывается средняя себестоимость эквивалентной единицы по каждой статье затрат:

$$C/C_{э.е.}^i = \frac{З_{НЗПНП}^i + З_{ОП}^i}{ЭЕ_{НЗПНП}^i + ЭЕ_{КВ}^i},$$

где  $З_{НЗПНП}^i$  - затраты по статье  $i$ , включенные в оценку НЗП на начало периода;  $З_{ОП}^i$  - затраты по статье  $i$ , произведенные за отчетный период;  $ЭЕ_{НЗПНП}^i$  - эквивалентные единицы в НЗП начала периода;  $ЭЕ_{КВ}^i$  - эквивалентные единицы конечного выпуска процесса.

Далее определяется оценка себестоимости конечного выпуска (результата) процесса:

$$КВ = \sum_i C/C_{э.е.}^i \cdot ЭЕ_{КВ}^i,$$

а также оценка затрат в заделах незавершенного производства конца периода:

$$З_{НЗПКП}^j = \sum_i C/C_{э.е.}^i \cdot ЭЕ_{НЗПКП}^i,$$

где  $\text{ЭЕ}_{\text{НЗП}}^i$  - эквивалентные единицы в НЗП на конец периода по статье затрат  $i$ .

**Пример 14.2.** На переделе окраски ткани трикотажной фабрики на начало месяца в незавершенном производстве находилось 5 рулонов ткани, средний процент готовности по ним составлял 40 %. Затраты в НЗП начала периода оценивались: материальные затраты – 47 000 руб., стоимость обработки (заработная плата, РСЭО, цеховые расходы) – 53 000 руб. В течение отчетного месяца в красильно-сушильный цех поступило 45 рулонов ткани, по данным инвентаризации на конец месяца в незавершенном производстве оставалось 8 рулонов, процент готовности которых составлял 25 %.

Стоимость полуфабрикатов предыдущих переделов (рулонов), поступивших на передел, по данным калькуляций, составила 432 000 руб., затраты, добавленные на переделе, – 472 500 руб.

**Решение.** Определяем количество рулонов ткани, полностью завершённых обработкой и переданных на следующий передел:

$$\text{КВ} = \text{НЗП}_{\text{нп}} + \text{Ед., начатые} - \text{НЗП}_{\text{кп}} = 5 + 45 - 8 = 42 .$$

Для расчета методом усреднения составим таблицу (табл. 14.1), в которой будем производить все необходимые расчеты.

Таблица 14.1

Расчет себестоимости полуфабрикатов методом усреднения

№ п/п	Статья затрат	Затраты в НЗП начала периода	Затраты отчетного периода	Сумма затрат	Эквивалентные единицы (конечный выпуск и НЗП на конец периода)	Себестоимость эквивалентной единицы
1	2	3	4	5	6	7
	Способ расчета			(3)+(4)		(5)/(6)
1	Полуфабрикаты предыдущего передела	47 000,00	432 000,00	479 000,00	$8 \cdot 100 \% + 42 = 50$	9 580,00
2	Стоимость обработки	53 000,00	472 500,00	525 500,00	$8 \cdot 25 \% + 42 = 44$	11 943,18
3	Итого	100 000,00	904 500,00	1004 500,00		21 523,18

Себестоимость эквивалентной единицы и себестоимость единицы конечного полуфабриката при методе усреднения будут совпадать. Для определения величины затрат, передаваемых на другой передел (или списываемых с кредита субсчета передела в дебет счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»), умножаем себестоимость единицы произведенного полуфабриката на общее их количество:  $21\,523,18 \cdot 42 = 903\,973,56$ . Далее вычисляем оценку НЗП:  $8 \cdot 9\,580,00 + 11\,943,18 \cdot 2 = 100\,526,44$ .

*Метод ФИФО* основан на предположении о том, что единицы, находящиеся в НЗП на начало периода, первыми завершаются обработкой на переле и входят в состав конечных полуфабрикатов. По этой причине затраты, приходящиеся на НЗП начала периода, включаются в себестоимость конечного выпуска, а затраты, произведенные за отчетный период, распределяются между конечными остатками НЗП и работами по завершению полуфабрикатов. При этом последние включают в себя работы по доведению до завершающей готовности заделов, находившихся в остатках на начало периода, и полной обработке полуфабрикатов, начатых и завершенных обработкой в отчетном периоде. В этом случае себестоимость эквивалентной единицы определяется в следующем порядке:

$$C/C_{\text{э.е.}}^i = \frac{З_{\text{оп}}^i}{\text{ЭЭ}_{\text{КВ}}^i - \text{ЭЭ}_{\text{НЗПНП}}^i}.$$

НЗП, остающееся в заделах на конец периода определяют по формуле

$$З_{\text{НЗПКП}}^j = \sum_i C/C_{\text{э.е.}}^i \cdot \text{ЭЭ}_{\text{НЗПКП}}^i,$$

а также рассчитывают себестоимость конечных полуфабрикатов операции:

$$\text{КВ} = \sum_i C/C_{\text{э.е.}}^i \cdot \text{ЭЭ}_{\text{КВ}}^i + З_{\text{НЗПНП}}^j,$$

где  $C_{\text{НЗП}}^j$  - затраты в НЗП на начало периода по операции  $j$ .

**Пример 14.3.** Данные из примера 14.1 используем для решения задачи методом ФИФО. Все основные вычисления приведены в табл. 14.2.

Таблица 14.2

Расчет себестоимости полуфабрикатов методом ФИФО

№ п/п	Статья затрат	Затраты отчетного периода	Эквивалентные единицы (конечный выпуск + НЗП на конец периода – НЗП на начало периода)	Себестоимость эквивалентной единицы
	Полуфабрикаты предыдущего переле	432 000,00	42+8·100 %-5·100%=45	9 600,00
	Стоимость обработки	472 500,00	42+8·25 %-5·30%=42,5	11 117,65
Итого		904 500,00		20 722,64706

Определяем себестоимость конечного выпуска:  
 $(42 \times 42 \times 5 \text{ э.е.} \cdot 9\,600,00 \text{ р}00, + (42 \times 42 \times 1,5 \text{ э.е.} \cdot 11\,117,65 \text{ р}17, + 100\,000 \text{ р}00 \text{ р} = 905\,464,71 \text{ р}64,$   
 Себестоимость одного рулона, выпущенного из красильно-сушильного про-

изводства, составит:  $\frac{90\,5464,71\text{p}46}{42\text{p}2\text{py}} = 21\,558,68\text{p}58$ , Далее рассчитываем оценку

НЗП конца периода:  $9\,600,00\text{p}00 \cdot 8\text{pyрл} + 11\,117,65\text{p}17 \cdot 2\text{pyрл} = 99\,035,30\text{p}35$ ,

*Попроцессный метод калькулирования.* Попроцессный метод (простой, однопеределный) применяется на предприятиях, осуществляющих массовое производство, выпускающих один или несколько видов производимой продукции, которые имеют краткий технологический цикл, с отсутствующим или незначительным по объему незавершенным производством. Попроцессная система преимущественно используется в добывающих отраслях промышленности (нефтяной, угольной, железорудной, лесозаготовительной), электро- и теплоэнергетике, простых вспомогательных производствах.

В этих отраслях используются, как правило, натуральные калькуляционные единицы (1 т добытого угля, 1 м<sup>3</sup> вскрышных работ, 1 кВт.ч электроэнергии, 1 Гкал тепловой энергии, 1 м<sup>3</sup> сортимента). Текущий учет затрат организуют по процессам в разрезе калькуляционных статей (рис.14.10).



Рис. 14.10. Этапы попроцессного метода калькулирования [52, с. 315]

Прямые и косвенные издержки производства учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Средняя себестоимость продукции

(работы, услуги) в попроцессной системе определяется делением суммы всех издержек производства за месяц (в целом по итогу и по каждой статье) на количество готовой продукции за тот же период. При этом, если в производстве существуют незначительные остатки НЗП, их оценивают, как правило, по нормативной себестоимости или в установленном процентном соотношении к нормативной себестоимости конечного продукта. Иногда на производствах технологический процесс делится на стадии, на каждой из которых выявляются прямые и косвенные издержки производства.

Калькулирование себестоимости в добывающих отраслях часто организуют не по статьям затрат, а по экономическим элементам. Это возможно потому, что в этих производствах, как правило, выпускается только один вид продукции и необходимости в распределении затрат между изделиями не существует, а удельный вес и значимость комплексных статей затрат не высоки. По элементам затрат, в частности, калькулируют себестоимость добываемого угля в угледобыче.

В ряде отраслей попроцессной системы выпускается несколько видов основной продукции (например, в нефтедобыче – нефть и газ). Здесь составляют прямую калькуляцию 1 обезличенной тонны валовой добычи нефти и газа в целом, путем деления совокупных затрат на общий объем добычи. Затем калькулируют себестоимость каждого из продуктов: прямые затраты относят непосредственно на себестоимость продукта, косвенные распределяют между ними пропорционально валовым объемам добычи. Для распределения косвенных затрат вводят условную калькуляционную единицу – условную тонну добытой нефти; кубометры добытого газа переводят в условные тонны по переводному коэффициенту, учитывающему калорийность и плотность.

В энергетике объектом калькулирования является энергия, отпущенная на сторону. Затраты обобщают по процессам (производственным стадиям) на счетах основного производства, затем распределяют между видами энергии.

**Пример 14.4.** Информация по лесозаготовительному производству представлена в табл. 14.3.

Таблица 14.3

Показатели	Процесс 1. Заготовка хлыстов	Процесс 2. Трелевка леса	Процесс 3. Разделка леса на конечном складе
Конечная продукция процесса, м <sup>3</sup>	10 000	9 500	9 180
Остаток НЗП по процессу на конец периода, м <sup>3</sup>	-	500	320
Затраты передела, руб.	5 300 000	2 400 000	3 600 000
НЗП на ко <sup>н</sup> ец периода по нормативной себестоимости, руб.	-	150 000	100 000

Рассчитать себестоимость 1 м<sup>3</sup> круглого леса, используя метод попроцессного калькулирования.

**Решение.** (1) Калькулируется себестоимость 1 м<sup>3</sup> хлыста (конечного продукта первого передела):

$$C/C_{1\text{м}^3} = \frac{\text{Затраты передела}}{\text{Конечная продукция}} = \frac{5\,300\,000}{10\,000} = 530 \text{ руб/м}^3$$

(2) Калькулируется себестоимость услуги, относимой на 1 м<sup>3</sup> полуфабриката по процессу трелевки:

$$C/C_{1\text{м}^3} = \frac{\text{Затраты передела} - \text{Нормат. с/с ННЗ}}{\text{Конечная продукция}} = \frac{2\,400\,000 - 150\,000}{9\,500} = 236,84 \text{ руб/м}^3.$$

(3) Калькулируется себестоимость услуги, относимой на 1 м<sup>3</sup> полуфабриката по процессу разделки леса на конечном складе:

$$.CC/C_{1\text{м}^3} = \frac{\text{Затраты передела} - \text{Нормат. с/с НЗП}}{\text{Конечная продукция}} = \frac{3\,600\,000 - 100\,000}{9\,180} = 381,26 \text{ руб/м}^3$$

(4) Рассчитываем себестоимость 1 м<sup>3</sup> круглого леса (сортимента) = 530 + 236,84 + 381,26 = 1 148,1 руб/м<sup>3</sup>.

## 14.6. Способы калькулирования себестоимости

Важную роль в механизмах калькулирования себестоимости играют способы калькулирования единицы продукции [\[84, с. 85-112\]](#).

1) *Способ расчета по прямому признаку* – применяется при совпадении объектов учета с объектами калькулирования; при этом сумма затрат, аккумулированных в аналитическом или синтетическом учете по объекту учета, делится на количество единиц выпущенной продукции. Обычно применяется в отраслях с небольшой номенклатурой и отсутствием или незначительным объемом незавершенного производства, в рамках попроцессного метода калькулирования, когда выпускается один или несколько видов изделий (серная кислота, спирт, сахар, уголь, тепловая и электрическая энергия), в результате единовременного технологического процесса при отсутствии промежуточных полуфабрикатов. Сложность применения данного способа калькулирования состоит в оценке остатков незавершенного производства по объекту учета. Как правило, применяются общие для попроцессной системы способы оценки, например, по нормативным затратам. При применении прямого способа учитывают изменения остатков НЗП. Способ расчета по прямому признаку применяется как самостоятельный способ, так и в качестве составной части комбинированных способов калькулирования, а также при составлении групповых калькуляций, например, в литейном производстве (1т обезличенных отливок), в нефтедобыче (1т обезличенной нефти газа), в лесозаготовительной промышленности (один м<sup>3</sup> обезличенного сортимента).

2) *Способ суммирования затрат* – себестоимость калькуляционного объекта исчисляются путем суммирования затрат, учтенных по отдельным частям изделия (объектам учета). Этот способ распространен в отраслях, вы-

пускающих одно сложное изделие путем сочленения ранее изготовленных деталей и узлов (машиностроение, приборостроение), а также при калькулировании изделий заводов, цеховая структура которых организована по технологическому принципу. Аналогично рассчитывается себестоимость изделий при применении бесполуфабрикатного варианта сводного учета производственных затрат: себестоимость изделия в целом определяют сложением затрат на изделие, произведенных различными подразделениями. Часто способ суммирования затрат применяют наряду с прямым способом.

3) *Способ исключения затрат* – по-другому называется способом исключения побочных затрат или способом твердых оценок. Применяется в производствах, одновременно изготавливающих несколько изделий, которые подразделяются на основные и побочные. Для определения себестоимости основного продукта затраты побочных производств исключаются в твердой оценке:

- по стоимости исходного сырья или в процентах к его стоимости (метод скользящей оценки);
- по стоимости возможного потребления или реализации;
- по стоимости отходов.

4) *Коэффициентный способ*. Применяется для определения себестоимости одновременно получаемых равноценных продуктов. Используется в комплексных производствах химической, нефтеперерабатывающей, пищевой промышленности – там, где из одного исходного сырья вырабатывается несколько видов продукции, признаваемой основной. Известны две разновидности коэффициентного способа. Первая – *метод распределения затрат* – применяется в черной металлургии. При этом для отдельных видов (марок) продукции, входящих в однородные группы, устанавливаются коэффициенты. Как правило, наиболее типичная продукция маркируется коэффициентом «1», остальные виды – повышающими или понижающими по отношению к ней коэффициентами. В основу расчета коэффициентов может быть положен принцип соотношения основного вещества в итоговом продукте, соотношения рыночных цен и т.д. Количественные значения выпуска переводятся в соответствии с коэффициентами в условные единицы выпуска, пропорционально которым и происходит дальнейшее распределение. После калькуляции условной единицы рассчитывают себестоимость натуральной единицы. Н.Г. Чумаченко, характеризуя этот способ калькулирования, писал: «В отдельных случаях базой расчета коэффициентов является не один какой-либо показатель, а ряд признаков, и пропорциональное калькулирование при таком положении уже не может быть применено... В основу расчетов таких коэффициентов положены однородность рецептуры материалов и трудоемкость, оптовые цены, удельный вес полезного вещества, физический вес, теплотворная способность, калорийность и т.д.» [84, с. 109]. Такая разновидность коэффициентного способа применяется, в частности, при калькулировании усредненного сорта плавящего чугуна (объект учета представляет собой группу однородных видов продукции).



**Пример 14.5.** Предприятие занимается производством фосфорных удобрений. В табл. 14.4 приводится информация о затратах и выпуске основных видов удобрений.

Таблица 14.4

Информация о затратах и выпуске удобрений

Продукт, наименование	Содержание P <sub>2</sub> O <sub>5</sub> , %	Натуральный выпуск продукции, т
«Урожай»	18	20 000
«Люкс»	41	80 000
«Идеал»	45	40 000

Косвенные издержки отчетного периода - 3 187 200 руб. Составьте эквивалентную калькуляцию для распределения косвенных издержек.

**Решение.** В производстве фосфорных удобрений типичным продуктом является продукт с 41 % содержанием оксида фосфора, для этого продукта («Люкс») коэффициент примем равным единице. Рассчитаем коэффициенты через соотношение содержания основного вещества.

«Урожай»:  $\frac{18}{41} = 0,44$ ; «Идеал»:  $\frac{45}{41} = 1,10$ . Далее вычисляем условные

объемы производства, взвешивая натуральный выпуск по коэффициентам:

«Урожай»:  $20\,000 \cdot 0,44 = 8\,800$  усл.; «Идеал»:  $40\,000 \cdot 1,10 = 44\,000$  усл.

Общий условный объем производства удобрений составит:  $8\,800 + 44\,000 = 52\,800$  усл. Совокупные затраты, приходящиеся на одну условную тонну, составят:  $\frac{3\,187\,200}{52\,800} = 60,36$  руб/усл.

Эта сумма будет также представлять себестоимость одной натуральной тонны удобрения «Люкс».

Далее вычисляем себестоимость одной натуральной тонны удобрений других типов. «Урожай»:  $\frac{60,36 \cdot 8\,800}{20\,000} = 26,54$  руб/т; «Идеал»:

$\frac{60,36 \cdot 44\,000}{40\,000} = 66,40$  руб/т. Более простым способом расчета себестоимости является простое умножение показателя себестоимости условной единицы на коэффициент, рассчитанный для вида продукции.

5) **Пропорциональный (индексный) способ.** Применяется в отраслях промышленности, где в сопряженных или специализированных производствах вырабатывается несколько видов продукции. В этом случае себестоимость совокупного выпуска продуктов сначала распределяется между отдельными видами изделий пропорционально установленной базе, а затем определяется себестоимость калькуляционной единицы по каждому из изделий прямым методом. При распределении затрат по калькуляционным статьям определяются индексы, которые характеризуют отношение фактических затрат к базисной величине. В качестве базы выбирают, как правило:

5) **Пропорциональный (индексный) способ.** Применяется в отраслях промышленности, где в сопряженных или специализированных производствах вырабатывается несколько видов продукции. В этом случае себестоимость совокупного выпуска продуктов сначала распределяется между отдельными видами изделий пропорционально установленной базе, а затем определяется себестоимость калькуляционной единицы по каждому из изделий прямым методом. При распределении затрат по калькуляционным статьям определяются индексы, которые характеризуют отношение фактических затрат к базисной величине. В качестве базы выбирают, как правило:

- плановую или нормативную себестоимость (машиностроение, деревообработка, резинотехническая промышленность);
- физический вес полученных продуктов (нефтепереработка, производство кокса);
- оптовые цены (обогащение руд цветных металлов).

Вторая разновидность коэффициентного способа калькулирования отличается тем, что коэффициенты рассчитываются по каждой калькуляционной статье, что позволяет составить развернутую калькуляцию каждого из изделий. Такой способ калькуляции применяется, например, в кислородной промышленности.

б) *Комбинированный способ*. В ряде отраслей промышленности применяется комбинированный способ – последовательное сочетание нескольких способов калькулирования. Комбинирование бывает обусловлено либо необходимостью составления двух калькуляций одного продукта (например, групповые и сортовые), либо технологией производства, когда составление последующей калькуляции невозможно без использования данных предшествующей калькуляции. Чаще всего комбинируют способ простого калькулирования с другими способами. Например, в машиностроении прямым способом калькулируют себестоимость машинокомплектов, затем применяют способ суммирования затрат и получают в результате себестоимость изделия. В нефтеперерабатывающей промышленности сочетают способ исключения затрат с пропорциональным способом; в черной металлургии прямой способ применяют для исчисления себестоимости 1 т обезличенного чугуна, затем калькулируют отдельные марки коэффициентным способом; в лесопилении применяют простой способ для расчета себестоимости 1 м<sup>3</sup> обезличенных пиломатериалов, далее используют индексный метод на основе нормативных затрат для определения себестоимости различных сортов пиломатериалов.

## 14.7. Виды калькуляций

Помимо методов и способов калькулирования, представляющих собой расчетные процедуры исчисления себестоимости, большое значение имеют виды калькуляций, представляющие собой форму итогового представления расчета себестоимости калькуляционной единицы вида продукции (работ, услуг). Выделяют следующие виды калькуляций [52, с. 253-276].

1. **Простая (прямая) калькуляция** составляется методом деления совокупных издержек производства на товарные объемы выпуска продукции определенного вида. Выделяют три типа простой калькуляции:

- *прямая* – применяется в отраслях с высокой степенью физико-химической однородности производимой в массовом порядке продукции (электроэнергия, тепловая энергия, пар, вода, строительные материалы). В прямую калькуляцию включают только прямые издержки, поскольку выпускается и калькулируется единственный вид продукции;

- *смешанная простая калькуляция* – составляется методами деления или дополнения прямых издержек косвенными. Применяется при производстве сложной в конструктивном отношении продукции, в комплексных физико-химических производствах, где производится несколько целевых продуктов;
- *дифференцированная простая калькуляция* – составляется методом деления. Калькуляционными статьями в такой калькуляции являются отдельные группы издержек производства. Совокупную себестоимость продукции определенного вида рассчитывают по статьям издержек как на объем всего вида продукции, так и на ее единицу. Дифференцированная калькуляция составляется развернуто по этапам производственного процесса, если при этом происходит изменение количества полуфабрикатов, передаваемых с этапа на этап (за счет прироста НЗП или изменения в складских остатках полуфабрикатов).

2. **Дополнительная калькуляция.** Выполняется в случаях, когда в составе издержек преобладают косвенные затраты и составление простой калькуляции невозможно. Прямые затраты включаются в калькуляцию непосредственно по данным первичных документов, косвенные – по данным ведомостей и разработочных таблиц, после их распределения по объектам калькулирования. При этом используется способ дополнения прямых издержек косвеннораспределяемыми.

3. **Косвенная калькуляция.** Составляется с помощью расчетно-распределительного метода, который базируется на количественно-стоимостном учете показателей, косвенно характеризующих потребление материальных и трудовых ресурсов в процессе производства (условных машино-часов работы технологического оборудования на производстве отдельных видов продукции, количество условных единиц выпущенной разнородной продукции). При составлении косвенной калькуляции предварительно пересчитываются натуральные показатели выпуска в условные (приведенные) и их группировка.

4. **Эквивалентная калькуляция.** Осуществляется с помощью метода, основанного на применении для калькулирования отдельных видов продукции условных единиц, в качестве которых выступают показатели числовых эквивалентов. Применяется в отраслях с одновременным производством нескольких видов продукции, с высоким уровнем специализации производства и широким ассортиментом (в текстильной, химической, пищевой, химико-фармацевтической промышленности). В основу расчета числовых эквивалентов положено соотношение стоимостных величин, характеризующих условия приравнивания определенных показателей одного изделия к другому (соотношение рыночных цен продукции разных сортов, время производства разных изделий на универсальном оборудовании с постоянным составом, содержание исходного вещества в химических продуктах раздельного изготовления).

**Пример 14.6.** В табл. 14.5 приводится информация о технико-экономических эквивалентах выпускаемой предприятием продукции; в табл. 14.6 – о затратах по переделам и функциям предприятия.

Таблица 14.5

Информация о технико-экономических эквивалентах выпускаемой предприятием продукции

Стадии процесса	Продукты		
	А	Б	В
Добыча сырья	1	1,2	1,25
Формирование и сушка изделия	1	1,05	1,05
Обжиг	-	1	2

Таблица 14.6

Затраты предприятия по переделам и функциям

№ п/п	Процесс	Затраты, руб.
1	Добыча сырья	81 635
2	Формирование и сушка	112 284
3	Обжиг изделий	103 264
4	Управление	30 020
5	Продажа	29 616

Натуральный объем производства составил: продукт А – 1 000 000 кг, продукт Б – 700 000 кг, продукт В – 50 000 кг. Продажа продукта А на этапе добычи – 97 500 кг. Составить дифференцированную эквивалентную калькуляцию для каждого из изделий, если учетной политикой предусмотрено калькулирование полной себестоимости с распределением затрат на управление и продажу пропорционально сформированной цеховой (внутрипроизводственной) себестоимости.

**Решение.** В табл. 14.7 приводятся данные об эквивалентном количестве выпуска по каждому из процессов, полученные взвешиванием натурального количества выпуска по технико-экономическим эквивалентам:

Эквив. кол – во выпуска = Нат кол – во · Технич. – экономич. эквивалент

Таблица 14.7

Стадии процесса	Продукт А, эквив. ед.	Продукт Б, эквив. ед.	Продукт В, эквив. ед.	Итого, эквив. ед.
Добыча сырья	1·1 000 000= 1 000 000	840 000	62 500	1 902 500
Формирование и сушка изделия <sup>18</sup>	(1 000 000 – 97 500)·1 = 902 500	735 000	52 500	1 690 000
Обжиг	0	700 000	100 000	800 000

Далее распределяются затраты, локализованные по процессам. Для этого рассчитывают ставку распределения:

<sup>18</sup> Количество продукта А на этапе формирования и сушки уменьшается из-за продажи 97 500 кг.

$$\text{Ст.}_{\text{распр.}} = \frac{\text{Затраты по процессу}}{\text{Эквивалентное кол. – во выпуска}} \cdot$$

Затраты, относимые на каждый продукт, вычисляются как произведение ставки распределения и эквивалентного выпуска данного продукта на процессе.

Информация, необходимая для составления калькуляции, обобщена в таблице 14.8.

Таблица 14.8

Затраты	Продукт А	Продукт Б	Продукт В
1. Ставка распределения по процессу добычи сырья, руб/эквив.ед.	0,0429093	0,0429093	0,0429093
2. Распределенные затраты по процессу добычи сырья, руб.	42.909	36.044	2.682
3. Ставка распределения по процессу формирования и сушки, руб/эквив.ед.	0,06644	0,06644	0,06644
4. Распределенные затраты по процессу формирования и сушки, руб.	59.962	48.833	3.489
5. Ставка распределения по процессу обжига, руб/эквив.ед.		0,12908	0,12980
6. Распределенные затраты по процессу обжига, руб.	0	90.356	12.908

На заключительном этапе пропорционально цеховой себестоимости продуктов и полуфабрикатов, реализуемых на различных стадиях, производится распределение управленческих и коммерческих расходов.

$$\text{Ст.}_{\text{распр.}}_{\text{управ. расх.}} = \frac{\text{Управленческие расходы}}{\text{Цеховая себестоимость}} = \frac{30\,020}{81\,635 + 112\,284 + 103\,264} = 0,1010152$$

$$\text{Ст.}_{\text{распр.}}_{\text{расх. на продажу}} = \frac{\text{Расходы на продажу}}{\text{Цеховая себестоимость}} = \frac{29\,616}{297\,183} = 0,0996558$$

В [табл. 14.9](#) приводится сводная калькуляция себестоимости, дифференцированная по продуктам, процессам и статьям.

Таблица 14.9

Сводная калькуляция себестоимости

Показатель	Полуфабрикат А (добыча), руб.	Полуфабрикат А (формирование и обжиг), руб.	Продукт Б, руб.	Продукт В, руб.
Цеховая себестоимость	$\frac{42909}{1000000} \cdot 97500 = 4184$	$(42909 - 4184) + 59962 = 98687$	$36044 + 48833 + 90356 = 175233$	$2682 + 3489 + 12908 = 19079$
Управленческие расходы	$0,1010152 \cdot 4184 = 423$	9969	17701	1927
Расходы на продажу	$0,0996558 \cdot 4184 = 417$	9835	17463	1901
Полная себестоимость	5024	118491	210397	22907

### 14.8. Особенности калькулирования себестоимости в комплексных производствах

*Комплексное производство* – производство, выпускающее сопряженные и совмещенные виды продукции в процессе комплексной переработки исходного сырья и материалов (нефтехимия, лесохимия, лесопиление). Результатом комплексного производства являются совместные (сопряженные) и побочные продукты ([рис. 14.11](#)).

*Сопряженный продукт* – продукт-результат комплексного производства, входящий в производственную программу.

*Побочный продукт* – продукт-результат комплексного производства, не входящий в производственную программу, но который может быть использован в производстве либо реализован по пониженным ценам.

Как правило, в комплексных производствах ведут отдельный учет производственных затрат, возникающих до и после точки их разделения. *Точка разделения затрат* – этап производственного процесса, когда сопряженные и побочные продукты становятся индивидуально различимыми. Соответственно, до точки разделения затрат возникают комплексные (сопряженные) затраты, *затраты совместного производства*, которые требуют применения методов их распределения между сопряженными продуктами. После точки разделения затрат осуществляются дополнительные затраты, возникающие и необходимые для доведения каждого из сопряженных продуктов до состояния готовности, именуемые *затратами на доработку*.

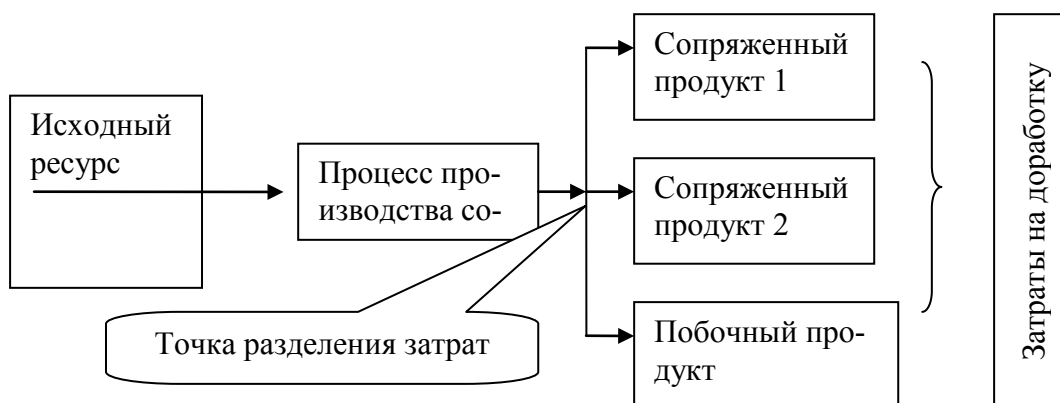


Рис. 14.11. Схема совместного (комплексного) производства

Соответственно, затраты совместного производства необходимо распределять между продуктами различных видов и наименований. Выделяют следующие методы распределения затрат совместного производства [52, с. 277-293].

1. *Методы исключения затрат* производства на побочные виды продукции (методы остаточной стоимости). Из затрат совместного производства исключаются затраты на производство побочной продукции, исчисляемые:

- по ценам возможной продажи побочного продукта, за вычетом расходов на продажу и нормы прибыли;
- по пониженным ценам возможного использования.

2. *Методы расчетно-аналитического калькулирования.* Затраты совместного производства, приходящиеся на основные (сопряженные) продукты, делятся:

- *методом предельной полезности* – пропорционально продажной стоимости сопряженных продуктов; чистой стоимости реализации (продажная цена за вычетом затрат на доработку); по среднему проценту рентабельности (прибыль от реализации продуктов распределяется между ними пропорционально, вычитанием из выручки от продаж затрат на доработку и прибыли получают часть затрат совместного производства, приходящихся на сопряженный продукт);
- *параметрическим методом с помощью технико-экономических параметров* – отдельные группы косвенных издержек распределяются между сопряженными продуктами пропорционально фактической учетной величине конкретных технико-экономических параметров (энергоемкости, содержанию химических элементов в готовых продуктах, полученных в результате химических реакций, материалоемкости и проч.).

3. *Методы количественно-стоимостного калькулирования.* Применяются для элиминирования фактора одинаковой рентабельности:

- *весовой (объемный) метод* – в комплексных производствах, выпускающих однородные виды продукции, которые не различаются по физико-химическим свойствам используемых сырья и материалов, издержки распределяются на основании теоретических расходных коэффициентов,

рассчитываемых на основе данных о потерях химических элементов при производстве (на основе балансового метода);

- *метод попродуктной локализации отходов и потерь* - при распределении затрат между продуктами комплексной переработки полиметаллических руд. При этом отходы и потери выявляются на каждой стадии производства. Прямые издержки относятся на продукты по прямому признаку на основании первичных документов; косвенные – распределяются на продукты пропорционально попродуктному потреблению сырья.

**Пример 14.7.** Результатом комплексного производственного процесса является выпуск совместных продуктов А, В и С. Затраты совместного производства составили 600 тыс. руб. Остальная информация обобщена в табл. 14.10.

Таблица 14.10

Затраты на комплексное производство

Показатели	Продукт		
	А	В	С
Выход, т	500	700	350
Затраты на дополнительную обработку, тыс. руб.	25	70	15
Цена продажи за 1 т, руб.	700	600	680

Распределить затраты совместного производства и рассчитать себестоимость каждого из совместных продуктов, используя методы:

- 1) натуральных показателей;
- 2) выручки от продаж;
- 3) чистой стоимости реализации;
- 4) постоянного процента рентабельности.

**Решение.** Рассчитаем ставку распределения для каждого метода распределения:

- 1) Метод натуральных показателей:

$$C_{T_{\text{МНП}}} = \frac{600\,000}{500 + 700 + 350} = 387,097.;$$

- 2) Метод выручки от продаж:

$$C_{T_{\text{МВП}}} = \frac{600\,000}{500 \cdot 700 + 700 \cdot 600 + 350 \cdot 680} = 0,5952.$$

- 3) Метод чистой стоимости реализации:

$$C_{T_{\text{ЧСР}}} = \frac{600\,000}{500 \cdot 700 - 25\,000 + 700 \cdot 600 - 70\,000 + 350 \cdot 680 - 15\,000} = 0,6682.$$

- 4) Метод постоянного процента рентабельности:

$$R_{\text{ППР}} = \frac{500 \cdot 700 - 25\,000 + 700 \cdot 600 - 70\,000 + 350 \cdot 680 - 15\,000 - 600\,000}{500 \cdot 700 + 700 \cdot 600 + 350 \cdot 680} = 0,2956.$$

Примечание. Метод постоянного процента рентабельности исходит из



предположения, что при реализации совместных продуктов для них устанавливается равная рентабельность. Поэтому расчет производится «от противного»: вычисляют процент рентабельности, общий для всех продуктов; затем по каждому продукту рассчитывают прибыль от продаж (умножением процента рентабельности на выручку); наконец, определяются приходящиеся на продукт затраты совместного производства путем вычитания из выручки от реализации продукта прибыли и добавленных затрат.

Рассмотрим применение метода постоянного процента рентабельности на примере продукта А:

$$\text{Совм.Затр.}_A = 500 \cdot 700 - 25\,000 - 500 \cdot 700 \cdot 0,2956 = 221\,527,78\text{p}27,$$

Остальные данные о распределении затрат обобщены в табл. 14.11.

Таблица 14.11

Данные о распределении затрат

Показатели	Продукт			Итого
	А	В	С	
<i>Метод натуральных показателей</i>				
Затраты совместного производства	193 548,39	270 967,74	135 483,87	600 000,00
Себестоимость	218 548,39	340 967,74	150 483,87	710 000,00
<i>Метод выручки от продаж</i>				
Затраты совместного производства	208 333,33	250 000,00	141 666,67	600 000,00
Себестоимость	233 333,33	320 000,00	156 666,67	710 000,00
<i>Метод чистой стоимости реализации</i>				
Затраты совместного производства	217 149,22	233 853,01	148 997,77	600 000,00
Себестоимость	242 149,22	303 853,01	163 997,77	710 000,00
<i>Метод постоянного процента рентабельности</i>				
Затраты совместного производства	221 527,78	225 833,33	152 638,89	600 000,00
Себестоимость	246 527,78	295 833,33	167 638,89	710 000,00

## ТЕМА 15.

# УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

### 15.1. Состав учетной категории прочих доходов и расходов

*Прочие доходы.* Согласно ПБУ 9/99 доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются *прочими поступлениями* [24].

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, если это не является предметом деятельности организации;
- поступления, которые связаны с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если это не является предметом деятельности организации;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), если это не является предметом деятельности организации;
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- иные доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия *чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности* (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации): стоимость материаль-

ных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов.

*Прочие расходы.* В соответствии с ПБУ 10/99 расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются *прочими расходами* [25].

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, если это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если это не служит предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- иные расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия *чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности* (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества).

## 15.2. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет прочих доходов и расходов

Бухгалтерские записи по учету прочих доходов и расходов должны производиться на основании *первичных документов*. Такими документами могут быть: акты приемки-передачи, накладные при продаже внеоборотных активов, производственных запасов и прочих активов, бухгалтерские справки, платежные документы, акты сверок, письма контрагентов, решения суда, постановления органов власти при отражении прочих поступлений или прочих расходов.

*Аналитический учет* по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Для организации отдельного учета прочих доходов и прочих расходов к счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На *субсчете 91-1 «Прочие доходы»* учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами. На *субсчете 91-2 «Прочие расходы»* учитываются прочие расходы. *Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»* предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся нарастающим итогом в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Операции *по продаже внеоборотных активов, производственных запасов и прочих активов* в бухгалтерском учете отражаются с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств.

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» списывается остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, - в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов.

Также в корреспонденции со счетами учета затрат по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции.

При сопоставлении дебетового и кредитового оборота по счету 91 «Прочие доходы и расходы» определяется финансовый результат от продажи внеоборотных активов, производственных запасов и прочих активов, который списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, определяют в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, возникшей по данной операции.

Величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности.

Поступления от продажи основных средств и иных активов признаются в бухгалтерском учете при соблюдении условий признания выручки, установленных ПБУ 9/99.

При учете прочих доходов и расходов, отличных от результатов продажи активов, необходимо руководствоваться следующими правилами.

Прочие доходы и расходы признаются в учете *на следующие даты*:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков – в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, - в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;
- суммы дооценки активов – в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;

- иные поступления – по мере образования (выявления).

*Процентные доходы, доходы от участия в уставных капиталах других организаций* признаются в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, возникающей по таким операциям.

*Величина штрафов, пени, неустоек за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков* принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

*Активы, полученные безвозмездно*, принимаются к бухгалтерскому учету в составе прочих доходов по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

*Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек*, включается в прочий доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

*Суммы дооценки активов* определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов. *Иные поступления* принимаются в состав прочих доходов в фактических суммах.

По отношению к отчетному периоду, прочие расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

*Величина прочих расходов:*

- связанных с участием в уставных капиталах других организаций;
- с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- процентных расходов;
- расходов, связанных с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями,

определяется в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

*Сумма штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков* принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

*Величина дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.*

### 15.3. Формирование финансового результата

*Финансовым результатом (прибылью или убытком), выявленным за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в бухгалтерском учете, является бухгалтерская прибыль (убыток) [41].*

Для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период используются счета раздел VIII «Финансовые результаты» Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности [39].

Финансовый результат по операциям, связанным с обычными видами деятельности, определяется на счете 90 «Продажи». Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового и кредитового оборота по субсчетам счета 90 «Продажи» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Он выявляется на субсчете 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж». Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат по прочим операциям, не связанными с обычными видами деятельности организации, учитывается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Ежемесячно сопоставлением дебетового и кредитового оборота по счету 91 «Прочие доходы и расходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Оно выявляется на субсчете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» и списывается заключительными оборотами месяца с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 99 «Прибыли и убытки».

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. *По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.*

Таким образом, на счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;
- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года.

Финансовый результат отчетного периода отражается в *бухгалтерском балансе как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)* и представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

## 15.4. Учет расчетов по налогу на прибыль

Положением по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [33], которое должно применяться всеми организациями, кроме кредитных, страховых организаций и бюджетных учреждений, решается проблема сопоставимости данных бухгалтерского и налогового учета прибыли организации. Налоговым кодексом устанавливаются отличные от бухгалтерских правила признания доходов и расходов, поэтому состав расходов и доходов организации в бухгалтерском и налоговом учете не всегда одинаков.

Это приводит к отличиям в суммах прибыли (убытка), определенных по правилам бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Эти различия невозможно нивелировать методами учетной политики: полностью сблизить бухгалтерский и налоговый учет невозможно. В результате налог на прибыль, рассчитываемый исходя из правил налогового учета и отражаемый в налоговой декларации, не дает представления о порядке и последовательности его формирования пользователям финансовой отчетности. Более того, необходимо учитывать влияние расхождений между правилами налогового и бухгалтерского учетов при расчете чистой прибыли как основы для начисления дивидендов (доходов) участникам.



Таким образом, цель отражения расчетов по налогу на прибыль состоит в установлении и отражении в учете связей между показателями бухгалтерской прибыли (исчисленной по данным бухгалтерского учета и признанной в финансовой отчетности) и налоговой прибылью, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Общая схема формирования различий приводится на рис. 15.1.



Рис. 15.1. Порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль в ПБУ 18/02

Для систематизации расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом вводятся понятия постоянных и временных различий.

И постоянные, и временные различия возникают из-за различия правил бухгалтерского и налогового учета. При этом постоянные различия появляются из-за несовпадения самих фактов признания дохода (расхода) либо его оценки, а временные различия – из-за несовпадения моментов его признания. Постоянная разница связана только с одним отчетным периодом и никак не влияет на другие периоды. Временная разница обязательно связана с несколькими отчетными периодами: в одном периоде она возникает, а в других погашается. Временная разница возникает, когда доход или расход уже признан в бухгалтерском учете, а в налоговом еще нет (или наоборот), и временно существует до тех пор, пока этот доход или расход не будет признан и в налоговом учете.

Под *постоянными различиями* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как текущего, так и других периодов [33, п. 4].

Далее систематизированы причины возникновения постоянных различий и приведены их примеры.

1. *Превышение фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения, в частности:*

1.1. компенсационные начисления работникам в связи с повышением цен, суммы выплаченных подъемных, суточных, полевого довольствия и рациона, компенсации за использование для служебных поездок лич-

- ных легковых автомобилей и мотоциклов сверх размеров, определенных Правительством РФ (п.25, 37, 38 ст.270);
- 1.2. оплата дополнительных отпусков при превышении размера отпуска, определенного в соответствии с трудовым законодательством (п.24 ст.270);
  - 1.3. расходы обслуживающих производств и хозяйств градообразующих организаций сверх установленных нормативов (ст.275.1);
  - 1.4. некоторые расходы, формально осуществляемые на безвозмездной основе, но, по существу, являющиеся элементом оплаты труда: расходы на бесплатное питание, транспортное обеспечение работников, в случаях, предусмотренных законодательством и (или) трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами и др. (п.п. 4,5 ст.255, п.п.25,26 ст.270 и т.п.);
2. *Отдельные виды убытков, не принимаемые в целях налогообложения:*
- 2.1. убыток, связанный с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны (п.1 ст.277);
  - 2.2. убыток, перенесенный на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих периодах (ст.283).
3. *Нормируемые в соответствии с правилами гл. 25 расходы, произведенные сверх установленных норм:*
- 3.1. представительские расходы;
  - 3.2. проценты по долговым обязательствам;
  - 3.3. расходы на нормируемые виды рекламы;
  - 3.4. расходы на добровольное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение работников.
4. *Иные аналогичные расходы по ст. 270. К данной категории относятся расходы, удовлетворяющие одновременно следующим двум критериям:*
- 1) признаются расходами (уменьшают финансовый результат) отчетного периода в бухгалтерском учете;
  - 2) не признаются расходами в целях налогообложения ни в отчетном периоде, ни в дальнейшем.

Формой влияния постоянных разниц на сумму налога на прибыль является *постоянный налоговый актив* или *постоянное налоговое обязательство*<sup>19</sup>. Постоянный налоговый актив возникает в отношении постоянных разниц, в результате которых *бухгалтерская прибыль превысит налоговую*.

<sup>19</sup> Действующей редакцией ПБУ 18/02 не предусмотрена категория постоянного налогового актива, однако она реально существует.

Наоборот, постоянное налоговое обязательство возникает как следствие постоянных налоговых разниц, *приводящих в превышению налоговой прибыли над бухгалтерской.*

Смысл налоговых активов и обязательств состоит в том, что их изменения отражают различия между условным расходом по налогу на прибыль (т. е. суммой налога, рассчитанного по бухгалтерской прибыли) и текущим налогом на прибыль (т. е. суммой налога, отраженной в налоговой декларации).

Под *временными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в других отчетных периодах [4, п. 8]. В зависимости от характера воздействия временной разницы на соотношение показателей бухгалтерской и налоговой прибыли, выделяют категории временных налогооблагаемых и временных вычитаемых разниц.

*Временные налогооблагаемые разницы* связаны с превышением бухгалтерской прибыли над налоговой в периоде совершения хозяйственной операции, а в следующих периодах, за счет списания этих разниц, наоборот, налоговая прибыль превысит бухгалтерскую. Такая ситуация возможна по причине:

- доход признается в бухгалтерском учете единовременно (или в большей сумме), а в налоговом учете распределяется на несколько периодов;
- расход признается в налоговом учете единовременно (или в большей сумме), а в бухгалтерском учете распределяется на несколько отчетных периодов.

Причинами и примерами временных налогооблагаемых разниц могут быть:

- различия в оценке стоимости товарно-материальных запасов;
- различия в оценке стоимости покупных товаров;
- различия в оценке стоимости амортизируемого имущества;
- разница в сроках включения объектов в состав амортизируемого имущества;
- применение разных способов расчета амортизации;
- применение разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных товаров (работ, услуг) в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- применение разных способов оценки остатков незавершенного производства (готовой продукции на складе и т.п.) в бухгалтерском и налоговом учете;
- различия в составе расходов будущих периодов в бухгалтерском учете и налоговом учете (расходы на приобретение компьютерных программ, лицензий, на сертификацию, на рекламу, на подготовку и освоение новых производств и многие другие, если срок договором не установлен и не может быть однозначно определен исходя из условий сделки);

- различные правила отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств;
- отличия в моменте признания доходов в бухгалтерском учете и при кассовом методе для целей налогообложения;
- отсрочка или рассрочка по уплате налога на прибыль.

*Временные вычитаемые разницы* связаны с превышением налоговой прибыли над бухгалтерской в периоде совершения хозяйственной операции, а в следующих периодах, за счет списания этих разниц, наоборот, бухгалтерская прибыль превысит налоговую. Такая ситуация возможна:

- если расход признается в бухгалтерском учете единовременно (или в большей сумме), а в налоговом учете распределяется на несколько периодов;
- доход признается в налоговом учете единовременно (или в большей сумме), а в бухгалтерском учете распределяется на несколько отчетных периодов.

Примерами и причинами возникновения временных вычитаемых разниц могут быть:

- применение разных способов расчета амортизации;
- различия в сроке полезного использования основных средств;
- применение в случае продажи объектов основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличие нематериального актива в налоговом учете при отсутствии капитализации расходов в бухгалтерском учете;
- расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки;
- разницы по резервам предстоящих расходов и платежей, оценочным резервам;
- безвозмездные поступления (кроме денежных средств, имущественных прав и услуг);
- доходы в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- отличия в моменте признания расходов в бухгалтерском учете и при кассовом методе для целей налогообложения;
- убыток, перенесенный на будущее, не использованный для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в будущем.

Умножая временные разницы на ставку налога на прибыль, получаем *отложенные налоговые обязательства (ОНО)* в случае налогооблагаемых разниц и *отложенные налоговые активы (ОНА)*, если разницы являются вычитаемыми.

Смысл налоговых активов и обязательств состоит в том, что их изменения отражают различия между *условным расходом (доходом) по налогу на*

*прибыль* (т. е. суммой налога, рассчитанного по бухгалтерской прибыли) и *текущим налогом на прибыль* (т. е. суммой налога, отраженной в налоговой декларации).

*Синтетический учет расчетов по налогу на прибыль.* Условный расход по налогу на прибыль и постоянное налоговое обязательство отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогу на прибыль». Постоянный налоговый актив и условный доход по налогу на прибыль отражаются по дебету счета 68 «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Проводки же по учету отложенных налоговых активов и обязательств не затрагивают счет 99 «Прибыли и убытки». Отложенные налоговые активы и обязательства отражаются на счетах 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогу на прибыль». При выбытии соответствующих активов и обязательств, с которыми было связано образование отложенного налогового актива или обязательства, они списываются на счет 99 «Прибыли и убытки» (табл. 15.1).

Таблица 15.1

Соотношение бухгалтерской и налоговой прибыли и их последствий

Объект учета	Последствие	Отражение в учете
Прибыль по данным бухгалтерского учета	Условный доход	Д 99 – К 68
Убыток по данным бухгалтерского учета	Условный расход	Д 68 – К 99
Постоянная разница	Постоянное налоговое обязательство	Д 99 – К 68
Постоянная разница	Постоянный налоговый актив	Д 68 – К 99
Временная вычитаемая разница	Отложенный налоговый актив	Д ОНА (09) – К 68
Временная налогооблагаемая разница	Отложенное налоговое обязательство	Д 68 – К ОНО (77)

Текущий налог на прибыль отдельно в учете не отражается, поскольку после того как отражены условный расход по налогу на прибыль и налоговые активы и обязательства, его сумма автоматически оказывается учтенной в составе задолженности компании по налогу на прибыль ([рис. 15.2](#)).

Условный доход (Условный расход) по налогу на прибыль	
<i>плюс</i>	
Постоянное налоговое обязательство	
<i>минус</i>	
Постоянный налоговый актив	
<i>плюс</i>	
Отложенный налоговый актив	
<i>минус</i>	
Отложенное налоговое обязательство	
<i>плюс / минус</i>	
Списываемые налоговые обязательства прошлых периодов	
<i>равно</i>	
Текущий налог на прибыль	

Рис. 15.2. Порядок формирования текущего налога на прибыль

*Аналитический учет и отражение в отчетности.* Аналитический учет расчетов по налогу на прибыль ведут в разрезе временных и постоянных налоговых разниц, а также объектов и операций, в результате которых они возникают. Аналитический учет налоговых активов и обязательств ведут по их видам.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств. Постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) отражаются в отчете о прибыли и убытках.

При наличии постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются:

- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);
- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;

- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

## РАЗДЕЛ 2. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### ТЕМА 16. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

#### 16.1. Эволюционные основы теории управленческого учета

Систему бухгалтерского учета обычно рассматривают как совокупность трех учетных подсистем: финансового учета, налогового учета и управленческого учета. Целью *финансового бухгалтерского учета* является, в первую очередь, удовлетворение потребностей внешних пользователей в информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности организации, результатом – периодическая стандартизованная финансовая отчетность. *Налоговый учет* организуется на основе финансового учета, его цель – своевременное, точное и достоверное определение величины объектов налогообложения и расчет необходимых налоговых платежей. Техника и форма налогового учета разрабатываются предприятием на основе общенациональных нормативных документов и состоят в последовательных, регламентированных стандартных корректировках показателей финансового учета для целей налогообложения. В противоположность финансовому и налоговому учету управленческий учет призван способствовать организации длительной, эффективной и безубыточной работы предприятия, поэтому в системе управленческого учета формируется информация, необходимая внутренним пользователям – менеджерам среднего и высшего звена, передовым сотрудникам. Эта информация должна быть в высшей степени детализована, оперативна, иметь отношение к рассматриваемой проблеме; принципы формирования такой информации зачастую могут противоречить общепринятым принципам и правилам, определяющим организацию финансового и налогового учета, сама же информация представляет собой коммерческую тайну организации.

Таким образом, *управленческий учет* – это информационная система организации, предназначенная для сбора, группировки, обобщения и итогового представления в отчетности информации, которая необходима для текущего управления организацией и принятия стратегических управленческих решений.

Современное состояние управленческого учета и его роль в формировании информационной основы управления обусловлены как историческими аспектами развития, так и экономическими характеристиками и целями обслуживаемых им объектов. Англоязычный термин «управленческий учет» (Management Accounting) получил распространение в период размежевания



единой системы бухгалтерского учета на финансовую и управленческую бухгалтерию в 40-50-х годах XX в.

В развитии управленческого учета можно выделить пять периодов:

- 1) XVII – XIX вв. – начальный этап развития экономической школы бухгалтерского учета, обоснование концепций «учета для управления», становление теорий производственного и калькуляционного учета;
- 2) начало XX в. – 40-е годы XX в. – становление и обоснование теории управленческого учета, появление первых систем управленческого учета;
- 3) 40-е годы XX в. – начало 80-х годов XX в. – обособление системы взглядов на роль хозяйственного учета в управлении, развитие теории и практики управленческого учета;
- 4) начало 80-х годов XX в. – середина 90-х годов XX в. – кризис системы управленческого учета;
- 5) с середины 90-х годов XX в. – современный этап развития управленческого учета, появление высокоэффективных систем, тенденции расширения и интеграции информационных систем.

*Начальный этап становления управленческого учета* как научной и практической дисциплины вызван переходом ведущих мировых держав<sup>20</sup> к индустриальному типу производства (великая промышленная революция) и выразился в возникновении феномена промышленного учета (англоязычный аналог – cost accounting). Для этого периода были характерны разделение и специализация труда; развитие акционерных форм собственности и вытекающее отсюда разделение функций собственников и менеджеров с постепенным обособлением управления в самостоятельный вид деятельности; создание института промышленных управляющих; развитие функции контроля; повышение роли калькуляции в управлении производством и принятии ценовых решений.

Следствием совершенствования производственных систем и перехода к массовому выпуску однотипных изделий стала четкая тенденция к отделению производственного учета от стандартного торгового. В начале XIX в. немецкие и австрийские специалисты провели разграничение между финансовым и фабричным учетом (Л.Ф. Фредерсдорф, 1802) [92]. Идея обособления промышленного учета от торгового принадлежит Ф.В. Кронхейму: в 1818 г. он заявил, что двойная бухгалтерия, появившаяся в торговом учете, не в состоянии раскрыть внутрихозяйственные процессы. Кронхейм предложил разделить учет на две части: производственный, который предусматривал бы тройные счета, ведущиеся в натуральном выражении, и бухгалтерский, включающий традиционную учетную систему [74, с. 61-63]. Он также разработал собственную систему, которая получила известность под названием «стоимости реализованной продукции»: эта идея во многом предопре-

<sup>20</sup> Англия - между 1770 г. и 1830 г.; Франция - в 1830–1860-е годы; США и Германия в 1850–1890-е; скандинавские страны – в 1870-е, Япония - в 1880-е; Россия - в 1835-1860 гг.

делит развитие промышленного учета в Великобритании, которая пойдет по пути раздельного учета первичных и добавленных затрат. Вообще, с именем Ф.В. Кронхейма связано происхождение *комплексной теории производственного учета* (видную роль в этом сыграл также Джеймс Фултон).

Разграничение учета на два самостоятельных цикла, торговую и производственную бухгалтерию, было характерно и для немецкой школы XIX в. Болдуин Пендорф подчеркивал тот факт, что информация, формируемая в производственной бухгалтерии, отличается большей степенью детализации: затраты могут собираться по отделам, затем распределяться по цехам и далее – по продуктам. Эйген Шмаленбах указывал на функции производственной бухгалтерии: она контролирует внутривозвратные процессы и включает в себя учет заработной платы, материалов, себестоимости и результатов.

Внутри самой теории счетоведения также содержались внутренние предпосылки, приведшие к возникновению учета затрат и связанные с обособлением экономической школы бухгалтерского учета. *Экономическая школа* (Ж.-Г. Курсель-Сенель, Ж. Савари, Дж. Чербони) трактовала учетную науку как информационное отображение организационных (общественных) связей, квинтэссенцией которых выступает управление; целью учета называлось изучение результатов функционирования каждого объекта, находящегося на предприятии.

Идеи экономической школы и объективные предпосылки, обусловленные необходимостью контроля эффективности производства в параллельных, последовательных и смешанных технологических циклах, привели к возникновению в Англии в середине XVIII в. теории калькуляции, сформировавшей позднее ядро первых систем управленческого учета. Джеймс Додсон в 1750 г. описывает технику бухгалтерского и натурально-стоимостного учета производства: принятая им система позволяла сопоставлять затраты, связанные с работой каждого мастера, с выручкой от продажи произведенных им изделий. Ж.Г. Курсель-Сенель впервые формулирует различия между процессом учета затрат и расчетом себестоимости (калькуляцией), заявив, что расчет себестоимости является конечной целью учета затрат. Им же была обоснована необходимость разделения затрат в структуре себестоимости на прямые и косвенные, которые надлежало собирать на отдельном счете. В конце периода он предлагал распределять косвенные расходы пропорционально прямым.

Первая фаза индустриальной революции была также ознаменована появлением фрагментов *отраслевого промышленного учета*: Ф. Ляйтнер в 1905 г. пытается, анализируя специфические системы производственного учета, сложившиеся в различных компаниях, создать системную теорию учета затрат. Альберт Кальмес в 1906 г. изучает учет на фабрике в целом, Х. Прайсера в 1919 г. формулирует постулаты учета затрат в металлургии и в условиях механизированного производства [92].

Развитие железнодорожных компаний в первой трети XIX в. ставит проблему оценки затрат, амортизации основного капитала, расчета затрат для целей ценообразования. Из учетной среды железнодорожных компаний вы-

текают системные элементы, во многом предопределяющие развитие учета как такового; одновременно задействуются методы иных отраслей науки, также оказывающие влияние на становление промышленного учета. Так, в учет на железных дорогах начинает внедряться принцип разделения постоянных и переменных затрат, сформулированный в 1827 г. математиком Ч. Беббиджем.

*Второй период, этап становления и обособления теории управленческого учета* (конец XIX в. – начало XX в.) совпадает со заключительной стадией индустриальной революции: она была ознаменована началом массового производства, формированием устойчивых систем промышленного капитализма, ростом числа акционерных компаний<sup>21</sup>, происходит качественное изменение социального характера процесса труда и социальной структуры общества, высокую роль играет научная организация производственного процесса. Важнейшим вопросом, связанным с отделением капитала от его собственника и передачей в управление наемным служащим, становится контроль за эффективностью его использования. Это служит стимулом к поиску новых методов формирования информации, находящихся вне традиционных границ стандартной двойной торговой бухгалтерии. В этот период развиваются теория оценки элементов учетных систем, особенно капитала и запасов.

В середине XIX в. появляются первые крупные розничные магазины, формируется тип розничной торговой сети, принадлежащей одному собственнику, и именно там возникают такие показатели эффективности работы подразделений, как индексы общей рентабельности и оборачиваемости капитала. Создаваемая на иерархических предприятиях система управленческого учета должна была способствовать развитию мотивации и увеличению эффективности внутренних процессов, а не измерять рентабельность организации в целом. Таким образом, отделение целей собственников от внешних информационных потребностей рынка привело к появлению двух обособленных информационных систем: управленческого и финансового учета.

Дальнейшая индустриализация не только окончательно выделяет управление производством в особую функцию организации, но и формирует различные подходы к нему: научно-технический, инженерный. На становление первых комплексных систем управленческого учета в этот период оказывают влияние открывшие эру научного менеджмента труды Ф. Тейлора, который сделал решающим требованием к производственному учету набор стандартов для систематической работы и эксплуатацию времени.

Технологии конвейерного производства определили новый тип движения производственных потоков и потребовали создания методов учета затрат в новой среде. Поточное производство восприняло ранее появившиеся идеи учета затрат по процессам (ставшие прообразом современного попроцессно-

<sup>21</sup> Отметим, что акционерные компании появлялись еще в первой фазе промышленной революции. Так, по данным Королевского Лондонского статистического общества, во Франции за период с 1826 по 1837 гг. было зарегистрировано 1 106 командитных товариществ и 157 акционерных компаний, однако они были заняты преимущественно торговлей и банковским делом.

го калькулирования). Изобретателем системы process-costing стал G.P. Norton, органично связавшим свою теорию с предложениями по организации центров прибыли и применению механизмов трансфертного ценообразования [92]. Открытия в области нормирования труда и учета отработанного времени открыли путь развитию систем стандартизации производства и затрат и во многом предопределили возникновение теории и практики стандарт-коста.

Ко второму этапу развития управленческого учета можно отнести и возникновение первых систем учета затрат. В начале XX в. специалисты в области производственных технологий начинают разработку количественных нормативов затрат производственных ресурсов для совершенствования технологических процессов путем упрощения и стандартизации операций. Количественные нормативы материальных и трудовых затрат были основаны на «лучшем способе» выполнения операции, они составляют основу планирования работ и операционного контроля. В это же время Чартер Гаррисон обосновывает необходимость использования технологических стандартов в учете затрат, разработав и внедрив тем самым в 1911 г. первую известную систему нормативного учета (стандарт-кост). В 1918 г. им публикуются первые уравнения для анализа отклонений. В 1920 г. Харрингтон Эмерсон предлагает использовать информацию, поступающую из системы «стандарт-кост», для дифференциации отклонений на те, которые вызваны контролируруемыми причинами, и отклонения, неконтролируемые менеджерами. Эта идея в наши дни получила развитие в концепции учета по центрам ответственности.

В первые десятилетия XX в. волна реструктуризации компаний в США привела к появлению вертикально-интегрированных и мультидивизиональных организаций. Эти многопрофильные компании развивались в единой централизованной организационной структуре, в соответствии с которой операции фирмы распределялись по технологически специализированным подразделениям. Во главе каждого из подразделений стоял менеджер, в функции же высшего менеджмента входили координация различных операций, определение стратегии, принятие решений об оптимальном размещении и распределении капитала по подразделениям и операциям. Новые технологии управленческого учета должны были поддерживать такую многофункциональную деятельность диверсифицированных организаций. Для согласования результатов деятельности организации с едиными целями фирмы создается такая управленческая технология, как бюджетное планирование.

Измерение оборачиваемости капитала (ROI) позволяло определять вклад каждого подразделения в общий результат организации, и этот показатель помогал менеджерам принимать решения по распределению капитала в наиболее рентабельные подразделения. В то же время наряду с показателем ROI, отражающим внутреннюю эффективность, появляется идея использования трансфертных цен в качестве рыночного измерителя эффективности подразделений.

*Начало третьего этапа развития управленческого учета* приходится на середину XX в., когда начинаются процессы национальной стандартизации и гармонизации системы финансового учета. Основную роль в развитии управленческого учета в 1940-1980-х годах играли два основных фактора.

*Стандартизация и унификация финансовой отчетности.* В большинстве стран появляется законодательная база в форме национальных учетных стандартов, которые предполагают единые унифицированные правила отражения однородных фактов хозяйственной деятельности в финансовой отчетности предприятий. Результаты стандартизации финансового учета приводят большинство предприятий к мысли о том, что единая система бухгалтерского учета не способна выполнять все функции эффективной информационной среды: формировать информацию для внешних пользователей; формировать показатели для целей налогообложения; создавать основу для принятия управленческих решений. Начинается процесс создания автономных бухгалтерских систем, формирующих информацию для целей управления.

*Изменение парадигмы управления, переход от «рынка продавца» к «рынку покупателя».* Приводит к росту значимости эффективных рекламных и маркетинговых технологий, связей с общественностью, росту накладных расходов. Высокий уровень развития промышленных технологий, высокие темпы морального старения машин и оборудования предполагают, что предприятие сможет эффективно развиваться только в том случае, когда оно имеет развитую систему контроля и управления процессами снижения издержек и использования производственных мощностей. Возникает потребность в современных системах учета затрат, которые обеспечивали бы точную, достоверную, своевременную информацию о затратах предприятия в целом и по видам продуктов. Перечислим основные, на наш взгляд, особенности развития теории и практики управленческого учета этого периода:

- происходит окончательное размежевание теорий управленческого и финансового учета, связанное с процессами национальной стандартизации и гармонизации финансового учета, изменением парадигмы управления, увеличением концентрации капитала, ростом конкуренции, изменением структуры издержек и усложнением технологических процессов;
- основные исследования в области управленческого учета посвящаются отраслевым технологиям применения передовых разработок, развитию теории производственного учета и отраслевой калькуляции;
- развитие основных концепций управленческого учета этого периода относится к традиционной школе: совершенствование методов и приемов учета затрагивает его финансовую составляющую и практически не соотносится с развитием технологий производственного менеджмента или эффективного функционирования организации во внешней среде;
- управленческий учет представляет собой обособленную систему бухгалтерского учета; попыток превратить его во всеобщую информационную управленческую систему не предпринимается.

Начало *четвертого этапа существования систем управленческого учета* (1980-е гг.) вызвано стагнацией традиционных систем учета затрат. К 1980-м годам за рубежом определился круг вопросов, указывающих на несоответствие применяющихся учетных технологий современному уровню развития производства и конкуренции. Закономерности развития экономических сообществ привели к тому, что сложившиеся в большинстве государств системы управленческого учета перестали удовлетворять потребностям динамично развивающейся рыночной экономики. В этот период особенно очевидным становится несоответствие информационной базы, формируемой учетными системами предприятия, его управленческим нуждам и реальному положению.

Кризисный этап в работах зарубежных авторов характеризуется, с одной стороны, отрицанием полезности и необходимости управленческого учета, с другой – попытками создать альтернативные школы и модели информационных систем, которые помогли бы преодолеть создавшиеся противоречия.

Действовавшая практика организации управленческого учета получила название традиционной и подверглась критике. В числе традиционных назывались такие системы управленческого учета, как стандарт-кост, директ-костинг, учет по центрам ответственности. *Основными характеристиками традиционной практики управленческого учета*, по мнению зарубежных авторов, были преимущественное отождествление целей управленческого и производственного учета и опора на традиционные концепции происхождения и поведения затрат. Они не соответствуют потребностям современного бизнеса и управления по следующим причинам:

- формируют искаженную неоперативную информацию, которая не может служить достоверной основой для экономического контроля, анализа и регулирования;
- сводятся к учету затрат (производственному учету), не охватывая других актуальных объектов (доходов, эффективности использования производственных ресурсов, сравнительного и отраслевого анализа);
- не способны к организации обратной связи по отдельным участкам производственного и делового цикла и не позволяют вносить оперативные корректировки в организацию процессов, а также планировать их.

В 1980-х годах происходит размежевание научных теорий и практики на три подхода: традиционный, управленческий и интеграционный [81].

Сторонники *традиционного подхода* придерживаются точки зрения на эффективность традиционных систем управленческого учета, но соглашались с необходимостью их модернизации. Наиболее интересными являются исследования по совершенствованию методов распределения косвенных затрат между объектами учета. До 1970-х годов не было найдено универсального метода распределения косвенных затрат: проблема заключалась в отсутствии не столько достоверных баз распределения, сколько концептуального подхода

в определении связи между категориями косвенных затрат и базами их распределения.

Сторонники *управленческого подхода* сводили к минимуму или вовсе отрицали значение учетной информации в системе управления. Общим принципом является приоритет использования нефинансовых измерителей эффективности, представленных показателями качества и времени или их комбинациями, финансовые показатели рассматриваются как производные от них, а не как основные индикаторы экономического состояния системы. Такой синтез современных подходов к управлению затратами и производством получил название «системы синхронного производства» (Synchronous Manufacturing). Значительный вклад в ее совершенствование вносит практика японских предприятий: идеи кайзен-костинга, учета по псевдоцентрам прибыли и системы своевременного производства формируют основу современного управленческого учета.

Развитие интеграционных моделей, в сущности, является основой современных систем управленческого учета. Наибольшую популярность завоевал разработанный в рамках *интеграционного подхода* пооперационный учет, основные положения которого были сформулированы в 1971 г. профессором Калифорнийского университета G. Staubus. К сожалению, работа не получила признания, по-видимому, из-за отсутствия глобальной конкуренции и практической потребности в сбалансированном управлении затратами и доходами.

Таким образом, комплекс причин привел к необходимости коренной перестройки существовавшей практики управленческого учета. В 1990-х годах начинается *новый этап практического и теоретического развития управленческого учета*. Возрастает роль нефинансовых показателей, отражающих эффективность управления качеством, управления временем, запасами, производственными мощностями. К началу XXI в. наметился переход к новой управленческой парадигме, именуемой «информационной экономикой», «инновационной экономикой» или «экономикой знания». Системообразующим фактором современной глобальной экономики выступает интернациональный характер капитала, который создает финансовые основы современного производства. Повышается роль инфраструктуры, финансового капитала, информации, производственная функция (внедрение знаний) отделяется от функции генерации идей.

Особую значимость приобретает *концепция интеллектуального капитала* как совокупности неденежных и нематериальных ресурсов, контролируемых организацией и участвующих в создании стоимости. С позиций традиционной теории интеллектуальный капитал не может быть элементом предмета бухгалтерского учета, хотя при этом является стратегическим объектом, который нуждается в измерении, оценке, анализе и контроле.

Другой особенностью широкого распространения инноваций является многократное увеличение видов материальной продукции, предлагаемой рынку. С 1950-х годов довлеет понимание продукта как набора потребитель-

ских характеристик, за которые готов заплатить покупатель. К началу XXI в. становится очевидной индивидуализация этого набора, приводящая к объединению технологий массового производства с процессами индивидуального производства. Это технологическое изменение неизбежно потребует развития теории калькуляции и изобретения ее гибридных форм и методов.

С 1990-х годов приобретают особое значение комплексные системы управленческого учета, которые мы будем называть современными – пооперационный учет Activity-Based Costing, ABC), теория ограничений, стратегический управленческий учет, система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard).

Влияние динамических изменений в концепции управления (слияние функций, сдвиг к стратегии, изменение парадигмы управленческих коммуникаций и информационных потоков) приводят к непосредственному изменению концепции информационной системы – от управленческого учета до контрольно-аналитической системы. Такое изменение влечет за собой расширение функций учетно-аналитической системы до выполнения ею отдельных элементов управленческого воздействия. Таким образом, в условиях трансформаций хозяйственного механизма можно говорить о размывании границ учета и управления, о слиянии и взаимном проникновении их функций. Практически это отображается и в изменении практики предприятий – адаптационное взаимодействие хозяйственного механизма предприятия и довлеющей учетной (управленческой) концепции приводит к соответствующему изменению или построению информационной управленческой системы предприятия как прикладного механизма контрольно-аналитической системы.

## 16.2. Управленческая информационная система организации

Необходимость в создании научной концепции системы учета возникла сравнительно недавно и связана с развитием управленческого аспекта хозяйственного учета. Развитие управленческого учета на Западе было связано, в первую очередь, со становлением его практической составляющей, а затем практическое наработки дорабатывались и развивались в научные концепции.

Одним из первых термин «система учета» употребил основоположник системы «стандарт-кост» Чартер Гаррисон, он же определил ее задачи: «Система учета точно такой же механизм, как и всякий иной. Ее производственная задача – фабрикация информационно-ориентирующих данных. Подобно всякому сложному механизму, механизм учета надо рассматривать и оценивать не столько под углом зрения простоты конструкции, сколько под углом зрения тех результатов, которые он дает, и той легкости и экономии, с которой он работает» [73, с. 201-202].

В настоящее время создание управленческой информационной системы организации можно рассматривать в рамках тенденции расширения



управленческого учета, предполагающего развитие его функций по мере совершенствования систем управления, ее целей и задач, от простого механизма обработки информации до выполнения определенных управленческих функций (рис.16.1).



Рис. 16.1. Подходы к управленческому учету

В рамках первого подхода, *производственного учета*, цель создания управленческой информационной системы сводится к учету и анализу затрат и доходов организации по разнообразным объектам учета, выявлению достоверного финансового результата, контролю его структуры и динамики. Такие информационные системы создаются, как правило, на этапе внедрения управленческого учета в организации.

Подход к управленческому учету как *подсистеме бухгалтерского учета* (рис. 16.2) восходит к англосаксонской учетной традиции и рассматривает возможность реализации функций управленческого учета только в рамках метода бухгалтерского учета. Кроме того, спорным является разделение единой целостной системы учета на какие бы то ни было разобщенные функциональные подсистемы.



Рис. 16.2. Англосаксонская модель бухгалтерского учета

Третий подход рассматривает управленческий учет как информационную систему, обслуживающую внутреннего потребителя и использующую

для этого весь арсенал функций *хозяйственного учета* – оперативного, бухгалтерского и статистического (рис. 16.3).

Организация включает множество элементов, одна часть их неизмерима с точки зрения учета – положение во внешней среде, общие стратегии, миссия; другая, ресурсы и процессы, - измерима. Измерители также разноплановы: одни имеют натуральное и стоимостное выражение и фиксируются в бухгалтерском учете, другие – только натуральное и являются предметом оперативного учета, третьи теоретически могут быть измерены, однако бесспорной концепции их измерения пока не существует. Например, процессы, такие, как передача и обработка данных, различные виды управленческого воздействия и коммуникаций, могут быть охвачены оперативным учетом, если организация разработает методику их измерения.

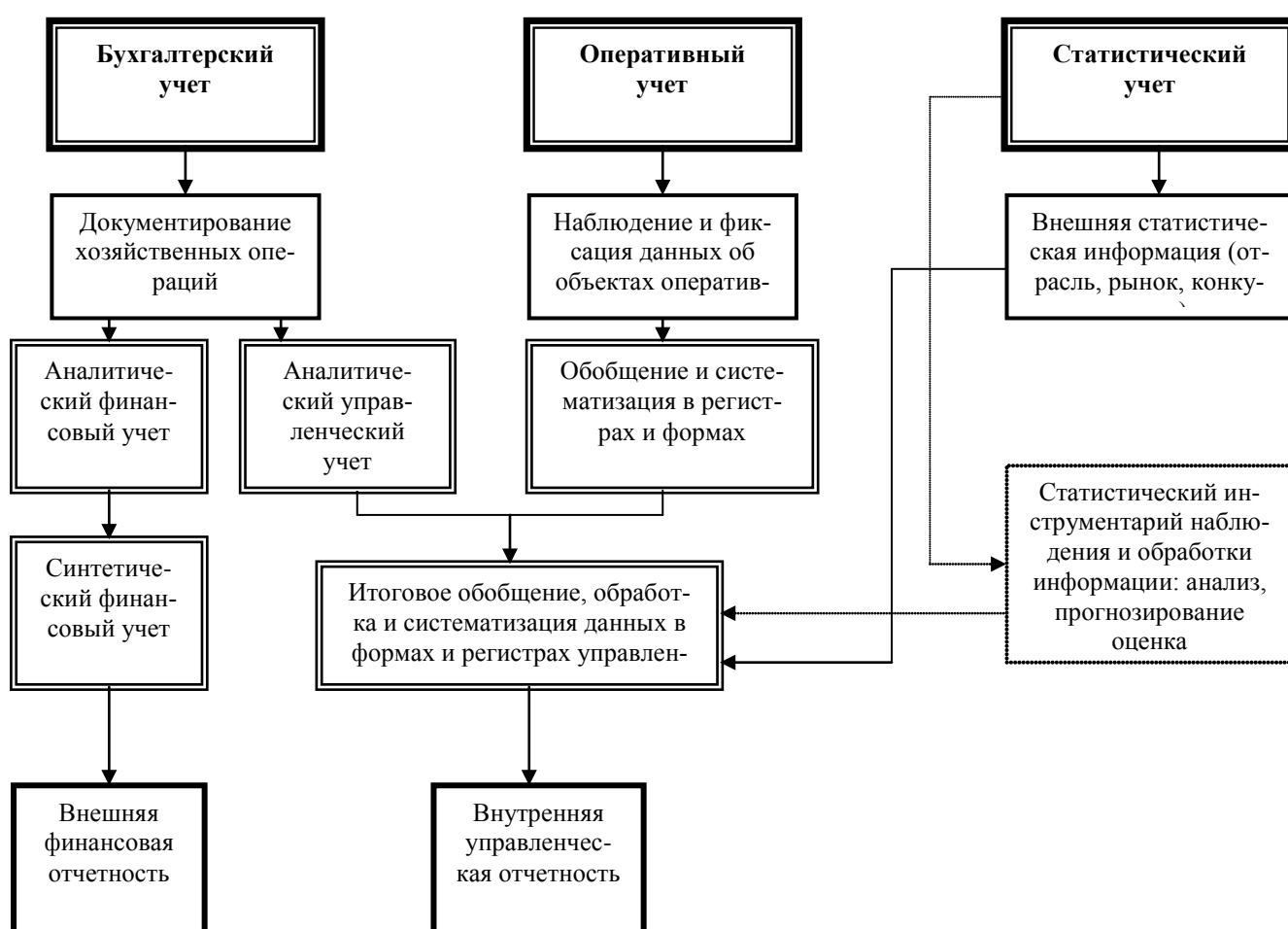


Рис. 16.3. Управленческий учет как направление хозяйственного учета

Управленческий учет как система контроллинга (рис. 16.4), концепция которого получила широкое распространение в континентальных государствах (Австрия, Германия, Нидерланды), главной задачей ставит сбалансированное наблюдение и регулирование процесса реализации целей предприятия.

*Оперативный контроллинг* имеет целью оперативную адаптацию предприятия к изменениям окружающей среды. В этой сфере он взаимодей-

ствуует с оперативным управленческим учетом, создающим информационную среду для такой адаптации, и механизмами оперативного контроля, которые включаются для проверки соответствия целевых и фактических показателей, используемых в оперативной среде управления, их корректировки.

*Контроллинг* - это система управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности предприятия



Рис. 16.4. Взаимодействие систем управленческого учета и контроллинга

*Стратегический контроллинг*, осуществляющий координацию подфункций при формулировке целей, их реализации и контроле в процессе стратегического управления, опирается на стратегический управленческий учет, дополнительной функцией которого становится создание рамочных условий для обмена инновационной информацией (рис. 16.5).

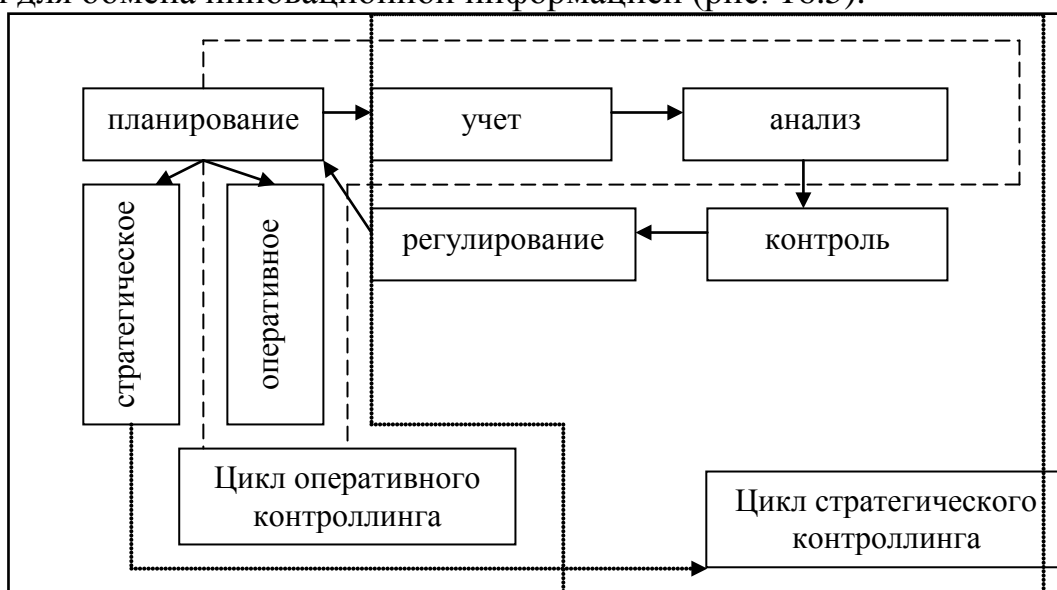


Рис.16.5. Соотношение функций цикла управления в циклах оперативного и стратегического контроллинга

Задачами контроллинга являются:

- анализ (диагностика) финансового состояния предприятия;
- обеспечение ликвидности предприятия;
- согласование финансового учета с управленческим;
- определение взаимосвязи между внутренними и внешними сферами деятельности предприятия;
- использование финансово-экономических показателей для практического управления предприятием.

Структура основных функций контроллинга и их взаимосвязь приведены на [рис. 16.6](#).

Таким образом, для хозяйствующего субъекта *управленческий учет* – это единая информационная система организации, формирующая данные для целей управления и принятия управленческих решений.

*Управленческая информационная система (УИС)* – это система, которая осуществляет сбор, группировку, аккумуляцию, систематизацию в определенной заданной форме исчерпывающей финансовой и нефинансовой информации по всем направлениям и сферам деятельности организации. Структура современной УИС, формы ее взаимодействия с системами управленческого и финансового учета приведены на [рис. 16.7](#).

Далее перечислим основные характеристики современной информационной системы.

*УИС объединяет как финансовую, так и нефинансовую информацию.* Наряду с данными из системы финансового учета о затратах, доходах, реализации УИС использует нефинансовые показатели из систем логистики (состояние производственных запасов, незавершенного производства, товарные потоки, складское хозяйство), маркетинга (структура товарных рынков, деятельность конкурентов, результативность рекламы и средств воздействия), производства (качество, брак, производительность, простои, загруженность производственных мощностей).

*УИС использует как фактическую (прошлую) информацию, так и прогнозные и оценочные показатели.* Например, для контроля производственных затрат данные о фактически сложившихся за прошлый период затратах можно сравнить с прогнозной плановой информацией, заложенной в бюджетах.

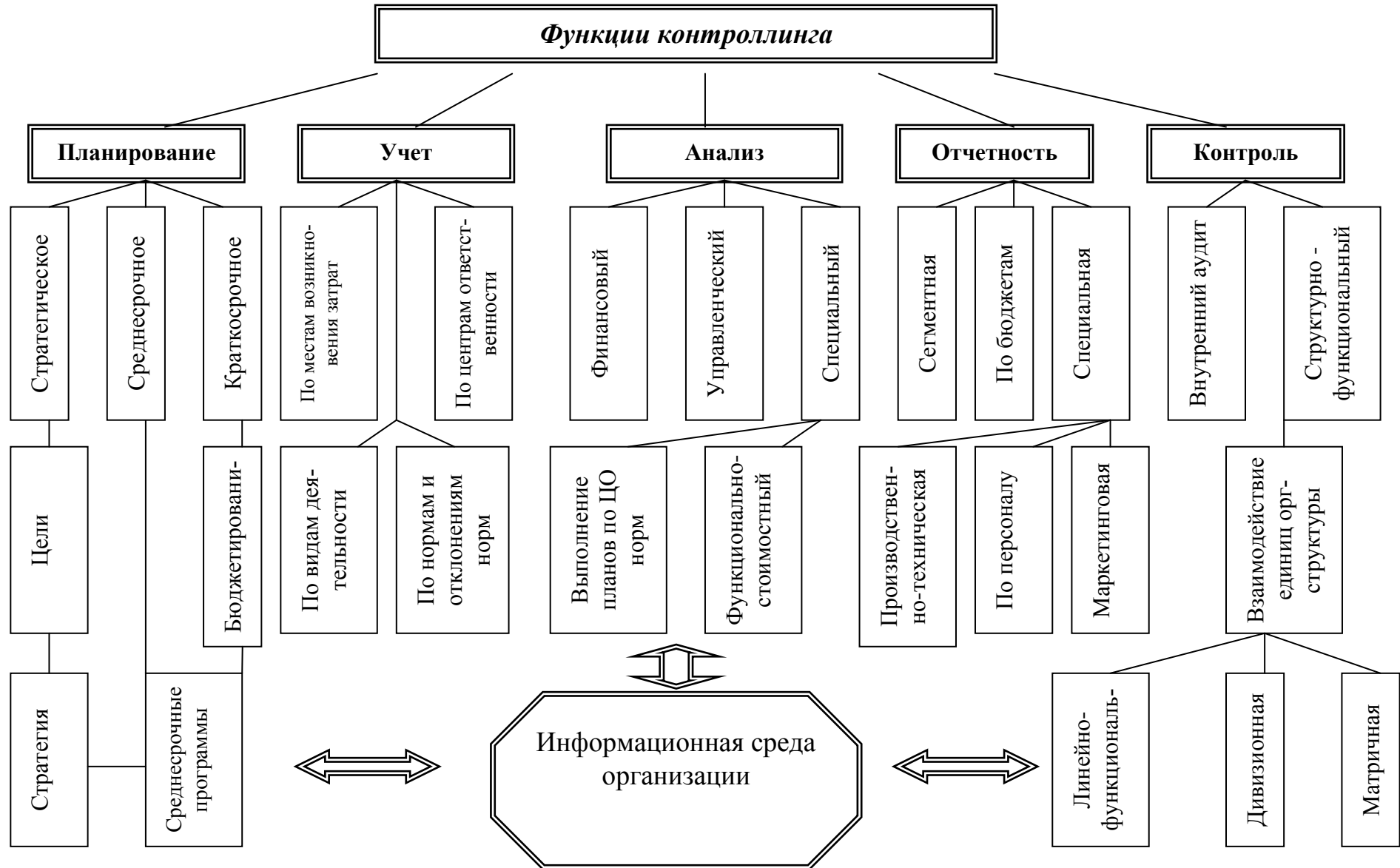


Рис. 16.6. Функции управленческой информационной системы, организованной по модели контроллинга

Для принятия управленческих решений может быть использована информация об альтернативных издержках, которую невозможно получить из системы бухгалтерского учета.

*Управленческая информационная система (УИС) формирует периодические оперативные отчеты в заданной форме, с учетом потребностей пользователей.* Вся информация УИС группируется в системе *внутрифирменной отчетности*, предоставляющей данные определенным пользователям (высшим и функциональным менеджерам, сотрудникам) в том объеме, в котором они необходимы для обеспечения текущей деятельности. По общему принципу, чем выше уровень управления, для которого составляется отчет, тем менее детальной должна быть информация.



Рис.16.7. Управленческая информационная система

### 16.3. Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета

Как управленческий, так и финансовый учет являются элементами единой информационной системы организации. При этом в системе финансового учета формируется информация о фактически совершенных хозяйственных операциях в денежной оценке, в соответствии с общепринятыми принципами и правилами учета. Несмотря на то, что для целей управления такая информация недостаточна и неадекватна, на ее формирование затрачиваются значительные средства, она является полной и точной. Поэтому финансовые данные, после ряда преобразований и корректировок, могут быть использованы в системе управленческого учета в качестве одного из источников информации. И наоборот, некоторые показатели управленческого учета могут составлять информационную основу финансового учета.

Руководителем финансовой службы предприятия разрабатываются структура и форма взаимодействия систем управленческого и финансового учета, методы и принципы взаимного использования, перевода и корректировок информации. При этом необходимо учитывать, что системы финансового и управленческого учета имеют ряд существенных отличий, определяющих их содержание и информационный состав. Далее приведем основные отличительные характеристики систем финансового и управленческого учета.

*Пользователи информации.* Финансовый учет ведется преимущественно для удовлетворения потребностей внешних пользователей: акционеров, налоговых органов, финансовой системы, регулирующих органов, органов государственной власти и управления. Они нуждаются в агрегированной информации о финансовом состоянии предприятия за отчетный период и финансовых результатах его деятельности. Такая информация представляется предприятием в стандартизированной форме внешней финансовой отчетности, составляемой в соответствии с национальными учетными стандартами. Управленческий учет ведется для внутренних пользователей – высших, функциональных и линейных менеджеров, передовых сотрудников. Им необходима оперативная, детальная и своевременная информация о результатах работы вверенного им участка.

*Назначение информации.* Назначение информации определяется, прежде всего, потребностями пользователей, для которых ее составляют. Назначение финансового учета – составление периодической финансовой отчетности, формирование данных для налогового учета. Информация, формируемая в управленческом учете, должна отвечать, как минимум, трем задачам: во-первых, она должна информировать руководство о комплексном экономическом состоянии предприятия и его подразделений, следовательно, должна быть точной, своевременной и адекватной экономическим задачам; во-вторых, должна составлять информационную основу для принятия управленческих решений, быть гибкой и предоставлять максимально полные дан-

ные по определенной проблеме; в-третьих, должна способствовать процессам контроля и регулирования, отражать деятельность не только предприятия в целом, но и отдельных структурных подразделений и функций предприятия.

*Способы представления учетной информации.* Процедуры, методы и форма финансового учета регламентируются законодательством, поэтому при организации финансового учета должны соблюдаться основные правила, установленные законодательством и закреплённые в нормативной базе организации. Так, финансовый учет ведется по установленной форме (мемориально-ордерной, таблично-автоматизированной, журнально-ордерной), с заполнением всех аналитических и синтетических регистров, предусмотренных этой формой, синтетический учет ведется по Рабочему Плану счетов, с соблюдением принципа двойной записи. При ведении управленческого учета, как правило, предполагается единственный принцип – полезность информации, поэтому информация может собираться и аккумулироваться в любой форме, установленной предприятием. В управленческом учете форма накопления, обобщения и систематизации отчетной информации разрабатывается предприятием: от простых форм (электронные таблицы, накопительные и группировочные ведомости), результаты которых представляются во внутренней отчетности без использования принципа двойной записи и обобщения по синтетическим счетам, до сложных, использующих комбинированные регистры синтетического и аналитического учета, многокодовые Рабочие Планы счетов, многоуровневую систему документооборота и отчетности и работающих в специально создаваемых операционных системах.

*Объект учета.* Объектом финансового учета выступают основные хозяйственные процессы (снабжение, производство, реализация, управление), отражающие финансово-хозяйственную деятельность предприятия в целом. Выбор такого объекта обусловлен целью учета – составлением внешней отчетности, пользователей интересует работа предприятия как единого субъекта предпринимательской деятельности. Выбор объекта управленческого учета определяется, как правило, целью, для которой в организации внедряется эта учетная система. На начальных этапах становления учетных систем обычно отслеживают общие комплексные показатели хозяйственной деятельности и в качестве объекта учета выбирают предприятие в целом. По мере развития управленческого учета и совершенствования учетных технологий выполняют детализацию объекта – формируют отчетную информацию по отдельным сегментам (процессам, подразделениям, операциям, продуктам, клиентам).

*Характер информации.* Информация финансового учета формируется в соответствии с требованиями национальных стандартов учета и отвечает требованиям, предъявляемым к ее качеству (полнота, уместность, достоверность). Такая информация носит комплексный характер, т. е. характеризует валовые показатели деятельности предприятия за отчетный период, и формируется на основе фактических (прошлых) данных об уже совершенных и документированных хозяйственных операциях. Управленческая информация



должна быть своевременной, оперативной и детальной. По этой причине она может быть приблизительной (но не произвольной!) и содержать наряду с фактическими прошлыми данными будущие (бюджетные) и прогнозные вероятностные показатели.

*Законодательное регулирование и правовая охрана.* Ведение финансового учета обязательно для всех предприятий и организаций, внешняя финансовая отчетность должна быть доступной для всех заинтересованных пользователей и для ряда предприятий - публичной. Управленческий учет осуществляется по необходимости, информация управленческого учета является коммерческой тайной организации и подлежит правовой охране в соответствии с действующим законодательством.

#### 16.4. Принципы, функции и сфера применения управленческого учета

*Принципами управленческого учета* определяются основы его организации на любом предприятии и представляют собой единую методологическую основу внедрения управленческой информационной системы, технологии ее разработки и адаптации.

*Принцип непрерывности деятельности.* Основной причиной создания на предприятии системы управленческого учета является цель организации, состоящая в долгосрочном непрерывном эффективном развитии, которая порождает потребность в адаптации соответствующей информационной системы, которая оперативно отслеживала бы и контролировала эффективность внутренних операций организации, выявляла и исправляла отклонения и сбои в производственной и управленческой системах, формировала адекватную систему обратной связи с исполнителями и внешним окружением. Кроме того, можно выделить еще ряд внешних и внутренних факторов, определяющих характер и направленность создаваемой системы управленческого учета.

*Степень монополизации и устойчивость доли рынка.* Чем менее конкурентным является рынок, на котором работает организация, тем в меньшей степени ей необходима система управленческого учета. Если естественными монополиями все же создается система управленческого учета, то она в большей степени будет отслеживать эффективность внутренних процессов и производственного менеджмента, чем оценивать конкурентные позиции и стратегические преимущества развития. Именно этим фактором объясняется тот факт, что новые прогрессивные системы управленческого учета создавались в странах и в отраслях с высоким уровнем развития конкуренции и в тот период, когда преимущества от внедрения эффективной конкурентной стратегии, разработанной с помощью информационной среды управленческого учета, превышали затраты на внедрение и обслуживание такой системы.

*Стабильность правовой среды и устойчивость налоговой системы.* Компании, функционирующие в тех государствах, где постоянно меняется законодательная база, регламентирующая правила хозяйственной деятельности организаций, существует нестабильная налоговая система или налоговое бремя велико, обычно не испытывают потребности в создании дорогостоящей учетной системы. Этот факт объясняется тем, что организация, работающая в неустойчивом окружении, не имеет перспектив получения стабильного дохода в долгосрочном периоде и, соответственно, возможностей для внедрения дорогостоящих прогрессивных учетных технологий и уверенности в том, что эти вложения окупятся.

*Масштабы деятельности и степень диверсификации.* Как уже отмечалось ранее, крупные компании с диверсифицированной технологической, сбытовой и управленческой структурой в большей степени зависят от эффективности централизованного управления, а потому в большей степени нуждаются в обеспечивающих его продвинутых технологиях управленческого учета. Этот факт подтверждается тем, что наиболее эффективные современные технологии управленческого учета были разработаны и адаптированы японскими и американскими транснациональными корпорациями, в России же управленческий учет используется преимущественно финансово-промышленными группами.

*Принцип ситуационных отличий.* Еще в начале XX в. возникает концепция, называемая *теорией отличий (contingency theory)*, которая утверждает, что точная природа системы управленческого учета должна зависеть от природы бизнеса, в котором работает фирма. При этом должны быть учтены не только особенности рынка, отрасли или сектора, в котором работает организация, но и отличия в структуре и операциях самой организации. В частности, ситуационные факторы будут влиять на организацию следующих составляющих системы управленческого учета:

- на выбор метода бюджетирования;
- на выбор метода калькулирования;
- на технологию операций с учетными данными.

В числе основных характеристик, определяющих ситуационные отличия, выделяют следующие:

- физические характеристики производимых продуктов;
- неустойчивость производственных процессов;
- относительную важность и величину общепроизводственных расходов;
- существующую на рынке конкуренцию между продуктами, которые выпускает фирма.

*Принцип изменений.* Потребность в системе управленческого учета испытывает любое предприятие. Однако в процессе функционирования организации происходят внутренние и внешние изменения, которые вызывают необходимость соответствующих изменений в учетной системе. Периодическим изменениям должны подвергаться контроль за совершением и сниже-

нием затрат, управление производственной программой и качеством, анализ конкурентных преимуществ, система калькуляционного учета. В числе причин, определяющих потребность в изменениях, можно выделить следующие:

- конкурентное и динамичное рыночное окружение;
- изменения в организационной структуре;
- изменения или внедрение новых производственных технологий;
- изменение структуры производственных затрат;
- воздействие управленческой системы;
- ухудшение финансовых показателей.

Учет изложенных принципов позволяет организации создавать рациональную и эффективную информационную структуру. Эффективность системы управленческого учета можно оценить по тому, насколько полно этой системой выполняются ее основные функции. В частности, Р. Каплан отмечает, что эффективная система управленческого учета должна выполнять как минимум три основные цели.

1. *Отвечать потребностям управления запасами и формировать информацию о затратах по реализованным товарам, видам деятельности, продуктам, услугам, покупателям для определения их рентабельности.* Концептуальный принцип, сформулированный Р. Энтони, предполагает использование «различной себестоимости для различных целей». Для управления необходима точная и достоверная информация о себестоимости по множественным калькуляционным объектам – продуктам, клиентам, подразделениям и сферам деятельности, операциям и бизнес-процессам. Кроме того, необходимо оценивать и включать в расчет себестоимости только те затраты, которые действительно экономически обоснованы и связаны с выпуском конкретного продукта. Эта потребность приводит к тому, что управленческое калькулирование, во-первых, использует категории затрат, часто не отражаемые финансовым учетом (альтернативные, капитальные), во-вторых, исключает из калькуляционных расчетов часть неэффективных затрат (затраты по неиспользуемым мощностям, затраты, не добавляющие рыночной стоимости), которые относятся на себестоимость в традиционных системах калькулирования, в-третьих, использует сложные расчеты для выявления реальных связей между распределяемыми затратами и калькуляционными объектами. Таким образом, для выполнения первой функции управленческого учета необходимо создание системы учета затрат, выполняющей задачи сбора, группировки, распределения затрат и калькулирования себестоимости.

2. *Формировать полную, точную, достоверную информацию для целей принятия управленческих решений.* Современная организация работает в динамичной среде и зачастую сталкивается с необходимостью принимать не только внутренние решения, но и реагировать на изменения рыночного окружения.

Для решения таких задач информационная система должна отвечать, как минимум, следующим требованиям: фиксировать и оценивать положительные и отрицательные изменения во внешнем и внутреннем окружении,

проводить своевременную диагностику возникающих проблем, формировать оперативную информацию по разработанным формам внутренней отчетности в разрезе основных управленческих проблем, создавать информационную основу финансового менеджмента, поддерживать процесс формирования стратегии и тактики управления, обслуживать реализацию этого процесса, отслеживать и оценивать его эффективность.

Выполнение этой функции, как правило, реализуется в сферах стратегического и оперативного управленческого учета, для ее выполнения задействуются такие инструменты, как формирование учетной модели организации, внедрение современных бухгалтерских технологий управления, бенчмаркинг, реинжиниринг, создание системы внутренней отчетности.

*3. Служить организации экономической обратной связи для управления осуществляемыми организацией хозяйственными процессами, контроля и регулирования.* Одна из целей управления – оценка эффективности деятельности не организации в целом, а отдельных ее подразделений, процессов и сегментов, для определения участков и подразделений, вносящих наибольший вклад в развитие организации, а также нерентабельных участков и подразделений, ухудшающих работу предприятия.

Цель эта реализуется такой технологией управленческого учета, как учет по центрам ответственности, включающей децентрализацию управления, разработку нормативных показателей функционирования, бюджетирование, контроль за выполнением бюджетов.

Практически цели управленческого учета реализуются в рамках функциональной организации учетной системы, решающей определенные задачи. Функции управленческого учета и решаемые с их помощью задачи обобщены в табл. 16.1.

Таблица 16.1

Функции и задачи управленческого учета

№	Функция	Задачи и сфера применения
1.	Планирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>❑ Составление стратегических программ, среднесрочных планов и краткосрочных бюджетов организации</li> <li>❑ Расчет и планирование производственных мощностей, объемов продаж и объемов деятельности</li> <li>❑ Расчет норм и нормативов затрат по производству продуктов</li> </ul>
2.	Определение, анализ и контроль фактических результатов	<ul style="list-style-type: none"> <li>❑ Формирование достоверной и точной информации о затратах и результатах по всем объектам учета: продуктам, услугам, операциям, видам деятельности, подразделениям, потребителям.</li> <li>❑ Распределение косвенных затрат по объектам учета, расчет себестоимости</li> <li>❑ Контроль соответствия фактических результатов плановым, анализ отклонений и принятие решений по отклонениям</li> </ul>

Продолжение табл. 16.1

3.	Контроль и регулирование деятельности структурных подразделений	<ul style="list-style-type: none"> <li>❑ Формирование управленческой и затратной модели организации: выявление центров ответственности, мест возникновения затрат, объектов учета (сегментов)</li> <li>❑ Установление нормативных показателей по каждому сегменту</li> <li>❑ Определение нерентабельных сегментов и принятие решений по их закрытию или преобразованию</li> </ul>
4.	Определение направлений деятельности по развитию организации	<ul style="list-style-type: none"> <li>❑ Формирование бухгалтерской и управленческой информации для определения направлений развития (совершенствование качества, времени, снижение затрат, устранение «узких мест»)</li> <li>❑ Внедрение новых бухгалтерских технологий управления (система своевременного производства, всеобщее управление качеством, кайзен-костинг, система гибкого производства, пооперационный учет затрат, теория ограничений)</li> <li>❑ Интеграция систем финансового и управленческого учета в единую информационную систему управления организацией</li> </ul>

При разработке системы управленческого учета необходимо определить ту сферу, которая будет охвачена создаваемой информационной системой. *Сфера применения* управленческого учета охватывает основные бизнес-процессы, осуществляемые на современном предприятии.

*Снабженческо-заготовительная деятельность.* Управленческий учет создает информационную основу для конструирования логистических систем снабжения и управления запасами, формирует релевантную информацию для принятия основных решений в сфере закупок (выбор поставщика и метода поставки, минимизация транспортно-заготовительных расходов, эффективность авансирования средств в закупочную деятельность), оценивает эффективность процесса снабжения и устанавливает нормативные показатели этого процесса.

*Производственная деятельность.* Управленческий учет позволяет оценить эффективность существующей системы производственного менеджмента и организует эффективную обратную связь управленцев с исполнителями. Во-первых, в системе управленческого учета рассчитываются, обобщаются и оцениваются комплексные финансовые и нефинансовые показатели, характеризующие эффективность производственного процесса. Финансовые показатели отражают себестоимость продуктов, работ, услуг, операций, величину непроизводительных затрат и внутрипроизводственных потерь, они позволяют организовать контроль за снижением производственных затрат по местам их возникновения. Нефинансовые измерители дают возможность вскрыть причины ухудшения затратных показателей, лежащие в области производственного менеджмента, и включают показатели качества, времени, загрузки производственных мощностей. На основе комплексного анализа

финансовых и нефинансовых показателей предприятие определяет проблемные производственные участки и конструирует необходимую современную систему производственного менеджмента.

*Финансово-сбытовая деятельность.* Роль управленческого учета состоит в формировании информационной основы для принятия решений в области сбыта: определение наиболее рентабельных продуктов, работ, услуг, наиболее перспективных клиентов и рынков сбыта; минимизация издержек на сбыт и рекламу; конструирование сбытовой сети; оценка эффективности каналов товародвижения; принятие решений в области принятия дополнительных заказов и определение наиболее эффективной ценовой стратегии.

*Организационная деятельность.* Управленческим учетом формируется информация для принятия общих тактических и стратегических решений по управлению бизнесом: оцениваются необходимость и тип децентрализации; принимаются решения о расширении производства, завоевании новых рынков, внедрении новых продуктов, снятии продуктов с производства, капитальных вложениях, прекращении деятельности нерентабельных сегментов. В сфере внешних решений реализуется технология стратегического управленческого учета, которая позволяет предприятию принимать решения не автономно, исходя из проведенного анализа внутренних процессов, а с учетом позиций и перспектив развития конкурентов.

*Контроллинг.* Существуют разные подходы к определению понятия контроллинга и его взаимодействия с управленческим учетом. Если понимать под контроллингом процесс реализации конечной цели предприятия, то можно предположить, что контроллинг включает в себя разработку управленческой структуры, определение нормативных показателей согласованного развития всех сфер предприятия, отслеживание фактических результатов и контроль достижения поставленных целей и задач. В функции управленческого учета может входить информационное обслуживание процесса контроллинга, т. е. формирование информации для разработки нормативных показателей и отслеживание процесса фактического развития предприятия. Для реализации последней задачи в управленческом учете создается система внутренней отчетности по всем направлениям и сферам деятельности, которые охватываются контроллингом. Соответственно, формы внутренней отчетности и перечень показателей, представленных в этих формах, определяются целями и задачами, принятыми системой контроллинга.

## ТЕМА 17.

# ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### 17.1. Управленческая информационная система и ее элементы

Управленческий учет реализует три цели: фиксирует, оценивает и группирует информацию о затратах и доходах для определения потребности в капитальных и финансовых ресурсах, а также оценки эффективности основной деятельности; формирует информационную основу для принятия управленческих решений; организует оперативную обратную связь в процессе контроля и регулирования.

Управленческий учет может быть организован таким образом, что им будут выполняться некоторые из этих функций или все одновременно, причем такое исполнение может быть либо разрознено, либо все функции будут реализовываться в рамках единой учетно-информационной системы. В современных условиях предприятия пытаются совместить выполнение всех функций в рамках единой системы учета затрат. Такая система, соответственно, должна отвечать следующим *требованиям*.

*Система должна обеспечивать формирование информации о затратах, доходах и иных финансовых и нефинансовых показателях деятельности организации в интересующем управлении разрезе.* Ее продуктом будет группировка данных по отношению к избранным объектам учета. Если система учета реализует оценочную функцию – выбираются традиционные объекты группировки: клиенты, бизнес-процессы, операции, продукты, линии продуктов и бренды.

Эта группировка производится непрерывно, а ее результат представляется на периодической основе (ежедневно, ежедекадно, ежемесячно). При реализации цели информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений информация группируется эпизодически, по мере возникновения у руководства потребностей в информации для принятия определенного решения.

Группировка информации для обеспечения процессов контроля и регулирования должна соответствовать управленческой структуре предприятия. Объектами группировки будут децентрализованные объекты контроля, составляющие и описывающие управленческую структуру предприятия: центры ответственности, сегменты, подразделения и т.д., а оценка затрат, доходов и прочих финансовых и нефинансовых показателей, группируемых учетной системой, должна осуществляться с учетом принципа подконтрольности.

Показатели в состав заданной группировки должны включаться не по месту их возникновения или непосредственного использования, а по месту

принятия решений об их использовании, где существует ответственность за эффективность таких решений и организуется вышестоящий контроль.

*Система учета в качестве исходного информационного ресурса и выходных результативных данных будет использовать показатели, присущие трем составляющим хозяйственного учета – оперативному, бухгалтерскому, статистическому.* Использование системного подхода будет выражаться в том, что полученная группировка информационных данных станет обобщающей характеристикой воздействия на рассматриваемый объект системы факторов.

*В основу системы учета должна быть положена концепция измерения и формы учета показателей.* Концепция оценки затрат, доходов, активов и пассивов, применяемая в финансовом учете, пригодна для составления финансовой отчетности, но не учитывает индивидуальных особенностей предприятия и поэтому не подходит для целей управления. В частности, использовать информацию финансового учета в управлении не целесообразно, если в управленческом учете:

- используются иные объекты (количественно и структурно), нежели в финансовом учете, что требует дополнительной или иной группировки информации;
- применяется иная концепция оценки объектов учета;
- для итоговой группировки данных в отчетные формы в управленческом учете требуется привлечение информации из других информационных подсистем организации (оперативный учет, стратегическое планирование, данные конкурентного анализа), а следовательно – и дополнительные способы совмещения и обработки данных, не предусматриваемые регистрами финансового учета.

В этих случаях необходима разработка отдельной формы управленческого учета как совокупности регистров аналитического и синтетического учета и процессов их взаимодействия, предназначенных для локализации, группировки и итогового обобщения информации.

*Система управленческого учета* – это совокупность взаимосвязанных элементов управленческого учета и их отношений, предназначенная для наблюдения, измерения, регистрации, группировки, итогового обобщения и интерпретации финансовой и нефинансовой информации в целях управления.

Построение системы управленческого учета организации предполагает разработку основных элементов этой системы, которые находятся в определенной иерархической зависимости ([рис. 17.1](#)).





Рис. 17.1. Элементы системы управленческого учета

*Первый элемент системы - ее цели.* Этот элемент является главным, определяющим структуру и взаимосвязь прочих элементов, а также всю систему. Цели системы управленческого учета соответствуют целям управленческого учета:

- создание информационной основы для измерения и оценки эффективности деятельности предприятия;
- создание информационной основы для принятия управленческих решений и финансового менеджмента;
- создание информационной основы для осуществления процессов контроля и регулирования.

*Вторым элементом системы управленческого учета являются его объекты.* Объекты системы управленческого учета делятся на две группы. К первой относятся *ресурсы предприятия и источники их формирования*:

- основные фонды;
- нематериальные активы;
- материальные ресурсы;
- финансовые ресурсы (денежные средства, финансовые вложения, их движение), дебиторская и кредиторская задолженности;
- трудовые ресурсы (в том числе физические и психологические характеристики персонала);
- источники образования ресурсов.

Вторая категория объектов – *хозяйственные процессы и их результаты*:

- снабженческо-заготовительная деятельность;
- производственная деятельность;
- финансово-сбытовая деятельность;
- организационная деятельность;
- инновационная деятельность.

Структура объектов, степень их детализации и ракурс, в котором они освещаются, будут определяться целями конкретной системы учета.

*Третьим элементом системы управленческого учета являются принципы оценки объектов учета.* Состав объектов управленческого учета потенциально шире состава объектов бухгалтерского учета: в их перечень попадают объекты, наблюдаемые оперативным и статистическим и не наблюдаемые бухгалтерским учетом. Тому может быть несколько причин: объекты могут не предполагать стоимостного измерения (показатели работы оборудования); они могут находиться вне хозяйственного процесса предприятия (деятельность конкурентов, состояние рынка); не оформляться первичными документами; носить прогнозный характер.

Для включения данных о таких объектах в общую информационную базу предприятия необходимо разработать и закрепить принципы их оценки: состав измерителей, способы измерения, способы фиксации данных о величине измерителя. Все эти действия одинаково важны, поскольку объект может не иметь явно выраженного натурального измерителя (психологические характеристики персонала), и тогда предприятию необходимо определить некоторый относительный показатель или их группу, которые могли бы дать характеристику объекта.

Измерители объектов могут быть несопоставимы. Например, в отечественной литературе 1960-х годов дискутировался вопрос об измерении объемов выполненных ремонтных работ на различных по сложности и назначению объектах, решением которого стал комплексный сравнительный показатель ремонтосложности. При оценке количественной стороны работы оборудования различных групп при изготовлении продукции различных видов в машиностроении использовался показатель коэффициенти-машино-часов.

Принципы оценки объектов, попадающих в сферу как управленческого, так и финансового учета (расходов, доходов, активов, пассивов, капитала), могут не отвечать целям управления. Например, при оценке материальных запасов в финансовом учете не применяются альтернативные издержки по закупке и хранению. Для уточнения управленческой оценки может применяться иная система локализации, группировки и распределения. Так, при учете затрат на производство или доходов от основной деятельности затраты и доходы могут локализоваться не по местам их возникновения, а по центрам ответственности.

Наконец, цель оценки может предполагать иной состав показателей, включаемых в оценку объекта. Так, для проведения маржинального анализа

может быть рассчитана фактическая усеченная себестоимость только на основе переменных затрат, для целей ценообразования – нормативная полная себестоимость на основе прогнозных данных, для целей контроля – себестоимость по контролируемым центром ответственности затратам.

Таким образом, при постановке системы управленческого учета тестируются общепринятые принципы оценки объектов учета на их соответствие целям организации. Если выявляются принципы, не адекватные существующим задачам, в рамках учетной политики по управленческому учету устанавливаются новые правила оценки таких показателей.

*Четвертым элементом системы управленческого учета является форма учета.* Информация об объектах учета для представления во внутренней отчетности должна быть соответствующим образом сгруппирована, обобщена и интерпретирована. Для этого необходимо определить состав аналитических и синтетических учетных регистров, их иерархию принципы и взаимодействия. Далее выбирают вариант ведения учета: внесистемный (простая, камеральная бухгалтерия) или системный (двойная бухгалтерия) и определяют форму связи финансового и управленческого учета (интегрированная или автономная модель). В процессе разработки формы управленческого учета определяют также механизм соединения информации бухгалтерского, статистического и оперативного учетов в единой системе данных и ее агрегирования во внутренней отчетности.

*Пятым элементом являются методы учета.* Под методами понимается способ познания и отражения предмета, методы управленческого учета должны обеспечивать формирование достоверного представления об исследуемых им объектах. Методы характеризуются использованием *общенаучных методических приемов* исследования объектов (анализ, синтез, индукция, дедукция, моделирование, абстрагирование, аналогия, эксперимент, и т.п.); *собственных эмпирических методических приемов* (наблюдение, измерение, обобщение, группировка, распределение, выверка и др.); *приемов смежных экономических наук* (экономического анализа, моделирования, контроля, экономико-математических методов).

При выборе методов внутри системы управленческого учета предприятием решаются вопросы:

- способа *наблюдения* за исследуемым объектом (документация, сводки, техническое и визуальное наблюдение и т.д.);
- измерения и обобщения полученной информации (эти вопросы тесно взаимодействуют с двумя другими методологическими элементами – оценкой объектов учета и формой учета);
- выбора способа группировки и распределения данных по объектам учета.

## 17.2. Организационная модель управленческого учета

Организационная модель управленческого учета описывает методику построения управленческой информационной системы организации и предполагает создание основных ее элементов: системы наблюдения и регистрации, учетных регистров и формы учета, внутрифирменной отчетности.

*Система наблюдения и регистрации информации.* Первичное наблюдение в управленческом учете включает две категории: первичную документацию и иные формы первичного наблюдения. В *системе первичной документации* регистрируются все совершаемые организацией хозяйственные операции. Документация задается при наличии двух условий: внутренний характер события и факт его совершения.

Первичная документация должна быть разделена на узкоспециализированную и комбинированную. *Узкоспециализированная документация* соответствует параметрам одного вида учета (оперативного, статистического, бухгалтерского) и, по ряду причин, не предполагает интеграции с другими данными. Для снижения трудоемкости процесса наблюдения для отдельных объектов, операций и процессов и исключения дублирования можно ввести совместную регистрацию данных оперативного и бухгалтерского учета в комбинированных первичных учетных документах.

*Комбинированный первичный учетный документ* предполагает, что в него заносятся все сведения, попадающие в сферу управленческого учета и контроля, имеющие отношение к наблюдаемому объекту или совершаемой хозяйственной операции, вне зависимости от того, в каком виде учета, оперативного или бухгалтерского, будет происходить последующее обобщение этого показателя. Создание комбинированных документов достигается путем добавления в унифицированную документацию дополнительных реквизитов, соответствующих концепции управленческого учета: кодов центров ответственности и мест возникновения затрат, кодов операций, физических параметров использования ресурсов и загрузки мощностей, соответствия плану, подконтрольности и других.

*Иные формы первичного наблюдения* используются в том случае, когда в сферу учетной информации включаются оперативные и статистические данные. Такое наблюдение осуществляется в процессе совершения операции или до ее начала (например, контроль качества), а также в случае, когда наблюдение охватывает процессы, не приводящие к совершению хозяйственных операций (статистика трудовых показателей, статистика изменений рыночной конъюнктуры). Это наблюдение может носить характер статистической выборки, устной сводки, технологического контроля.

*Учетные регистры и форма управленческого учета.* Управленческий учет может быть организован по системному или внесистемному варианту ([рис. 17.2](#)).



Рис. 17.2. Варианты сводного управленческого учета

*Внесистемный (простой, камеральный) вариант* предполагает ведение управленческого учета вне системы счетов бухгалтерского учета, с использованием электронных таблиц или систем управления базами данных (СУБД), без использования собственно учетных методов (двойной записи, баланса). Этот вариант хорош для малых предприятий либо в случаях, когда система управленческого учета в организации только создается и фрагментарно охватывает отдельные участки учета. Внесистемный учет допускает и сплошной охват хозяйственной деятельности.

*Системный вариант* предполагает включение в сферу управленческого учета всей хозяйственной деятельности, а потому осуществляется в системе счетов с применением двойной записи. При этом возникает вопрос связи управленческого и финансового учета.

*Автономная модель связи* допускает ведение управленческого и финансового учета в разных системах счетов, использование развернутой аналитики как в управленческом, так и в финансовом учете. Для оценки релевантности учетной информации предполагается периодическая сверка ключевых показателей управленческого и финансового учета при помощи отражающих счетов (счетов-экранов). При автономном варианте организация самостоятельно определяет принципы формирования плана счетов управленческого учета.

Например, может быть использован вариант, распространенный в англосаксонских государствах, при котором выделяют пять групп счетов: счета активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

Автономная модель обладает большими аналитическими возможностями, нежели интегрированная, и может быть организована *по модульному принципу*. Например, могут быть предусмотрены модули: балансовый, «затраты – выпуск – результаты», «статистика», «оперативный учет».

Два последних модуля необходимы для внесистемной группировки по типу забалансовых счетов нефинансовой информации. Модуль «Оперативный учет», например, может содержать информацию о нефинансовых показателях предприятия (времени, качестве, удовлетворенности клиентов). Модуль «Статистика» может использоваться для удовлетворения потребности во внешних данных по отрасли, рынку, накоплении информации о конкурентах.

Балансовый модуль строится по аналогии с планом счетов финансового учета, включая подмодули, которые делятся на группы или разделы. Структура и нумерация счетов в подмодулях аналогичны используемым в финансовом учете, отличия заключаются в принципах учета, оценки и группировки. Так, в оценку запасов можно включать альтернативные издержки по хранению и устареванию запаса, по отвлечению средств из оборота.

*Интегрированная модель связи* предполагает ведение управленческого и финансового учета в единой системе счетов; связь между блоками организуется с использованием передаточных счетов, аналитический учет смещен в область управленческого учета, а в финансовом учете минимален. Интегрированная модель допускает как фрагментарный, так и сплошной охват объектов учета. Основные принципы построения интегрированной модели:

- используется единый план счетов управленческого и финансового учета;
- учет объектов финансового и управленческого учета ведется в разных блоках счетов;
- одна и та же хозяйственная операция отражается дважды - в финансовом и управленческом учете;
- для исключения двойного оборота результаты управленческого учета обнуляются (с использованием счетов – экранов).

В действующей системе счетов финансового учета интегрированная модель может быть реализована либо по варианту, предлагаемому Минфином РФ, либо по альтернативному варианту, принципы которого сформулированы В.Ф. Палием и В.В. Палием [67]. *Вариант Министерства финансов РФ*, сформулированный в инструкции по применению Плана [счетов](#) [39], предполагает раздельное ведение учета затрат в управленческом и финансовом учете. При этом для финансового учета выделяются счета 20-29, для управленческого – 30-39.

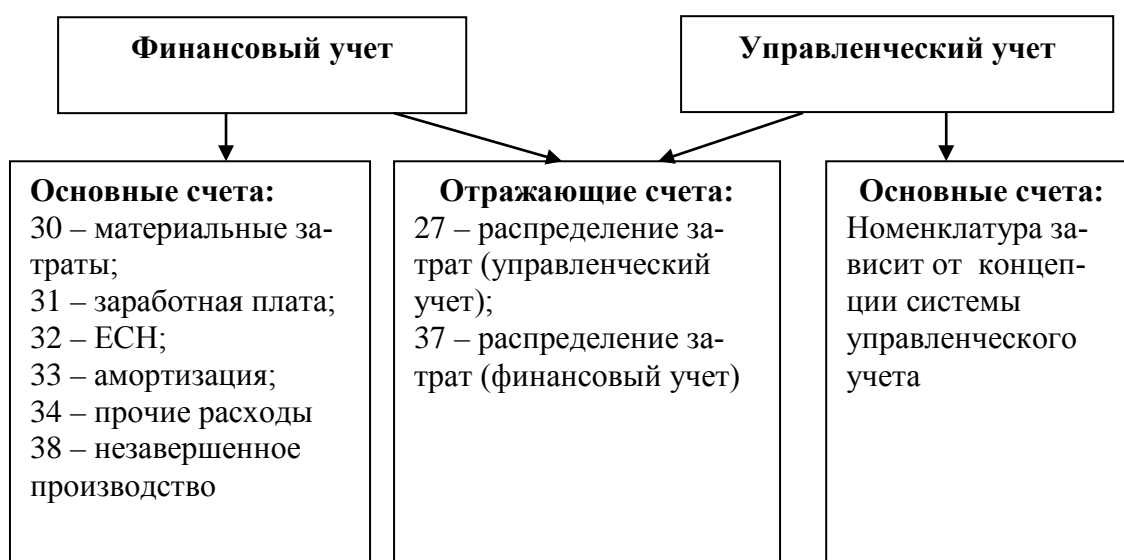


Рис. 17.3. Альтернативный вариант интегрированной модели сводного управленческого учета

*Альтернативный вариант* (рис. 17.3) предполагает, что затраты финансового учета фиксируются на счетах 30-37, где группируются в разрезе экономических элементов; затраты управленческого учета учитываются в группе двадцатых счетов согласно разработанной предприятием классификации. Чтобы избежать удвоения данных о затратах, балансовые системы замыкаются. Счета 30-й группы при формировании затрат корреспондируют со счетами учета материалов, заработной платы, расчетов и закрываются в конце отчетного периода на счет 37 «Распределение затрат», который имеет дебетовое сальдо. Затраты по счетам управленческого учета распределяют по дебету счетов 20-й группы и кредиту счета 27 «Распределение затрат», по которому образуется кредитовое сальдо, равное остатку по счету 37.

В табл. 17.1 приводится схема учетных записей, характерная для альтернативного варианта интегрированной модели сводного управленческого учета.

Таблица 17.1

Учетные записи при альтернативном варианте сводного учета

№ п/п	Содержание операции	Финансовый		Управленческий	
		дебет	кредит	дебет	кредит
1	Отпущены материалы	30	10	20-29	27
2	Начислена заработная плата	31	70, 96	20-29	27
3	Начислен ЕСН	32	69, 68, 96	20-29	27
4	Начислена амортизация	33	02, 05	20-29	27
5	Произведены прочие расходы	34	60, 76, 71	20-29	27
6	Ежемесячное закрытие счетов финансового учета	37	30-34		
7	Отражена себестоимость готовой продукции	43	37	27	20-29
8	Отражено незавершенное производство	38	37		

### 17.3.Управленческая отчетность организации

Целью составления управленческих отчетов является удовлетворение информационных потребностей руководства организации. Грамотно составленная отчетность позволяет обеспечить решение следующих задач [70]:

- быстрый обзор деятельности компании в целом и ее отдельных структурных элементов;
- предоставление руководству организации и центров ответственности информации об их фактической эффективности;
- определение существующих проблем и недостатков, а также указание на потенциальные проблемы в будущем;
- предоставление информации для выбора оптимальных вариантов решения вопросов и проблем повседневной деятельности, а также предоставление информации для принятия стратегических решений.

Эффективность обмена отчетной информацией зависит от формата и структуры отчетов. Основными факторами, которые могут повлиять на их выбор, являются:

- характер предоставляемой информации;
- требования и пожелания пользователей отчетов;
- соотношение затрат и выгод.

На содержание и конфигурацию внутрифирменной (управленческой) отчетности влияют управленческая структура организации и выбранная ею концепция управленческого учета. Эти факторы определяют состав и эталонные значения ключевых контрольных показателей, которые будут отражены в формах управленческой отчетности (табл. 17.2).

Таблица 17.2

Содержание отчетности в рамках различных систем управленческого учета

№ п/п	Концепция (система) управленческого учета	Содержание управленческой отчетности
1	Учет по центрам ответственности	Отчеты об исполнении бюджетов по центрам ответственности Отчеты по ключевым измерителям управленческой и исполнительской эффективности
2	Учет усеченных затрат	Многоступенчатые отчеты с выводением маржинальной прибыли по центрам ответственности и местам возникновения затрат
3	Activity-Based Costing	Отчетность о затратах и доходах по операциям и иным уровням иерархии с отражением показателей использования мощностей
4	Учет по этапам жизненного цикла	Отчеты по текущей и долгосрочной рентабельности

*Структура отчетности* - это набор взаимосвязанных на уровне компании показателей и форм, в которых они представляются, позволяющих



оперативно отслеживать и контролировать достижение целей организации. Внутреннюю отчетность составляют, выполняя следующие *требования*:

- 1) *соответствие избранной концепции управленческого учета* – отчетные показатели должны отражать элементы, на которых строится система управленческого учета;
- 2) *соответствие цели организации* – контрольные значения показателей должны быть заданы таким образом, чтобы в максимальной степени отражать цели, поставленные организацией. Это достигается при учете следующих факторов:
  - *комплексность* – в отчетность закладывается набор показателей, дающих комплексную всестороннюю характеристику наблюдаемому объекту;
  - *форматность* – каждое наблюдаемое явление, по возможности, должно быть представлено в формате как финансовых, так и нефинансовых измерителей, что позволит избежать односторонней оценки фактов и явлений, а также ликвидировать информационные разрывы;
  - *ретроспективность* – исследуемые факты хозяйственной деятельности и явления должны быть представлены в сопоставлении с аналогичными показателями прошлого периода, для того чтобы обеспечить достоверную базу для сравнения и анализа;
- 3) *соответствие структуре* – показатели должны характеризовать как деятельность организации в целом, так и ее структурных подразделений (мест возникновения затрат, центров ответственности, бизнес-процессов, иерархических уровней), и отражать вклад каждого в общий результат;
- 4) *соответствие стратегии* – избранные показатели должны в определенной степени соответствовать не только цели организации, но и стратегическим целям, т. е. обеспечивать базу для сравнения с аналогичными показателями конкурентов, что достигается включением в отчетность не только внутренней, но и внешней статистической информации.

Не существует стандартного набора управленческих отчетов с единым форматом и общей структурой, которые были бы приемлемы во всех ситуациях. Общими *факторами, определяющими формат и качество внутренней отчетности* являются [70]:

1. *Доступность для восприятия*. Отчет должен быть простым для восприятия, точным и лаконичным. Названия документа и его разделов следует делать адекватными и понятными. Данные, представленные в отчете, не должны допускать неоднозначного толкования или вводить в заблуждение.
2. *Степень детализации*. Содержание отчета должно соответствовать информационным потребностям его предполагаемого пользователя. На нижних ступенях иерархии необходимы более частые и детальные отчеты; по мере повышения уровня управления информация становится более емкой и сжатой, сроки ее предоставления увеличиваются.

3. *Контекст предоставляемых данных.* Значимой информацией становятся только те данные, которые обработаны соответствующим образом и собраны для обзора ранее поставленной задачи. Самым частым приемом при составлении отчетов является анализ тенденций происходящих изменений и сравнения фактических показателей с плановыми.

4. *Стандартизация.* Для основных, периодически предоставляемых отчетов целесообразно установить: формат, содержание, сроки и частоту предоставления, правила обработки, интерпретации и распространения.

5. *Ориентация на центры ответственности.* Внутренние отчеты должны содержать информацию об эффективности работы центров ответственности и выполнении ими планов, в контексте установленных для этих центров ключевых показателей контроля ответственности, и быть ориентированными на их руководителей.

*Техника заполнения отчетных форм* определяет последовательность реализации конкретных задач в процессе подготовки отчетности. Она предусматривает следующие действия:

- определение состава и содержания форм для каждого отчетного уровня (стратегического – высший менеджмент, тактического – линейные менеджеры; операционного – исполнители);
- определение периодичности подачи каждого отчетного документа;
- выбор ответственных исполнителей по составлению форм и источников для составления отчетов;
- разработку порядка взаимодействия служб организации при составлении отчетности, систематизации и передаче информации.

Внутренняя отчетность строится, чаще всего, как отчетность по сегментам. Принцип сегментирования в оставлении отчетности стал применяться в США в 1960-х годах, его целью было представление отчетных показателей в отраслевом, операционном и географическом разрезах. Составление управленческой отчетности по сегментам обусловлено тенденцией к организации структуры предприятий не по функциональному признаку, а по линиям продукции, рынкам сбыта и иным критериям, свидетельствующим о преобладающих рисках. При этом под *сегментом бизнеса* понимается часть предприятия, работающая на внешнего потребителя или представляющая относительно самостоятельное внутреннее подразделение [77, с. 434].

В структуре внутренней отчетности условно выделяют три уровня в зависимости от информационных потребностей менеджеров [70].

*Первый уровень – операционный (нижний).* Планирование на операционном уровне связано с получением подробной информации, которая имеет отношение к текущему времени; цель отчетов – контроль текущей деятельности. На этом уровне принимаются решения по вопросам: задолженности; заработной платы; рекламаций покупателей; выполнение планов и графиков работ; отклонений фактических показателей от запланированных.

*Второй уровень – тактический (средний).* Рассматриваются вопросы эффективности использования ресурсов для достижения более высоких ре-

зультатов в отношении: закупок; мест хранения сырья, материалов и готовой продукции; продаж; потоков денежных средств. Цель отчетов – контроль ресурсов.

*Третий уровень – стратегический (высший).* Предусматривает принятие решений в отношении организации в целом на долгосрочную перспективу, суть их – в определении направлений развития организации в будущем. Предметами решений и отчетов являются: инвестиции в проекты; выход на новые рынки; прогнозирование и бюджетирование. Цель отчетов – контроль стратегии и целей.

В проекте Методических рекомендаций по совершенствованию системы управленческого учета в РФ, разработанных в 2002 г. под эгидой проекта ТАСИС при поддержке Министерства по экономическому развитию и торговле РФ (далее – Методические рекомендации по управленческому учету) [70], приводится классификация управленческой отчетности по составу и структуре.

*По составу* выделяют следующие типы управленческих отчетов:

- журналы (книжки) – содержат перечень всех хозяйственных операций подразделения;
- сводки – включают краткие сведения о деятельности подразделения на отчетную дату, составляются центрами ответственности для оперативного обобщения результатов деятельности, выражаемых в нефинансовых измерителях, т. е. в рамках оперативно-технического учета малых структурных единиц;
- итоговые отчеты – представляют результаты деятельности центров ответственности за отчетный период.

*По структуре* выделяются следующие категории управленческих отчетов [70]:

- *комплексные отчеты* – предоставляемые ежемесячно отчеты, составленные по установленной форме и содержащие неизменный перечень контрольных показателей, которые характеризуют финансово-хозяйственную деятельность и результаты предприятия в целом и ее центров ответственности;
- *отчеты по ключевым показателям* – отчеты, синтезируемые по состоянию на конкретную дату (периодически, по требованию) и отражающие наиболее важные для функционирования отчитывающегося сегмента факторы (ключевые показатели);
- *аналитические отчеты* – отчеты, глубоко отражающие отдельные аспекты деятельности компании или центра ответственности и подготавливаемые по запросу руководства.

Рассмотрим каждую категорию таких отчетов. *Отчеты по ключевым показателям* составляются для информационной поддержки процесса принятия управленческих решений.

В основу их составления должен быть положен ситуационный подход, показатели отчета носят частный характер, они детальны. По этой причине из

всего перечня ключевых показателей в конкретных условиях выбирается часть их, позволяющая охарактеризовать текущую ситуацию.

*Аналитические отчеты* также соответствуют принципам ситуационного подхода, их можно рассматривать как частный случай отчетов по ключевым показателям, но если состав последнего predetermined заранее, то структура и форма аналитического отчета не может быть определена до момента его составления. Аналитические отчеты призваны искать пути решения проблем, идентифицированных по ключевым показателям одноименных отчетов.

Они отражают конкретный вопрос, создаются в ответ на запрос руководства и анализируют конкретную проблему, аспект деятельности или поставленную задачу: причины возрастания уровня запасов, приводящего к замораживанию денежных средств; причины чрезмерного увеличения сверхурочных часов работы персонала, приводящего к увеличению расходов на заработную плату; причины изменения доли организации в рыночном сегменте.

Аналитические отчеты отражают текущие условия, в которых принимается управленческое решение, выявляют внешние и внутренние факторы, на него воздействующие, и их взаимосвязь, раскрывают существующие угрозы и благоприятные возможности развития организации.

Направленность, формат и содержание аналитических отчетов не имеют ограничений. Такие отчеты должны характеризоваться [70]:

- четкой постановкой раскрываемых вопросов и задач; содержать описание методов управленческого анализа;
- раскрывать определения новых, используемых в них терминов, а также количественных и качественных данных, необходимых для понимания отчета;
- описывать применяемые допущения и их оценку;
- предоставлять пользователю свод результатов и выводы, а также описание факторов риска.

*Комплексные отчеты* выполняют функцию оценки эффективности деятельности. Состав показателей комплексного отчета не должен меняться, должен системно характеризовать изучаемый объект, при составлении отчета необходимо применять неизменные методы и правила.

Стандарт методических рекомендаций по управленческому учету «Цели бизнеса и потребности в информации» [81] предлагает использовать для систематизации ключевых контрольных показателей по уровням управления и сферам деятельности информационную матрицу, каждая ячейка которой представляет пример функциональной информации, получаемой для подготовки отчетов по центрам ответственности и уровням управления.

Функциональная отчетность в матрице увязывается со стратегическими целями, отчетность по центрам ответственности – с задачами оперативного контроля; матрица является многомерной и позволяет генерировать отчеты по различным аспектам бизнеса (табл. 17.3).

Таблица 17.3

Информационная матрица управленческой отчетности [82, с. 30]

Сегмент	Продажи	Производство	Управление персоналом	Администрация
<i>Ключевые показатели отчета</i>				
Продажи – южный регион	Новые клиенты	Запасы готовой продукции	Комиссионное вознаграждение	Клиентские платежи
Сборочная линия 1	Заказы	Планирование	Время простоя	Карточки учета рабочего времени
Набор персонала	Увольняемые работники	Ученики (стажеры)	Реклама	Выплата заработной платы
Выставление счетов-фактур	Условия продаж	Поэтапные выплаты	Анализ причин увольнения	Внутренний контроль

*Возможными недостатками* в содержании и построении отчетов могут быть [70]:

- дублирование информации, предназначенной для нижнего уровня, в отчетах высших уровней;
- отражение в отчетах информации, не контролируемой менеджером;
- отсутствие логической и контрольной связи между отчетами разных уровней (в идеале данные отчетов нижних уровней обобщаются для включения в отчеты высших уровней);
- излишняя детализация (информационная перегрузка);
- отсутствие связи отчетной информации с конкретными проблемами и задачами, а также с управленческой структурой организации;
- излишняя краткость (недостаток информации);
- задержки в предоставлении отчетов (снижение оперативности приводит к потере релевантности).

В качестве примеров отчетов, которые могут формироваться в системе управленческого учета в организации, приведем следующие.

*Отчеты об операционной деятельности:*

- отчеты о производстве продукции (работ, услуг);
- отчеты о продажах;
- отчеты о закупках;
- отчеты о задолженности;
- отчеты о запасах готовой продукции;
- отчеты о незавершенном производстве;
- отчеты о запасах сырья и комплектующих;
- отчеты о движении денежных средств.

*Отчеты об инвестиционной деятельности:*

- о движении (приобретении, выбытии) основных средств;
- о движении (приобретении, выбытии) НМА;
- о долгосрочных финансовых вложениях;

- о планируемых капитальных вложениях в разрезе инвестиционных проектов.

*Отчеты о финансовой деятельности:*

- о краткосрочных финансовых вложениях;
- о привлечении и обслуживании заемного капитала;
- о привлечении акционерного капитала и выплате дивидендов.

По формату предоставления отчеты можно классифицировать:

- 1) табличный формат;
- 2) графический формат;
- 3) текстовый формат.

## 17.4. Роль управленческого учета в принятии решений о предпринимательстве

*Управленческие решения в предпринимательстве.* Управленческому учету принадлежит ведущая роль в организации предпринимательской деятельности, в частности, в вопросах выбора одной альтернативы из множества имеющихся. Выделим основные классификационные признаки управленческих решений, влияющие на постановку модели управленческого учета.

По периодичности принятия управленческие решения делятся:

- на *периодические*, связанные с привлечением финансирования текущих операций, заключением контрактов, управлением дебиторской и кредиторской задолженностями, начислением и выплатой вознаграждений сотрудникам, управлением запасами, организацией продаж;
- *единовременные*, касающиеся открытия и закрытия структурных подразделений, началом новой деятельности, ребрендингом, строительством.

Важно то, что для принятия периодических управленческих решений необходимая информация также должна формироваться и анализироваться на систематической основе, иными словами, управленческий учет для принятия периодических управленческих решений должен быть непрерывным, последовательным, основанным на неизменных принципах. Организация вырабатывает необходимые критерии принятия периодических решений, а объектам управленческого учета присваиваются характеризующие параметры этих решений аналитические признаки. Например, затраты кодируются как постоянные и переменные, материально-производственные запасы – как дефицитные и обычные, покупатели – по степени их надежности. Информацию для единовременных управленческих решений собирают внесистемно, с привлечением большого объема дополнительной целевой информации из внешних и внутренних источников. Например, при принятии решения об открытии представительства проводится конъюнктурный анализ отрасли и региона, маркетинговый анализ рынка, функционально-стоимостный анализ продуктов, планируемых к продаже представительством.

По управленческому воздействию решения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. Результаты *краткосрочных решений* организация получает в течение недлительного промежутка времени – одного или нескольких операционных циклов. Это решения по авансированию средств в запасы, продажам, краткосрочным займам и кредитам. *Долгосрочные решения* оказывают влияние на результаты организации в течение длительного времени. Это инвестиционные решения и решения по привлечению долгосрочных пассивов. Организация в соответствии с принципом временного разграничения затрат и доходов должна организовать отдельный учет объектов учета (активов, пассивов, доходов, расходов), имеющих отношение к принятию долгосрочных и краткосрочных решений.

По сфере принятия управленческие решения делят на решения в области:

- снабженческо-заготовительной деятельности;
- производственной деятельности;
- финансово-сбытовой деятельности;
- организации и управления предприятием;
- инвестиций.

Кроме того, при принятии управленческого решения необходимо учитывать следующие факторы, которые также могут оказать влияние на параметры управленческого учета [79, с. 17]:

- стадию жизненного цикла продукта;
- подсистему менеджмента, в которой принимают решение (целевая, обеспечивающая и проч.);
- степень риска (уравновешенные, импульсивные, инертные, рискованные, осторожные решения);
- сферу действия (технические, экономические и т.д. решения);
- цель решения (коммерческие, некоммерческие);
- ранг управления, на котором принимается решение (высший, средний, исполнительский);
- масштабность решения (комплексное или частное);
- организация процесса принятия решения (коллективное, личное);
- оперативность и значимость (стратегическое, тактическое, оперативное);
- объект решения (внешнее, внутреннее);
- методы формализации решения (текстовые, графические, математические);
- формы выражения альтернатив и результатов решения (план, программа, приказ, распоряжение);
- сложность и механизм принятия решения (стандартное, нестандартное);
- способ передачи исходной и итоговой информации (вербальный, письменный, электронный).

При принятии решений в предпринимательской деятельности система управленческого учета должна обеспечивать, в первую очередь, качество

принимаемого решения. *Качество управленческого решения* – это совокупность параметров решения, удовлетворяющих конкретного потребителя и обеспечивающих реальность его реализации [79, с. 19]. Качество управленческого решения зависит от множества параметров внешней и внутренней среды, качества исходных данных, уровня апперцепции и квалификации лица, принимающего это решение. Параметрами качества решения являются:

- энтропия, или количественная неопределенность, проблемы (если все параметры неколичественные, энтропия приближается к нулю, если количественные – к единице);
- степень риска;
- вероятность реализации решения по затратам и срокам;
- степень точности прогноза и степень соответствия теоретической модели фактическим данным, на основе которых она была разработана.

Для того, чтобы решения были качественными и сопоставимыми, необходимо придерживаться следующих правил [79, с. 22-23]:

- количество альтернатив решения должно быть не менее трех;
- в качестве базового варианта выбирают самый новый по времени вариант;
- альтернативы решения должны быть приведены в сопоставимый вид по параметрам времени, качеству объекта, масштабам объектов, уровню освоенности, методам получения информации для принятия управленческих решений, условиям эксплуатации объекта, факторам риска (неопределенности) и инфляции.

Приведение альтернатив в сопоставимый вид обеспечивается использованием таких инструментов, как индексирование, дисконтирование, коэффициентный метод (составление качественных параметров).

### 17.5. Управленческий учет снабженческо-заготовительной деятельности

От качества организации снабженческо-заготовительной деятельности зависит бесперебойность и ритмичность производства, финансовые и экономические показатели предприятия. Процесс снабжения представляет собой совокупность операций, обеспечивающих предприятие предметами труда, необходимыми для изготовления продукции.

В процессе снабжения участвуют различные службы предприятия: юридическая, отдел материально-технического снабжения, служба логистики, склады, производственные подразделения, планово-экономический отдел, финансовый отдел и бухгалтерия.

Управленческий учет собирает, обрабатывает, координирует, анализирует и представляет в форме внутренней отчетности информацию, формируемую указанными подразделениями, а также создает необходимые для работы этих структур данные. Задачами управленческого учета снабженческо-заготовительной деятельности являются [69]:



- управление материальными запасами в части учета и анализа затрат, связанных с их приобретением;
- управление материальными запасами с точки зрения их оптимальной величины;
- управление материальными затратами как составляющей производственной себестоимости производимой продукции.

При разработке *форм организации аналитического и оперативного учета материальных запасов* большую роль играет выделение специфических для управления запасами затрат, их кодирование и отдельное отражение в учетной системе. Основные типы затрат, которые необходимо учитывать в процессе снабжения, приведены в табл. 17.4 [69].

Таблица 17.4

Подразделение затрат на приобретение материальных запасов по компонентам

Затраты на поддержание запасов	Затраты, связанные с размером партий	Затраты, связанные с дефицитом запасов	Затраты на управление запасами
1	2	3	4
<p>1. Коммерческие затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ проценты;</li> <li>➤ страхование;</li> <li>➤ налоги на капитал, вложенный в запасы</li> </ul>	<p>1. Выдача и закрытие заказов</p>	<p>1. Ускорение доставки поступающих материалов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ расходы на связь;</li> <li>➤ расходы на разъезды;</li> <li>➤ оплата агента;</li> <li>дополнительные расходы, связанные с малыми размерами партий</li> </ul>	<p>1. Затраты на обучение:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ технического персонала;</li> <li>➤ управленческого аппарата</li> </ul>
<p>2. Затраты на хранение:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ содержание складов;</li> <li>➤ операции по перемещению запасов</li> </ul>	<p>2. Ведение соответствующих переговоров</p>	<p>2. Ускорение движения заказов на предприятии:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ затраты на изменение графика очередности заказов;</li> <li>➤ дополнительные затраты по дроблению партий</li> </ul>	<p>2. Затраты на содержание:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ технического персонала;</li> <li>➤ конторских служащих</li> </ul>
<p>3. Затраты, связанные с риском потерь вследствие:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ устаревания;</li> <li>➤ порчи;</li> <li>➤ замены одного вида материалов на складе другим;</li> <li>➤ замедления темпов потребления данного продукта</li> </ul>	<p>3. Подготовка производства:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ наладка оборудования;</li> <li>➤ испытание первого образца изделия;</li> <li>➤ брак, полученный при наладке оборудования;</li> <li>➤ потери времени на период освоения операций</li> </ul>	<p>3. Ускорение поставки отгружаемых материалов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ расходы на связь;</li> <li>➤ расходы на перевозку товаров отдельными партиями;</li> <li>➤ премии за быструю перевозку</li> </ul>	

Окончание табл. 17.4

1	2	3	4
<p>4. Возможности получения прибыли путем вложения средств в альтернативных направлениях:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ увеличение производственной мощности;</li> <li>➤ снижение стоимости продукции;</li> <li>➤ капиталовложения в другие предприятия;</li> <li>➤ выплата дивидендов</li> </ul>	<p>4. Затраты на перемещение партий, оперативное планирование и расходы, связанные с ускорением оборота оборотных средств</p> <hr/> <p>5. Потеря мощности при изменении видов работ</p> <hr/> <p>6. Риск исчерпания запасов</p>	<p>4. Коммерческие убытки и расходы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ конкуренты предприятия установили связь с его заказчиками;</li> <li>➤ заказчики побуждаются к размещению заказов у других поставщиков;</li> <li>➤ трата времени на восстановление отношений с клиентами;</li> <li>➤ расходы на поощрение продаж</li> </ul>	

В управлении запасами большую роль играет оперативность этого процесса, обеспечивающая минимальный временной промежуток между возникновением проблемы, ее формализацией и решением. Основные логистические принципы управления производственными запасами состоят в следующих аспектах.

1. Уровень производственных запасов должен быть минимален. Наиболее полно этот принцип реализуется в японских производственных системах. Так, концепция линейного производства компании «Тойота» и система управления запасами «Канбан» предполагают, что закупаться должны только те материалы, которые необходимы для производства рентабельных продуктов и только при получении внешнего покупательского заказа. Под заказ логисты и инженеры компании открывают сигнальную карту «Канбан», которая позволяет инженерам-производственникам рассчитать потребность в материалах и выписать предписание о закупке материалов.

2. Конструкция изделия должна разрабатываться таким образом, чтобы при сохранении у него необходимых технических, качественных и потребительских параметров производство требовало минимального количества материалов. Таким образом, при проектировании изделия, которое определяет 90 % себестоимости будущего изделия и не поддается последующей корректировке, должны анализироваться возможности сокращения номенклатуры и количества материалов, используемых при производстве продукции, а также вопросы замены материалов более дешевыми аналогами.

3. Количество складских помещений и определяемые этим затраты на хранение сводятся к минимуму путем:

- организации движения материалов по партиям;
- установления различных интервалов накопления и расходования материалов (сельскохозяйственные продукты накапливаются за короткий период времени, а используются за гораздо более длительный период);

- выбора близкорасположенных товарных баз поставщиков.
- 4. Минимизировать затраты на приобретение, доставку и хранение товаров и материалов посредством:
  - сравнения альтернативных затрат на приобретение материалов у различных поставщиков;
  - управления движением дефицитных запасов с тем, чтобы не допускать их нехватки и последующих закупок по завышенным ценам;
  - заключать фьючерсные контракты на покупку товаров с устойчивой тенденцией к повышению цен или тех, на которые прогнозируется ценовой скачок;
  - анализировать различные способы доставки товаров и выбирать наименее затратный по релевантным издержкам;
  - планировать накопление и движение запасов, не являющихся редкими, с тем чтобы не допускать создания буферов не расходуемых запасов.

Эти вопросы составляют основное содержание принимаемых организацией управленческих решений в области снабженческо-заготовительной деятельности.

Для успешного решения поставленных задач необходимо осуществить оценку существующую систему бухгалтерского учета, выявить «узкие места» в системе управления запасами, к которым относятся:

- участки с дублированием функций и операций (например, выписку счетов-фактур и накладных осуществляет работник склада, затем они повторно выписываются бухгалтерией);
- участки с недостаточной обеспеченностью кадрами;
- участки со сложной и низкоэффективной организацией учета.

Кроме того, в рамках управленческого учета снабженческо-заготовительной деятельности проводят анализ товарных остатков по группам, наименованиям и номенклатурным номерам в разрезе дат приобретения, сроков хранения, оборачиваемости запасов. Данные могут быть обобщены в управленческом отчете, пример которого приводится в табл. 17.5.

Таблица 17.5

Отчет о МПЗ по местам хранения за \_\_\_\_\_ (период)

№ п/п	Группа запасов / вид запаса/ партия	Остаток		Движение			Оборачиваемость		Остатки	
		начало	конец	приход	расход	потери	коэффициент	период	общий прирост запасов	прирост неликвидных запасов

Анализ структуры снабженческо-заготовительных расходов по партиям материалов, элементам затрат и статьям затрат может проводиться по форме отчетов, приведенных в табл. 17.6 и 17.7.

Таблица 17.6

Отчет о снабженческо-заготовительных расходах за \_\_\_\_\_ (период)

№ п/п	Статья расходов	Абсолютное выражение			Доля в структуре			Анализ по факторам
		прош. пер.	отч. пер.	изменение	прош. пер.	отч. пер.	изменение	

Таблица 17.7

Отчет о снабженческо-заготовительных расходах по видам материально-производственных запасов

№ п/п	Запас	Величина и стоимость			Процент транспортно-заготовительных расходов в стоимости запаса			Анализ по факторам
		прош. пер.	отч. пер.	изменение	прош. пер.	отч. пер.	изменение	

Разработка системы синтетического, аналитического и оперативного учета материалов и иных производственных запасов предусматривает организацию работ по следующим направлениям.

- формирование групп материалов для их учета по субсчетам (основные, вспомогательные, покупные полуфабрикаты, топливо и пр.);
- разработка номенклатуры-ценника на каждую группу товаров, определяющую их перечень;
- разработка системы и принципов кодирования запасов по номенклатуре;
- разработка документооборота на складах и в бухгалтерии, по движению материалов, метода оперативного учета материалов на складах и в бухгалтерии;
- разработка системы аналитического учета материалов по уровням аналитического учета;
- разработка форм и методов контроля товарных остатков.

При присвоении запасам кодов нужно иметь в виду, что может быть простым, идентифицирующим запас, например, 012 – отливки чугунные, и составным, который позволяет идентифицировать запас по нескольким категориям. Пример формирования сложного кода запаса приведен на [рис. 17.4](#).



Рис. 17.4. Порядок формирования аналитической номенклатуры учета запасов

Кроме того, при аналитическом кодировании запасов могут вводиться специальные признаки, которые помогают в управлении ими: степень дефицитности ресурса, период хранения, ликвидность.

Код запаса проставляют в первичных документах по отпуску и поступлению ресурса, в карточках складского учета, на ячейках в местах хранения.

*Планирование товарных запасов.* Целью планирования запасов является выработка такой модели поведения, которая обеспечила бы оптимальное авансирование финансовых ресурсов в материальные запасы. Поскольку предприятие может иметь значительную номенклатуру запасов, затраты времени и финансов на процесс планирования могут быть существенными, что не всегда оправдано, поскольку противоречит принципу рациональности. Для выявления категорий запасов, которые нужно планировать в обязательном порядке, и категорий запасов, планирование которых может быть периодическим, применяют *метод ABC-анализа (анализ по Парето)*.

Цель ABC-анализа состоит в ранжировании запасов по их важности, которая может определяться различными параметрами (стоимостью, редкостью, потребностями, долей в продажах или затратах). Процедура планирования включает несколько этапов:

- определяют параметры запасов, по которым те будут классифицироваться, например, среднегодовой расход материалов по их номенклатуре;
- запасы ранжируют в порядке убывания (от наиболее затратно-емкой номенклатурной единицы к наименее затратно-емкой);
- полученный список делят на три категории: А (первые 10 % позиций списка) относятся к самым значимым, каждая единица которых подлежит тщательному планированию; В (следующие 20 % позиций) относятся к запасам средней значимости, которые планируются либо с меньшей

периодичностью, либо в разрезе укрупненных групп; С (оставшиеся запасы), планирование которых осуществляют по мере необходимости, в разрезе укрупненных групп.

Следующим важным этапом управленческого учета является определение оптимального (экономного) размера заказа. *Экономный размер заказа (ЭРЗ)* – это такой размер единовременно заказываемой партии, который обеспечивает наименьшую сумму расходов на содержание запасов и подготовку самого заказа. Чем большее количество единиц заказывается одновременно, тем меньшее количество заказов потребуется сделать за год, что снизит общие издержки по выполнению заказа. Наоборот, чем большее количество партий в год заказывается, тем меньше количество единовременно приобретаемых материалов, следовательно, меньше релевантные издержки по их хранению. Цель управления заключается в том, чтобы снизить стоимость хранения больших запасов по сравнению со стоимостью размещения большего количества заказов.

Расходы на подготовку и содержание запасов делятся на две категории.

1. Расходы на подготовку заказа включают управленческие и административные затраты, связанные с подготовкой заказа на поставку или производственного заказа:
  - расходы по размещению заказов, заключению договоров, оформлению заказов;
  - командировочные расходы;
  - почтово-телеграфные и телефонные расходы;
  - определенная часть транспортных расходов (если они не включены в цену продукции);
  - управленческие расходы;
  - расходы по приемке продукции, складированию;
  - расходы на наладку оборудования для выпуска заказанной партии продукции.
2. Альтернативные расходы на складское хранение единицы запаса:
  - вмененные затраты на инвестиции в запасы продукции;
  - дополнительные затраты на страхование;
  - дополнительные затраты на складское хранение;
  - дополнительные затраты на обработку продукции;
  - издержки вследствие морального износа и ухудшения характеристик запасов.

Отметим, что стандартные расходы на хранение запасов, не зависящие от количества хранимых на складе запасов, такие как заработная плата и отчисления на социальное страхование персонала, амортизация складов и складского оборудования, расходы на спецодежду, инвентарь, обычные расходы по страхованию и перемещению запасов, не являются релевантными в контексте данного управленческого решения и в расчет ЭРЗ не включаются.

Для определения оптимального размера заказа используют следующую формулу:

$$\text{ЭРЗ} = \sqrt{\frac{2\Pi\Pi}{C}},$$

где ЭРЗ – оптимальный размер заказа;  $\Pi$  – потребность (спрос) в единицах ТМЦ за период;  $Z$  – релевантные расходы на подготовку заказов в расчете на один заказ;  $C$  – релевантные расходы по содержанию запасов в расчете на один запас.

*Допущения*, применяемые при расчете экономного размера заказа и его модификаций, следующие:

- 1) спрос выражается фиксированным значением, которое не меняется в течение года;
- 2) цикл заказа установлен с определенной точностью;
- 3) скидки за количество не предполагаются;
- 4) возникновение дефицита исключается.

При наличии скидок за количество расчет ЭРЗ модифицируется. *Скидка за количество* определяет изменения в политике закупок в зависимости от возможного размера скидки, предоставляемой поставщиком. Цель покупателя состоит в расчете размера заказа, обеспечивающего минимальную величину полных затрат, которые представляют собой сумму расходов по содержанию запасов и подготовке заказов и стоимости приобретенной продукции:

$$Z = PCZ + PПЗ + CZ,$$

где  $Z$  – полные затраты;  $PCZ$  – расходы на содержание запасов;  $PПЗ$  – расходы на подготовку заказов;  $CZ$  – стоимость заказываемых ресурсов, которая определяется по формуле

$$CZ = C \cdot \frac{P}{2} \cdot Z \cdot \frac{\Pi}{P} + ЦП,$$

здесь  $Ц$  – удельная цена;  $P$  – размер заказа.

Общий алгоритм расчета ЭРЗ при наличии скидок за количество выглядит следующим образом:

- 1) определяется экономный размер заказа без учета скидок;
- 2) определяются затраты исходя из тех объемов, которые превышают экономный размер заказа и в цену которых закладываются скидки;
- 3) выбирается значение размера заказа, обеспечивающее наименьшую величину полных затрат.

Важную роль в процессе планирования запасов играет определение показателя *точки возобновления заказа* – остатка товаров на складе (в нату-

ральных единицах), при достижении которого предприятию необходимо размещать новый заказ. Он определяется по формуле

$$ТВЗ = СР \cdot (ПП + Р),$$

где ТВЗ – точка возобновления заказа; СР – средний однодневный расход запаса; ПЦ – продолжительность цикла заказа в днях; Р – размер резерва запаса (в днях). Определим основные параметры, необходимые для расчета точки возобновления заказа (рис. 17.5).

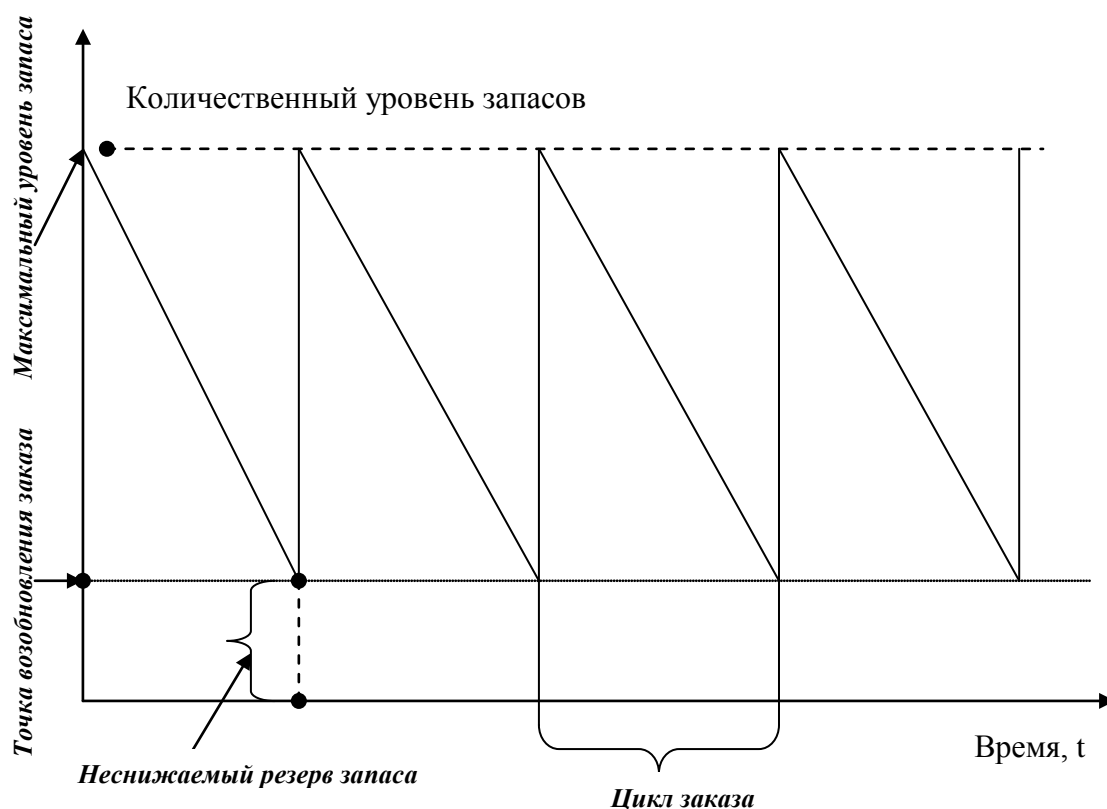


Рис. 17.5. Точка возобновления заказа и график поставки

*Средний однодневный расход запаса* определяется в натуральных единицах и вычисляется делением годового количества запаса, отпущенного в производство, на количество рабочих дней предприятия за год. *Продолжительность цикла заказа в днях* – это время, необходимое предприятию для того, чтобы заказанный ресурс поступил, был обработан, принят к складскому учету и готов к отпуску в производство. *Резерв запаса* – это минимальный неснижаемый остаток ресурса на складе, необходимый для поддержания ритмичности производства в ситуации дефицита запаса. Как правило, резерв устанавливается в единицах измерения запасов, однако он может быть переведен в дни посредством деления размера резерва, вычисленного в единицах, на средний однодневный расход ресурса.

*Страховой резерв* создается на предприятии для обеспечения производства материалами в случаях, когда фактические сроки поставки превысят



плановые. Величина страхового запаса может быть определена на основе изучения сроков поставки, сложившихся в прошлых периодах. При этом вычисляют максимальное и средневзвешенное превышение фактических сроков поставки над плановыми, а также рассчитывают экономическую эффективность использования страхового запаса различной величины.

Норму оборотных средств для образования страхового запаса обычно принято исчислять в заранее заданном проценте (как правило, 50 %) от нормы текущего запаса. В действительности относительная величина оптимальной потребности в страховых запасах различна по видам сырья, материалов и топлива и по отраслям промышленности в целом.

Пример расчета страхового резерва приведен в табл. 17.8, которая составлена исходя из предположения, что средние расходы организации на покрытие дефицита запасов составляют \$ 8 за единицу ресурса.

Таблица 17.8

Расчет затрат на страховой резерв

Объемы резерва запасов, ед.	Размер дефицита и вероятность возникновения	Средний размер дефицита в единицах измерения	Средняя величина затрат на покрытие дефицита	Кол-во заказов на покрытие дефицита, ед.	Полные годовые затраты	Затраты на содержание запасов, \$	Итого, \$
1	2	3	4	5	6	7	8
50	50 ед. – 0,1 100 ед. – 0,2	$50 \cdot 0,1 + 100 \cdot 0,2 = 25$	$25 \text{ ед.} \cdot \$8 = \$ 300$	12	$12 \text{ зак.} \cdot \$ 300 = \$ 3600$	400	4300

## 17.6. Управленческий учет финансово-сбытовой деятельности

Роль управленческого учета в организации деятельности по сбыту сводится к следующим функциям:

- ведение оперативного и аналитического учета объектов реализации (товаров, продукции, работ, услуг);
- формирование адекватной информационной основы для принятия управленческих решений по сбыту;
- планирование продаж, анализ сбытовых возможностей, составление отчетности по сбыту.

Оперативный и аналитический управленческий учет финансово-сбытовой деятельности должен обеспечивать формирование достоверной, оперативной, детальной информации в разрезе мест хранения запасов, центров ответственности по сбыту, мест возникновения затрат, сбытовой номенклатуры, статей затрат на сбыт.

Разработка системы синтетического, аналитического и оперативного учета материалов и иных производственных запасов предусматривает организацию работ по следующим направлениям.

1. *Формирование групп объектов сбыта для организации их учета по счетам и субсчетам.* При построении модели синтетического учета объектов сбыта необходимо принимать во внимание следующие аспекты.

- 1) *Материальность объекта сбыта.* Для учета товаров и продукции предназначены специальные синтетические счета (41 «Товары», 43 «Готовая продукция»). Для учета работ и услуг, завершенных производством, но не принятых заказчиком по внешним или внутренним причинам, синтетические счета не предусматриваются. На счете 20 «Основное производство», таким образом, учитываются начатые, но не завершённые работы и услуги наряду с завершёнными, но не принятыми заказчиками. Однако этим объектам также необходим контроль. В частности, нужно анализировать сроки выполнения работ и услуг в соответствии с планом, сроки приемки покупателем, соотношение объемов незавершённых и завершённых работ. Для этих целей предприятие может открыть специальный счет управленческого учета завершённых, но не сданных работ и услуг, используя для этого незанятые коды счетов (например, 47 «Завершённые работы и услуги») – рис. 17.6.



Рис. 17.6. Финансовый и управленческий учет завершённых производством, но не принятых заказчиками работ и услуг

- 2) *Многопрофильность деятельности.* Для организаций, занятых продажами разных по функциям, назначению и видам работ, услуг и товаров, важно осуществлять их группировку так, чтобы каждая группа находила отражение на отдельном субсчете или счете аналитического учета.

Группы должны формироваться в удобном для анализа и принятия решений разрезе с позиций преобладающих рисков. Например, товары в розничной торговле могут делиться не только по стандартным признакам (продовольственные: бакалейные, гастрономические, мясные, молочные и т.д.; промышленные: бытовая химия, спортивные, предметы интерьера), но и в разрезе потребительских сегментов (товары массового спроса, товары премиум-класса), особенностей спроса на них (сезонные, всесезонные), ликвидности (высоколиквидные, низколиквидные, неликвидные), ценовой эластичности. Такая классификация открывает широкие перспективы для последующего анализа ассортиментных групп. Так, группировка по ценовой эластичности позволяет эмпирическим путем установить оптимальную политику скидок.

3) *Сбытовые проблемы предприятия.* Поскольку проблемно-ориентированный учет позволяет накапливать информацию в разрезе наиболее актуальных вопросов, нуждающихся в первоочередном решении, классификация должна давать возможность своевременной идентификации проблемных областей, а также опровергать или подтверждать управленческие гипотезы. Например, если руководство желает отслеживать факты необоснованных закупок неликвидных товаров, необходима классификация товаров по ликвидности в разрезе материально-ответственных лиц с тем, чтобы проводить еженедельный анализ сбыта товаров против прироста их остатков и предупреждать приобретение у поставщиков товаров, темпы продаж которых падают.

2. *Разработка номенклатуры продаж на счете 90 «Продажи».* Построение аналитического учета на счете продаж имеет большое значение с точки зрения последующего анализа структуры, динамики и эффективности продаж. Поэтому при разработке аналитики важно избегать следующих ошибок:

- чрезмерно большой номенклатуры, «перегружающей» учет и размывающей данные (как правило, большой массив данных или ассортиментная матрица плохо структурируются и приводят к ошибкам исполнителей при вводе и обработке данных);
- чрезмерно узкой номенклатуры, усредняющей разные товарные группы и по этой причине не дающей объективной информационной структуры;
- отсутствия единых и четко определенных критериев для построения номенклатурных групп, что приводит к ошибкам при заполнении ассортиментной матрицы (например, один и тот же объект может быть с равным основанием включен в две товарные группы).

В идеале должна быть обеспечена многоуровневая группировка объектов продаж, при этом на одном уровне один и тот же объект должен кодироваться по нескольким признакам, обеспечивающим последующую аналитическую выборку в разных информационных разрезах. Так, на первом уровне все продаваемые организацией объекты должны одновременно получать три кода: предметный (принадлежность к товарному типу); управленческий (ме-

сто продаж) и производственный (происхождение объекта). В рамках сегментов далее осуществляется «древовидная» классификация объектов по признакам в рамках этого сегмента. Пример классификации объекта приведен на рис. 17.7.

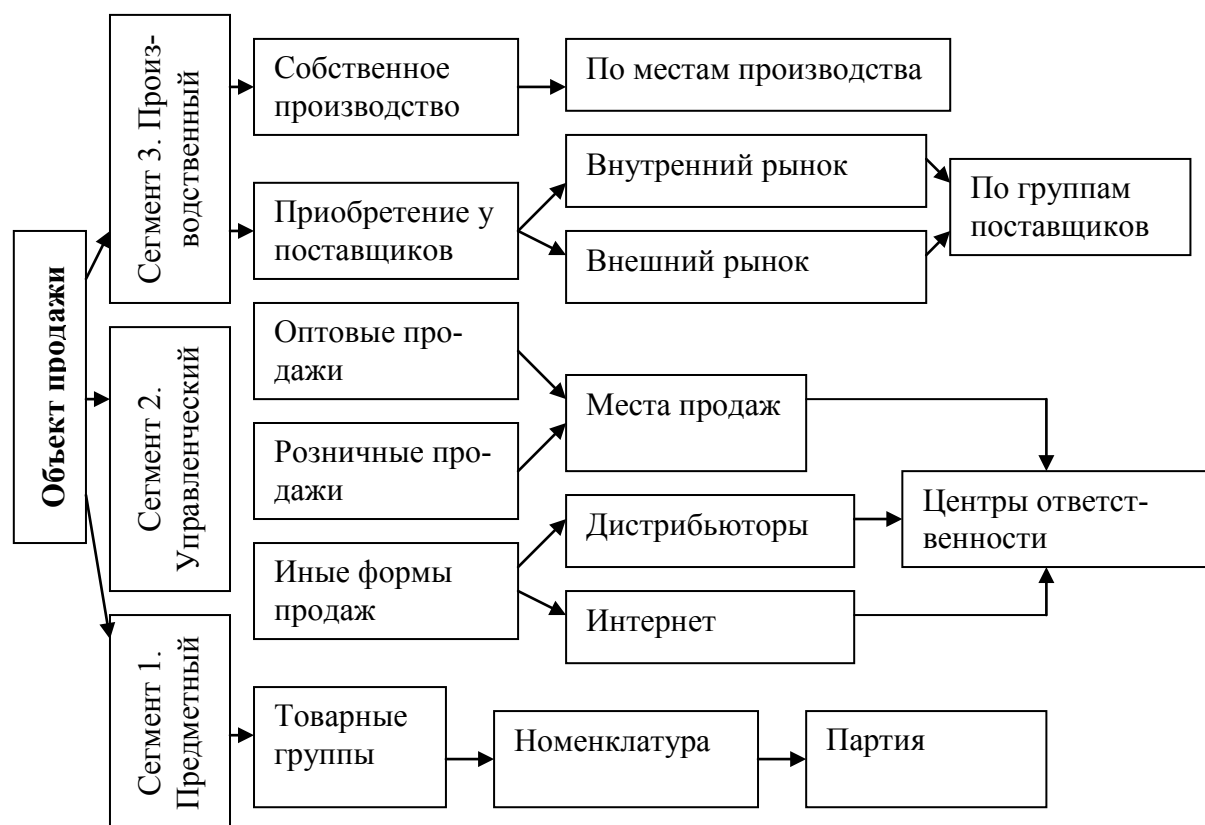


Рис. 17.7. Организация аналитического управленческого учета продаж

3. *Разработка системы документооборота или иного информационного обеспечения учета продаж.* На этом этапе значительную роль играют такие факторы, как методы продаж (через торговые представителей или агентов, собственную оптовую или розничную сеть), масштабы торговой деятельности, ассортимент, скорость сменяемости ассортимента (например, у розничных торговых сетей ассортимент фармацевтической группы товаров относительно стабилен, а ассортимент книжной продукции меняется на 60-70 % за квартал). Все эти факторы определяют форму регистрации экономической информации о продажах. Оптимальным вариантом является продажа (как при оптовой, так розничной формах сбыта) через систему кассовых терминалов, обладающих фискальной памятью, цифровая информация с которых поступает в общую информационную систему предприятия (бухгалтерскую программу). Такой способ продаж предполагает кодирование каждой единицы товара путем присвоения оригинального штрих-кода либо введения в ассортиментную матрицу данных о штриховом коде, присвоенном производителем.

4. *Определение форм внутренней отчетности о продажах.* Обще-принятыми формами отчетности по финансово-сбытовой деятельности могут служить следующие виды внутренних отчетов.

- *Ежедневный отчет о продажах товаров, продукции, работ, услуг* – формируется на основании агрегирования данных, получаемых с кассовых терминалов или иных первичных документов (накладных, актов выполненных работ), по группам и подгруппам объектов сбыта по следующим показателям: план продаж и процент его выполнения, товарооборот и полученный доход по группам объектов, данные об остатках готовой продукции и товаров, данные о закупках и иных перемещениях.
- *Ежедневный отчет перемещениях товаров и продукции* – содержит информацию о фактических и плановых продажах, потерях, излишках, товарах в пути, а также об остатках в разрезе ассортиментных групп и центров ответственности;
- *Периодические отчеты по ликвидности и оборачиваемости в разрезе центров ответственности и ассортиментных групп.* Отчеты о ликвидных и продаваемых товарах позволяют сравнивать в динамике темпы их продаж и своевременно идентифицировать проблемы в области сбыта. Пример такого отчета приведен в [табл. 17.9](#). Отчеты о неликвидных запасах ([табл. 17.10](#)) определяют товарные категории, не реализуемые длительное время, и альтернативные потери предприятия от их хранения и приобретения.

Анализ неликвидных и трудно продаваемых товаров для их включения в отчет проводится по следующим категориям продуктов, каждая из которых может быть представлена в самостоятельном отчете.

1. *Неликвидные товары, имеющие наибольшую стоимость.* Категория формируется после проведения ABC-анализа неликвидных остатков, сюда относят все трудно реализуемые запасы, попавшие в группу «А». Отчет позволяет определить товарные группы, которые нуждаются в дополнительных мерах по продвижению, поскольку они отвлекают наибольший размер средств предприятия, в большей степени способствуют снижению ликвидности, а их продажа принесет предприятию максимальной высвобождение средств и прирост ликвидности (размер высвобождения средств от реализации таких товаров и потери ликвидности отражается в графе «реальная стоимость» отчета, [табл. 17.10](#)).

Таблица 17.9

Отчет о ликвидности и оборачиваемости товаров

Группа	Подгруппа	Товар	Цена, руб.	Остаток на начало	Приход	Расход	Остаток на конец	Выручка	Наценка	Себестоимость продаж	Обороты в днях	Запасы в днях	Дисконтированная стоимость	Покупная стоимость	Реальная стоимость
Grundfos	Насосы	APG 50.31.3Ex	49 983	1	1	1	1	49 983	1,7	29 401,76	90	90	49 415,9	29 401,76	49 415,90
Grundfos	Насосы	LIFTAWAY C	8 084	5	0	1	4	8084	1,7	4 755,29	405	360	30 893,2	19 021,17	30 893,28
Grundfos	Насосы	SOLOLIFT	11 313	6	0	1	5	11 313	1,7	6 654,70	495	450	53428,1	33 273,52	53 428,13
Grundfos	Насосы	AP100.100.61	99 370	1	0	1	0	99 370	1,7	58 452,94	45	0	0	0	0
Grundfos	Насосы	Поплавковый выключатель	8 246	1	0	1	0	8 246	1,7	4 850,58	45	0	0	0	0
Honeywell	Фильтры	F 76 S – 2AA	0	0	1	1	0	0	1,3	0	0	0	0	0	0
Honeywell	Фильтры	FF 06 -1\2 AA	1 823,29	0	5	1	4	1 823,29	1,3	1 402,53	180	360	6967,76	5 610,12	6 967,76
Honeywell	Термостаты	T100RS – DB	1 345	0	2	2	0	2 690	1,9	1 415,78	0	0	0	0	0
Honeywell	Фильтры	F 76 S /4AAM	8 831,1	2	0	2	0	17 662,2	1,3	13 586,30	45	0	0	0	0
двигатели	1500-ЧВ	AIP 63	1 735	2	0	1	1	1 735	1,5	1 156,66	135	90	1 715,31	1 156,66	1 715,31
двигатели	1500-ЧВ	ДАА 80 A4	1 656	3	0	1	2	1 656	1,5	1 104	225	180	3 237,27	2 208	3 237,27
двигатели	1500-ЧВ	ДАА 80 A4	2 108	0	5	1	4	2 108	1,5	1 405,33	180	360	8 055,79	5 621,333	8 055,79

Таблица 17.10

Отчет о неликвидных запасах

Группа	Подгруппа	Товар	Цена, руб.	Остаток на начало	Приход	Расход	Остаток на конец	Наценка	Стоимость остатка	В продажных ценах	Нереализованный доход
Grundfos	Насосы	CHI2-20	667	2	0	0	2	1,7	784,71	1 334,00	549,29
Grundfos	Насосы	JP – 5	350	2	0	0	2	1,7	411,76	700,00	288,24
Grundfos	Насосы	APG 50.31.3Ex	3 463,8	1	0	0	1	1,7	2 037,53	3 463,80	1 426,27
Grundfos	Насосы	Насос AP 12.40.08 A1	800	0	1	0	1	1,7	470,59	800,00	329,41
Grundfos	Насосы	UPS 32 – 120 F	902	0	1	0	1	1,5	601,33	902,00	300,67
Grundfos	Насосы	Alpha 25-40	182	0	2	0	2	1,5	242,67	364,00	121,33

2. *Товары, по которым происходит прирост остатков.* В каждой группе товаров, находящихся без движения, можно выявить позиции, в отношении которых, несмотря на отсутствие продаж, происходил прирост остатков (или за счет возврата от покупателей, или за счет дополнительных закупок). Их целесообразно отражать в самостоятельном управленческом отчете. Актуальность анализа этой категории высока, поскольку прирост остатков товаров при отсутствии продаж свидетельствует об отвлечении денежных средств из оборота в неликвидные запасы, т. е. иллюстрирует потери отчетного периода. Потери можно разделить на прямые и косвенные. *К прямым потерям* нужно относить сумму средств, вложенную эти запасы. Общую величину прямых потерь по группе можно увидеть в столбце «реальная стоимость остатка» [табл. 17.10](#). *Косвенные потери* состоят в том, что предприятие не получает стандартного дохода, на который рассчитывало при авансировании в запасы (упущенную выгоду от размещения средств). Косвенные потери отражаются в столбце «нереализованный валовой доход» [\(табл. 17.10\)](#).

При анализе неликвидных и трудно реализуемых остатков товаров и готовой продукции бухгалтеру-аналитику следует принимать во внимание тот факт, что балансовая (по данным финансового учета) оценка этих остатков не соответствует их реальной стоимости, что, в итоге, не позволяет достоверно оценить бизнес в целом. Товары с низкой оборачиваемостью можно оценить по *чистой приведенной стоимости*. Под чистой приведенной стоимостью понимается настоящая текущая стоимость, которую необходимо вложить, с тем чтобы по истечении срока обращения (продажи) товара получить запланированный доход от продажи. Чистая приведенная стоимость определяется методом дисконтирования ожидаемого денежного потока от продажи товаров:

$$\text{ЧПС}_i = \frac{\text{ВП}_i}{(1+r)^n},$$

где  $\text{ЧПС}_i$  – чистая приведенная стоимость товара  $i$ ;  $\text{ВП}_i$  – выручка от продаж товара  $i$ ;  $r$  – коэффициент дисконтирования, рассчитанный по данным заказчика и представляющий реальную рентабельность продаж (в год);  $n$  – период продажи остатка товара (в годах), который рассчитывается по формуле

$$n = \frac{\text{Запас товара на конец периода, дн.}}{365 \text{ дн.}}.$$

*Управленческие решения в сфере сбыта.* Как правило, все управленческие решения по сбыту принимаются с использованием инструментария маржинального анализа.

*Аналитическая оценка решения о принятии дополнительного заказа по цене ниже себестоимости.* Необходимость принятия решения может возникнуть при спаде производства, когда у предприятия существуют незагруженные производственные мощности. Управленческая задача состоит в экономическом обосновании целесообразности принятия дополнительного производственного заказа, цена которого ниже плановой производственной себестоимости. Поскольку плановая себестоимость рассчитывается исходя из ожидаемой (бюджетной) производственной мощности, которая превышает фактическую загрузку в условиях производственного спада, заказ целесообразно принимать в том случае, когда маржинальный доход, полученный от заказа, превышает инкрементные затраты по заказу и способствует покрытию части постоянных затрат предприятия.

**Пример 17.1.** Компания «МММ» занимается производством удобрений для сельского хозяйства. Практическая производственная мощность составляет 4 000 т удобрений в год с переменными затратами в сумме 6 250 руб. за тонну и постоянными затратами в сумме 14.000.000 руб. при загрузке мощностей на 70 %, 18 000 000 руб. при загрузке мощностей свыше 70%. Прогнозный объем продаж компании составляет 2 500 т, средняя цена реализации – 12 000 руб. за тонну. В дополнение получен одноразовый специальный заказ на производство 700 т, по цене на 25 % ниже обычной. Определить целесообразность принятия специального заказа и минимальную цену, по которой следует принимать заказ.

**Решение.** Определим коэффициент загрузки мощностей для двух вариантов: при принятии специального заказа и при отказе от принятия заказа.

При отказе от принятия заказа коэффициент составит:  $\frac{2\,500\text{ т}}{4\,000\text{ т}} = 0,625$ . В этом

случае загрузка мощностей не превышает 70%, постоянные затраты составят 14 000 000 руб. При принятии специального заказа коэффициент загрузки

мощностей составит  $\frac{2\,500 + 700}{4\,000} = 0,8$ . В данном случае загрузка мощностей

превышает 70 %, поэтому постоянные затраты составят 18 000 000 руб.

Таким образом, инкрементные затраты при принятии управленческого решения составляют 18 000 000 руб. – 14 000 000 руб. = 4 000 000 руб. Маржинальный доход при принятии заказа составит:  $(12\,000 \cdot (1 - 0,25) - 6\,250) \cdot 700 =$

1 925 000 руб. Маржинальный доход в данном случае не превышает инкрементных затрат, и следовательно, принятие специального заказа нецелесообразно.

Тот же результат получим и при рассмотрении общих показателей предприятия до и после принятия специального заказа ([табл. 17.11](#)).



Таблица 17.11

Показатель	Решение не принимать заказ	Решение о принятии заказа
Объем производства, т	2 500	3 200
Цена за 1 т, руб.	12. 000	12 000 (за 2 500 т) и 9 000 (за 700 т)
Выручка от продаж, руб.	30 000 000	36 300 000
Переменные затраты на 1 т, руб.	6 250	6 250
Сумма переменных затрат, руб.	15 625 000	20 000 000
Маржинальный доход, руб.	14 375 000	16 300 000
Сумма постоянных затрат, руб.	14 000 000	18 000 000
Прибыль (убыток) от продаж, руб.	375 000	- 1 700

Определим минимальную цену, по которой следует принимать заказ: эта цена должна обеспечивать покрытие инкрементных затрат на принятие заказа.  $6\,250 \text{ руб.} \cdot 700 \text{ т} + 4\,000\,000 \text{ руб.} = 8\,375\,000 \text{ руб.}$  – выручка, при которой заказ является безубыточным и не происходит ухудшения общего финансового результата. Цена заказа:  $\frac{8\,375\,000 \text{ руб.}}{700 \text{ т}} = 11\,964,30 \text{ руб.}$

*Обоснование структуры товарной продукции.* Маржинальный анализ играет важную роль в принятии решений о структуре товарной продукции – ассортименте предприятия.

Решения об ассортименте могут быть двоякими: это может быть решение об обосновании такой структуры (соотношения) между существующими продуктами, которая оптимизирует прибыль, или, если мощности предприятия перегружены, о том, от производства какого из продуктов можно отказаться в пользу более рентабельного.

Поскольку при изменении структуры ассортимента требуется не привлечение дополнительных фиксированных ресурсов, а лишь перераспределение существующих ресурсов между продуктами, при любой структуре не произойдет изменения постоянных затрат, т. е. эти затраты можно считать нерелевантными. Т

Таким образом, при принятии решения об оптимизации структуры продукции оптимальной можно считать структуру, при которой общий маржинальный доход будет максимальным.

При этом нужно учитывать, что решение задачи не сводится к выбору одного, самого рентабельного, продукта, поскольку такое решение представляется оптимальным с математической точки зрения, но не учитывает конъюнктуры рынка, необходимости удовлетворения покупательского спроса. Скорее, существующие товары необходимо проранжировать по величине приносимого ими маржинального дохода и при выборе варианта структуры

ориентироваться на вариант, в котором максимальные доли продаж принадлежат самым рентабельным продуктам. Отметим, что данное управленческое решение всегда более точно и справедливо будет обосновано при использовании маржинального подхода: поскольку, при принятии данного решения мы опираемся на полную себестоимость, включающую также постоянные затраты, то такая себестоимость искажается в результате использования недостоверных методов распределения постоянных затрат.

Следовательно, рассчитанная с применением полной себестоимости рентабельность продаж также не отражает действительной прибыльности продуктов и приводит к выбору не самой лучшей товарной структуры.

**Пример 17.2.** В табл. 17.12 приведены данные о возможных вариантах структуры продаж предприятия, о цене и переменных затратах на производство единицы каждого из продуктов. Постоянные затраты при любом варианте составляют 1 000 000 руб.

Таблица 17.12

Продукт	Цена за единицу продукта, руб.	Переменная себестоимость, руб.	Варианты продаж (в ед. продаж)		
			1-й	2-й	3-й
А	160	80	5 000	2 000	7 000
Б	200	140	8 000	5 000	7 000
В	180	40	2 000	8 000	3 000
Г	80	50	7 000	7 000	5 000

Для принятия решения о наиболее рентабельном варианте необходимо произвести расчет маржинального дохода, приносимого каждым из продуктов при каждом из избранных вариантов структуры продаж (табл. 17.13).

Таблица 17.13

Продукты	Маржинальный доход, варианты продаж, руб.		
	1-й	2-й	3-й
А	400 000	<b>160 000</b>	560 000
Б	480 000	<b>300 000</b>	420 000
В	280 000	<b>1 120 000</b>	420 000
Г	210 000	<b>210 000</b>	150 000
Итого	1 370 000	<b>1 790 000</b>	1 550 000

Для сравнения проведем анализ предлагаемых вариантов методом сравнения прибыли от продаж, распределяя при этом постоянные расходы между изделиями пропорционально выручке от реализации (табл. 17.14).

Таблица 17.14

Продукт	Вариант								
	1-й	2-й	3-й	1-й	2-й	3-й	1-й	2-й	3-й
	Выручка от продаж, тыс. руб.			Коэффициент распределения постоянных затрат			Постоянные затраты на единицу, руб.		
А	800	320	1 120	24,10%	9,64%	32,37%	48,19	48,19	46,24
Б	1 600	1 000	1 400	48,19%	30,12%	40,46%	60,24	60,24	57,80
В	360	1 440	540	10,84%	43,37%	15,61%	54,22	54,22	52,02
Г	560	560	400	16,87%	16,87%	11,56%	24,10	24,10	23,12
Итого	3 320	3 320	3 460	100,00%	100,00%	100,00%			
<b>Вариант</b>									
	1-й	2-й	3-й	1-й	2-й	3-й			
	Полная себестоимость, руб.			Прибыль (убыток) от продаж, руб.					
	128,19	128,19	126,24	159 036,14	<b>636 14,46</b>	236 300,58			
	200,24	200,24	197,80	-1 927,71	<b>-12 04,82</b>	15 375,72			
	94,22	94,22	92,02	171 566,27	<b>686 265,06</b>	263 930,64			
	74,10	74,10	73,12	41 325,30	<b>41 325,30</b>	34 393,06			
				370 000,00	<b>790 000,00</b>	550 000,00			

Таким образом, произведенные расчеты показали, что наиболее выгодным является второй вариант продаж. Очевидно, что использование маржинального подхода при решении данной управленческой задачи снижает трудоемкость расчетов, повышает достоверность итоговых результатов, снижает вероятность ошибки в расчетах и способствует оперативному принятию решений.

*Обоснование варианта цены на новое изделие.* Необходимость обоснования цены возникает при продвижении на конкурентный рынок нового изделия, которое уже продается конкурентами. Управленческая задача в данном случае состоит в выборе одной из двух альтернатив: предприятие может пойти на увеличение переменных и постоянных расходов, увеличив функциональные характеристики продукта и улучшив его качество, при этом увеличивается и цена. Вторая альтернатива состоит в установлении цены ниже цен конкурентов и сохранении расходов (а также качества) на том же уровне, что и у конкурентов. Сравнение обоих вариантов проводится с применением метода маржинального анализа. Предпочтительнее тот вариант, который обеспечивает меньший объем безубыточности при большем маржинальном доходе и большей прибыли от продаж.

**Пример 17.3 [72, с. 389-390].** Переменные издержки на производство единицы изделия, аналогичного изделиям конкурентов, составляют 80 руб. Постоянные расходы, связанные с производством товарного выпуска, составят 2 500 000 руб. Цена изделия у конкурентов – 250 руб., предприятие рассматривает возможность установления цены на уровне 200 руб. Если улучшить качество изделия, то рыночная цена на него увеличится до 300 руб., но при этом переменные расходы на производство единицы продукта увеличатся до 100 руб., постоянные расходы – до 3 000 000 руб. Необходимо обосновать предпочтительный вариант.

**Решение.** В табл. 17.15 приведен расчет точки безубыточности, маржинального дохода и прибыли предприятия для каждого из вариантов.

Таблица 17.15

**Расчет точки безубыточности, маржинального дохода и прибыли предприятия для каждого из вариантов**

Показатель	Вариант	
	1-й	2-й
Цена продаж, руб.	300	200
Переменные затраты на единицу изделия, руб.	100	80
Постоянные затраты, руб.	3 000 000	2 400 000
Маржинальный доход на единицу изделия, руб.	200	120
Точка безубыточности, ед. продаж	15 000	2 000
Мощность предприятия, ед.	25 000	25 000
Прибыль от продаж, руб.	2 000 000	600 000

Таким образом, приведенные расчеты показывают преимущества первого варианта – продаж по сниженным ценам без дополнительных вложений в усовершенствования качества и функциональных характеристик. Чтобы обеспечить такую же сумму прибыли по второму варианту, предприятию необходимо увеличить производственную мощность до 36 667 ед.:

$$\frac{2\,400\,000 + 2\,000\,000}{120} = 36\,667.$$

Вторая разновидность управленческих решений по обоснованию цены состоит в принятии решения об увеличении объемов продаж при необходимости снизить цену для сохранения прежнего объема прибыли. Необходимость в принятии такого решения возникает у предприятий, работающих на конкурентном рынке, объемы продаж которых падают вследствие снижения цен конкурентами. При этом необходимо определить, на сколько потребуется увеличить объем продаж для того, чтобы компенсировать потери от снижения цен и рост постоянных затрат, связанных с расширением производства. Величина выручки от продаж, необходимых предприятию, определяется по формуле

$$V = \frac{ПЗ_2 - П_1}{УМП_2},$$

где  $V$  – необходимая сумма выручки от продаж для компенсации возросших постоянных затрат и потерь от снижения цены;  $ПЗ_2$  – постоянные затраты предприятия при новых условиях производства;  $П_1$  – прибыль предприятия при прежних условиях производства и продаж;  $УМП_2$  – уровень маржинальной прибыли в новых условиях производства и продаж.

**Пример 17.4.** Для компенсации потерь от снижения объемов продаж предприятие принимает решение снизить цены с 300 до 270 руб. за единицу

продукта. Переменные затраты на производство единицы продукта – 100 руб., объем производства и продаж – 20 000 ед. в год. Постоянные затраты предприятия – 1 700 000 руб., при снижении цен возможный рост производства и продаж потребует увеличения постоянных затрат на 8 %.

**Решение.** Рассмотрим основные показатели деятельности предприятия до изменения цены (вариант 1) и после изменения цены и постоянных затрат, но при прежних объемах продаж (вариант 2) – табл. 17.16.

Таблица 17.16

<i>Показатели</i>	<i>Вариант 1</i>	<i>Вариант 2</i>
Выручка от продаж, руб.	6.000.000	5.400.000
Переменные затраты, руб.	2.000.000	2.000.000
Маржинальный доход, руб.	4.000.000	3.400.000
Уровень маржинального дохода, %	66,67	63
Постоянные затраты, руб.	1.700.000	1.836.000
Прибыль от продаж, руб.	2.300.000	1.564.000

Определим выручку от продаж, необходимую предприятию для компенсации возросших постоянных затрат и сохранения прежней величины прибыли:  $\frac{1\,836\,000 + 2\,300\,000}{0,63} = 6\,565\,080$  руб. или 24 315 ед. продукции. Таким образом,

при снижении цены на 10 % и увеличении постоянных затрат на 8 % требуется прирост объемов продаж в 4 315 изделий, или на 21,6 %

## ТЕМА 18.

# БЮЖЕТИРОВАНИЕ КАК ПОДСИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### 18.1. Место бюджетирования в системах планирования

*Планирование* – это деятельность по разработке и конкретизации целей предприятия. Планирование является одной из важнейших функций управления, оно устанавливает параметры функционирования предприятия. На организацию планирования, ее формы и методы влияют такие факторы как неопределенность рыночной среды, издержки планирования, масштабы деятельности организации [46, с. 11-12]. Основные принципы организации деятельности по планированию перечислим далее [46, с. 12-13].

*Принцип системности* предполагает, что планирование носит системный характер, т. е. деятельность по планированию охватывает все уровни управления и подсистемы. Он реализуется по вертикали – путем интеграции и дифференциации, по горизонтали – посредством координации планов структурных подразделений предприятия.

*Принцип участия* предполагает, что в процесс планирования вовлекаются все сотрудники организации; это позволяет дать участникам более глубокое понимание деятельности предприятия, оперативно реагировать на кризисы и корректировать планы в соответствии с траекторией развития предприятия.

*Принцип непрерывности* заключается в постоянном осуществлении функций планирования в подсистемах предприятия, преемственности и согласованности планов различных отчетных периодов между собой.

*Принцип гибкости* состоит в организации процесса планирования таким образом, чтобы при изменении условий внешнего и внутреннего окружения планы подвергались обоснованной корректировке.

*Принцип эффективности (рациональности)* заключается в сбалансированности затрат на организацию планирования и выгод от результатов внедрения элементов планового хозяйства, т. е. планы должны быть конкретизированы и детализированы настолько, насколько это необходимо для организации эффективного управления предприятием и его сегментами.

Планирование на предприятии решает следующие задачи [63, с. 107]:

- повышение эффективности использования ресурсов;
- координация деятельности и согласование интересов отдельных сегментов и предприятия в целом;
- прогнозирование, анализ и оценка различных вариантов хозяйственной деятельности;
- повышение обоснованности управленческих решений;

- обеспечение финансовой устойчивости и улучшение финансового состояния.

По срокам планирование подразделяют на три типа.

Долгосрочное планирование охватывает длительный период – 10 лет и более, такие планы, как правило, содержат общие для бизнеса показатели развития и носят стратегический характер. Оно основывается на экстраполяции сложившихся тенденций и предполагает оценку будущего состояния объектов планирования.

Среднесрочное планирование конкретизирует ориентиры долгосрочных планов. Его предел – от одного до трех лет. Среднесрочные планы могут разъяснять стратегические ориентиры по укрупненным сегментам бизнеса – направлениям деятельности, структурным единицам и т.д.

Краткосрочное (текущее) планирование – это разработка планов на один год с конкретизацией показателей по кварталам и месяцам.

По временному целевому ориентиру планы предприятия подразделяют [78, с. 83]:

- *оперативные планы* – тактические планы, которые прямо связаны с достижением целей фирмы, являются краткосрочными, составляются в виде годовых или квартальных бюджетов;
- *административные планы* – тактические планы развития и поддержания организационной структуры, целью которых - поддержание желаемых уровней исполнительской активности, являются среднесрочными планами и подлежат ежегодному пересмотру;
- *стратегические планы* – планы генерального развития бизнеса и долгосрочной структуры организации, которые пересматриваются не периодически, а по необходимости (в случаях внедрения технологий, завоевания новых рынков и т.д.).

Деятельность по планированию может быть рассмотрена также с позиций соотношения целей предприятия с методами их реализации.

Стратегическое планирование – это процесс воплощения стратегии развития организации в форме ключевых показателей, идентифицирующих степень достижения цели. Стратегическое планирование состоит из следующих взаимосвязанных этапов:

- определение целей предприятия и индикаторов их достижения;
- исследование внешней и внутренней среды, выявление факторов, способствующих и препятствующих достижению целей;
- определение вариантов стратегического развития;
- выбор одного из вариантов, конкретизация стратегии в показателях развития (ключевых контрольных показателей);
- формализация стратегического плана.

Однако стратегическое планирование не позволяет принимать текущие управленческие решения, поскольку генеральный системный подход к

составлению стратегических планов и их долгосрочный характер не дает возможность получать конкретную информацию, которой можно руководствоваться в повседневной деятельности. Таким образом, чтобы стратегические цели были корректно и действенно расшифрованы в тактических инструментах, необходимо сужать сферы планирования и переходить на средне- и краткосрочный временной горизонт составления планов. Реализация этих задач возможна путем применения методов программирования и технико-экономического планирования. Программирование конкретизирует стратегию по конкретным областям деятельности, технико-экономическое планирование позволяет сократить временной промежуток (рис. 18.1).



Рис. 18.1. Формы конкретизации стратегических планов

**Программирование** – процесс выбора программ и определения приблизительного объема ресурсов, выделяемых на каждую программу. Программа – это направление деятельности, которое организация осуществляет в рамках реализации своей стратегии [78, с. 83]. Программы конкретизируют стратегические планы именно по областям реализации, программы могут быть производственными (выпуск новой продукции), сбытовыми (открытие нового канала товародвижения), инвестиционными (реконструкция, строительство нового подразделения), смешанными (открытие нового бизнеса). При этом программы могут существенно различаться по продолжительности реализации: инвестиционные программы, как правило, долгосрочные: социальные могут иметь краткосрочный характер.

**Текущее технико-экономическое планирование** – процесс конкретизации стратегических планов на уровне формирования тактических инструментов повседневного управления бизнесом. Это планиро-



вание строится на основе принципа преемственности стратегического и текущего планирования: планы должны быть взаимосвязанными, структурированными, сопоставимыми. При этом у текущих и стратегических планов принципиально различаются структура (текущие полнее и конкретнее), состав, техника составления, методы и формы контроля.

Текущее технико-экономическое планирование охватывает годовой период и включает совокупность планов по различным направлениям деятельности предприятия [46, с. 29].

Технико-экономические планы могут существенно различаться по целевому назначению и носить характер бизнес-планов, бюджетов, смет, технических расчетов, нормативных ориентиров. По характеру закладываемых измерителей текущие технико-экономические планы делят на следующие категории.

*Планы* – форматизированные или формализованные описания процессов достижения целей, выраженные в натуральных измерителях (например, план по сбыту содержит информацию о физических объемах прогнозной реализации товаров, работ, услуг).

*Сметы* – стоимостные прогнозы потребностей в затратах ресурсов (трудовых, финансовых, капитальных). Так, смета капитальных вложений представляет собой систематизацию необходимых денежных затрат по их статьям и источникам на осуществление инвестиционных проектов.

*Бюджеты* – сбалансированные краткосрочные прогнозы деятельности по сферам и видам, содержащие натуральные и стоимостные измерители. Например, бюджет расходов на оплату труда должен содержать натуральные показатели трудозатрат (в человеко-часах, нормо-часах) и показатели планируемых затрат на оплату труда в денежном выражении.

*Графики* – структурированные в рамках компании, центра ответственности, функции плановые документы, содержащие прогнозную информацию о реальных денежных потоках предприятия, о возникновении и исполнении денежных обязательств, об остатках денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, приросте (сокращении) акционерной стоимости компании. Составляются на основе накопительных регистров учетной информации, а также посредством косвенного пересчета планов и бюджетов.

## 18.2. Структура общего бюджета предприятия и принципы его составления

**Б ю д ж е т** – это ключевой инструмент системы управленческого контроля. Он представляет собой количественный план, составленный в денежном и натуральном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода времени, отражающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

*Бюджетирование* – элемент краткосрочного планирования, предназначенный для формирования целевой информации об ожидаемых доходах, расходах, активах, обязательствах, капитале, денежных потоках; контроля и анализа эффективности достижения поставленных целей.

*Основные задачи бюджетирования* – определять в соответствии с избранной стратегией организации текущие ориентиры выполнения целей и задач; разрабатывать системы достижимых показателей для контроля за их исполнением; отслеживать в оперативном режиме соответствие фактических значений наблюдаемых показателей плановым; оценивать эффективность работы служб и подразделений предприятия; принимать управленческие решения в части регулирования деятельности подразделений и предприятия в целом.

Для постановки бюджетирования на предприятии и обеспечения его эффективного функционирования необходимо *соблюдение принципов составления бюджетов*.

*Принцип своевременности* - при составлении бюджетов необходимо четкое закрепление ответственности за составление отдельного бюджета или его отдельных статей за сотрудниками, а также своевременное исполнение сроков передачи данных для составления сводного бюджета.

*Принцип непрерывности* - бюджеты составляются таким образом, чтобы обеспечить систематическое и своевременное выявление отклонений по отдельным видам бюджетных статей, их причин и виновников.

*Принцип полноты* – составление бюджетов должно охватывать все финансово-хозяйственные процессы в организации, закреплять ответственность за составление и исполнение планов, графиков и бюджетов, а также их отдельных статей за должностными лицами и ответственными исполнителями.

*Принцип изменчивости* – данные по аналитическим статьям бюджетов должны корректироваться в соответствии с изменяющейся экономической средой, в которой функционирует организация. Механизм составления бюджетов должен предусматривать возможность их необходимого своевременного изменения в ответ на изменение социально-экономической конъюнктуры и рисков.

*Принцип унификации информации* – для оптимизации затрат на обработку и предоставления информации при заполнении бюджетов и отчетов об их исполнении, аналитическая информация по бюджетным статьям, а также по счетам, субсчетам и аналитическим счетам бухгалтерского учета должна быть унифицирована. В основу указанных классификаций доходов, расходов и иных контролируемых элементов закладываются принципы классификации, принятые в бухгалтерском учете (Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), «Расходы организации» (ПБУ 10/99)), с учетом отраслевой специфики.

Бюджет не имеет стандартизированной формы. Структура бюджета зависит от предмета бюджета, размера организации, интеграции с финансо-

выми структурами предприятия. По содержанию бюджеты могут быть классифицированы:

- 1) **д о х о д н ы е** – содержат данные о доходах (например, бюджет продаж);
- 2) **з а т р а т н ы е** – содержат данные о расходах (например, бюджет общепроизводственных расходов, бюджет по использованию материалов);
- 3) **с б а л а н с и р о в а н н ы е** – содержат одновременно данные о расходах и доходах предприятия (например, бюджет движения денежных средств, прогнозный отчет о прибылях и убытках).

Все бюджеты объединяются в общий бюджет предприятия, иначе называемый генеральным бюджетом, или мастер-бюджетом. *Общий бюджет* – это сбалансированный по функциям, направлениям деятельности, сферам и подразделениям предприятия план доходов, расходов, финансовых результатов и иных ключевых показателей, составляемый на финансовый год с конкретизацией по менее продолжительным периодам ([рис. 18.2](#)).

Структурно общий бюджет включает в себя операционный и финансовый бюджеты.

*Операционный бюджет* – это совокупность однородных частных бюджетов предприятия, составленных по центрам ответственности. Каждый из частных бюджетов, составленных по центру ответственности, как правило, характеризует тот или иной аспект текущей деятельности предприятия. Например, по центрам прибыли составляются частные бюджеты продаж, которые затем объединяются бюджет продаж предприятия; последний, в свою очередь, входит в состав операционного бюджета. Аналогично, бюджет затрат материалов, бюджет затрат на оплату труда, бюджет цеховых расходов составляются для каждого производственного подразделения (цеха, отдела, участка, передела), затем они группируются по признаку однородности на уровне предприятия и включаются как составляющие в операционный бюджет компании.

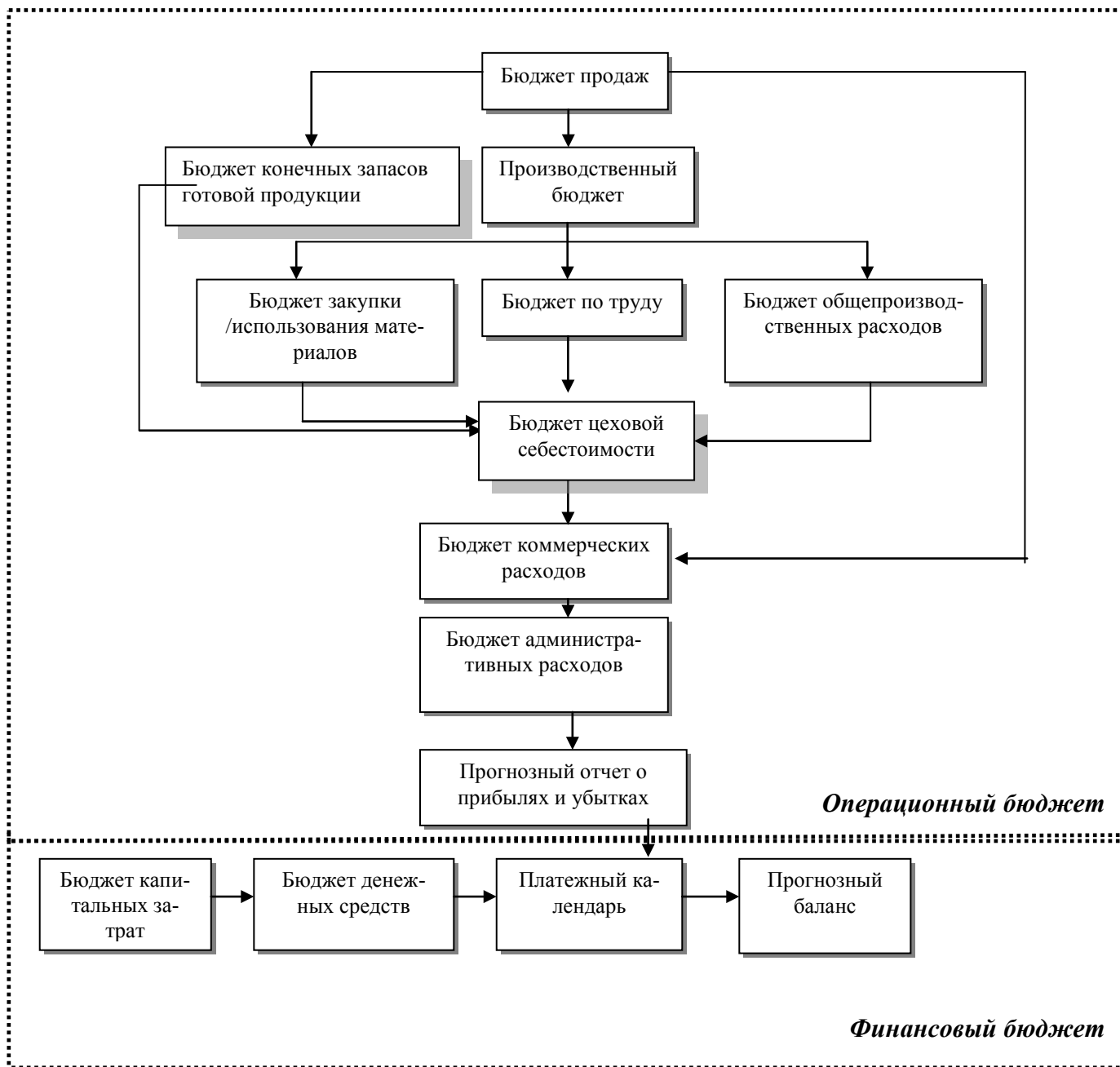


Рис. 18.2. Структура общего бюджета предприятия

Необходимо отметить, что существует две формы составления операционного бюджета. Первый иллюстрирует принцип движения от общих показателей к частным и носит название *нисходящего бюджетирования*. При нисходящем бюджетировании общие параметры, разработанные для предприятия в целом на основе еще более общих параметров (стратегических планов, программ) детализируются специалистами по бюджетному планированию и доводятся до соответствующих центров ответственности. Например,

общее целевое значение выручки от продаж для предприятия конкретизируется по центрам продаж, видам продукции, работ, услуг и т.д., и на этом основании формируются бюджеты продаж центров ответственности.

При этом нисходящее бюджетирование не исключает участия подразделений предприятия в процессе установления планов: бюджеты для центров ответственности обсуждаются с соответствующими линейными менеджерами и подлежат корректировке, если их замечания обоснованы.

*Восходящее бюджетирование* представляет собой обратный процесс: проекты бюджетов формируются менеджерами центров ответственности, а затем обобщаются в централизованные функциональные бюджеты на уровне предприятия. Если по результатам такого обобщения становится очевидным, что консолидированный бюджет не согласуется со стратегическими планами или программами, частные бюджеты корректируют до тех пор, пока не будет достигнут баланс стратегических и тактических показателей.

Как правило, нисходящее бюджетирование применяется на небольших предприятиях, где квалификация линейных и функциональных менеджеров не позволяет им принимать активное участие в составлении бюджетов. Такой процесс также обоснован в случае, когда предприятие только начинает постановку бюджетного планирования либо существенно меняет бюджеты, составленные ранее.

Другая составляющая общего бюджета предприятия – *финансовый бюджет*. Он составляется по предприятию в целом, без детализации по центрам ответственности и включает наиболее важные консолидированные показатели. При этом финансовый бюджет составляют на основе данных обобщенного операционного бюджета. Финансовый бюджет показывает предположительные источники финансовых средств предприятия и направления их использования.

Бюджет капитальных затрат как первая составляющая финансового бюджета определяет потребность предприятия в капитальных вложениях на предстоящий период и рассчитывает пропорцию собственных и заемных источников покрытия этих потребностей. Данные о суммах привлекаемых и расходуемых ресурсов переносятся в бюджет денежных средств.

На основе финансового бюджета и прогнозного отчета о прибылях и убытках (операционный бюджет) составляют бюджетный бухгалтерский баланс (прогнозный отчет о финансовом положении). Основными показателями бюджетного баланса являются:

- прогнозное сальдо денежных средств на конец периода (переносится из бюджета денежных средств);
- чистая прибыль (убыток) к получению в планируемом периоде (из прогнозного отчета о прибылях и убытках);
- объем необходимых капитальных вложений (из бюджета капитальных затрат).

Сопоставление показателей бюджетного бухгалтерского баланса позволяет принимать решение об утверждении бюджетов, отклонении их или доработке.

В соответствии с порядком составления и в зависимости от состава содержащихся данных бюджеты также могут быть классифицированы.

1. *Сводные бюджеты.* Это бюджеты, в которых систематизируются плановые показатели, позволяющие охарактеризовать эффективность работы предприятия в целом и являющиеся ключевыми при принятии управленческих решений. Сводные бюджеты - высший (первый) уровень бюджетирования, контролируются они обычно высшим менеджментом (генеральным директором, советом директоров, собранием акционеров). К этой категории, в частности, можно отнести бюджет доходов и расходов и бюджет движения денежных средств.

2. *Текущие бюджеты.* Включают в себя бюджеты, содержащие агрегированную оперативную информацию о текущей деятельности организации и ее подразделений. К операционным бюджетам, в частности, относятся:

- бюджет продаж в денежном выражении по видам продукции, работ, услуг;
- бюджет продаж в денежном выражении по потребителям;
- бюджет производства в денежном выражении по видам продукции работ;
- бюджет оплаты труда;
- бюджет налогов и сборов;
- бюджет закупок основного сырья, материалов и материальных носителей услуг;
- бюджет административных расходов;
- бюджет текущих, капитальных ремонтов, вспомогательных материалов.

3. *Инвестиционные бюджеты.* Являются плановыми документами, содержащими расчеты капитальных затрат и долгосрочных финансовых вложений предприятия на бюджетный период. Инвестиционные бюджеты состоят:

- из бюджета инвестиций;
- бюджета капитального строительства.

4. *Бюджеты денежных потоков* - плановые документы, содержащие расчеты движения реальных денежных потоков, остатков денежных средств, возникновения и погашения обязательств и могут включать:

- график денежных расходов по основной деятельности;
- график денежных поступлений от продаж;
- график оплаты труда;
- график платежей по налогам и сборам;
- график оплаты сырья, материалов;

- график закупок основного сырья, материалов и материальных носителей услуг;
- график оплаты административных расходов;
- график оплаты инвестиционных вложений;
- график погашения дебиторской задолженности;
- график погашения кредиторской задолженности.

### 18.3. Методы бюджетного планирования на предприятии

Существуют различные методы бюджетного планирования. Применение этих методов зависит от характера и состава показателей составляемого бюджета. *Гибкие бюджеты* – это бюджеты, исполнение которых контролируется не по отношению к абсолютному показателю, представленному в бюджете, а в зависимости от интенсивности производственного процесса.

Например, на величину материальных затрат, помимо суммы расхода их на единицу выпускаемой продукции, оказывает и объем производства. Если проводить контроль исходя из статического показателя, запланированного на определенный объем производства, то при сохранении неизменными цен на материалы и расхода материалов на единицу объема производства, при превышении фактического объема произведенной продукции над плановым будет идентифицирован перерасход материалов, а при невыполнении планов по производству – экономия материальных ресурсов. Таким образом, будет принято ошибочное управленческое решение, поскольку, в сущности, отклонений от плана не было.

Гибкие бюджеты, следовательно, составляются по центрам ответственности, для которых существует пропорциональная зависимость между объемами производства и планируемыми показателями. Гибкий бюджет содержит несколько вариантов развития и составляется на основе сметного уравнения. Сметное уравнение имеет вид:

$$Y = A \cdot X + B,$$

где  $Y$  – общий уровень затрат (доходов), заложенный в бюджет;  $A$  – затраты (доходы), носящие переменный характер, в расчете на единицу показателя, характеризующего интенсивность работы центра ответственности;  $X$  – основной показатель, характеризующий интенсивность работы центра ответственности (выпуск, машино-часы, человеко-часы, пр.);  $B$  – постоянная составляющая затрат (доходов).

**Пример 18.1.** При составлении бюджета коммерческих расходов в него закладывается заработная плата торгового представителя. По Положению о торговых представителях заработная плата складывается из оклада: 3 000 руб., процента от продаж – 5 % от выручки агента, премии при перевыполнении плана более чем на 10 % - процент перевыполнения от сдельной расцен-

ки. План для 6 представителей установлен в размере 250 000 рублей для человека. Формула гибкой сметы будет иметь вид:

$$Y = [0,05X + \frac{0,05 \cdot X \cdot (X - 250\,000)}{250\,000} + 3\,000] \cdot 6$$

(1) – для дохода, большего 275 000 руб. на чел.;  $Y = (0,05X + 3\,000) \cdot 6$   
 (2) – для дохода, меньшего 275 000 на чел., где  $X$  – доход, принесенный каждым из торговых представителей;  $Y$  – общие затраты по бюджету на оплату торговых представителей.

По бюджету продаж за июнь 200х года заложен доход 280 000 руб., в бюджете на июль того же года – 230 000 руб. Расходы на оплату труда представителей в июне:

$$[0,05 \cdot 280\,000 + \frac{0,05 \cdot 280\,000 \cdot (280\,000 - 250\,000)}{250\,000} + 3\,000] \cdot 6 = 112\,080 \text{ руб.}$$

Расходы на оплату труда представителей в июле составят:

$$[0,05 \cdot 230\,000 + 3\,000] \cdot 6 = 87\,000 \text{ руб.}$$

**Пример 18.2.** Уравнение гибкого бюджета для расходов на содержание оборудования выглядит следующим образом:

$$Y = 425 X + 76\,450,$$

где  $X$  – маш.-ч работы оборудования в каком-либо месяце. Плановый фонд работы оборудования в апреле – 520 маш.-ч. В апреле 200X года расходы по эксплуатации оборудования составили 306 400 руб., выпущено 1 300 ед. продукции при фактических затратах в 0,42 маш.-ч на производство единицы.

**Решение.** Определяем нормативную величину расходов на содержание оборудования, исходя из фактического объема. Для этого в сметное уравнение подставляем значение фактически отработанных в месяце машино-часов:

$$\text{Маш.} - \text{ч}_{\text{факт}} = 1\,300 \text{ ед.} \cdot 0,42 \text{ маш.ч} = 546 \text{ маш.-ч.}$$

Далее пересчитываем сметные затраты на фактический объем:

$$Z_{\text{смет}}^{\text{факт.объем}} = 425 \cdot 546 + 76\,450 = 308\,500 \text{ руб.}$$

Сравниваем фактические (306 400 руб.) и сметные затраты (308 500 руб.) – предприятие получило экономию затрат по эксплуатации оборудования в размере: Экон. = 306 400 руб. – 308 500 руб. = –2 100 руб.

В противоположность гибким *статические (жесткие) бюджеты* составляются по центрам ответственности, связь между производительностью и затратами которых не очевидна. Это так называемые номинальные (функ-



циональные) центры, например бухгалтерия, финансовый отдел, служба автоматизации и т.д. Бюджетирование затрат таких служб производят экстраполяцией данных предшествующих периодов и исключения из такого прогноза непроизводительных и случайных величин. Статические бюджеты предполагают единственный вариант развития; контролируется исполнение таких бюджетов сравнением фактического и планового значения такого бюджета.

Бюджет, как правило, составляют на предшествующий год, а затем детализируют по периодам (кварталам, месяцам, декадам, неделям). Такая детализация может быть осуществлена одновременно, при составлении бюджета. Возможно составление бюджета скользящим способом – это метод бюджетирования, при котором бюджет регулярно корректируется по прошествии установленного периода времени посредством добавления к периоду планирования одного интервала времени и вычитания одного истекшего периода. Например, временной горизонт плана, равный кварталу, ежемесячно переносится на один месяц вперед по окончании очередного отчетного периода ([рис. 18.3](#)).

Процесс бюджетирования в организации можно представить как упорядоченную последовательность действий, которые выполняют в несколько этапов.

**Первый этап** – составление предварительных бюджетов по центрам ответственности. Предварительные бюджеты составляются службами и подразделениями предприятия на основании первичных документов, накопительных учетных регистров в сроки и по графику, утвержденному в бюджетном регламенте. В частности, отдел маркетинга составляет план продаж, финансовый отдел систематизирует прогнозы изменений макро- и микроэкономических параметров, функциональные подразделения предоставляют прогнозные показатели по предстоящей деятельности.

**Второй этап** – составление сводных бюджетов по предприятию. Служба, ответственная за составление мастер-бюджета, на основе данных первичных бюджетов, планов и графиков (которые предоставляют соответствующие подразделения предприятия) подготавливает сводные бюджеты (бюджет доходов и расходов, бюджет денежных средств, бюджет инвестиций).

**Третий этап** – утверждение бюджетов. Процесс утверждения бюджетов индивидуален для каждого предприятия, его порядок и процедуры закрепляются в организационно-распорядительных документах. Органом, утверждающим бюджеты, может быть постоянный бюджетный комитет предприятия, совет директоров, экспертный совет.

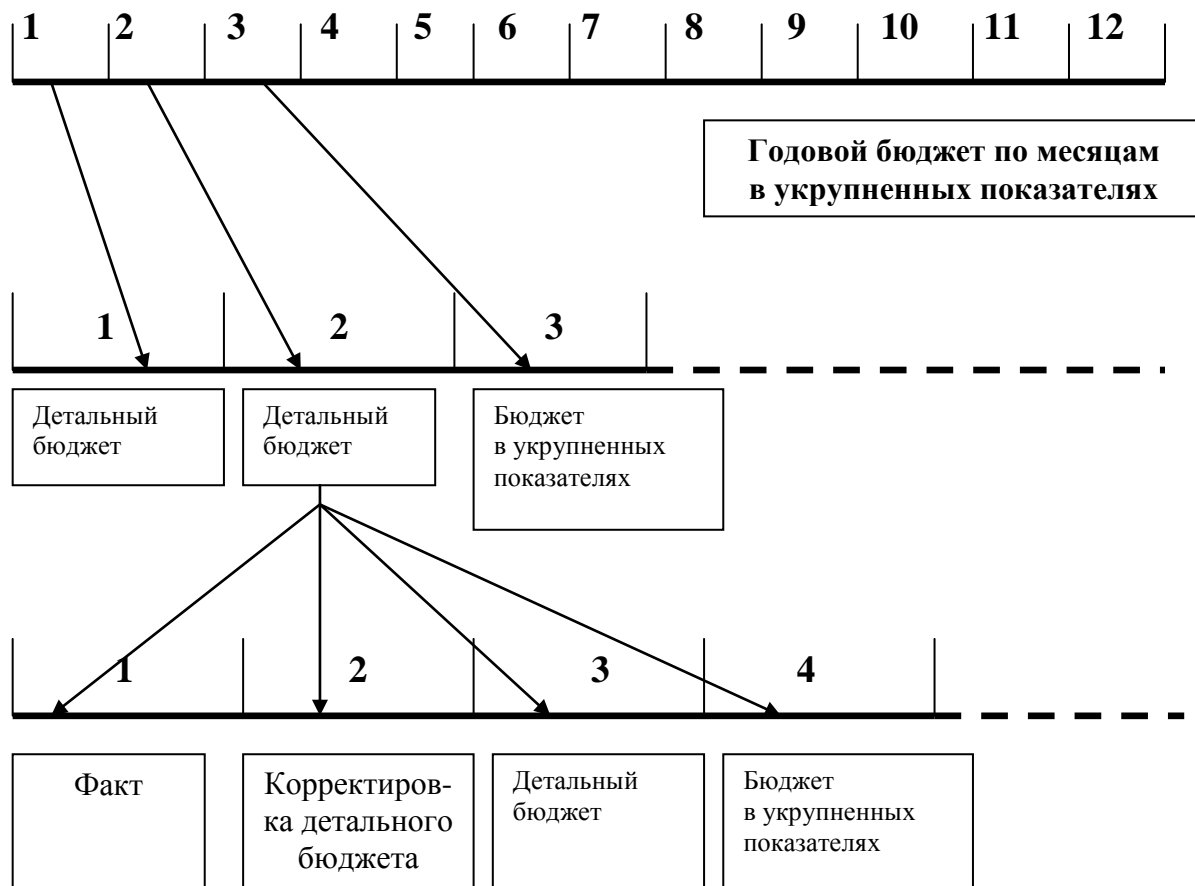


Рис. 18.3. Порядок «скользящего» бюджетирования

При принятии решения об утверждении или отклонении бюджета, как правило, ориентируются на ключевые значения бюджетных показателей, к которым можно отнести следующие:

- плановый размер прибыли (убытка) на следующий финансовый год;
- плановый размер прибыли, остающейся в распоряжении акционеров, прогнозируемые возможности по выплате дивидендов;
- плановое сальдо денежных средств (положительный или отрицательный денежный поток) на начало и конец планируемого периода, а также по состоянию на каждый месяц планового периода;
- прирост (сокращение) размеров дебиторской и кредиторской задолженности на конец планируемого года по сравнению с его началом;
- прирост (сокращение) задолженности по налогам и сборам;
- прирост (сокращение) задолженности по оплате труда;
- предполагаемый размер капитальных вложений в плановом периоде и достаточность средств для финансирования инвестиционных программ.

Четвертый этап – корректировка бюджетов в процессе их исполнения. Этот этап является неотъемлемой частью процесса скользящего бюджетирования. Бюджеты корректируют, как правило, ежеквартально, в пределах годовых цифр, при кардинальном изменении экономической ситуации, которые могут быть обоснованно подтверждены и учтены. Основанием

для корректировки бюджета служит заявка-расчет ответственного исполнителя, которая содержит следующие данные:

- обоснование причин пересчета с приложением подтверждающих документов;
- перечень предлагаемых корректировок и их величину;
- расчет экономического эффекта (ущерба) для предприятия от внесения соответствующих корректив;
- предложения по преодолению негативной для предприятия ситуации (способы изыскания дополнительных резервов, варианты покрытия убытков и т.д.).

Решение о корректировке бюджета принимается, как правило, тем же органом, который утверждает бюджет предприятия.

### 18.4. Порядок составления отдельных бюджетов

Отправной точкой процесса бюджетирования является составление плана продаж в натуральном выражении и бюджета продаж – в натурально-стоимостных измерителях. Объем продаж и его товарная структура определяют уровень и общий характер деятельности предприятия. На прогнозирование объема продаж влияют такие факторы, как деятельность конкурентов, общее положение компании на рынке, стабильность деятельности и отношений с поставщиками и покупателями, результативность рекламы, циклические и сезонные колебания, политика ценообразования, рентабельность производства.

Методы прогнозирования объемов продаж приведены на [рис. 18.4](#).

*Позаказное (календарное) прогнозирование* - самое точное, но имеет ограниченную сферу применения (транспорт, теплоснабжение, продажи крупного оборудования, строительство). Оно основано на предварительном отборе покупательских заявок и их сведении в план, с учетом ограниченных производственных возможностей.

*Метод экспертных оценок* осуществляется в отраслях, где иные методы трудно применимы, здесь прогнозируют на основе опыта и интуиции специалистов по продажам.

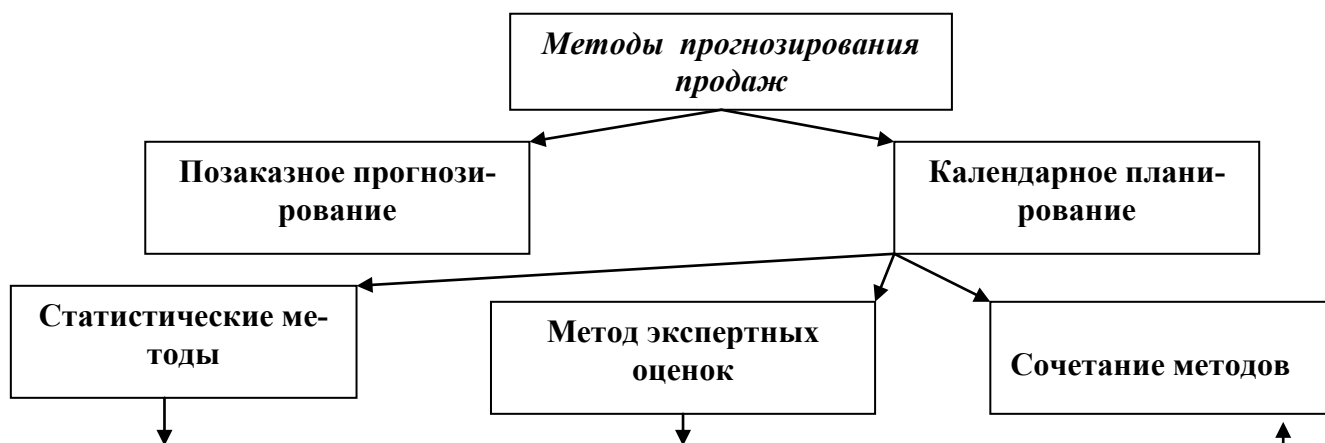


Рис.18.4. Методы прогнозирования продаж

*Статистические методы* основаны на применении инструментов математической статистики для вычисления основных трендов. Эти методы имеют большое количество ограничений, связанных, в основном, с неопределенностью среды, в которой ведется прогноз, а также с малым массивом информации (статистические методы, как правило, обоснованы в отношении явлений массового характера). На [рис. 18.5](#) приведены возможные ограничения на использование различных методов прогнозирования.

Условиями, при которых данные статистического прогнозирования достоверны, следующие:

- условия работы предприятия за прошлые периоды, на основе которых проводится прогноз, были достаточно однородны;
- основные факторы развития, влияющие на динамику и уровень прогнозируемого показателя, сохраняются, характер их действия не менялся;
- не происходило качественного существенного изменения условий деятельности предприятия (выхода на новые рынки, технического перевооружения, изменения производственной технологии, выпуска новых продуктов и пр.);
- длина периода прогноза не должна превышать 1/3 от длины фактического ряда тренда.

Далее перечислим основные методы выявления типа тенденции динамического ряда.

1. *Линейная форма тренда.* Описывается зависимостью вида  $Y = a + bt$ , где  $Y$  – уровень, освобожденный от колебаний, выровненный по прямой;  $a$  – начальный уровень тренд в момент времени  $t$ ;  $b$  – среднегодовой абсолютный прирост, константа тренда.

2. *Параболическая форма тренда.* Описывается зависимостью вида  $Y = a + bt + ct^2$ , где  $c$  – квадратичный параметр, равный половине ускорения, константа тренда.

3. *Экспоненциальная форма тренда.* Выражается зависимостью вида  $Y = ak^t$ , где  $k$  – темп изменения в разгах, константа тренда.

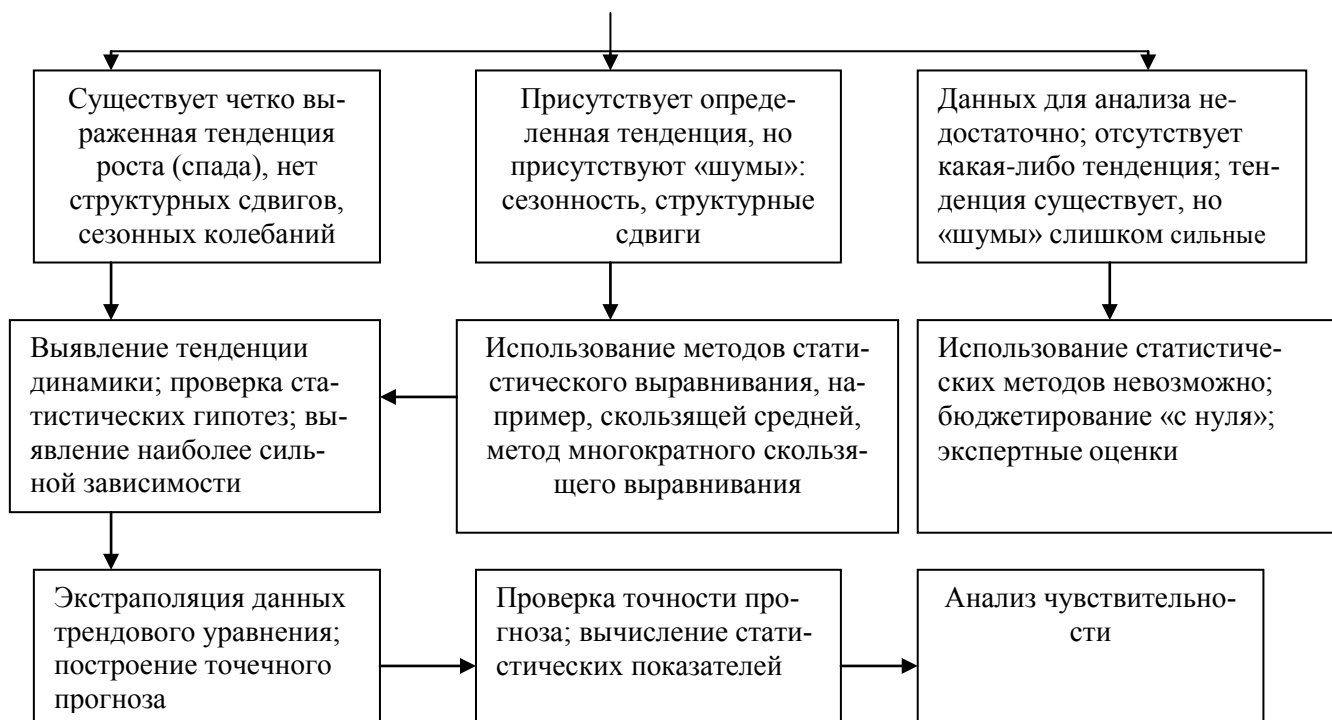


Рис. 18.5. Условия для применения различных методов прогнозирования

При использовании статистического прогнозирования критериями проверки гипотезы о типе трендового уравнения будут среднее квадратическое отклонение и средняя ошибка среднего изменения.

Полученный статистическим способом прогноз также необходимо оценить с позиций его достоверности. Для этого можно использовать показатель средней ошибки прогноза положения линейного тренда на год (месяц) с номером

$$t_k: m_y = s(t) \cdot \sqrt{\frac{1}{N} + \frac{t_k^2}{\sum t_i^2}},$$

где  $s(t)$  – среднее квадратическое отклонение фактических значений от трендовых;  $N$  – длина ряда;  $t_k$  – номер года (месяца) прогноза.

На рис. 18.6 описаны классификационные типы прогнозов продаж по их достоверности.



Рис. 18.6. Типы прогнозов продаж по их достоверности

- *Базовый прогноз* – самый достоверный, на него не влияют погрешности, связанные с освоением нового рынка или выпуском новых продуктов.
- *Прогноз А* – менее вероятен, чем базовый, выше возможные отклонения и вариация, причина – в отсутствии достоверных методов прогнозирования поведения потребителей на новых рынках.
- *Прогноз Б* – менее вероятен, чем прогноз А, это связано со сложностью прогнозирования спроса на новые продукты, в таких оценках присутствует значительная доля субъективности.
- *Прогноз В* – наименее вероятен, достоверность бюджета, составленного преимущественно на основе прогноза типа «В», очень низка.

Пример бюджета продаж приведен в табл. 18.1.

Таблица 18.1

Бюджет продаж по центру ответственности

Наименование продукта	Количество	Средняя цена	Выручка от продаж
Продукт 1			
.....			
Продукт n			

При планировании *производственных возможностей* нужно исходить из видов и количества продукции, которое может произвести предприятие в предстоящем периоде, с учетом потребностей рынка в этих продуктах. Объем производства рассчитывается по формуле:

Объем производства = Объем продаж ± Изменение остатков продукции на складе .

Таким образом, бюджет производства составляют на основе двух бюджетов - бюджета продаж и бюджета запасов готовой продукции.

При планировании остатков готовой продукции на складе ([рис. 18.7](#)) могут использоваться методы *п о з а к а з н о г о п л а н и р о в а н и я*, при котором товарные остатки предполагаются только для тех операций, по которым намечена реализация покупателям и получены заказы.

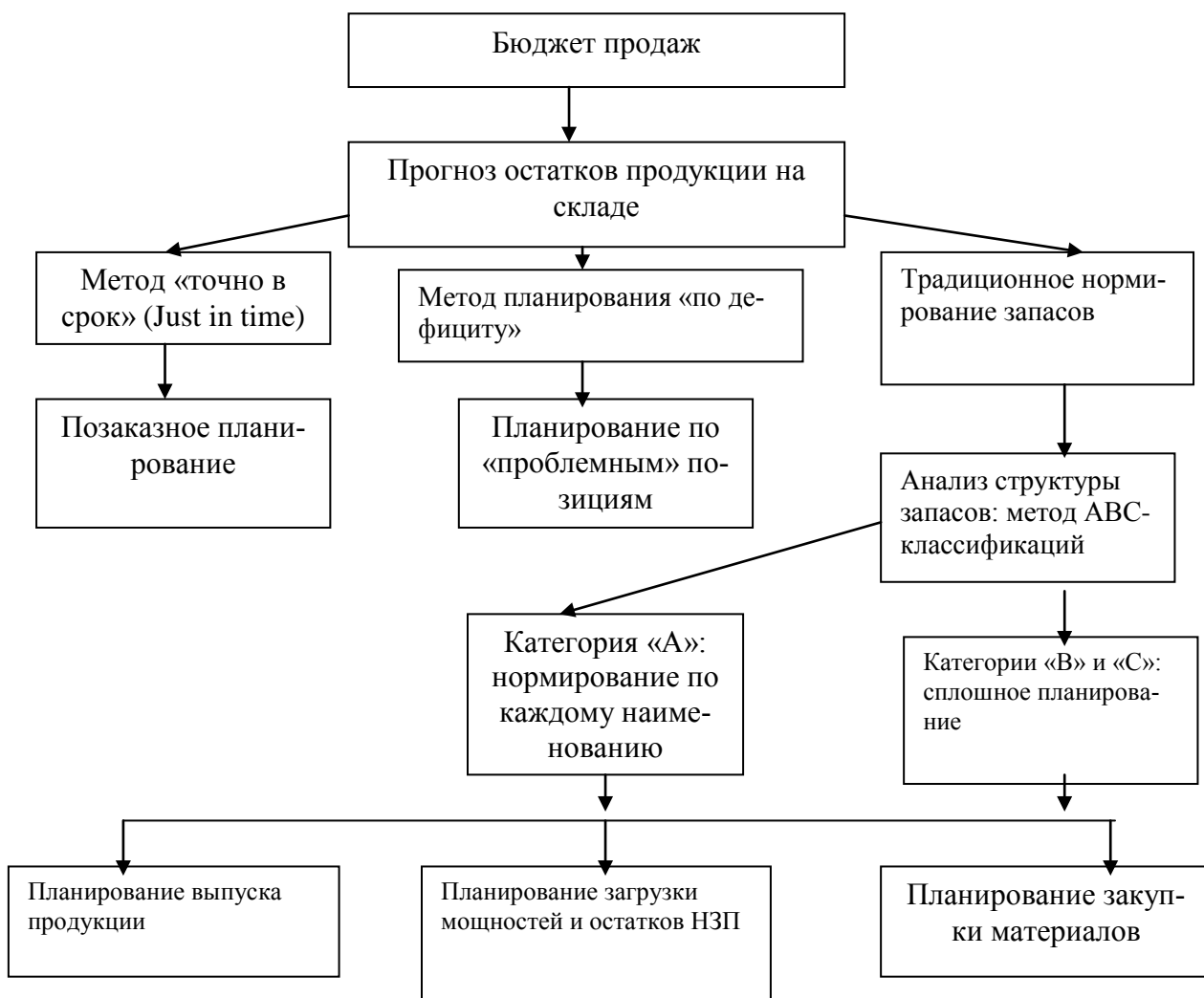


Рис. 18.7. Схема работ при составлении бюджетов производственной группы

«Безадресные» запасы в системе не создаются. При методе планирования по дефициту предполагается создание запасов для продукции с неравномерным, трудно прогнозируемым спросом, по которым может возникнуть непредвиденный дефицит в связи с приростом спроса. Наконец, планирование методом Парето-анализа (ABC-классификаций) предполагает создание товарных запасов для всех без исключения наименований продукции, однако при этом товарная номенклатура ранжируется в порядке убывания выручки от продаж.

Далее тщательному планированию подвергается группа «А», по группам «В» и «С» составляются укрупненные расчеты.

На основе бюджета производства составляются иные важные для компании бюджеты: прямых материальных затрат, закупок материалов; бюджет затрат на оплату труда; бюджет цеховой себестоимости; бюджеты админист-

ративных, коммерческих, общепроизводственных расходов; бюджет заделов незавершенного производства.

Все эти бюджеты также относятся к сфере производства и отражают тот или иной аспект производственной деятельности.

Завершается процесс бюджетирования составлением бюджетов финансовой группы: инвестиционного, бюджета дебиторской и кредиторской задолженности, бюджета денежных средств, бюджета налогов и сборов, графика платежей.

Бюджет денежных средств состоит из двух частей: в первой отражаются ожидаемые поступления денежных средств, во второй – выплаты. Ожидаемые поступления получают путем корректировки периодических доходных бюджетов (бюджета продаж, прогнозного отчета о прибылях и убытках). Способов перевода данных о прогнозных доходах, рассчитанных по методу начисления, в кассовые доходы несколько.

1) Календарный (прямой) метод – на основании условий об оплате, содержащихся в хозяйственных договорах, графиках погашения задолженности, графиках выплаты по кредитам (при продажах в рассрочку) составляется график поступлений денежной наличности.

2) По коэффициенту инкассации – корректировка доходов на коэффициент инкассации отражает среднюю для предприятия динамику погашения дебиторской задолженности.

Коэффициент инкассации рассчитывают на основе реестра «старения» счетов дебиторов (табл. 18.2) и расчета вероятности безнадежных долгов (табл. 18.3).

Таблица 18.2

Составление реестра «старения» счетов дебиторов

Наименование дебитора	0-30 дней	30-60 дней	60-90 дней	Более 90 дней	Всего	Доля, %
Доля, %						

Реестр старения счетов служит основанием для расчета коэффициента инкассации:

$$\text{Коэффициент}_{\text{инкасс.}} = \frac{\text{Оплата дебиторской задолженности (ДДЗ) в текущем месяце}}{\text{Остаток ДЗ на начало месяца} + \text{ДЗ, образовавшаяся в отчетном месяце}}.$$



Таблица 18.3

Расчет вероятности безнадежных долгов на основе реестра

Сроки долгов	Сумма задолженности	Доля, %	Вероятность безнадежности долга	Сумма безнадежных долгов	Реальная величина ДЗ
0-30	1332	43,96	0,025	33,3	1 298,7
30-60	514	16,96	0,050	25,7	488,7
60-90	819	27,03	0,075	61,4	757,6
90-120	122	4,03	0,100	12,2	109,8
120-150	99	3,27	0,150	14,9	84,2
150-180	74	2,44	0,300	22,2	51,8
180-360	45	1,49	0,500	22,5	22,5
360-720	22	0,73	0,750	16,5	5,5
Свыше 720	3	0,10	0,950	2,9	0,2
Итого	3 030	100,0	0,07	211,5	2 818,5

Для того, чтобы определить сумму оплаты (денежного дохода) по статье, пользуются формулой вида:

$$\text{Сумма оплаты по статье} = \text{Сумма начислений по данным учета} \cdot \text{Коэффициент}_{\text{инкасс.}}$$

Коэффициент инкассации позволяет определить вероятность возникновения безнадежных долгов по каждой группе, общую сумму безнадежных долгов, динамику оплаты долгов каждой группы за ряд периодов, сделать прогноз поступлений, остатка и структуры дебиторской задолженности в следующем периоде.

Для вычисления оттока денежных средств также можно воспользоваться календарным методом либо косвенным, на основе коэффициента инкассации кредиторской задолженности.

3) Косвенный метод планирования денежных потоков - состоит в корректировке доходов и расходов, представленных в прогнозном отчете о прибылях и убытках, на прогнозируемые изменения в структуре активов и пассивов. Прогнозные данные об изменениях активов и обязательств получают из соответствующих бюджетов ([табл. 18.4](#)).

Таблица 18.4

Косвенный метод планирования денежных потоков

Показатель	Порядок расчета
<p><b>Основная деятельность</b></p> <p><b>Прибыль (за вычетом налогов)</b></p> <p><b>Амортизация</b></p> <p><b>Изменение суммы текущих активов:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- дебиторской задолженности;</li> <li>- запасов;</li> <li>- прочих активов</li> </ul> <p><b>Изменение текущих обязательств (за исключением кредитов)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- кредиторской задолженности;</li> <li>- прочих текущих обязательств</li> </ul>	<p>Чистая прибыль = Прибыль отчетного года – Налог на прибыль</p> <p>Прибавляется к чистой прибыли, поскольку не вызывает оттока денежных средств</p> <p>Увеличение текущих активов вычитается, т.к. приводит к отвлечению денежных средств в активы; уменьшение – прибавляется</p> <p>Увеличение текущих обязательств прибавляется, т.к. стимулирует приток денежных средств; уменьшение – вычитается</p>
<p><b>Инвестиционная деятельность</b></p> <p><b>Изменение суммы долгосрочных активов:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- основных средств;</li> <li>- незавершенных инвестиций;</li> <li>- прочих внеоборотных активов</li> </ul>	<p>Увеличение суммы внеоборотных активов приводит к уменьшению денежных средств за счет инвестирования</p> <p>Реализация активов приводит к увеличению денежных средств</p>
<p><b>Финансовая деятельность</b></p> <p><b>Изменение суммы задолженности</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- краткосрочных кредитов и займов;</li> <li>- долгосрочных кредитов и займов</li> </ul> <p><b>Изменение собственного капитала</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- уставного капитала;</li> <li>- целевых поступлений</li> </ul>	<p>Увеличение задолженности прибавляется, уменьшение – отнимается</p> <p>Увеличение капитала приводит к увеличению денежных средств</p>
<p><b>Суммарное изменение денежных средств</b></p>	<p>Сальдо должно быть равно увеличению (уменьшению) остатка денежных средств между отчетными периодами</p>

Косвенный метод планирования денежных потоков показывает взаимосвязь между различными видами деятельности, чистой прибылью, изменениями в активах и позволяет определить направление изменения денежных потоков, а также основные факторы и величину их воздействия на такие изменения.

## 18.5. Контроль за исполнением бюджетов

Контроль за исполнением бюджетов предусматривает составление отчетов об исполнении бюджетов за отчетный период (месяц, квартал, год), анализ фактического исполнения бюджетов и принятие управленческих решений по данным такого анализа. Ответственность за предоставление первичной информации для составления отчетов об исполнении первичных бюджетов, как правило, несут исполнители, ответственность за предоставление первичной информации об исполнении сводных бюджетов – специалисты, в функции которых входит организация бюджетирования.

Результатом процесса контроля являются сведения об исполнении или неисполнении бюджетов за текущий год, о критических отклонениях, возникших при исполнении бюджетов, которые доводятся до управленческого звена организации.

Данные о фактическом значении по статье бюджета могут быть получены двумя способами.

*Первый, документальный,* используется в случаях, когда контролируется физический показатель исполнения, не имеющий стоимостного измерения и не отражаемый в бухгалтерском учете: исполнение сроков поставок, исполнение планов по объемам производимой продукции (оказываемых услуг) в натуральном выражении, планов по ремонту и т.д. Фактическое исполнение выбирается по данным первичных документов (накладных, счетов-фактур, актов по приему-сдаче отремонтированных объектов и т.д.) ответственными исполнителями. Документальная выборка оформляется справками произвольной формы (она может быть унифицирована для данной организации и закреплена в бюджетном регламенте предприятия) и предоставляется сотруднику, ответственному за составление отчета об исполнении первичного бюджета.

*Второй, бухгалтерский, способ* используется для получения фактических значений об исполнении статей бюджета, имеющих денежное выражение и отражаемых в бухгалтерском учете. Принцип унификации информации предполагает, что указанные данные формируются в системе бухгалтерского учета в том же разрезе и по тем же аналитическим статьям, что и в бюджете. Получение окончательных данных производится формированием отчетов по анализу счетов бухгалтерского учета по датам, субсчетам и субконто за отчетный период и их переносом в регистры отчетов об исполнении бюджетов. Пример отчета об исполнении бюджета приведен в [табл.18.5](#).

*Данные об отклонениях* в отчетах об исполнении первичных бюджетов приводятся в двух разрезах – за отчетный период (месяц, квартал), а также нарастающим итогом с начала года. Данные о нарастающем итоге необходимы для контроля исполнения бюджета в динамике и выявления ситуаций, когда неисполнение бюджета в отчетном периоде не влияет на исполнение годового бюджета и происходит из-за изменения сроков платежей, поставок и пр. Такой разрез представления данных способствует выявлению случаев не-

правильного составления бюджетов по срокам и их последующей корректировке.

Таблица 18.5

Отчет об исполнении первичного бюджета

Статья бюджета	За отчетный период		Отклонения								
	план	факт	За отчетный период				Нарастающим итогом с начала года				
			абсолютное	относительное	% выполнения	критический уровень	абсолютное	относительное	% выполнения	критический уровень	

*Абсолютное значение отклонения* рассчитывается как разность между фактическим и плановым значениями статьи. Положительное значение абсолютного отклонения по доходам показывает перевыполнение бюджета (благоприятное отклонение), по расходам – его невыполнение (неблагоприятное отклонение). Отрицательное значение абсолютного отклонения по доходам показывает неисполнение бюджета (неблагоприятное отклонение), по расходам – его выполнение (благоприятное отклонение).

*Относительное значение отклонения* (в процентах) рассчитывается по формуле

$$\text{Откл. относит.} = \frac{\text{Фактическое значение} - \text{Плановое значение}}{\text{Плановое значение}} \cdot 100,$$

и показывает, на сколько процентов перевыполнен (не выполнен) план от планового уровня. Использование относительных данных в отчетах о выполнении бюджетов рекомендуется потому, что позволяет сравнивать в динамике и между собой показатели выполнения (невыполнения) по различным бюджетным статьям, приводя их к сопоставимой форме.

*Процент выполнения плана* рассчитывается по формуле:

$$\text{Процент выполнения плана} = \frac{\text{Фактическое значение}}{\text{Плановое значение}} \cdot 100,$$

показывает долю выполнения (невыполнения) плана.

*Критический уровень отклонения* должен измеряться в относительных (процентных) показателях и задаваться как критическое значение одного из двух (более удобного для контроля, по мнению руководителя) показателей: процента выполнения плана или относительного отклонения. Рекомендуется, в качестве более предпочтительного варианта, использование относительного значения отклонения. Критическим признается максимально допустимый, с точки зрения целей организации и ее прогнозируемого экономического раз-

вития, уровень отклонения. Нецелесообразно устанавливать критическое значение отклонения одинаковым для всех статей бюджета: по существенным статьям оно обычно ниже, чем по несущественным.

На основе отчетов об исполнении бюджетов и отражаемых в них отклонений составляется сводный отчет по сигнальным отклонениям. В него, во избежание информационной перегрузки, должны включаться только те отклонения, которые превышают критический уровень, и относятся к значимым и существенным статьям.

*Сигнальным* признается отклонение, превысившее за отчетный период и (или) нарастающими итогом с начала года критический уровень. Рекомендуемая форма отчета о сигнальных отклонениях по сводным бюджетам приводится в табл. 18.6.

Таблица 18.6

Отчет о сигнальных отклонениях по сводному бюджету

Статьи	Критическое значение, %	Сигнальное отклонение, %	Превышение сигнального отклонения над критическим значением, (3) – (2)	Влияние сигнального отклонения на прибыль (убыток) или денежный поток	Код центра ответственности / ответственного лица	Код причины
1	2	3	4	5	6	7
Доходы: Существенные статьи						
Расходы: Существенные статьи						

Превышение сигнального отклонения над критическим выявляется как разность между ними, непосредственно в отчете. Важным показателем отчета является информация о влиянии сигнального отклонения на прибыль (убыток) денежный поток предприятия. Это относительное значение рассчитывается по формуле:

$$\text{Влияние отклонения} = \frac{\text{Плановое значение статьи}}{\text{Уровень доходов (расходов, потоков)}} \cdot \text{Относительное значение отклонения (в долях)} \cdot 100.$$

Значение показателя позволяет сделать вывод о том, на сколько процентов уменьшилась (увеличилась) прибыль предприятия или его денежный поток за счет сигнального отклонения.

На основе отчетов об исполнении бюджетов на предприятии организуют управление по отклонениям. *Управление по отклонениям* - это процесс принятия решений на основе выявленных сигнальных (сверхнормативных) отклонений. Он включает: составление, предоставление и анализ отчетов о сигнальных отклонениях; выявление причин и виновников сигнальных отклонений; принятие административных решений на основе полученных данных. По выявленным сигнальным отклонениям, особенно оказывающим значительное влияние на изменение прибыли или денежный поток предприятия, необходимо установить: (1) причину появления; (2) виновных лиц. Далее на основе проведенного анализа принимают необходимые управленческие решения.

## ТЕМА 19.

# СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### 19.1. Понятие систем управленческого учета и их классификация

*Система управленческого учета* – это совокупность положений теории управленческого учета, предназначенных для формирования информационно-ориентированных данных об объекте исследования, основанная на определенном способе понимания механизма экономического взаимодействия составных частей изучаемого объекта.

При выборе системы управленческого учета для внедрения на предприятии необходимо учитывать следующие факторы.

*Система учета должна выбираться в соответствии с принципом отличий.* Каждая из систем управленческого учета, которую может использовать предприятие, имеет ряд характерных особенностей, в частности, ею определяются полнота и принципы включения затрат в себестоимость, принципы распределения затрат, последовательность калькуляционных расчетов. Любая из систем учета будет работать на любом предприятии, независимо от его отраслевой принадлежности, размера, структуры затрат, но эффективность системы все же будет зависеть от сочетания индивидуальных характеристик системы с индивидуальными характеристиками предприятия.

*Эффективность системы управленческого учета определяется эффективностью систем производственного учета и производственного менеджмента.* Затраты и доходы можно считать финансовым индикатором производственной эффективности. Однако такая информация будет достоверной и полезной только в том случае, если затраты можно четко соотнести с конкретными производственными объектами, т. е. установить реальный характер взаимосвязи между затратами и факторами, вызывающими их возникновение и влияющими на их изменение. И наоборот, если причины, влияющие на возникновение затрат, установлены, эффективная система учета должна обозначить сферу проблем – производственных или финансовых – и пути их решения. В основе любой эффективной системы учета затрат должна лежать эффективная система производственного менеджмента, регулярно отслеживающая, измеряющая, фиксирующая и группирующая нефинансовые производственные показатели. Задача системы учета – соединение финансовых и нефинансовых показателей, установление взаимосвязей между ними и поиск эффективных способов управления.

По способности решать управленческие задачи системы управленческого учета подразделяются на традиционные и современные. К традиционным системам управленческого учета принято относить системы, сформированные и активно эксплуатируемые предприятиями к 1980-м годам, которые обладают следующими характеристиками:

- 1) не соответствуют потребностям современной экономики, уровню конкуренции и производства;
- 2) искажают информацию о затратах, используя стандартные методы их учета;
- 3) опираются на принципы и правила финансового учета;
- 4) не имеют собственной информационной среды, первичную информацию черпают из систем финансового учета;
- 5) преимущественно работают с финансовыми показателями;
- 6) не создают комплексного представления о деятельности предприятия, концентрируясь на каком-либо одном аспекте его деятельности (затраты, стандарты, выполнение планов);
- 7) не ориентированы на внешнее окружение и поэтому не формируют информацию о сравнительной эффективности предприятия по отношению к отрасли или рынку.

К традиционным системам управленческого учета относят, как правило, систему нормативного учета «стандарт-кост», систему учета усеченных затрат, систему учета по центрам ответственности.

## 19.2. Система учета усеченных затрат

Идея использования для принятия управленческих решений не стандартной, полной себестоимости, а усеченных затрат появилась в 1923 г. и была обоснована Дж. Кларком. Он доказал необходимость разделения затрат на переменные и постоянные. Практическая апробация системы происходит значительно позже – в 1934 г. К. Руммель предлагает к практическому применению систему, называемую им «учетом затрат по блокам», суть которой сводится к разделению затрат предприятия на два блока: затраты, пропорциональные объему, и затраты, пропорциональные продолжительности календарного периода. Руммель предлагал затраты, пропорциональные объему, относить сразу на носителей затрат, затраты, пропорциональные продолжительности календарного периода, накапливать, не распределяя по объектам [\[62, с. 16\]](#). Далее идея была развита американским экономистом Джонатаном Харрисом, который в 1936 г. предложил калькулировать себестоимость продуктов предприятия только по прямым затратам и назвал созданную таким образом систему учета системой «Директ-костинг» (буквально – учет по прямым затратам).

В 1953 г. Американская ассоциация бухгалтеров опубликовала описание данного метода, и метод учета усеченной себестоимости получает широкое практическое применение. По некоторым статистическим данным [\[62, с. 17-18\]](#), к 1968 г. около 20,3 % компаний США применяли систему учета усеченных затрат в качестве основной системы управленческого учета. В настоящее время система учета усеченной себестоимости относится к разряду традиционных систем, она не формирует исчерпывающего представления



о затратах предприятия, обладает узкой направленностью и позволяет успешно решать только часть задач, стоящих перед управленческим учетом.

Отличительной особенностью системы учета усеченных затрат является то, что *в формировании себестоимости продукта участвуют не все затраты на продукт, а только их часть*. Другая же часть затрат на продукт присоединяется к расходам периода и относится на счета финансовых результатов в периоде возникновения. В противоположность системе учета усеченных затрат *система учета полных затрат (absorption – costing)* предусматривает калькулирование себестоимости по затратам на продукт, на финансовые результаты без распределения относятся только расходы периода.

В основу системы учета усеченных затрат положена идея о том, что не все затраты имеют одинаковый характер и играют одинаковую роль в производственном процессе. В этой связи появляется концепция *маржинального дохода*, или *маржинальной прибыли*, которая рассчитывается по каждому из производимых и реализуемых продуктов и представляет собой разность между выручкой от реализации продукта и его неполной себестоимостью (себестоимостью, рассчитанной по усеченным затратам). Маржинальная прибыль характеризует реальную доходность продукта и одновременно является взносом этого продукта на покрытие не распределяемых издержек предприятия.

Система усеченной себестоимости имеет три базовых модификации. Первым и наиболее ранним является метод, называемый *системой классического директ-костинга*. В основе системы лежит калькулирование себестоимости продуктов только по прямым (основным) затратам. Все косвенные расходы относятся к категории периодических и возмещаются в периоде их возникновения за счет общего финансового результата предприятия – маржинальной прибыли. В сущности, расчет общего финансового результата за период в системе «директ-костинг» включает два этапа.

1. Маржинальную прибыль рассчитывают по каждому продукту. Суммируя значения маржинальной прибыли по продуктам в рамках предприятия, получаем маржинальную прибыль предприятия за отчетный период:

$$МП_{\text{отч. пер}} = \sum (ВР_i - С/С_i),$$

где  $МП_{\text{отч. пер}}$  - маржинальная прибыль предприятия за отчетный период;  $ВР_i$  – выручка от реализации продукта  $i$  за отчетный период;  $С/С_i$  - себестоимость продукта  $i$ , рассчитанная по прямым затратам.

2. Операционную прибыль предприятия рассчитывают путем вычитания из маржинальной прибыли косвенных расходов - общепроизводственных расходов, торговых и административных издержек:

$$\text{Операционная прибыль} = МП_{\text{отч. пер}} - ОПР - ТР - АР,$$

где ОПР – общепроизводственные расходы предприятия за отчетный период; ТР – торговые расходы за отчетный период; АР – административные расходы за отчетный период.

Второй, наиболее распространенной, модификацией системы учета неполных затрат является *система учета по переменным затратам, или система «верибл-костинг» (variable – costing)*. В себестоимость продукции, выпущенной в отчетном периоде, включаются переменные производственные затраты – прямые затраты и переменная часть общепроизводственных расходов. Сторонники этой системы полагают, что переменные затраты, зависящие от объема выпуска, реально связаны с интенсивностью производственного процесса и потому определяют количество и качество выпуска, они и должны формировать себестоимость. Постоянные расходы являются периодическими, зависят не от объема выпуска и загрузки производственных мощностей, не участвуют в производстве продукции, а содействуют ее производству, обслуживая производственный процесс или поддерживая деловую активность. Следовательно, их включение в себестоимость конкретных продуктов нецелесообразно, так как эту себестоимость искажает. Маржинальная прибыль в системе учета переменных затрат рассчитывается как разность между общей выручкой предприятия и переменной себестоимостью реализованных продуктов:

$$\text{МП}_{\text{отч. пер}} = \sum (\text{ВР}_i - \text{С/С}_i),$$

где  $\text{С/С}_i$  – себестоимость продукта  $i$ , рассчитанная по переменным затратам.

Операционную прибыль определяют как разность между маржинальной прибылью и постоянными затратами предприятия:

$$\text{Операционная прибыль} = \text{МП}_{\text{отч. пер}} - \text{ОПР}_{\text{пост}} - \text{ТР} - \text{АР},$$

где  $\text{ОПР}_{\text{пост}}$  – постоянная часть общепроизводственных расходов.

Третьей модификацией системы учета усеченных затрат является *система учета затрат по коэффициенту мощностей*. В себестоимость продуктов в этой системе включают все производственные переменные затраты (прямые и переменную часть общепроизводственных расходов), а также часть постоянных общепроизводственных расходов, приходящихся на эффективную загрузку мощностей (полезные затраты).

Маржинальная прибыль в системе учета затрат по коэффициенту мощностей рассчитывается как разность между выручкой от реализации продуктов предприятия и их усеченной себестоимостью, из которой исключены холостые затраты:

$$\text{МП}_{\text{отч. пер}} = \sum (\text{ВР}_i - \text{С/С}_i),$$

$$\text{С/С}_i = \text{прямые затраты}_i + \text{ОПР}_{\text{пер.}i} + \text{ОПР}_{\text{пост.}i} \cdot k_{\text{исп. мощн}},$$

где  $\text{С/С}_i$  – усеченная себестоимость продукта  $i$ ; прямые затраты  $i$  – прямые затраты по продукту  $i$ ;  $\text{ОПР}_{\text{пер.}i}$  – часть переменных общепроизводственных затрат предприятия, распределенная на продукт  $i$ ;  $\text{ОПР}_{\text{пост.}i}$  – часть постоянных общепроизводственных затрат, распределенная на продукт  $i$ ;  $k_{\text{исп. мощн}}$  – коэффициент использования мощностей, определяемый как отношение фактического уровня производства, сложившегося в отчетном периоде, к максимально возможному уровню.

Операционная прибыль в системе рассчитывается по формуле:

$$\text{Операционная прибыль} = \text{МП}_{\text{отч. пер}} - \text{ОПР}_{\text{пост}} \cdot (1 - k_{\text{исп. мощн}}) - \text{ТР} - \text{АР}.$$

**Пример 19.1.** Предприятие производит и реализует один вид продукции. Исходные данные приведены в табл. 19.1.

Таблица 19.1

Данные за отчетный период

Показатель	200x
1. Объем производства, шт.	1 500
2. Объем реализации, шт.	1 200
3. Цена за единицу, \$	200
4. Прямые затраты на единицу, \$	60
5. Переменные общепроизводственные расходы, \$	70 000
6. Постоянные общепроизводственные расходы, \$	80 000
7. Торговые расходы, \$	20 000
8. Административные расходы, \$	25 000

Практическая производственная мощность составляет 2 000 ед. продукции в год. Составьте сравнительные отчеты о прибыли по методам классического директ-костинга; учета по переменным затратам; учета по коэффициенту мощностей.

**Решение.** Система классического директ-костинга. В 200x г. объем производства превышает объем реализации, на конец 2000 г. будут сформированы остатки запасов готовой продукции в количестве 300 ед. Себестоимость единицы определяется только по прямым затратам, т. е. составляет \$ 60 (см. условие). Все косвенные затраты относятся на себестоимость реализованной продукции, не распределяясь на остатки готовой продукции (табл. 19.2).

Таблица 19.2

Решение с использованием системы классического директ-костинга

Показатель	200x
Выручка от продаж	1200 · \$ 200 = \$ 240.000
Себестоимость реализованной продукции по прямым затратам	1200 · \$ 60 = \$ 72.000
<i>Маржинальная прибыль</i>	<i>\$ 168.000</i>
Переменные общепроизводственные расходы	\$ 70.000
Постоянные общепроизводственные расходы	\$ 80.000
Торговые расходы	\$ 20.000
Административные расходы	\$ 25.000
<i>Операционная прибыль</i>	<i>- \$ 27.000</i>

*Система учета по переменным затратам.* В себестоимость продукта включаются все переменные затраты – кроме прямых еще и переменные общепроизводственные расходы. Себестоимость единицы продукта составит: \$  $60 + \frac{\$ 70.000}{1500 \text{ шт}} = \$ 106,67$  (табл.19.3).

Таблица 19.3

Решение с использованием системы учета по переменным затратам

Показатель	200x
Выручка от продаж	\$240 000
Себестоимость продаж по переменным затратам	\$106,67 · 1 200= \$128 000
<i>Маржинальная прибыль</i>	<i>\$112 000</i>
Постоянные общепроизводственные расходы	\$80 000
Торговые расходы	\$20 000
Административные расходы	\$25 000
<i>Операционная прибыль</i>	<i>- \$13 000</i>

*Система учета по коэффициенту мощностей.* Кроме переменных затрат (прямых и переменной составляющей общепроизводственных расходов) в себестоимость включается часть постоянных затрат (полезные затраты), рассчитанная по коэффициенту мощностей. Коэффициент использования мощностей составил  $\frac{1\,500 \text{ шт.}}{2\,000 \text{ шт.}} = 0,75$ ; Себестоимость единицы продукции составит:  $\$60 + \frac{\$70\,000 + \$80\,000 \cdot 0,75}{1\,500 \text{ шт.}} = \$146,67$ . Расчет операционной прибыли дан в табл. 19.4.

Таблица 19.4

Расчет операционной прибыли

Показатель	200x
Выручка от продаж	\$240 000
Себестоимость продаж по усеченным затратам	\$146,67 · 1200= \$176 000
<i>Маржинальная прибыль</i>	<i>\$64 000</i>
Холостые общепроизводственные расходы	\$80 000 · (1-0,75) = \$20 000
Торговые расходы	\$20 000
Административные расходы	\$25 000
<i>Операционная прибыль</i>	<i>- \$1 000</i>

При организации учетных работ в системе усеченных затрат необходимо выделить следующие основные этапы [62].

*Учет по видам затрат*, в рамках которого ведут учет затрат в разрезе калькуляционных статей или экономических элементов. При этом осуществляется первичное выявление и регистрация производственных затрат по местам их возникновения, накопление и группировка в учетных регистрах по экономическим элементам или статьям калькуляции. Данный элемент учета не всегда позволяет произвести группировку затрат на постоянные - переменные или прямые – косвенные, поскольку не всегда очевидно поведение выявленных затрат по отношению к объекту калькулирования.

*Учет по местам возникновения затрат*, основной задачей которого является разделение затрат на переменные и постоянные. Документально оформить переменные и постоянные затраты можно двумя способами:

- с помощью дублирующих первичных документов, позволяющих определить характер затрат;

- путем регистрации первичных документов, оформляющих потребление производственных ресурсов в местах возникновения затрат, в специализированных регистрах управленческого учета, предназначенных для систематизации и накопления информации о затратах в разрезе переменной и постоянной составляющей, например, *листочков по учету затрат*.

Эти учетные регистры позволяют не только систематизировать переменные и постоянные затраты каждого из мест возникновения, но и провести группировку переменных затрат места возникновения в разрезе функциональных признаков: на трудозависимые, машинозависимые и прочие. Каждая из групп затрат распределяется по отдельной функциональной базе распределения и ставке. Далее косвенные переменные затраты каждой из групп подлежат распределению на нижестоящие в иерархии объектов учета места возникновения.

Постоянные затраты фиксируются в местах их возникновения и не распределяются на нижестоящие места возникновения: они подлежат списанию на счета формирования финансовых результатов.

*Учет затрат по носителям (калькулирование себестоимости продукции)*. На данном этапе затраты относят на их носителей – отдельные виды (группы) продуктов (работ, услуг). Учет затрат по носителям может быть организован как учет полных или учет усеченных затрат. Учет полных затрат заканчивается калькулированием полной себестоимости продуктов, при этом все затраты, которые по иерархии в местах возникновения затрат и по прочим объектам учета до этого этапа подлежали раздельному учету, относятся на носителей затрат. Такое калькулирование выполняется в интересах финансового и налогового учета. Все предыдущие процедуры, связанные с разделением переменных и постоянных затрат, не затрагивают конечной стадии учета, а нацелены на формирование информации, полезной для управления и контроля затратами по МВЗ и для принятия управленческих решений.

Калькулирование себестоимости по усеченным затратам основано на включении в себестоимость продукции только переменных затрат, постоянные затраты списываются на финансовые результаты периода. Такой вариант калькулирования целесообразен для принятия решений по производству продукции в условиях изменяющейся загрузки мощностей и служит информационной основой для маржинального анализа. Конечно, калькуляции усеченной себестоимости используются только для целей управления – для составления финансовой и налоговой отчетности они не пригодны. Иногда в рамках системы учета усеченных затрат используется двойное калькулирование – полной себестоимости для финансовой отчетности и усеченной себестоимости – для управленческих задач.

*Учет результатов по носителям затрат*, задача которого – в определении финансового результата по каждому из носителей затрат за отчетный период. Если предприятием калькулировалась полная себестоимость продукта, то финансовый результат будет представлен нетто-прибылью или нетто-убытком, рассчитанным как разность между выручкой от реализации про-

дукта и его полной себестоимостью. Если на предшествующем этапе рассчитывалась усеченная себестоимость, то финансовым результатом будет маржинальная прибыль, представляющая собой взнос на покрытие постоянных затрат и расходов периода предприятия со стороны данного продукта (работы, услуги).

*Учет результатов за период.* Целью этого этапа является расчет общего финансового результата предприятия за период. Если предприятие на предшествующих этапах вело детальный аналитический учет переменных и постоянных затрат, то эта информация может быть систематизирована в целях анализа эффективности деятельности предприятия в целом и его отдельных структурных единиц (сегментов). Происходит это в *системе многоступенчатого учета покрытия постоянных расходов*, распространенного в практике американских предприятий. В основу такого учета положен принцип распределения постоянных затрат между отдельными объектами учета: носителями затрат, товарными группами, местами возникновения, структурными подразделениями, видами деятельности. Результат - выявление «узких мест» в структуре предприятия. Суть многоступенчатого учета состоит в структурировании постоянных затрат по уровням иерархии и последовательном списании постоянных затрат каждого уровня за счет суммы покрытия данного уровня. Затем полученные таким образом финансовые результаты группируются по объединяющему их объекту учета следующего уровня (например, финансовые результаты по продуктам объединяются в рамках группы однородных видов продукции) и формируют тем самым сумму покрытия для данного объекта.

Для успешного внедрения многоступенчатого учета необходима классификация постоянных затрат по объектам, по прямому признаку. Немецкий ученый К. Ате предложил следующую группировку постоянных затрат.

1. **Постоянные расходы на изделие** могут быть соотнесены с конкретным носителем затрат по прямому признаку: расходы на освоение определенного продукта, расходы по содержанию и обслуживанию специального оборудования, предназначенного для выпуска этого продукта, расходы на рекламу конкретного продукта.

2. **Постоянные расходы на группу изделий.** Расходы, связанные с соответствующей группой изделий, но не с отдельными изделиями в рамках группы: затраты на содержание специального оборудования, обслуживающего производство группы изделий, изыскательские или пусконаладочные работы.

3. **Постоянные расходы мест возникновения затрат.** Расходы, связанные с функционированием конкретного места возникновения: заработная плата инженерно-технических работников, содержание оборудования общецехового назначения, прочие расходы на управление местом возникновения затрат.

4. **Постоянные расходы подразделения.** Это расходы, связанные с существованием нескольких мест возникновения затрат в

данном подразделении и самого подразделения предприятия: диспетчерская служба основного производства, расходы по управлению филиалом.

5. **Постоянные расходы предприятия.** Расходы связаны с функционированием предприятия как бизнес-единицы. Эти расходы нельзя распределить между структурными подразделениями или местами возникновения затрат: расходы на уплату страховых платежей и общих налогов, содержание управленческого аппарата организации, разработка фирменного стиля, отдельные виды рекламы.

Произведенная подобным образом группировка постоянных затрат позволяет заполнить многоступенчатый отчет о прибылях и убытках, в котором показатели маржинальной прибыли и суммы покрытия будут выводиться не по предприятию в целом (значит, обезличенно), а по основным центрам рентабельности организации. Развернутая многоступенчатая форма отчета позволяет определить вклад каждого из объектов учета (продукта, группы продуктов, торговой марки, бизнес-процесса, места возникновения затрат) в формирование общей прибыли (убытка) организации. Схема многоступенчатого отчета приводится на [рис.19.1](#). Многоступенчатая форма отчета о финансовых результатах удобна для управления по центрам ответственности, поскольку выявляет по ним затраты и финансовый результат, не происходит покрытия убытков одних подразделений за счет других.

*Аналитические возможности системы усеченных затрат.* Система усеченных затрат, безусловно, имеет то неоспоримое преимущество, что создает исчерпывающую информационную основу для маржинального анализа и прогнозирования. Поскольку маржинальный анализ (анализ, основанный на поведении переменных и постоянных затрат) определяет ключевые показатели развития предприятия (необходимый объем производства и продаж, точку эффективной загрузки мощностей, запас финансовой устойчивости, возможную прибыль), то качество информации, применяемой в маржинальном анализе, влияет на достоверность итоговых расчетов. Далее приведем основные показатели, используемые в маржинальном анализе.

*Точка безубыточности* – объем продаж предприятия (в количественном или денежном измерении), при котором предприятие не получает ни прибыли, ни убытка:

$$Q = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Цена ед. продукта} - \text{Себестоимость ед. по переменным затратам}}.$$

*Точка наличного равновесия.* Рассчитывается для временно убыточных предприятий. Характеризует такой объем продаж (в натуральном или денежном измерении), при котором денежные доходы организации покрывают ее денежные расходы:

$$Q_{\text{нал.}} = \frac{\text{Постоянные затраты} - \text{Неденежные затраты (ААмортизация)}}{\text{Цена ед. продукта} - \text{Себестоимость ед. по переменным затратам}}.$$

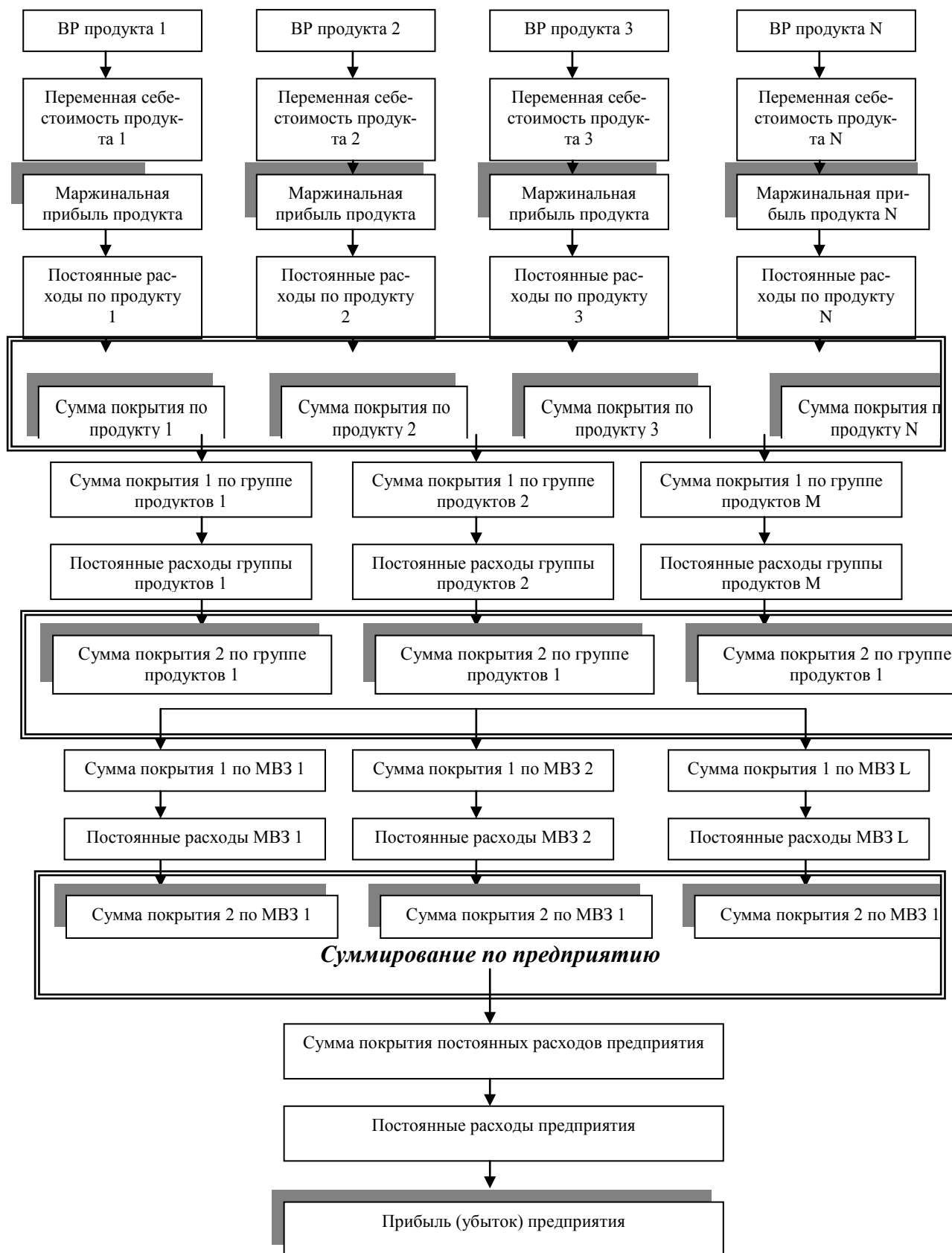


Рис. 19.1. Многоступенчатый отчет с выведением маржинальной прибыли  
 «Кромка безопасности» характеризует относительное превышение (в процентах) ожидаемой выручки предприятия над его точкой безубыточности:



$$Q_s = \frac{\text{Ожидаемый объем продаж} - \text{Безубыточный объем продаж}}{\text{Безубыточный объем продаж}} \cdot 100\%$$

*Целевой объем продаж* – объем продаж (в натуральных или денежных единицах), которого необходимо достичь для получения запланированного объема прибыли:

$$Q_t = \frac{\text{Постоянные затраты} + \frac{\text{Целевая чистая прибыль}}{1 - \text{Ставка налога на прибыль}}}{\text{Цена ед продукта} - \text{Себестоимость ед. по переменным затратам}}$$

**Пример 19. 2.** По данным, приведенным в табл. 19.5, рассчитать:

- точку безубыточности;
- запас прочности;
- точку наличного равновесия;
- целевой объем продаж для получения прибыли в размере 50000 руб., с учетом фактора налогообложения (ставка налога – 0,24).

Таблица 19.5

Данные для примера 19.2

Показатель	Сумма
Объем продаж, ед.	2 100
Цена продажи ед., руб.	150
Переменные расходы на ед., руб.	84
Постоянные общепроизводственные расходы за период, руб.	83 000
В т.ч. амортизация	25 000
Торговые и административные расходы за период, руб.	55 000

**Решение.** Рассчитываем уровень маржинальной прибыли:

$$\text{УМП} = \frac{\text{Цена продажи} - \text{Переменные затраты}}{\text{Цена продажи}} = 0,44$$

Рассчитываем точку безубыточности:

$$\text{ТБ} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{УМП}} = \frac{83\,000 + 55\,000}{0,44} = 313\,636 \text{ руб. или:}$$

$$\text{ТБ}_{\text{ед.}} = \frac{\text{ТБ}}{\text{Цена продажи}} = \frac{313\,636}{150} = 2\,091 \text{ ед.}$$

Определяем запас прочности:

$$\text{ЗП} = \frac{\text{ВР} - \text{ТБ}}{\text{ТБ}} = \frac{2\,100 \cdot 150 - 313\,636}{313\,636} \cdot 100 = 0,43\%$$

Определяем точку наличного равновесия:

$$\text{ТНР} = \frac{\text{Постоянные расходы} - \text{Амортизация}}{\text{УМП}} = \frac{83\,000 + 55\,000 - 25\,000}{0,44} = 256\,818 \text{ руб.}$$

Определяем целевой объем продаж с учетом фактора налогообложения:

$$\text{ЦОП} = \frac{\text{Постоянные расходы} + \frac{\text{Целевая прибыль}}{1 - \text{ст.НП}}}{\text{УМП}} = \frac{83\,000 + 55\,000 + \frac{50\,000}{1 - 0,24}}{0,44} = 463\,158$$

$$\text{ЦОП}_{\text{ед.прод.}} = \frac{\text{руб. или: ЦОП}}{\text{Цена прод.}} = \frac{463\,158}{150} = 3\,088 \text{ ед.}$$

### 19.3. Система учета нормативных затрат

Система учета нормативных затрат «стандарт-кост» является едва ли не самой первой системой учета затрат. Она основана на применении в учете и контроле производственных расходов принципа стандартизации рабочих процессов. Принцип стандартизации рабочих процессов предполагает разбиение цепочки создания продукта на простейшие части, проведение операций в соответствии со стандартными требованиями, административный контроль за соответствием параметров качества работы стандарту.

Метод нормативного определения затрат возник в начале XX в.: Ф.М. Тейлор, формулируя принципы научного менеджмента, закладывает его в качестве одного из основных постулатов [54, с. 14]. Труд инженеров концентрировался в области повышения эффективности производственного процесса путем унификации и стандартизации операций. Количественные нормативы материальных и трудовых затрат были основаны на «лучшем способе» выполнения операции, эти стандарты составляли основу планирования работ и операционного контроля, но сторонники научного менеджмента не рассматривали нормативы как инструмент контроля за финансовыми издержками.

В то же время появляются статьи, обосновывающие необходимость использования стандартов в учете затрат (Longmuir, 1902, Garry, 1903, Whitmore, 1908). Первую действующую систему нормативного учета разработал и внедрил в компании – изготовителе рабочих перчаток Boss Manufacturing Company (Illinois, USA) Г. Чартер Гаррисон в 1911 г., в 1918 г. он впервые публикует уравнения для анализа отклонений.

В серии статей в Engineering Magazine (1908-1909 г. г.) инженером-путейцем Харрингтоном Эмерсоном (Harrington Emerson) рассматривается развитие информационной учетной системы в разрезе ее эффективности. Эмерсон полагает, что традиционные системы бухгалтерского учета себя изжили: они сложны, обращены в прошлое и непригодны для управления. В данном случае более полезен оперативный учет, способный формулировать «предостережения» для определения оптимального курса хозяйственной деятельности. Предостережения, генерируемые учетной системой, – отклонения от установленных норм. Для этих целей Эмерсон предлагает разрабатывать нормы не по данным, достигнутым в прошлом периоде, а исходя из особен-

ностей технологического процесса, с учетом его оптимальной организации, еще до начала производственной деятельности. Только такой подход дает возможность реализации превентивного контроля хозяйственной деятельности.

Эмерсон расширяет аналитические возможности системы «стандарт-кост», предлагая новую экономическую категорию эффективности – производительность. Производительность, по Эмерсону, это отношение фактических затрат, сложившихся в отчетном периоде, к нормативным. Он полагает, что нормативные затраты должны быть установлены на основе не средних, а предельных показателей таким образом, чтобы их никогда нельзя было достичь. Отметим, что это правило до сих пор является ключевым в зарубежных модификациях системы «стандарт-кост». Таким образом, показатель производительности никогда не будет меньше единицы; но производительность тем выше, чем ближе показатель к этому значению. Разность между фактическими и нормативными затратами должна рассматриваться в качестве непроизводительных расходов, или отклонений.

Изначально система «стандарт-кост» использовалась, во-первых, для разработки стоимостных нормативов производства продукции и расчета нормативной себестоимости изделий на основе технологических норм расхода материалов и живого труда, во-вторых, для сравнения фактически сложившихся в отчетном периоде затрат с нормативными и выявления отклонений. Далее отклонения анализировались при помощи факторных моделей, что позволяло выявлять степень и характер влияния тех или иных причин (изменение цен материалов или ставки оплаты труда, технологическая замена, конструктивные изменения, экономия или перерасход по количественной составляющей) на общее значение отклонения. Позднее отклонения стали также анализироваться по их виновникам: нормативы были положены в основу сметного (бюджетного) планирования по центрам ответственности; отклонения, выявленные в конце периода в отчетах об исполнении смет, относились на эти центры.

*Систему стандарт-коста*, таким образом, можно рассматривать как процесс разработки стандартов, составления нормативных калькуляций до начала производства и учета фактических затрат с выделением отклонений от стандартов, систематизированных как совокупность [60, с. 220]. В свою очередь, двумя «китами» системы являются: «стандарт», т. е. количественная характеристика необходимых для производства материальных или трудовых ресурсов, и «кост» – денежное выражение необходимых для изготовления продукции затрат ресурсов.

Основными особенностями традиционной системы нормативного учета являются [63, с. 129-130]:

- 1) наличие норм потребления ресурсов и учетных цен этих ресурсов в процессах деятельности предприятий;
- 2) отражение фактических затрат с подразделением их на затраты по нормам и отклонения;

- 3) оперативный учет отклонений от норм потребления ресурсов с установлением размера отклонений, мест их возникновения, причин и виновников с целью использования этих данных в управлении;
- 4) системный учет изменений норм для проверки обоснованности текущего уровня норм и контроля экономической эффективности организационно-технических мероприятий;
- 5) формирование отчетов о возникших затратах с детализацией выявленных отклонений по факторам и виновникам.

В дальнейшем идеи системы «стандарт-кост» были адаптированы европейскими компаниями, аналог появился и в СССР – в конце 1920-х годов в специальной литературе освещается нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости, развитие которого связано с трудами А.П. Рудановского, Е.Г. Либермана, М.Х. Жебрака. Впервые нормативный учет был применен на практике на харьковском заводе «Серп и молот» в 1930 г., к 1932 г. эту систему применяли уже 12 предприятий СССР [73].

Концептуальные различия между системой стандарт-коста и методом нормативного учета затрат и калькулирования себестоимости обобщены в табл. 19.6.

Таблица 19.6

Различия системы «стандарт-кост» и нормативного метода учета затрат

<b>Критерий отличия</b>	<b>Метод «Стандарт-кост»</b>	<b>Нормативный метод учета</b>
Сфера применения	Предприятия различных отраслей	Отрасли промышленности
Цель контроля	Достижение запланированной прибыли	Контроль соответствия фактических затрат нормативным
Стандарты (нормативы)	Способ технологического нормирования. Предельные (недостижимые) нормативы	Способ технологического нормирования. Текущие (действующие) нормативы
Организация учетных работ	Бухгалтерские записи на счетах синтетического учета с отдельным отражением затрат и активов (в нормативной оценке) и отклонений	Документирование отклонений с их последующей систематизацией на счетах аналитического учета и в оперативном учете. Записи в синтетическом учете делают по фактической себестоимости

*Разработка норм.* Основную роль в стандарт-косте играет процесс разработки, установления и изменения норм и нормативов. Под *нормативными затратами* понимаются научно обоснованные реалистичные затраты материальных, трудовых, капитальных и финансовых ресурсов в натуральном или стоимостном выражении, необходимые для выпуска продукции, осуществления определенной операции, выполнения работы, оказания услуги и т.д., в условиях рациональной и эффективной организации производства. Под *действующими нормами* понимают нормы, по которым отпускают материалы на рабочие места, производят оплату рабочим за выполненную работу

в данное время. Таким образом, действующие нормы периодически меняются: *изменения норм* должны быть технологически обоснованы, подтверждены соответствующими расчетами и отражены в технологических картах, которые представляют собой основной технический документ, фиксирующий все составляющие нормативных затрат по изделию.

З а р у б е ж н а я п р а к т и к а выделяет следующие варианты норм. К *основным (базовым) нормам затрат (basic standards)* относятся постоянные нормы, которые остаются неизменными на протяжении длительного периода времени. Цель разработки основных норм – обеспечение базы для сравнения фактических затрат с одними и теми же нормативными затратами в течение ряда лет, что позволяет выявлять долгосрочные тенденции развития предприятия и эффективность его работы.

*Идеальные (теоретические) нормы затрат (ideal, theoretical standards)* представляют собой нормы для деятельности в идеальных условиях – это минимально возможные издержки в условиях максимально эффективного производственного процесса. Такие нормы не используются при составлении бюджетов, но могут применяться в качестве основы для расчета более реалистичных и достижимых норм.

*Текущие достижимые (реальные) нормы (currently attainable standards)* отражают затраты предприятия в условиях эффективной и рациональной организации производственного процесса. Они включают нормальный брак, допустимые перерывы в работе, технологические простои. Реальные нормативы являются действующими и подвержены изменениям при изменении условий производства, текущих рыночных цен на сырье, материалы и энергию, ставок оплаты труда, технологии.

При определении норм и нормативов предприятия могут использовать два метода.

Метод на основе фактических затрат заключается в установлении текущих норм на основе затрат по отдельным элементам затрат, сложившимся в прошлые периоды времени. При этом существует высокая вероятность того, что из фактических затрат прошлых периодов не будут исключены все возможные отклонения, а также затраты, обусловленные случайными факторами.

Метод технического анализа состоит в последовательном изучении технологических операций по производству каждого из продуктов и определении обоснованных технологических и затратных норм на каждой из этих операций.

Нормативные затраты включают в себя шесть основных элементов: нормативное количество прямых материалов; нормативную цену материалов; нормы затрат труда; нормативную ставку оплаты труда; нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов; нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

*Организация учета затрат, выявление отклонений, калькулирование фактической себестоимости.* Процесс учета нормативных затрат включает в себя следующие основные этапы.

1. *Организация учета с использованием нормативного метода по местам возникновения затрат.* Основная задача данного этапа – организация раздельного учета затрат по нормам и отклонениям от норм. Учет затрат (учет расхода сырья и материалов, учет выработки и заработной платы, учет расходов по обслуживанию производства и управлению, учет брака, учет незавершенного производства) ведется таким образом, чтобы на уровне первичного учета можно было выявить все отклонения за отчетный период по статьям затрат, местам возникновения, причинам и виновникам.

2. *Сводный учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции на основе нормативной себестоимости и учтенных за период отклонений.* В сводном учете затраты группируются по видам продукции (группам однородной продукции), заказам, переделам, цехам. Данные сводного учета используют при составлении калькуляции фактической себестоимости продукции. Фактическую себестоимость в нормативной системе учета затрат исчисляют в конце каждого месяца прибавлением к нормативной себестоимости выявленных и учтенных в отчетном периоде отклонений от норм. При этом в учете все затраты подразделяются на затраты по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм.

При изменении норм на начало каждого месяца производится переоценка нормативной себестоимости незавершенного производства до уровня себестоимости по измененным нормам. Переоценку проводят при инвентаризации НЗП путем прямого счета, а в отдельных случаях – с использованием коэффициентов пересчета, рассчитанных по каждой из калькуляционных статей.

Отклонения от норм при стабильности остатков НЗП списывают на товарный выпуск, изменения норм – на валовую продукцию. При этом учтенные за отчетный месяц отклонения от норм распределяются между отдельными видами товарной продукции в зависимости от объекта учета отклонений.

1) Если объект учета отклонений – отдельный вид товарной продукции, то отклонения включаются в его себестоимость прямым методом:  $C_{\phi} = C_{н} \pm O_{н} \pm I_{н}$ , где  $C_{\phi}$  – фактическая себестоимость продукции данного вида;  $C_{н}$  – нормативная себестоимость продукции данного вида;  $O_{н}$  – учтенные за отчетный период и обобщенные в регистрах сводного учета отклонения по продукции данного вида;  $I_{н}$  – изменения норм по производству продукции данного вида.

2) Если объект учета отклонений – группы однородных видов продукции, то отклонения от норм между отдельными видами продукции внутри группы распределяются пропорционально нормативной себестоимости каждого изделия:  $C_{\phi} = C_{н} \pm C_{н} \cdot I_{откл} \pm I_{н}$ , где  $I_{откл}$  – индекс отклонений по группе продукции.

$$I_{\text{откл}} = \frac{\text{Сумма отклонений от норм по группе}}{\text{Нормативная себестоимость выпуска группы}}$$

Сводный учет затрат ведут в специальных учетных регистрах – ведомостях или карточках сводного учета. В этих регистрах производится обобщение затрат по нормам, изменениям норм и отклонениям норм по статьям затрат. В сводной ведомости распределяются затраты отчетного периода между остатком незавершенного производства на начало периода, товарным выпуском и остатком НЗП на конец периода. Себестоимость товарного выпуска предприятия выявляется в калькуляционных ведомостях выпуска, которые составляют по группам однородных изделий. В калькуляционных ведомостях на основании нормативных калькуляций и количественных данных о выпуске изделий определяется нормативная себестоимость выпуска по статьям затрат. К общим итогам в ведомости добавляются суммы отклонений от норм и изменений норм по конкретным видам продукции. Перед заполнением отчетной калькуляции на изделие составляют ведомость расчета себестоимости, в которой приводится себестоимость единицы изделия по отдельным статьям расходов с подразделением затрат по нормам, изменениям норм, отклонениям от норм.

*Анализ отклонений как средство контроля затрат.* В системе нормативного учета затрат важно не только своевременно выявить и учесть все отклонения, но и проанализировать их для определения причин возникновения и предотвращения возникновения таких отклонений в будущем. В зарубежной модификации системы нормативного учета затрат, системе «стандарт-кост» предложена методика для анализа отклонений, которые могут повлиять на порядок формирования прибыли предприятия. Поскольку, как уже отмечалось, центральным элементом системы «стандарт-кост» является планирование прибыли, то и отклонения, исследуемые в рамках данной системы, делятся на два типа: отклонения, связанные с формированием доходов, и отклонения, связанные с формированием затрат. В [табл. 19.8](#) приведена схема, используемая западными предприятиями для анализа причин, приведших к отклонению фактической прибыли от сметной (плановой) прибыли, по факторам и причинам этих отклонений.

Все отклонения от норм можно разделить на две группы: благоприятные (в части затратных отклонений называемые экономией), приводящие к увеличению фактической прибыли по отношению к плановой прибыли, и неблагоприятные (в части затратных отклонений называемые перерасходом), приводящие к снижению фактической прибыли по отношению к плановой.

Таблица 19.8

Соотношение плановой и фактической прибыли

<b>Сметная (плановая) прибыль</b>	
Увеличивается на суммы	Уменьшается на суммы
1. Положительное отклонение по цене реализации	1. Отрицательное отклонение по цене реализации
2. Положительное отклонение по объему реализации	2. Отрицательное отклонение по объему реализации
3. Экономия по цене материалов	3. Перерасход по цене материалов
4. Экономия по использованию материалов	4. Перерасход по использованию материалов
5. Экономия заработной платы по ставке оплаты	5. Перерасход заработной платы по ставке оплаты
6. Экономия заработной платы по производительности труда	6. Перерасход заработной платы по производительности труда
7. Экономия общепроизводственных расходов по затратам	7. Перерасход общепроизводственных расходов по затратам
8. Экономия общепроизводственных расходов по объему	8. Перерасход общепроизводственных расходов по объему
<b>Фактическая прибыль за отчетный период</b>	

Далее приведем порядок расчета отдельных отклонений.

1. *Отклонение по реализации продукции.* Является следствием того, что фактическая выручка от продаж за отчетный период выше или ниже плановой. Совокупное отклонение по реализации рассчитывается как разность между фактической и плановой выручкой от продаж:

$$\Delta \text{ по реализации совокупное} = P_{\text{ф}} \cdot Q_{\text{ф}} - P_{\text{п}} \cdot Q_{\text{п}},$$

где  $P_{\text{ф}}$  и  $P_{\text{п}}$  – цена продажи фактическая и плановая соответственно;

$Q_{\text{ф}}$  и  $Q_{\text{п}}$  – количество проданной продукции фактическое и плановое соответственно.

1.1. *Отклонение по цене реализации.* Составляющая отклонения по реализации, показывающая, какая часть совокупного отклонения образовалась из-за изменения цены на продаваемую продукцию и на какую сумму увеличится (уменьшится) прибыль предприятия вследствие такого изменения:

$$\Delta \text{ по цене реализации} = Q_{\text{ф}} \cdot (P_{\text{ф}} - P_{\text{п}}).$$

1.2. *Отклонение по объему реализации.* Составляющая отклонения по реализации, показывающая, какая часть совокупного отклонения образовалась из-за увеличения (уменьшения) объема продаж по отношению к запланированному и на какую сумму увеличится (уменьшится) прибыль предприятия в результате такого изменения:

$$\Delta \text{ по объему реализации} = P_{\text{п}} \cdot (Q_{\text{ф}} - Q_{\text{п}}).$$

2. *Отклонение по материальным затратам.* Является следствием того, что фактическая цена заготовления материалов и фактическое количе-



ство материалов, используемых при производстве продукции, отличаются от запланированных показателей:

$$\Delta \text{ по материальным затратам совокупное} = K_{\text{ф}} \cdot Ц_{\text{ф}} - K_{\text{н}} - Ц_{\text{н}},$$

где  $K_{\text{ф}}$  и  $K_{\text{н}}$  – количество материалов, использованных при производстве продукции фактическое и нормативное соответственно;

$Ц_{\text{ф}}$  и  $Ц_{\text{н}}$  – закупочная цена материалов, фактическая и нормативная соответственно.

2.1. *Отклонение материальных затрат по цене.* Составляющая совокупного отклонения по материальным затратам показывает, какая часть этого отклонения образовалась за счет изменения фактической стоимости заготовления материалов по сравнению с плановой. Отражает влияние изменения стоимости заготовления материалов на изменение прибыли предприятия:

$$\Delta \text{ материальных затрат по цене} = K_{\text{ф}} \cdot (Ц_{\text{ф}} - Ц_{\text{н}}).$$

2.2. *Отклонение материальных затрат по использованию.* Составляющая совокупного отклонения по материальным затратам показывает, какая часть этого отклонения образовалась за счет изменения фактического количества материалов, используемых при выпуске продукции, по сравнению с плановым количеством. Отражает влияние изменения количества материалов, использованных в производстве, на изменение прибыли предприятия:

$$\Delta \text{ материальных затрат по использованию} = Ц_{\text{н}} \cdot (K_{\text{ф}} - K_{\text{н}}).$$

3. *Отклонение по оплате труда.* Совокупное отклонение по оплате труда отражает разность между фактическими суммами, направленными на оплату труда в отчетном периоде, по сравнению с их нормативной величиной:

$$\Delta \text{ по оплате труда совокупное} = Ч_{\text{ф}} \cdot Ст_{\text{ф}} - Ч_{\text{н}} \cdot Ст_{\text{н}},$$

где  $Ч_{\text{ф}}$  и  $Ч_{\text{н}}$  – количество отработанных в отчетном периоде на производстве продукции человеко-часов, фактически и по нормативу соответственно;

$Ст_{\text{ф}}$  и  $Ст_{\text{н}}$  – ставка оплаты труда за один человеко-час, сложившаяся в отчетном периоде, фактически и по нормативу соответственно.

3.1. *Отклонение затрат на оплату труда по ставке.* Отражает ту часть совокупного отклонения затрат на оплату труда, которая образовалась за счет изменения стоимостной составляющей оплаты труда: расценок, доплат, премий, вознаграждений и пр. Характеризует изменение прибыли предприятия за счет влияния этого фактора:

$$\Delta \text{ затрат на оплату труда по ставке} = Ч_{\text{ф}} \cdot (Ст_{\text{ф}} - Ст_{\text{н}}).$$

3.2. *Отклонение затрат на оплату труда по производительности труда.* Отражает ту часть совокупного отклонения затрат на оплату труда, которая образовалась за счет изменения фактического количества человеко-часов, затраченных при производстве продукции, по сравнению с их нормативным расходом. Характеризует изменение прибыли за счет влияния этого фактора:

$$\Delta \text{ затрат на оплату труда по производительности труда} = Ст_{\text{н}} \cdot (Ч_{\text{ф}} - Ч_{\text{н}}).$$

4. *Отклонение по общепроизводственным расходам.* Для анализа совокупного отклонения по общепроизводственным расходам используется двухуровневая модель, которая позволяет лучше оценить влияние каждого из факторов, вызывающих возникновение отклонения, на прибыль предприятия, и оценить характер такого воздействия:

$$\Delta \text{ по ОПР совокупное} = \text{Ст}_{\text{ф}} \cdot V_{\text{ф}} \cdot \text{Ч}_{\text{ф}} - \text{Ст}_{\text{н}} \cdot V_{\text{н}} \cdot \text{Ч}_{\text{н}},$$

где  $\text{Ст}_{\text{ф}}$  и  $\text{Ст}_{\text{н}}$  – ставка распределения общепроизводственных расходов фактическая и нормативная соответственно;

$V_{\text{ф}}$  и  $V_{\text{н}}$  – объем выпущенной в отчетном периоде продукции в количественном выражении, фактический и по нормативу соответственно;

$\text{Ч}_{\text{ф}}$  и  $\text{Ч}_{\text{н}}$  – затраты машино-часов работы оборудования, человеко-часов труда, иной показатель, избранный в качестве измерителя мощности при планировании и распределении общепроизводственных расходов, исчисленный на единицу выпуска за отчетный период, фактический и нормативный соответственно.

4.1. *Отклонение ОПР по затратам (ставке).* Отражает часть совокупного отклонения по общепроизводственным расходам, возникшую вследствие изменения фактической ставки распределения общепроизводственных расходов относительно нормативной. Характеризует изменения, связанные с изменением стоимостной составляющей общепроизводственных расходов, и отражает изменение прибыли, вызванное изменением этого фактора:

$$\Delta \text{ ОПР по затратам} = V_{\text{ф}} \cdot \text{Ч}_{\text{ф}} \cdot (\text{Ст}_{\text{ф}} - \text{Ст}_{\text{н}}).$$

4.2. *Отклонение ОПР по объему.* Отражает часть совокупного отклонения общепроизводственных расходов из-за изменения производственной мощности предприятия. Это отклонение вызвано изменением как объема выпуска, так и измерителя мощности:

$$\Delta \text{ ОПР по объему} = \text{Ст}_{\text{н}} \cdot (V_{\text{ф}} \cdot \text{Ч}_{\text{ф}} - V_{\text{н}} \cdot \text{Ч}_{\text{н}}).$$

Отклонение по объему неинформативно, поскольку отражает влияние двух факторов: объема производства и интенсивности, которые могут быть разнонаправленными. Для выявления влияния каждого из факторов отклонение общепроизводственных расходов по объему раскладывают на два отклонения: отклонение объема по мощности и отклонение объема по эффективности.

4.2.1. *Отклонение объема по мощности.* Характеризует ту часть совокупного отклонения общепроизводственных расходов, которая вызвана изменением фактического объема производства относительно запланированного:

$$\Delta \text{ объема по мощности} = \text{Ст}_{\text{н}} \cdot \text{Ч}_{\text{н}} \cdot (V_{\text{ф}} - V_{\text{н}}).$$

4.2.2. *Отклонение объема по эффективности.* Характеризует ту часть совокупного отклонения общепроизводственных расходов, которая вызвана изменением фактического измерителя интенсивности производства (человеко-часов, машино-часов) на единицу выпуска по отношению к его нормативной величине:

$$\Delta \text{ объема по эффективности} = \text{Ст}_{\text{н}} \cdot V_{\text{ф}} \cdot (\text{Ч}_{\text{ф}} - \text{Ч}_{\text{н}}).$$

**Пример 19.3.** По данным, приведенным в табл. 19.9, провести анализ отклонений общепроизводственных расходов.

Таблица 19.9

Данные для примера 19.3

Показатель	План	Факт
Общепроизводственные расходы, руб.	400000	410000
Объем производства, ед.	1000	1050
Затраты времени на ед. объема, маш.-ч	5	4,8

**Решение.** Определяем общее отклонение по ОПР:

$$\Delta \text{ООП} = \text{ОПР}_{\text{факт.}} - \text{ОПР}_{\text{план.}} = 410\,000 - 400\,000 = 10\,000 \text{ руб.}$$

Определяем ставки распределения ОПР:

$$\text{Стт.ОП}_{\text{пл.}} = \frac{\text{ОПР}_{\text{пл.}}}{Q_{\text{пл.}} \cdot Ч_{\text{пл.}}} = \frac{400\,000}{1\,000 \cdot 5} = 80 \text{ руб./маш.-ч}$$

$$\text{Ст.ОПР}_{\text{факт.}} = \frac{\text{ОПР}_{\text{факт.}}}{Q_{\text{факт.}} \cdot Ч_{\text{факт.}}} = \frac{410\,000}{1\,050 \cdot 4,8} = 81,35 \text{ руб./маш.-ч}$$

Определяем отклонение ОПР по ставке:

$$\Delta \text{ОПР по затратам} = Q_{\text{ф}} \cdot Ч_{\text{ф}} \cdot (\text{Ст}_{\text{ф}} - \text{Ст}_{\text{пл.}}) = 1\,050 \cdot 4,8 \cdot (81,35 - 80) = 6\,800 \text{ руб.}$$

Определяем отклонение ОПР по объему:

$$\Delta \text{ОПР по объему} = \text{Ст}_{\text{пл.}} \cdot (Q_{\text{ф}} \cdot Ч_{\text{ф}} - Q_{\text{пл.}} \cdot Ч_{\text{пл.}}) = 80 \cdot (1\,050 \cdot 4,8 - 1\,000 \cdot 5) = 3\,200 \text{ руб.}$$

Рассчитываем отклонение объема по мощности:

$$\Delta \text{объема по мощности} = \text{Ст}_{\text{пл.}} \cdot Ч_{\text{пл.}} \cdot (Q_{\text{ф}} - Q_{\text{пл.}}) = 80 \cdot 5 \cdot (1\,050 - 1\,000) = 20\,000 \text{ руб.}$$

Рассчитываем отклонение объема по эффективности:

$$\Delta \text{объема по эффективности} = \text{Ст}_{\text{пл.}} \cdot Q_{\text{ф}} \cdot (Ч_{\text{ф}} - Ч_{\text{пл.}}) = 80 \cdot 1\,050 \cdot (4,8 - 5) = -16\,800 \text{ руб.}$$

## 19.4. Современные системы управленческого учета

*Предпосылки возникновения современных систем управленческого учета.* Можно выделить несколько групп исторических предпосылок возникновения современных систем управленческого учета.

1. *Изменение масштабов производства и производственной философии.* Стандартные системы управленческого учета основывались на концепции массового производства Г.Форда, индустриальном типе массового производства. Период с конца 1940-х до начала 1980-х годов характеризовался изменением производственной парадигмы, которую отличали следующие черты:

- ограничение индустриальных возможностей, нехватка ресурсов и послевоенное воссоздание производства на принципах превентивного контроля качества и сокращения запасов;

- непрерывное совершенствование производственных процессов, ориентация на гибкое производство, согласующее затраты ресурсов с эффективностью работы технологических центров;
- переход от индустриальной экономики к «экономике знания», конкурентные преимущества в которой задаются инновациями;
- индивидуализация производства. В конце 1980-х годов С. Девис ввел термин «массовая настройка» (Mass Customization, MC), принципы которой были адаптированы компьютерной компанией «Dell»: производство индивидуальных продуктов по желанию покупателей сопоставимо с издержками по производству продуктов массового спроса. Философия MC требует интеграции массового производства с индивидуальным спросом.

2. *Изменение рыночной парадигмы.* Этот фактор связан с переходом в 1950-х годах от «рынка продавца» к «рынку покупателя» и привнес следующие особенности, повлиявшие на дизайн управленческих информационных систем:

- глобализация конкуренции, международная специализация, распространяющая внутристрановые финансовые, производственные и сбытовые кризисы на весь мировой рынок продукта;
- изменение соотношения рыночных структур: в данное время преобладает рынок монополистической конкуренции, доля монополий, олигополий, чистых конкурентных образований низка. Монополистическая конкуренция основана на придании стандартному продукту индивидуальных черт, т. е. увеличивается доля затрат на рекламу и товародвижение. Другая сторона монополистической конкуренции – минимизация экономической прибыли субъектов рынка и, как следствие, потребность в управлении затратами.

3. *Глобализация социальных наук и распространение их влияния на экономические исследования.* До 1960-х годов бухгалтерский учет развивался под влиянием постулатов классической и неоклассической экономической теории; к концу XX в. бихевиористическая парадигма и труды Р. Коуза развивают положения новой институциональной экономической теории; на становление управленческого учета начинают влиять социология, психология, теория игр, теория конфликта, политология. В теории учета появляются новые парадигмы: социологическая, бихевиористическая, психологическая, информационная. Важным фактором, влияющим на становление современных систем управленческого учета, является отказ от рассмотрения прибыли как основной цели деятельности фирмы и переход к многоцелевой индивидуальной функции развития.

4. *Развитие международной стандартизации учета.* С 1973 г. Комитет по международным стандартам учета и финансовой отчетности (КМСУ и ФО) занимается разработкой, распространением и адаптацией универсальной системы международных стандартов учета. Глобализация и стандартизация финансового учета являются дополнительным фактором размежевания прак-

тики управленческого и финансового учета и одновременно толчком к развитию исследований управленческого учета.

В 1980-х годах в мировом сообществе развивается дискуссия о необходимости кардинального изменения действующих теории и практики управленческого учета, которая выявила три подхода к реформированию.

1. **Т р а д и ц и о н н ы й п о д х о д**. Допускает необходимость модернизации традиционных систем путем совершенствования методов распределения косвенных затрат между объектами учета. Включает три направления исследований: разработку новых базисных показателей распределения на основе комплексных индексов; систематизацию методов распределения, принципов и сферы их применения; исследование ресурсных измерителей.

2. **У п р а в л е н ч е с к и й п о д х о д**. Отрицал необходимость учетной информации в управлении, рассматривал нефинансовые показатели в качестве единственно возможного индикатора эффективности деятельности экономической системы. Системы управленческого учета, развитые в рамках этого подхода, восходят к японским технологиям производственного менеджмента (системы синхронного производства) и решают одну или несколько следующих задач:

- 1) контроль качества;
- 2) контроль времени;
- 3) устранение избыточных запасов;
- 4) внедрение технологий непрерывного совершенствования.

3. **И н т е г р а ц и о н н ы й п о д х о д**. Систематизация достижений традиционных систем и систем, основанных на управленческом подходе. Отличительными чертами являются:

- 1) системный подход к использованию взаимосвязанных финансовых показателей и нефинансовых измерителей;
- 2) анализ сравнительной эффективности компании - структурный (с аналогичными показателями конкурентов или среднеотраслевыми) и динамический;
- 3) наличие собственной информационной среды, использующей, помимо данных бухгалтерского учета, информацию других подсистем (логистической, маркетинговой, производственной, кадровой);
- 4) соответствие ключевых контрольных показателей деятельности стратегическим целям и тактическим задачам развития компании.

В рамках интеграционного подхода получили свое развитие системы пооперационного учета затрат (Activity-Based Costing), система сбалансированных показателей, стратегический управленческий учет и другие.

*Классификация современных систем управленческого учета.* В настоящее время нет единого подхода к классификации современных систем управленческого учета, это развивающаяся область, которая активно исследуется отечественными и зарубежными авторами.

Отталкиваясь от сущности современных систем управленческого учета (ССУУ), совокупности решаемых ими задач и направлений их развития,

можно выделить несколько классификационных признаков, которые помогут нам построить их типологию.

Первый критерий - отношение систем к рыночному окружению. Одна из основных задач ССУУ – показать место организации в рыночном окружении и определить конкурентные преимущества компании. Для успешного развития организация должна акцентировать внимание одновременно на двух аспектах: совершенствовании «внутренних» технологий и развитии «внешних» преимуществ.

Для организаций, преимущества которых определяются, прежде всего, внутренними факторами, важно совершенствовать технологию производства, качество производимой продукции, скорость обслуживания, загруженность производственных мощностей, эффективное комплексное использование ресурсов. Система управленческого учета, которую будут применять эти предприятия, должна отслеживать совершенствование ключевых «внутренних» показателей. Это - системы, ориентированные на внутреннюю среду организации. Их отличают:

- 1) отслеживание связи финансовых показателей развития с нефинансовыми;
- 2) приоритет нефинансовых показателей, финансовые рассматриваются как производные от них;
- 3) системы управленческого учета этого типа опираются на существующие системы производственного менеджмента и являются обслуживающими по отношению к ним.

К системам, ориентированным на внутреннюю среду, относятся: кайдзен-костинг, теория ограничений, система всеобщего управления качеством, система своевременного производства и т.д.

Системы, ориентированные на внешнюю среду, – это системы управленческого учета, отслеживающие конкурентные преимущества компании во внешнем окружении. Основная идея состоит в том, что управленческий учет должен отображать рыночную эффективность предприятия относительно конкурентов, ставить внутренние цели и задачи согласно текущему состоянию, отслеживать «узкие места» во всех подсистемах управления (производственной, финансовой, сбытовой, закупочной) и на основании проведенных исследований определять места для приложения усилий. К системам, ориентированным на внешнюю среду, можно отнести таргет-костинг (target-costing), учет по этапам жизненного цикла (life-cycle costing), стратегический управленческий учет (strategic management accounting), систему сбалансированных показателей.

Второй критерий классификации – целевая направленность. Системы управленческого учета, получившие развитие в рамках классической экономической теории, имеют единичную целевую функцию, как правило, это прибыль или иной измеритель доходности. Концепции НИЭТ добавили такие ключевые измерители, как стоимость компании и ее акционерного капитала, экономическая добавленная стоимость, де-

нежный поток. Они являются обслуживающими по отношению к системам финансового менеджмента, нацеленным на управление стоимостью (Value-Based Management) (рис. 19.2).

Соответственно, системами управленческого учета, способными выявить и систематизировать эти показатели, являются пооперационный учет (Activity-Based Costing, ABC), стратегический управленческий учет, учет по этапам жизненного цикла.

Вторая группа систем нацелена, с одной стороны, на создание активной обратной связи систем управления (прежде всего – финансового) с данными информационной системы, а с другой – на формирование комплекса оценок соответствия фактического состояния компании ее стратегии и тактике. Такие системы получили общее название систем измерения достижений (Performance Measurement, PM).



Рис. 19.2. Измерители, используемые в управлении стоимостью

Наиболее известной из систем измерения достижений является сформулированная в 1992 г. Д. Нортон и Р. Капланом система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard, BCS), это предмет одной из следующих лекций. Известны также другие системы, представленные в систематизированном виде в табл. 19.10.

Таблица 19.10

**Системы измерения достижений**

Система	Оригинальное название	Цель системы	Инструменты системы
1	2	3	4
Комплексный анализ данных	Data Envelopment Analysis	Измерение относительной эффективности подразделений	Линейное программирование, входящие и исходящие факторы в каждом отдельно взятом подразделении

Окончание таблицы 19.10

1	2	3	4
<b>Квантовое измерение достижений</b>	Quantum Performance Measurement	Модель компании «Артур Андерсен». Нацелена на оптимизацию производительности предприятия	Основана на существенных показателях («существенных знаках»). Одновременное визуализированное представление информации об организационной структуре, процессах, качестве, затратах и времени. Анализ проводят по уровням организации, процессам, отдельным рабочим группам или работникам
<b>«Бортовое табло»</b>	Tableau de Bord	Предоставление руководителю компании краткой информации о каждом подразделении или предприятии	Сравнение целевых ключевых показателей компании («критических факторов успеха») с целевыми показателями каждого подразделения и фактическими данными об исполнении. Ориентация на единую для всех уровней управления цель. Показатели структурируются в виде «дерева целей»
<b>Система улучшения и измерения производительности</b>	Productivity Measurement and Enhancement System	Оценка эффективности и производительности организационной структуры и каждого работника	Объединение целей работников и предприятия; оценка действий по достижению целей; объединение и внедрение информации прошлых периодов
<b>Пирамида достижений</b>	Performance Pyramid	Оценка деятельности компании и подразделений, сверху – вниз	Представление структуры компании в виде пирамиды по уровням управления и оценка каждого уровня по показателям подконтрольных ему сфер: корпорация – корпоративное видение; бизнес-единицы – финансы и рынок; системы управления бизнесом – удовлетворение клиентов, гибкость, производительность; департаменты, рабочие группы – качество, время доставки, продолжительность циклов, отходы
<b>Измерение достижений по версии «Эрнст &amp; Янг»</b>		Проверка соответствия критических факторов успеха компании ее стратегиям	Сегментирование организации по уровням; определение целей каждого уровня; разработка критических факторов успеха для каждого уровня и показателей для их оценки и измерения; проверка соответствия показателей и стратегических заданий
<b>«Окно управления»</b>	Business Management Window	Ориентация на стратегическое управление и рост во внешних и внутренних сферах	Объединение целей внешнего и внутреннего управления, стратегическое планирование всех направлений деятельности, оценка последствий управленческих решений, определяющих финансовые результаты, бенчмаркинг процессов и результатов

### 19.5. Системы, ориентированные на внутреннюю среду

*Всеобщее управление качеством (Total Quality Management, TQM)* – это система производственного менеджмента, строящаяся на принципе подчинения всех функций бизнеса требованию непрерывного совершенствования качества продуктов. Цель TQM – обеспечение продаж продуктов и услуг самого высокого качества в предельно сжатые сроки. Система



управленческого учета как элемент TQM подготавливает периодические отчеты об отклонениях от качественных параметров и создает систему показателей (финансовых и нефинансовых), мотивирующую сотрудников к обеспечению высокого качества производства. Обеспечивается отдельный учет затрат по качеству:

1. превентивные затраты (Prevention costs) – это затраты, которые требуются для предотвращения производства продуктов или услуг, не соответствующих спецификациям и стандартам качества;
2. оценочные затраты (Appraisal costs) – это затраты, необходимые для проверки соответствия материалов, полуфабрикатов и конечных продуктов установленным критериям качества;
3. затраты по внутреннему браку (Internal failure costs) – это затраты по материалам и продуктам, не прошедшим контроль качества;
4. затраты по внешнему браку (External failure costs) – это затраты по некачественным продуктам, дефекты в которых обнаружены после их отгрузки покупателям.

*Кайзен-костинг* – японская система производственного менеджмента и управленческого учета, состоящая в непрерывном усовершенствовании производственного процесса, которое приводит к снижению затрат на всех этапах жизненного цикла.

Ц е л ь – снижение издержек по производству существующих продуктов путем поиска способов повышения эффективности производства. Общее для компании задание по снижению себестоимости называется *кайзен-задачей*. Она детализируется на целевые ориентиры для локальных групп (цехов, участков, линий, бригад). В системе управленческого учета каждая локальная группа, которой поставлен целевой ориентир, является центром ответственности. Для центра ответственности разрабатывается перечень контрольных показателей, подлежащих усовершенствованию, и формы отчетов по этим показателям. Управленческий учет выполняет две задачи:

- оценивает степень реализации кайзен-задачи и составляющих ее локальных задач;
- пересматривает текущие стоимостные и количественные нормативы (стандарты) производства продукции и модернизирует их по мере решения кайзен-задачи.

*Теория ограничений* – сбалансированная система управленческого учета и производственного менеджмента, основанная на выявлении ресурсов, ограничивающих производительность системы (ограничений), и управлении их эксплуатацией.

Ц е л ь – подчинить работу производственной системы задачам эффективной эксплуатации ограничивающего ресурса.

И н с т р у м е н т а м и т е о р и и о г р а н и ч е н и й являются:

1. устранение запасов сырья, материалов, полуфабрикатов на всех производственных участках, кроме участка, предшествующего ограничению – тем самым устраняются избыточные мощности;
2. размещение контроля качества внутри ограничения - максимизация качественного выпуска ограничения означает максимизацию производительности системы в целом;
3. разработка производственной программы с учетом ограничения - обеспечивается приоритетный выпуск продукции, приносящей наибольший доход на единицу ограничивающего фактора.

Система управленческого учета, обслуживающая теорию ограничений, получила название системы учета чистого денежного дохода. Она предусматривает выявление и контроль следующих финансовых показателей.

1. Чистый денежный доход (Throughput, T) – сальдо поступлений денежных средств за отчетный период:  $T = R - VC$ , где R – выручка от продаж, исчисленная по кассовому методу; VC – оплаченные переменные затраты, в их числе:

- прямые материальные затраты по производству продукта, от продаж которого получена денежная выручка;
- субконтрактные издержки (комиссионные вознаграждения посредникам, получившим функции по исполнению контракта на продажу);
- таможенные пошлины;
- расходы по доставке товара покупателю, осуществляемые силами сторонних организаций.

2. Величина и стоимость запасов (Inventory, I). Это двойное понятие: запасы трактуются (1) как сумма денежных средств, затраченных на покупку производственных ресурсов; (2) как стоимостная оценка имеющихся материальных оборотных активов (полуфабрикатов в незавершенном производстве, нереализованных остатков готовой продукции).

3. Операционные расходы (Operating Expense, OE) – это постоянные расходы, произведенные при осуществлении основной деятельности, они обеспечивают процесс трансформации запасов в чистый денежный доход и включают следующие элементы:

- прямые затраты на оплату труда;
- амортизацию;
- общепроизводственные расходы;
- расходы на товародвижение, произведенные силами предприятия;
- затраты по доставке, доработке, хранению и обслуживанию запасов;
- административные расходы.

### 19.6. Системы, ориентированные на внешнюю среду

*Таргет – костинг* – система производственного планирования, основанная на совместной реализации функций маркетинга и проектирования, рассматривающая продукт в качестве набора необходимых потребителю рыночных свойств. *Цель* – разработать продукт, содержащий только ценные с позиций потребителя свойства с минимальными затратами на производство. По оценкам американских компаний, 90% затрат на производство продукта закладываются на этапе его разработки и только 10 % могут быть изменены в процессе производства.

*Ключевыми показателями управленческого учета* являются:

- *целевая цена* – цена продукта, определяемая маркетологами на этапе его разработки;
- *целевая прибыль* – прибыль от реализации продукта, планируемая к получению компанией;
- *целевая себестоимость* – разница между целевой ценой и целевой прибылью, максимально возможное значение затрат на производство;
- *текущая себестоимость* – себестоимость продукта заданного дизайна в условиях существующей организации производственного процесса.

*Задача таргет-костинга* – сократить разрыв между текущей и целевой себестоимостью путем перепроектирования продукта, реинжиниринга бизнес-процессов, замены материалов и комплектующих (рис. 19.3).

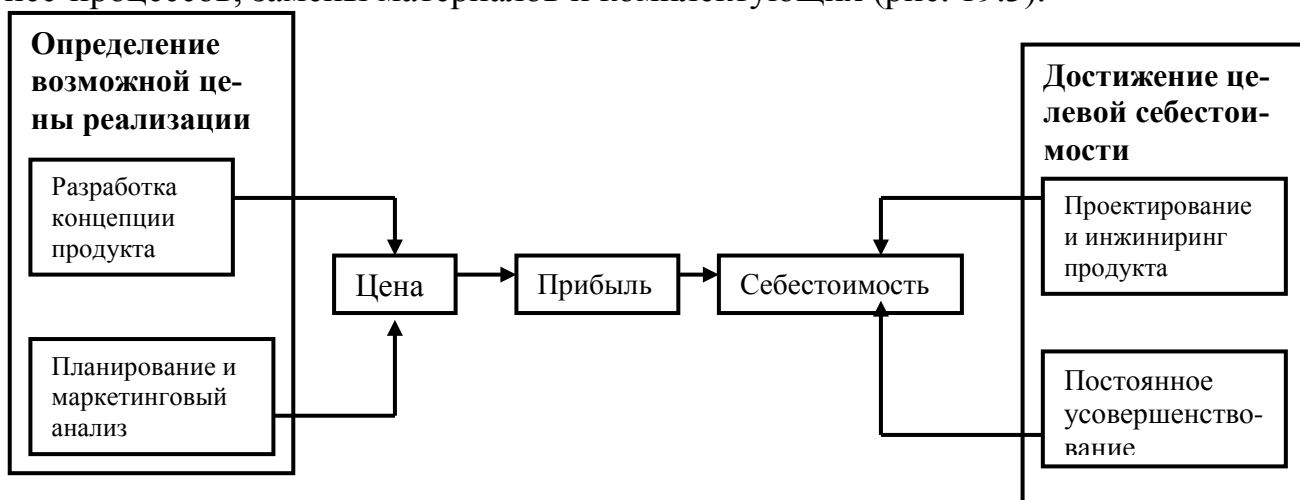


Рис. 19.3. Схема таргет-костинга [70]

*Учет затрат по этапам жизненного цикла.* Современные экономические системы характеризуются сокращением жизненных циклов продуктов и значительными затратами на создание и продвижение новых брендов. Кроме того, различные этапы жизненного цикла характеризуются различным соотношением затрат и доходов: этапы ввода продукта на рынок и прекращения производства приносят мало доходов и требуют высоких затрат. Этап зрелости характеризуется низкими затратами и высокой выручкой. Традиционный учет обеспечивает выявление и контроль затрат и доходов по продуктам в

рамках отчетного периода, что не дает реального представления о его стоимости в рамках жизненного цикла.

Учет по этапам жизненного цикла позволяет отслеживать и контролировать производственные затраты и доходы по каждому из продуктов в рамках этапов его жизненного цикла. Эта концепция управленческого учета нарушает ряд традиционных учетных принципов:

- 1) принцип равномерности признания расходов: расходы по выпуску нового продукта относятся на соответствующий этап жизненного цикла, а не распределяются равномерно на предстоящий выпуск;
- 2) принцип отнесения расходов по выбытию активов на финансовые результаты: расходы, связанные с ликвидацией производственного оборудования, на котором выпускался продукт, относятся на этап жизненного цикла «вывод с рынка»;
- 3) принцип учета явных (бухгалтерских) издержек: альтернативные затраты, связанные с прекращением выпуска продукта (утилизация мощностей, природоохранные мероприятия, сокращение кадров) называются внешними издержками по прекращению производства и относятся на этап вывода продукта с рынка.

*Стратегический управленческий учет (Strategic Management Accounting, SMA)* – система управленческого учета, ориентированная на внешнюю среду, позволяющая компании выбирать стратегию развития, реализующую конкурентные преимущества.

Идеи SMA основаны на трудах основоположника теории конкуренции М. Портера и продолжены Симмондсом, Говиндараджаном, Бромвичем. В частности, итоговый выбор стратегии, идентифицируемой через систему управленческого учета, сводится к одной из трех:

- лидерство в издержках;
- производственная и рыночная дифференциация;
- фокусирование на узком сегменте рынка.

Инструментом стратегического управленческого учета является стратегический анализ затрат по цепи образования потребительной стоимости. Цепь представляет фирму в виде набора операций или процессов, создающих потребительную стоимость продукта, предлагаемого рынку, а также структуру предприятия в качестве совокупности основных и вторичных (обслуживающих) видов деятельности. Бухгалтерский учет призван относить активы, обязательства и затраты к каждому виду деятельности, а также проводить по ним факторный и структурный анализ затрат. Факторы затрат, применяемые в стратегическом анализе, делятся на структурные и операционные.

Структурные факторы определяются стратегией организации и включают:

- масштаб производства;
- степень интеграции структурных элементов организации;
- опыт компании;
- наличие информационных и производственных технологий;
- степень диверсификации деятельности.

Операционные факторы отражают возможности фирмы по реализации стратегии и состоят:

- в вовлечении персонала в достижение целей;
- во всеобщем контроле качества;
- в степени загрузки мощностей;
- в эффективности расположения мощностей и их конфигурация;
- в конструкции и сложности технического исполнения продуктов;
- в эффективности внешних связей.

*Пооперационный учет (Activity-Based Costing, ABC)*. ABC – это комплексная система управленческого учета, обеспечивающая накопление и систематизацию информации о различных финансовых показателях (затратах, доходах, активах, обязательствах), вовлеченных в деятельность предприятия, в разрезе основных бизнес-процессов и операций. Идея системы была сформулирована Дж. Стаубсом в 1971 г., современная концепция предложена Р. Купером и Р. Капланом. В отличие от традиционного подхода, полагавшего, что причиной возникновения затрат служит производство продукции, в основу новой системы была положена идея об опосредованной связи между финансовыми показателями и объектами учета, через операции (рис. 19.4).

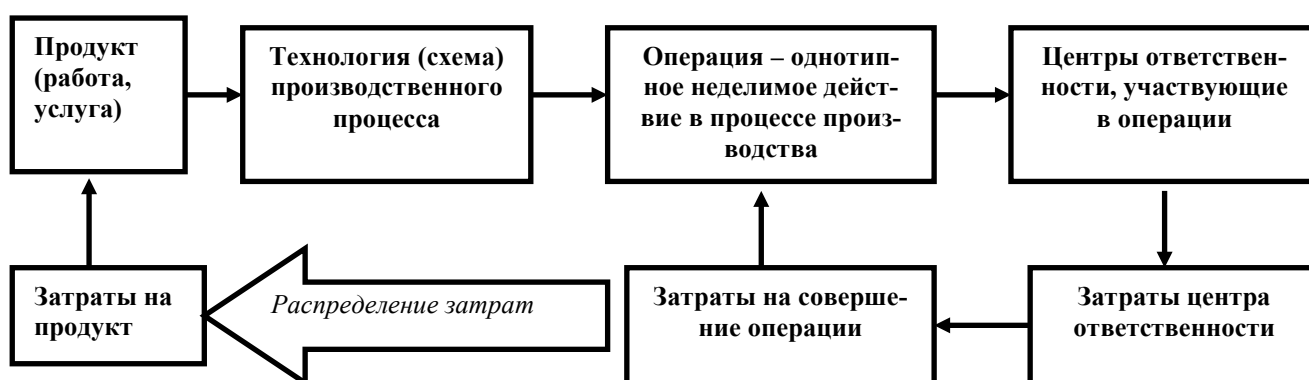


Рис. 19.4. Схема связи между затратами и продуктами в системе ABC

Операция как основа технологического, сбытового или управленческого процесса требует привлечения ресурсов всех видов. А это, в свою очередь, позволяет связывать операции с активами, необходимыми для ее осуществления; затратами, понесенными при ее выполнении; обязательствами по поводу привлечения активов (рис. 19.5).

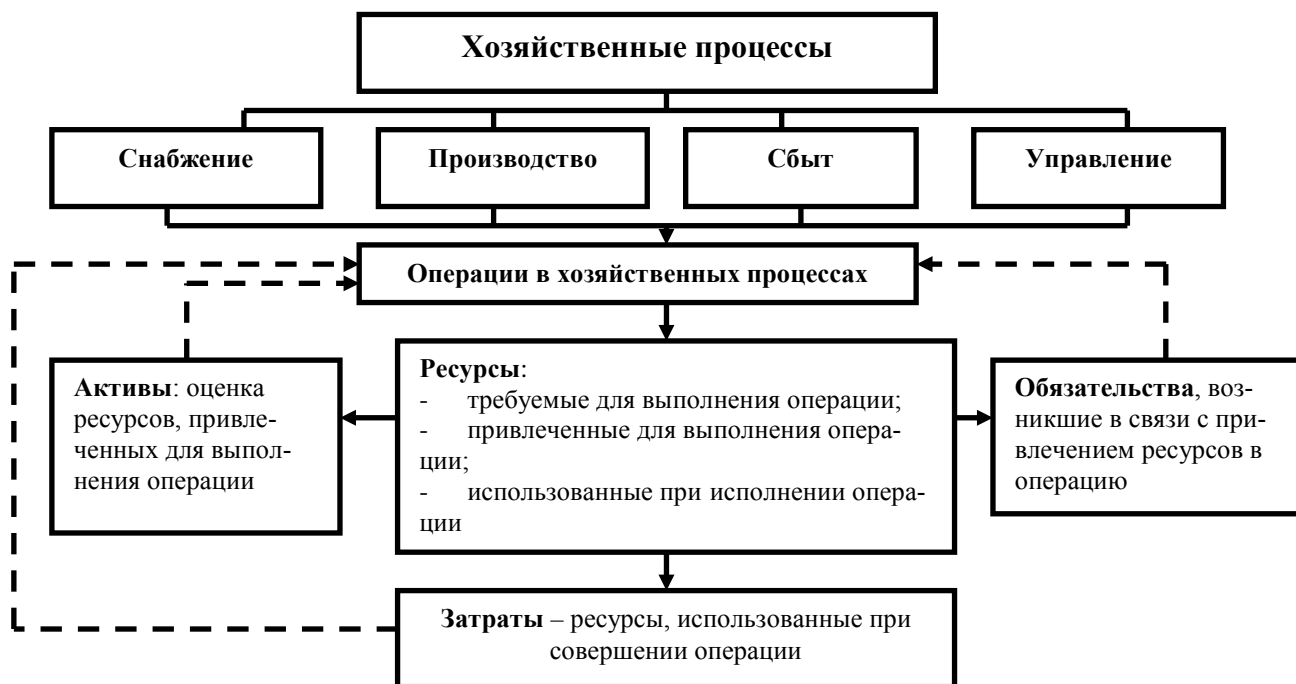


Рис. 19.5. Операции как причина возникновения активов, обязательств и затрат

Активы, обязательства и затраты, локализованные в первичном учете по местам их возникновения и центрам ответственности, далее группируются по операциям.

Затем распределяются по объектам учета (носителям затрат), с учетом следующих особенностей. Во-первых, совокупность операций компании объединяется в иерархию, по уровням их осуществления и видам первичной и вторичной деятельности ([рис. 19.6](#)).

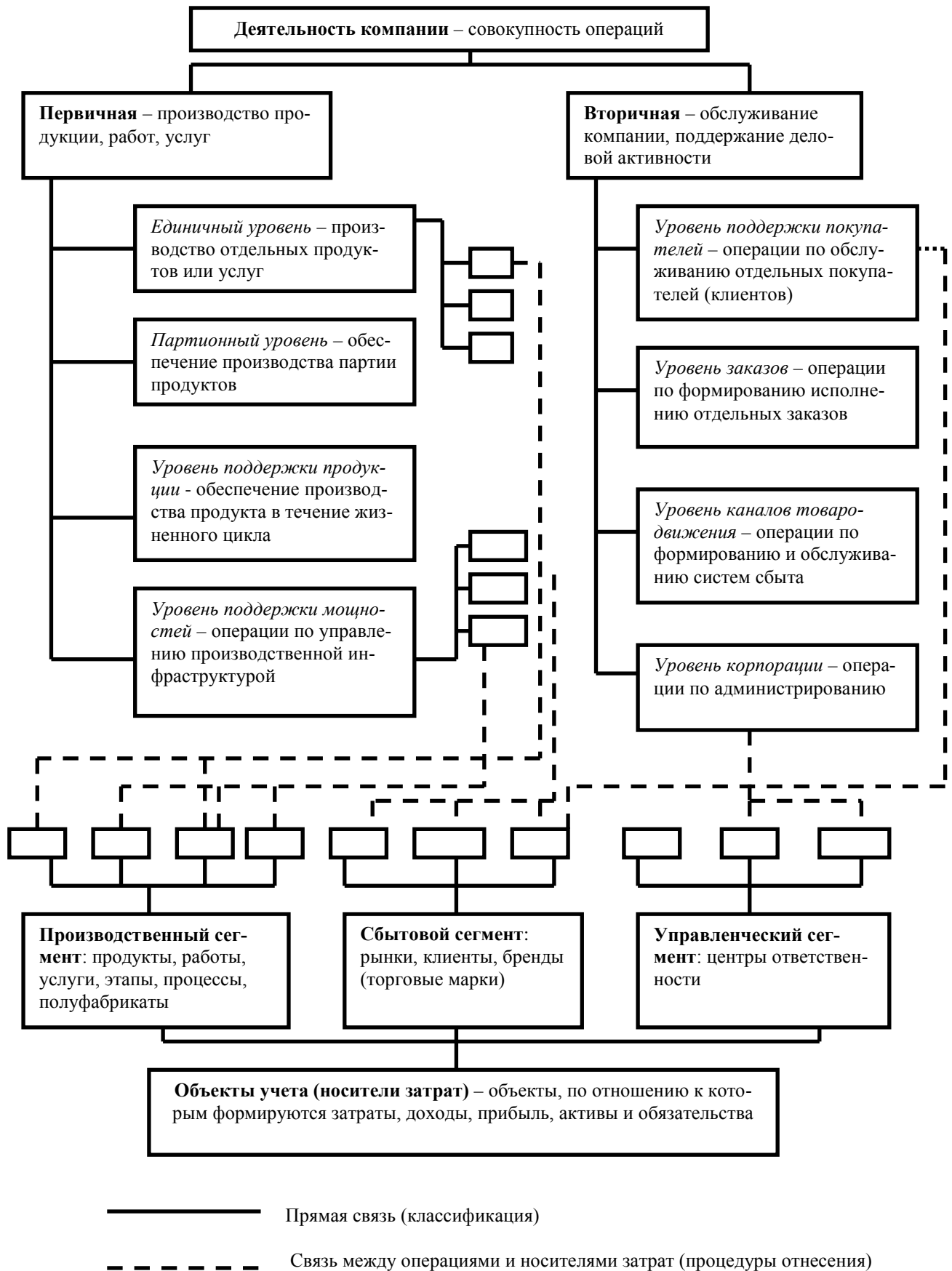


Рис. 19.6. Связь операций и объектов учета

Во-вторых, каждый из объектов учета (носителей затрат) может быть отнесен к одному из трех сегментов: производственному, сбытовому или управленческому. Очевидно, что операции различных уровней по-разному связаны с носителями затрат того или иного сегмента.

Так, операции единичного уровня образуют технологическую основу изготовления продукта, затраты по этим операциям являются прямыми по отношению к продукту.

Операции по обслуживанию покупателей (например, переписка, поздравления, прямая реклама, презентации, переговоры) не связаны с производством продуктов, а потому при формировании себестоимости будут включаться в затраты объектов учета сбытового сегмента (обслуживание клиента или рынка), а при формировании себестоимости отдельных объектов производственного сегмента (продуктов, торговых марок), учитываться не будут.

В целом организация учетного процесса в системе ABC предполагает последовательность действий.

1. Формирование «экономической карты» предприятия; представление всех ее бизнес-процессов, сегментов и центров в форме схемы взаимосвязанных операций.
2. Классификация операций по уровням и видам деятельности.
3. Выделение интересующих руководство конечных объектов учета (носителей затрат), их группировка в рамках производственного, сбытового или управленческого сегментов.
4. Построение иерархической системы, отражающей связи между операциями различных уровней и объектами учета различных сегментов.
5. Группировка операций по местам возникновения затрат (МВЗ), центрам затрат (ЦЗ), центрам ответственности (ЦО), которыми они осуществляются.
6. Отражение расхода ресурсов по МВЗ, ЦЗ и ЦО, их перегруппировка по операциям.
7. Определение затрат по операции как стоимостной оценки ресурсов, использованных в отчетном периоде при ее выполнении.
8. Выбор базы распределения (фактора затрат<sup>22</sup>) для отнесения затрат по операции на объекты учета, для которых выполнялась операция. Фактор затрат – это количественный показатель, измеряющий результат операции, который потребляется объектами учета.

Например, для операции «наладка станков» фактором будет количество наладочных операций. Отметим, что при распределении затрат, связанных с исполнением операций различной степени сложности, Р. Каплан предлагает использовать три уровня факторов затрат ([табл. 19.11](#)).

<sup>22</sup> Часто в переводной литературе встречается термин «драйвер затрат», по аналогии с используемым английским термином cost driver.



Таблица 19.11

Типы факторов затрат в пооперационном учете

<i>Тип фактора</i>	<b>Область применения</b>	<b>Пример фактора</b>
Трансакционные факторы (transaction drivers)	Со стороны различных объектов учета существует одинаковый по сложности и структуре спрос на операции данного типа: составление плана производственных операций, процесс организации заказов по закупке, наладка уникальных частей оборудования	Простые количественные показатели: количество операций наладки, количество обработанных заказов, тонны перевезенных грузов, количество выписанных счетов-фактур
Временные факторы (duration drivers)	Строятся на измерении времени, необходимого для выполнения операции; используются, когда существуют значительные отклонения в количестве операций, требуемых для производства или обслуживания различных объектов, и эти отклонения обусловлены, прежде всего, фактором времени: машиностроение, транспортные перевозки, компьютерная обработка данных, подготовка отчетности	Измерители временных факторов основаны на показателях времени: машино-часы, человеко-часы, минуты компьютерного времени, часы перевозки или уборки, время на подготовку заказа, выписку счета, подготовку отчета. Аналогом временных факторов считаются факторы, связанные с измерением расстояния, например тонно-километры перевозок
Интенсивные факторы (intensity drivers)	Используются для прямого отнесения затрат на объекты учета, поскольку учитывают не только продолжительность осуществления операции, но и уровень ее сложности в отношении различных объектов учета, а также потребность в привлечении специфических ресурсов	В основе измерителя – предположение о неоднородности фактора по времени и качеству. Пример фактора – привлечение особого оборудования, материалов, специалистов для обслуживания или производства объекта

9. Расчет ставки распределения затрат по операции на основе фактора затрат:

$$\text{Ставка распределения} = \frac{\text{Затраты по операции}}{\text{Величина фактора затрат по операции}} \cdot$$

10. Расчет суммы затрат по операции, относимых на объект учета:

$$\text{Затраты, относимые на объект} = \text{Ставка распределения} \cdot \text{Фактор затрат по объекту.}$$

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Трудовой кодекс Российской Федерации, принят Федеральным законом от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации, принят Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, принята Федеральным законом от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая, принята Федеральным законом от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ; часть четвертая, принята Федеральным законом от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ).
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая, принята Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая, принята Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ)
5. Федеральный закон «О долевом участии в строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ.
6. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 г. № 173.
7. Федеральный закон «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ.
8. Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ.
9. Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ.
10. Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ.
11. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08 февраля 1998 г. № 14-ФЗ.
12. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
13. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ.
14. Федеральный закон «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей» от 19 мая 1995 г. № 81-ФЗ.
15. Постановление Правительства Российской Федерации от 11 апреля 2003 г. № 213 «Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».
16. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.12.1998 г. № 60н «Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98.

17. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 20.12.1994 г. № 167 «Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94.
18. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27. 11.2006 г. № 154н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006.
19. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 г. № 43н «Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99.
20. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 г. № 44н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01.
21. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.
22. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.1998 г. № 56н «Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98.
23. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.11.2001 г. № 96н «Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01.
24. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 32н «Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99.
25. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 33н «Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.
26. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.01.2000 г. № 5н «Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000.
27. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.01.2000 г. № 11н «Положение по бухгалтерскому учету «Отчетность по сегментам» ПБУ 12/2000.
28. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16.10.2000 г. № 92н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000.
29. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16.10.2000 г. № 91н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000.
30. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2.08.2001 г. № 60н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01.

31. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2.07.2002 г. № 66н «Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02.
32. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 115н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02.
33. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 114н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02.
34. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10.12.2002 г. № 126н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02.
35. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24.11.2003 г. № 105н «Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03.
36. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н.
37. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н.
38. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.
39. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н (далее - План счетов).
40. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденному Письмом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.1993 г. № 160н.
41. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
42. Порядок ведения кассовых операций на территории Российской Федерации. Решение Совета директоров Центрального Банка РФ от 22.09.1993 г. № 40.
43. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях. Утверждены Госпланом СССР, Министерством финансов СССР, Госкомцен СССР и ЦСУ СССР 20.07.1970 г.
44. О совершенствовании учета внутризаводского движения деталей и полуфабрикатов. Письмо Минфина СССР от 20.10.1962 г. № 24-5.
45. Основные положения по нормативному методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Утверждены Министерством финансов СССР 03.10.1960 г. № 346.

- 46.Афитов Э.А. Планирование на предприятии: учеб. пособие/ Э.А. Афитов. – Минск: Высш. шк., 2001. – 285 с.
- 47.Бухгалтерский учет на промышленном предприятии: учеб. пособие./ под ред. А. П. Кононова. – М.: Финансы, 1972. – 272 с.
- 48.Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие/ М.А. Вахрушина. – М.: Финстатинформ: МЦУПЛ, 2000. – 359 с.
49. Вахрушина М.А. Теория и практика бухгалтерского управленческого учета: дис. ... д-ра экон. наук/ М.А. Вахрушина. - М., 2002. – 405 с.
- 50.Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы/ М.А. Вахрушина. – М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2000. – 192 с.
- 51.Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учеб. пособие/ Н.Д. Врублевский. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 376 с.
- 52.Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика/ Н.Д. Врублевский. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
- 53.Друри К. Введение в управленческий и производственный учет/ К. Друри. - М.: Аудит, 1994. - 560 с.
- 54.Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост/ пер. с англ; под ред. Н.Д. Эриашвили / К.Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
- 55.Жебрак М.Х. Курс промышленного учета/ М.Х. Жебрак. – М.: Государственное статистическое изд-во, 1960. - 400 с.
- 56.Жебрак М.Х. Основы нормативного метода калькуляции/ М.Х. Жебрак. – М.: Машгиз, 1948, - с.
- 57.Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма/ В.Б. Ивашкевич. - М.: Финансы и статистика, 1982. – 175 с.
- 58.Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в промышленности: учеб. пособие/ В.Б. Ивашкевич, К.М. Гарифуллин. – Казань: Изд-во КФЭИ, 1993. – 368 с.
- 59.Карпова Т.П. Учет и оценка незавершенного производства/ Т.П. Карпова. - М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 176 с.
- 60.Карпова Т.П. Управленческий учет/ Т.П. Карпова.– М.: Аудит, 1998. - 350 с.
- 61.Международные стандарты финансовой отчетности. - М.:Аскери-АССА, 2006
- 62.Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»/ С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. - 128 с.
- 63.Николаева С.А. Управленческий учет: учеб. пособие/ С.А. Николаева. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР – БИНФА». 2005. – 176 с.
- 64.Новиченко П.П., Рендухов И.М. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности: учеб. для вузов/ П.П. Новиченко. – М.: Финансы и статистика, 1992.

- 65.Новиченко П.П. Учет и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях промышленности/ П.П. Новиченко. – М.: Экономика, 1970. – 191 с.
- 66.Палий В.Ф. Основы калькулирования/ В.Ф. Палий.– М.: Финансы и статистика, 1987. - 288 с.
- 67.Палий В.Ф., Палий В.В. Счета управленческого учета/ В.Ф. Палий, В.В. Палий// Бухгалтерский учет. -2001. - № 7. - С. 72-78.
- 68.Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета/ В.Ф. Палий, В.В. Палий// Бухгалтерский учет. - 2000. - № 17. - С. 58-62.
- 69.Попова Л.В., Васильева Л.В. Некоторые аспекты управленческого учета материальных запасов на промышленном предприятии/ Л.В.,Попова, Л.В. Васильева// Финансовый менеджмент. - 2003. - № 6.
- 70.Редченко К. Таргет- костинг. [www.cfin.ru/iac/target\\_costing.shtml](http://www.cfin.ru/iac/target_costing.shtml)
- 71.Реформа бухгалтерского учета в России. Совершенствование системы управленческого учета. Проект методических рекомендаций. Разработан в рамках программы ТАСИС при поддержке Министерства экономического развития и торговли РФ. <http://www.tacis-accounting.ru/macrus.htm>
- 72.Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 2-е изд., перераб. и доп./ Г.В. Савицкая. - Минск: ИП «Экоперспектива», 1998. - 498 с.
- 73.Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета/ Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
- 74.Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета/ Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
- 75.Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета/ Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 400 с.
- 76.Степанов Д. Value-Based Management и показатели стоимости // [http:// d-stepanov.narod.ru/publications](http://d-stepanov.narod.ru/publications)
- 77.Управление затратами. Методические рекомендации. Утв. Министерством экономического развития и торговли и рабочей группой проекта «Реформа системы бухгалтерского учета II в Российской Федерации». [www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru)
- 78.Управленческий учет. учеб. пособие / под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. - 512 с.
- 79.Фатхутдинов Р.А. Разработка управленческого решения: учеб. для вузов/ Р.А. Фатхутдинов.– М.: Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998. - 272 с.
- 80.Харченко О.Н. Современные зарубежные системы учета затрат: проблемы и перспективы/ О.Н. Харченко, С.А. Катцына// Современная экономика: проблемы и решения. Вып. 2. - Краснояр. гос. ун-т. - Красноярск, 2001. – С. 195-207.
- 81.Харченко О.Н., Катцына С.А. Эволюция подходов к учету затрат в структуре управления организацией / О.Н. Харченко, С.А. Катцына// Вестник Краснояр. гос. ун-та. Гуманитарные науки. Вып. 2. – Красноярск, 2000. – С. 38-45.

82. Цели бизнеса и потребности в информации. Методические рекомендации. Утв. Министерством экономического развития и торговли и рабочей группой проекта «Реформа системы бухгалтерского учета II в Российской Федерации». [www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru)
83. Цыганков К.Ю. С чего началась современная бухгалтерия/ К.Ю. Цыганков// ЭКО. - № 7. - 2001.
84. Чумаченко Н.Г. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости промышленной продукции/ Н.Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1965.
85. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США/ Н.Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1971.
86. Шим Дж. К. Методы управления стоимостью и анализа затрат./ Пер. с англ./ Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел. – М.: Филинь, 1996. – 344 с.
87. Шим Дж.К. Финансовый менеджмент/ Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел. – М.: Филинь, 1997. – 400 с.
88. Goldratt E. M. It`s Not Luck. Great Barrington, MA: North River Press, Inc., 1986.
89. Drury Collin. Management and Cost Accounting. 4<sup>th</sup> Edition. International Thomson Business Press, 1996.
90. Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance Lost: The Rise and the Fall of Management Accounting. Boston: Harvard University Press, 1987.
91. Kaplan Robert S. Cost and Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance. President and Fellows of Harvard College, USA, 1998.
92. Mattessich R. Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications. // Accounting, Business and Financial History. July 2003, № 13:2, pgs. 125-170.
93. Staubus G.J. Activity Costing and Input-Output Accounting. Homewood, Illinois, 1971.
94. Strategic Management Accounting. The public sector challenge. // Management Accounting. Volume 78. January 2000.
95. Williamson D. Cost and Management Accounting. Prentice Hall Europe, 1996.