

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

С.В. Булгакова

МОДЕЛИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

Учебное пособие

по направлению 521600 – Экономика
дисциплина специализации «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
дисциплина специализации «Финансы и кредит»

ВОРОНЕЖ
2006

Утверждено научно-методическим советом экономического факультета
Воронежского государственного университета
Протокол № 10 от 22 декабря 2005 г.

Рекомендовано кафедрой бухгалтерского учета экономического факультета Воронежского государственного университета для студентов 2 курса дневного обучения
Протокол № 3 от 11 ноября 2005 г.

Рецензент

к.э.н., доц. Л.С. Коробейникова

Булгакова С.В. Модели учета основных хозяйственных процессов : учеб. пособие / С.В. Булгакова. – Воронеж, Воронежский государственный университет, 2006. – 20 с.

Учебное пособие раскрывает содержание одной из центральных и наиболее сложных тем дисциплины «Теория бухгалтерского учета» («Бухгалтерский учет») для студентов направления 521600 – Экономика специализаций «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Финансы и кредит» соответственно. Отражает сущность процессов снабжения (заготовления), производства и продажи продукции (товаров, работ, услуг), содержит перечень ключевых бухгалтерских проводок, объяснительные схемы. Может быть использовано в методическом обеспечении лекционного курса и для самостоятельного изучения.

Для студентов 2 курса дневного обучения по направлению 521600 – Экономика специализации «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и специализации «Финансы и кредит».

В учебном пособии рассматриваются учетные модели ключевых хозяйственных процессов – снабжения (заготовления), производства, продажи.

Модель учета процесса снабжения (заготовления) отражает приобретение основных факторов производства: средств труда – нематериальных активов и основных средств, учитываемых в составе внеоборотных активов, и предметов труда – сырья, материалов (как части материально-производственных запасов (МПЗ)), учитываемых в составе оборотных активов.

Учет приобретения нематериальных активов и основных средств регламентируется ПБУ 14/2000 и ПБУ 6/01 соответственно. В зависимости от способа приобретения на величину стоимости нематериальных активов и основных средств в учете делаются следующие записи (табл. 1).

Таблица 1

Корреспонденция счетов по приобретению нематериальных активов и основных средств

Номер и содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. По нематериальным активам и основным средствам, приобретенным за плату, созданным (изготовленным) организацией самостоятельно, - на сумму покупной стоимости, а также за консультационные, посреднические, транспортные услуги, связанные с приобретением объектов: нематериальных активов основных средств НДС по приобретенным объектам	08 08 19	76 60, 76 60,76
2. По нематериальным активам и основным средствам, вносимым в счет вклада в уставный (складочный) капитал, - на сумму денежной оценки, согласованной сторонами (т.е. согласованной стоимости) Расходы по доставке, монтажу и установке объектов основных средств	08 08	75 23,60
3. По нематериальным активам и основным средствам, полученным по договору дарения (безвозмездно), – на сумму текущей рыночной стоимости объектов Расходы по доставке, монтажу и установке объектов основных средств	08 08	98 23,60
4. При принятии объектов нематериальных активов и основных средств к учету (при введении в состав основных средств) – на сумму соответствующей стоимости	01, 04	08

Учет приобретения (заготовления) материалов регламентируется ПБУ 5/01 и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (МПЗ). Значительную часть МПЗ составляют материалы (сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, прочие материалы). Остальную часть МПЗ включают товары и готовая продукция.

Материалы учитываются на отдельных субсчетах к синтетическому счету 10 «Материалы». В учете их приобретения (заготовления) применяют 2 вида оценок: фактическую себестоимость и учетную цену.

По фактической себестоимости материалы принимаются к бухгалтерскому учету. В частности, по такой себестоимости оцениваются материалы: приобретенные за плату, изготовленные собственными силами организации, внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал, полученные организацией по договору дарения или безвозмездно, остающиеся после выбытия объектов ОС, полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.

Фактическая себестоимость материалов включает:

- стоимость материалов по договорным ценам (т.е. сумму оплаты непосредственно за материалы, установленную соглашением сторон);
- транспортно-заготовительные расходы (ТЗР);
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организациях целях.

Исчисление фактической себестоимости приобретения (заготовления) материалов является трудоемким и сложным процессом, поскольку ее определяют в конце месяца, когда известны и договорная стоимость приобретения, и сумма ТЗР. Поэтому такой вариант оценки используют в организациях с небольшой номенклатурой и значимостью стоимости материалов для производственно-хозяйственной деятельности. В крупных и средних организациях, где номенклатура материалов обширна, а их значение велико, в текущем бухгалтерском учете применяют твердые учетные цены, в качестве которых применяются: договорные цены; фактическая себестоимость материалов по данным прошлого месяца или отчетного периода (отчетного года); планово-расчетные цены; средняя цена группы материалов.

В результате использования в текущем учете твердых учетных цен возникает разница – так называемые отклонения между учетной ценой и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) материалов. Поскольку в бухгалтерском балансе материалы отражаются по фактической себестоимости, возникает необходимость доведения учетной цены их приобретения до фактической себестоимости. Она определяется ежемесячно путем суммирования величины отклонений с учетной ценой.

Отклонения могут быть ограничены суммой ТЗР, которые представляют собой затраты организации, непосредственно связанные с доставкой материалов в организацию в процессе заготовления, и включают в себя:

- расходы по погрузке в транспортное средство и их транспортировке;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата;

- расходы по содержанию заготовительных пунктов и складов;
- надбавки (наценки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг) снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредникам организации;
- плату за хранение материалов в местах приобретения, а также на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- плату по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов, до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостачам, порче), в пределах норм естественной убыли;
- другие расходы (таможенные пошлины, сборы).

Помимо ТЗР в состав отклонений фактической себестоимости от учетной цены заготовления материалов могут входить расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных организацией целях. Эти расходы включают в себя затраты организации по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретенных материалов. Важно отметить, что все указанные действия не должны быть связаны с производственным процессом. Если расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных организацией целях, отсутствуют, то разницу между фактической себестоимостью и учетной ценой материалов будут формировать только ТЗР. В случае их наличия учитываются и распределяются аналогично ТЗР.

Основным моментом в определении фактической себестоимости является расчет процента и суммы ТЗР, приходящейся на каждый вид материалов. Исходные данные для такого расчета представлены в табл. 2.

Таблица 2

Расчет процента и суммы ТЗР

Показатели	Оценка материалов, р.	
	по учетным ценам	по фактической себестоимости
Остаток на начало месяца	300000	320000
Поступило за месяц	200000	250000
Итого поступление с остатком	500000	570000

Расчет суммы ТЗР (отклонений) осуществляется по формуле:

ТЗР (отклонения) == фактическая себестоимость – учетная цена.

Согласно рассматриваемого примера сумма ТЗР (отклонений) составит: $570000 - 500000 = 70000$ р. Это значит, что процент ТЗР равен: $70000 * 100\% / 500000 = 14\%$. Умножая этот процент ТЗР на учетную цену каждого вида материалов, получим сумму ТЗР, приходящуюся на каждый вид материала в отдельности. Путем суммирования учетной цены и рассчитанной по выявленному проценту величины ТЗР определяется фактическая себестоимость каждого вида материалов в отдельности.

Существует несколько способов учета приобретения (заготовления) материалов:

1) с применением только счета 10 «Материалы». В этом случае используются два варианта учета:

а) отклонения (ТЗР) учитываются непосредственно в составе фактической себестоимости материалов на счете 10. Этот способ применяется небольшими по объемам деятельности организациями с незначительной номенклатурой материалов;

б) учет заготовления материалов ведется по учетным ценам на счете 10, для чего к нему выделяется отдельный субсчет, а отклонения (ТЗР) учитываются на другом, отдельном субсчете к счету 10. В результате фактическая себестоимость приобретения (заготовления) материалов формируется непосредственно на счете 10;

2) с применением счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». Методика этого варианта учета приобретения материалов изложена в [1]. В этом случае учет заготовления ведется на счете 10 по учетным ценам, а отклонение (ТЗР) учитывается на отдельном счете 15. В результате оценка стоимости заготовления материалов регулируется с помощью счета 16 и позволяет доводить ее до фактической себестоимости материалов, отражаемой в бухгалтерском балансе. Этот вариант используется крупными и средними организациями со значительной номенклатурой материалов и при большой значимости процесса их заготовления для производственно-хозяйственной деятельности.

Независимо от применяемого способа учета заготовления материалов и варианта его осуществления вся процедура учета сводится к выявлению отклонения (ТЗР), которое впоследствии необходимо распределить по отдельным видам (группам) материалов.

Модель учета процесса производства продукции, товаров, работ, услуг формируется исходя из понимания его в качестве основополагающего и наиболее сложного. Процесс производства представляет собой совокупность операций по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг. Важнейшей его особенностью является то, что под его влиянием находится финансовый результат деятельности организации (прибыль/убыток), а также то, что под влиянием условий, позволяющих осуществить процесс производства (вид деятельности, производственный потенциал, производственные мощности, структура организации, длительность производственного цикла, технико-экономические и технологические особенности выпускаемой продукции), формируется собственный и заемный капитал.

Модель учета процесса производства отражает особенности выпуска продукции, оценки готовой продукции и незавершенного производства, способы включения затрат в себестоимость продукции, выбор варианта формирования финансового результата. Использование факторов производства приводит к образованию в организации соответствующих затрат, которые называются затратами на производство, или производственными затратами. Ими являются:

- 1) затраты, связанные с использованием предметов труда (стоимость израсходованного сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, энергии и др. материальных ценностей);
- 2) затраты, связанные с использованием труда (затраты по оплате труда) (стоимость оплаты труда производственных рабочих, непосредственно занятых выпуском продукции, вместе с отчислениями на социальные нужды);
- 3) затраты, связанные с использованием средств труда (амортизация средств труда (в частности, машин, оборудования), непосредственно занятых в производственном процессе.

Кроме того, коммерческая организация несет затраты, связанные с организацией и управлением процессом производства – затраты по обслуживанию производства и управлению им. К ним относятся:

- затраты на оплату труда управленческого и обслуживающего персонала;
- затраты, связанные с расходом предметов труда на общепроизводственные и общехозяйственные цели (затраты на отопление, освещение, водоснабжение и т.п.);
- затраты, связанные с эксплуатацией зданий и хозяйственного инвентаря общепроизводственного и общехозяйственного назначения (амортизация зданий цехов, складов, офисных и др. обслуживающих помещений).

Общая сумма этих затрат составляет себестоимость продукции, которую также называют себестоимостью произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. В зависимости от характера и способа включения в нее затрат по обслуживанию производства и управлению им (т.е. управленческих расходов) различают полную и неполную производственную себестоимость.

Модель учета процесса производства должна обеспечить решение следующих задач:

- возможность калькулирования полной либо неполной (сокращенной) производственной себестоимости;
- возможность калькулирования нормативной (плановой, сметной) и фактической себестоимости;
- возможность определения затрат на весь выпуск готовой продукции и каждый отдельный вид продукции;
- возможность выявления затрат по местам их возникновения.

Для решения этих задач:

- устанавливаются направления классификации затрат, основными среди которых являются прямые и косвенные затраты, в соответствии с чем организуется учет затрат;
- выбираются основные учетные регистры для отражения соответствующим образом прямых и косвенных затрат;
- устанавливается перечень бухгалтерских счетов, применяемых в учете процесса производства.

В бухгалтерском учете процесса производства традиционно применяются следующие счета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «ОПР», 26 «ОХР», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов».

Счет 20 «Основное производство» является основным в учете производственного процесса, специально применяется для отражения затрат на производство. Активный, его дебетовое сальдо показывает величину стоимости (себестоимости) незавершенного производства на начало и конец периода. В Дт 20 собираются все затраты производства (прямые и косвенные), с Кт 20 списывается фактическая себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). По данным этого счета определяется величина затрат (себестоимость) общего объема производства.

В развитие синтетического счета 20 ведется аналитический учет в разрезе отдельных видов продукции и мест возникновения затрат (МВЗ). Это позволяет системным порядком определять себестоимость отдельных видов продукции (групп однородной продукции), а также отдельных структурных подразделений (цехов, служб и т.д.).

В течение месяца в Дт 20 собираются затраты на изготовление продукции. Непосредственно на этот счет могут быть отнесены только прямые затраты, т.е. те, которые на основании данных соответствующих первичных документов непосредственно включаются в себестоимость отдельных видов продукции. Это стоимость основных материалов, оплата труда основных производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды, топлива, энергии (пара и др.), используемых непосредственно на технологические цели.

Остальные затраты, в т.ч. амортизация производственного оборудования, а также расходы по обслуживанию и управлению производством и некоторые др., не могут быть прямо включены в себестоимость конкретных видов продукции и отражены на соответствующих аналитических счетах непосредственно, поскольку имеют отношение ко многим видам продукции и МВЗ одновременно. Такие затраты называются косвенными и могут быть включены в себестоимость отдельных видов продукции и МВЗ только после их распределения пропорционально избранной базе. Отражаются на счетах 25 и 26.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» (ОПР) предназначен для отражения информации о расходах по обслуживанию цехов основных и вспомогательных производств организации. Это расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств производственного назначения; расходы по страхованию производственного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; оплата труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства, с отчислениями на социальные нужды; арендная плата за производственные помещения, машины и оборудование и др. аналогичные по назначению расходы.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» (ОХР) отражаются управленческие и общехозяйственные расходы. В частности, административно-

управленческие расходы; расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного непосредственно с производственным процессом; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и нотариальных услуг; по охране и технике безопасности; сертификации; страхованию имущества и гражданской ответственности и др. аналогичные расходы.

Счета 25 и 26 являются собирательно-распределительными. Поэтому в течение месяца в Дт 25 и 26 собираются косвенные затраты, которые в конце месяца распределяются пропорционально избранной базе и списываются в Дт 20 (23) счетов. В качестве базы распределения используются оплата труда основных производственных рабочих, машино-часы работы оборудования, стоимость прямых затрат и др. В конце месяца счета 25 и 26 закрываются и сальдо не имеют.

Счет 23 «Вспомогательное производство» используется для калькулирования себестоимости продукции вспомогательных производств; счет 28 «Брак в производстве» – для калькулирования себестоимости окончательного брака. Оба счета являются калькуляционными и корреспондируют со счетами производственных затрат, с Дт 20 счета, в частности.

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» предназначен для отражения зарезервированных сумм в целях равномерного включения их в затраты на производство, т.е. для регулирования себестоимости продукции по периодам. Счет пассивный. По кредиту 96 в корреспонденции с дебетом счетов 20, 23, 25 и 26 отражаются суммы резервов:

- предстоящей оплаты отпусков работникам организации (с отчислениями на социальные нужды);
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- на ремонт основных средств;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для учета затрат, производимых в отчетном периоде, но не подлежащих включению в себестоимость продукции этого периода. На данном счете затраты учитываются до наступления соответствующих периодов, в себестоимость которых они должны быть включены. Счет активный. В дебете 97 в корреспонденции с кредитом счетов производственных затрат и счетов расчетов отражаются, в частности, затраты на:

- подготовительные работы в связи с их сезонным характером;
- освоение новых видов продукции и производств;
- лицензионные платежи (роялти), оплаченные единовременно вперед;
- по подписке на периодические издания и т.п.

С кредита 97 эти ранее произведенные затраты списываются в дебет счетов 25 и 26 и включаются в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся. В дебет 20 с кредита 97 относятся лишь затраты по освоению новых видов продукции при переходе к их серийному выпуску.

Для учета изготовления продукции учетная модель процесса производства может содержать:

- 1) использование счетов 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция», либо
- 2) использование только счета 43 «Готовая продукция».

В первом случае в текущем учете выпущенная продукция оценивается по нормативной (плановой) себестоимости. В конце отчетного месяца определяется фактическая себестоимость продукции и сопоставляется с нормативной, в результате чего выявляется отклонение фактической себестоимости выпущенной продукции от ее нормативной величиной. Для этих целей используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В Дт 40 отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, в Кт 40 – нормативная себестоимость этой продукции (рис. 1).

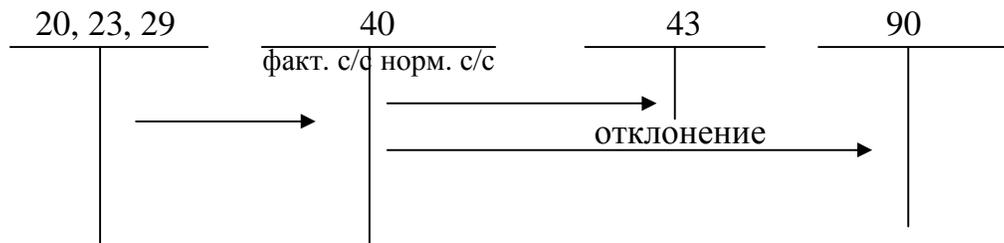


Рис. 1. Общая схема учета выпуска продукции с использованием счета 40

Выявленное отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции от ее нормативной величины списывается на счет 90 «Продажи». Если Дт 40 (фактическая себестоимость) > Кт 40 (нормативная себестоимость), то отклонение отражается проводкой: Дт 90 Кт 40. Если Дт 40 (фактическая себестоимость) < Кт 40 (нормативная себестоимость), то на сумму отклонения делается сторнировочная запись: Дт 90 Кт 40.

Счет 40 в конце месяца закрывается и сальдо не имеет.

Во втором случае для учета изготовления продукции используется только счет 43 «Готовая продукция». Тогда для отражения завершения процесса производства (изготовления) продукции составляется бухгалтерская проводка: Дт 43 Кт 20. Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг отражается записью: Дт 90 Кт 20.

Вариантами формирования могут быть полная и неполная (сокращенная) себестоимость производимой продукции. Полная себестоимость предполагает включение управленческих расходов, собранных на счете 26, в состав производственной себестоимости, что отражается проводкой: Дт 20 Кт 26.

Сокращенная себестоимость предполагает исключение управленческих (общехозяйственных) расходов из состава производственной себестоимости и

их непосредственное отнесение в общей сумме на счет «Продажи». Это фиксируется проводкой: Дт 90 Кт 26. Общая схема учета процесса производства представлена в [1, с. 204].

Важным вопросом учета процесса производства является отражение операций по производству продукции на бухгалтерских счетах. Схема взаимосвязи счетов учета затрат на производство показывает, что большинство элементов затрат на производство в конечном счете включается в производственную себестоимость выпущенной продукции. Определяющим является счет 20. Часть затрат, непосредственно связанных с процессом производства, прямо относится в дебет этого счета (прямые затраты). При этом делаются бухгалтерские проводки (табл. 3).

Таблица 3

Корреспонденция счетов при учете прямых затрат на производство

Номер и содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Использование сырья и материалов на производство (изготовление) продукции	20	10
2. Использование покупной энергии всех видов на технологические цели	20	60
3. Начисление оплаты труда основным производственным рабочим	20	70
4. Начисление ЕСН от оплаты труда основных производственных рабочих	20	69
5. Начисление амортизации специального оборудования и специальных инструментов	20	02
6. Начисление амортизации НМА, используемых для целей основного производства	20	05
7. Начисление налогов, включаемых в установленном порядке в затраты на производство (например, налог на пользование водными ресурсами)	20	68

Другая часть затрат – косвенные затраты – предварительно группируется на собирательно-распределительных счетах 25 и 26, а затем, уже будучи распределенными между соответствующими объектами распределения (например, МВЗ, отдельными видами продукции) пропорционально избранной базе, в конце месяца списываются в дебет 20 (23). При этом делаются соответствующие бухгалтерские записи (табл. 4).

Кроме того, в течение месяца учитывается формирование расходов будущих периодов (счет 97) и резервов предстоящих расходов (счет 96), а также списание фактической себестоимости произведенной продукции (табл. 5).

Таблица 4

Корреспонденция счетов при учете косвенных затрат на производство

Номер и содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Использование сырья и материалов соответственно на ОПР и ОХР цели	25, 26	10
2. Использование покупной энергии всех видов на ОПР и ОХР цели	25, 26	60
3. Начисление оплаты труда ОПР и ОХР персоналу	25, 26	70
4. Начисление ЕСН на оплату труда ОПР и ОХР персонала	25, 26	69
5. Начисление амортизации основных средств ОПР и ОХР назначения	25, 26	02
6. Начисление амортизации нематериальных активов ОПР и ОХР назначения	25, 26	05
7. Начисление налогов, включаемых в установленном порядке в затраты на производство	26	68
8. Списание в конце месяца ОПР и ОХР:		
для варианта полной себестоимости	20	25, 26
для варианта сокращенной себестоимости	20	25
	90	26

Таблица 5

Корреспонденция счетов при учете расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, списании фактической себестоимости производства

Номер и содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Начислены расходы по подписке на периодические издания	97	60
2. Создан резерв на ремонт основных средств производственного назначения	20	96
3. Создан резерв на отпуск работников организации	20, 25, 26	96
4. Списана фактическая производственная себестоимость готовой продукции	43	20
5. Списана фактическая производственная себестоимость выполненных работ, оказанных услуг	90	20

Как вариант учетной политики модель учета процесса производства может предполагать использование счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» для учета не только фактической, но и нормативной производственной себестоимости произведенной продукции.

Важным в учете затрат на производство оказывается распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Процедуру их распределения рассмотрим на условном примере с расчетом недостающих показателей и проставлением необходимой корреспонденции счетов.

Исходные данные: Организация производит два вида продукции – А и Б. Остатки НЗП на начало месяца составляют: по продукции А – 42000 р., по продукции Б – 89000 р. Остатки НЗП на конец месяца составляют: по продукции А – 37000 р., по продукции Б – 71000 р. Согласно учетной политики, косвенные расходы распределяются пропорционально оплате труда основных производственных рабочих. Хозяйственные операции за месяц представлены в табл. 6.

Таблица 6

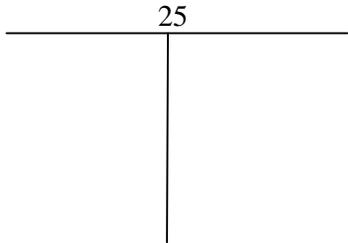
Журнал регистрации хозяйственных операций за месяц, р.

Номер и содержание операции	Сумма	Корреспонденция	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1. Израсходованы материалы:			
а) на производство продукции А	106200		
б) на производство продукции Б	104800		
в) на ОПР цели	27000		
г) на ОХР цели	14000		
Итого:	252000		
2. Начислена оплата труда:			
а) производственным рабочим за изготовление прод-ии А	160000		
б) производственным рабочим за изготовление прод-ии Б	140000		
в) ОПР персоналу	85000		
г) ОХР персоналу	120000		
Итого:	505000		
3. Начислен ЕСН от оплаты труда (суммы определить):			
а) производственных рабочих за изготовление прод-ии А			
б) производственных рабочих за изготовление прод-ии Б			
в) ОПР персонала			
г) ОХР персонала			
Итого:			
4. Начислена амортизация:			
а) производственного оборудования	182000		
б) ОС общехозяйственного назначения	150000		
Итого:	332000		
5. Израсходована покупная электроэнергия на ОПР цели	33000		
6. Оказаны юридические услуги организации	50000		
7. Определены и списаны после распределения по видам продукции ОПР (суммы определить):			
а) на продукцию А			
б) на продукцию Б			
Итого:			
8. Определены и списаны после распределения по видам продукции ОХР (суммы определить)			
а) на продукцию А			
б) на продукцию Б			
Итого:			

Окончание табл. 6

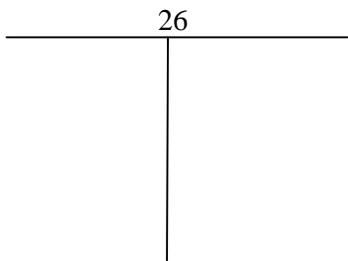
1	2	3	4
9. Выпущена из производства готовая продукция (суммы определить): а) продукция А б) продукция Б			
Итого:			

Методические указания: Для аккумуляирования и распределения косвенных расходов использовать представленные ниже схемы.



Распределение ОПР

	База распределения	ОПР
А		
Б		
Итого:		



Распределение ОХР

	База распределения	ОХР
А		
Б		
Итого:		

Модель учета процесса продажи продукции, товаров, работ, услуг отражает заключительный этап кругооборота капитала. Процесс продаж представляет собой совокупность операций, в результате которых произведенная продукция (выполненные работы, оказанные услуги) передаются по праву собственности от производителя к потребителю (шире – от продавца к покупателю). При этом покупатель возмещает стоимость произведенной продукции (работ, услуг) по продажным ценам (ценам продаж), а сам процесс продаж позволяет не только возместить затраты по производству и сбыту, но и получить финансовый результат от продаж (прибыль/убыток от продаж) - важнейший источник наращивания капитала и расширения производства.

В бухгалтерском учете процесса продаж продукции (работ, услуг) прибыль или убыток представляют собой финансовый результат от обычных видов деятельности и определяется как разность между доходами и расходами от обычных видов деятельности. Доходами по обычным видам деятельности производственных организаций является выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг.

Для выявления финансового результата от продаж продукции (работ, услуг) необходимо сопоставить указанные доходы по обычным видам деятельно-

сти с соответствующими расходами, которые обусловили получение этих доходов.

Расходы по обычным видам деятельности производственной организации связаны с изготовлением (производством) продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Они включают в себя расходы по производству (расходы, связанные с приобретением и производственным потреблением сырья, материалов, других МПЗ, производственного и иного оборудования, т.е. расходы по содержанию и эксплуатации основных средств, нематериальных активов, расходы по использованию труда), а также управленческие и коммерческие расходы.

Ежемесячно фактическая сумма прибыли определяется как разница между продажной стоимостью проданной продукции (выручкой от продаж продукции) за минусом НДС, акцизов и др. аналогичных платежей и ее фактической производственной себестоимостью продаж, которая в соответствии с выбранным вариантом учетной политики может быть полной или сокращенной.

Основными задачами учета процесса продаж являются:

- 1) определение фактического объема продаж. Для этого бухгалтерский учет должен обеспечить получение информации о количестве проданной продукции в целом и по отдельным видам) в соответствии с договорами;
- 2) выявление финансового результата от продаж. Для этого на основе соблюдения принципа соотнесения доходов и расходов сопоставляются фактическая себестоимость проданной продукции (расходы) с ее стоимостью по продажным ценам (доходами). Полученные показатели – валовая прибыль, а также прибыль/убыток от продаж - используются для определения уровня эффективности (рентабельности) продаж.

Для учета процесса продаж используются бухгалтерские счета: 26 «ОХР», 43 «ГП», 44 «Расходы на продажу», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», 90 «Продажи», 99 «Прибыли и убытки».

Модель учета процесса продаж может содержать один из двух вариантов списания управленческих (общехозяйственных) расходов:

- 1) их отнесение на себестоимость продаж в составе полной себестоимости готовой продукции;
- 2) их отнесение на себестоимость продаж при калькулировании неполной (сокращенной) себестоимости.

При любом из этих вариантов признание дохода (выручки от продаж) происходит согласно принципа начисления в момент отгрузки продукции и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов. На этом основании формируется дебиторская задолженность покупателей, что отражается проводкой: Дт 62 Кт 90), которая отражается по цене продаж продукции плюс НДС (акцизы) по проданной продукции. Признание дохода от продаж продукции, в свою очередь, является основанием для признания соответствующих расходов: по производству, управленческих и коммерческих расходов. Сопоставлением доходов и расходов от продаж выявляется финансовый результат (прибыль/убытки), который относится на счет 99 (табл. 7).

Корреспонденция счетов по учету процесса продаж, р.

Номер и содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Отгружена покупателям проданная продукция по продажным ценам (отражена дебиторская задолженность покупателей)	62	90
2. Отражена стоимость проданной продукции (работ, услуг) по учетным ценам (по производственной себестоимости)	90	43, 20
3. Отражена стоимость расходов на продажу (коммерческих расходов) как расходов периода	90	44
4. Отражена стоимость управленческих расходов как расходов периода	90	26
5. Отражена сумма НДС по проданной покупателю продукции	90	68 НДС
6. Отражена прибыль от продаж продукции, работ, услуг	90	99
7. Отражен убыток от продаж продукции, работ, услуг	99	90

Исчисление фактической себестоимости проданной продукции занимает важное место в построении модели учета процесса продаж. Оно необходимо для выявления финансового результата от продажи продукции (работ, услуг). Такой расчет основывается на определении средневзвешенного процента как отношения фактической себестоимости остатка готовой продукции на начало месяца плюс выпуск продукции в течение месяца к стоимости этого же объема продукции в учетных ценах (табл. 8).

При этом оцениваться готовая продукция может по:

- 1) фактической полной производственной себестоимости, т.е. по сумме всех затрат на ее изготовление;
- 2) учетной цене, которой может быть плановая (нормативная) производственная себестоимость готовой продукции. В таком случае отдельно выявляются и учитываются отклонения фактической производственной себестоимости от ее учетной цены.

Таблица 8

Расчет фактической производственной себестоимости проданной продукции, р.

Показатели	По учетным ценам	По фактической себестоимости
1. Остаток ГП на начало месяца	425	410
2. Выпуск ГП из производства за месяц	1840	1770
3. Итого остаток с выпуском за месяц	2265	2180
4. Отклонение фактической с/с от учетной цены, %	$2180/2265 * 100\% = 96,25\%$	
5. Реализовано ГП за месяц по учетной цене	1760	$1760 * 96,25\% / 100 = 1694$
6. Остаток ГП на конец месяца	505	486

Модель учета прочих доходов и расходов и формирования общего финансового результата деятельности завершает рассмотрение содержания основных хозяйственных процессов.

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», помимо доходов и расходов по обычным видам деятельности выделяются также прочие доходы и расходы, к которым относятся:

- операционные доходы и расходы,
- внереализационные доходы и расходы;
- чрезвычайные доходы и расходы.

Необходимо отметить, что одни и те же доходы могут признаваться в одном случае в качестве доходов по обычным видам деятельности, в других – в качестве операционных доходов. Это связано с предметом и видом деятельности, закрепленным в учредительных документах организации.

Для учета операционных и внереализационных доходов и расходов в составе прочих расходов предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы». В кредите 91 отражаются операционные и внереализационные доходы; в дебете 91 – соответственно операционные и внереализационные расходы. Списание сальдо операционных и внереализационных доходов и расходов производится на счет 99.

Если бухгалтерский учет доходов и расходов от обычных видов деятельности (счет 90) позволяет формировать в Отчете о прибылях и убытках важнейшие показатели эффективности основной (производственной) деятельности (показатели валовой прибыли и прибыль/убыток от продаж), то бухгалтерский учет операционных и внереализационных доходов и расходов (счет 91) позволяет отражать в этой форме отчетности показатель бухгалтерской прибыли/убытка до налогообложения. После его уменьшения на величину налога на прибыль (Дт99 Кт68) формируется показатель прибыли/убытка от обычной деятельности.

Однако в хозяйственной деятельности организации могут возникать и чрезвычайные обстоятельства (стихийные бедствия, пожары, наводнения и т.п.), в связи с чем возникают т.н. чрезвычайные доходы и расходы, которые учитываются непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» (табл. 9).

Таблица 9

**Состав и корреспонденция счетов по учету
чрезвычайных доходов и расходов**

Чрезвычайные расходы (Дт 99)	Чрезвычайные доходы (Кт 99)
Потери и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожар, стихийное бедствие, авария и т.п.) Кт 10, 04, 23, 51, 70, 69	Страховые возмещения, полученные организацией; стоимость материальных ценностей от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов
В Отчете о прибылях и убытках прибыли/убытки от обычной деятельности, скорректированные на величину чрезвычайных доходов и расходов, позволяют сформировать показатель чистой прибыли (нераспределенной прибыли/непокрытого убытка) – важный показатель эффективности деятельности в целом.	

По окончании отчетного года заключительными записями декабря производится реформация баланса, т.е. счет 99 закрывается, а величина чистой прибыли переносятся на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом делаются записи:

Дт 99 Кт 84 – нераспределенная прибыль,
Дт 84 Кт 99 – непокрытый убыток.

Основная литература:

1. Булгакова С.В. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособ. / С.В. Булгакова, Н.Г. Сапожникова. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2002. – 288 с.
2. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета : учеб. для студ. вузов / М.И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 528 с.
3. Байда Т.П. Теория бухгалтерского учета : задачи и ситуации : учеб. пособ. / Т.П. Байда, Е.А. Марусенко, Е.В. Погорелова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 128 с.

Дополнительная литература:

1. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособ. / В.П. Астахов. – Ростов н/Дону : Издат. центр «МарТ», 2001. – 326 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. – М. : Аскери-АССА, 1999. – 1120 с.
3. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник : Пер. с англ. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
4. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
5. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: Теория и практика : Пер. с фр. под ред. Я.В. Соколова / Ж. Ришар. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
6. Рувер Р. Как возникла двойная бухгалтерия : Пер. с англ. под ред. Н. Вейцмана / Р.де Рувер. – М. : Госфиниздат, 1958. – 64 с.
7. Сапожникова Н.Г. Принципы бухгалтерского учета: учеб. пособ. / Н.Г. Сапожникова – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2001. – 176 с.
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета : учеб. пособ. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 516 с.

Автор Булгакова Светлана Викторовна
Редактор Бунина Т.Д.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета
Воронежского государственного университета

Заказ № 421 от 28 декабря 2005 г. Тираж 30 экз.

