

МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

Для успешного функционирования в рыночной экономике любой экономический субъект должен иметь определенный капитал. Капитал представляет собой совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение рабочей силы, прав и привилегий, необходимых экономическому субъекту для осуществления своей хозяйственной деятельности.

В ходе хозяйственной деятельности капитал экономического субъекта постоянно изменяется, т.е. совершает экономический кругооборот: меняет денежную форму на материальную, затем вновь превращается в денежные средства и т.д.

В бухгалтерском учете отражается кругооборот капитала отдельного экономического субъекта и формируется информация о состоянии и размещении капитала на различных стадиях его кругооборота, а также изменения величины капитала в процессе хозяйственной деятельности.

В соответствии со ст. 5 ФЗ №402-ФЗ объектами бухгалтерского учета являются:

- факты хозяйственной жизни;
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования его деятельности;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты, если это установлено федеральными стандартами

В соответствии с п. 8 ст. 3 Закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, *факт хозяйственной жизни* – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и движение денежных средств.

Рассмотрим *операцию* как проявление *факта хозяйственной жизни* с позиции действующих стандартов.

Документы, регулирующие бухгалтерский учет, вкачают четыре уровня:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

Первые два уровня обязательны к применению, однако пока эти стандарты находятся в стадии разработки. До утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов применяются стандарты и правила ведения бухгалтерского учета, утвержденные до 01.01.2013 г.

Рассмотрим хозяйственные процессы как совокупность хозяйственных операций и их отражение в учете с позиции действующих федеральных стандартов.

В **процессе снабжения** учитываются факты хозяйственной жизни по заготовлению и приобретению материальных ценностей. Поставщики отпускают сырье и материалы по **отпускной цене**, а для экономического субъекта это **покупная цена**, которая указывается в счет-фактуре. Кроме этого, экономический субъект несет расходы, связанные с приобретением и доставкой, такие расходы принято называть **транспортно-заготовительными**.

Поэтому МПЗ принимаются к учету по **фактической себестоимости**, которая складывается из **покупной стоимости** и транспортно-заготовительных расходов за вычетом НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Поскольку организации имеют связи с большим числом партнеров, с каждым из которых складываются свои отношения по формированию цен приобретения и продажи, а фактическую себестоимость проданных товаров в ряде случаев определяют в конце отчетного периода, использование показателя фактической себестоимости затруднено. Поэтому используются **учетные цены**, в качестве которых применяют **покупные, плановые и нормативные цены**.

При отпуске МПЗ в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых во времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) МПЗ производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики (п.16 ПБУ 5/01).

Пример.

Остатки МПЗ на начало отчетного периода	-
1 партия 20 т * 20000 р.	= 400000 р.;
2 партия 10 т * 17000 р.	= 170000 р.;
<u>3 партия 30 т * 12000 р.</u>	<u>= 360000 р.</u>
Итого 60 т	= 930000 р.

Отпущен на производство 50 т, остаток 10 т. Рассмотрим разные способы оценки при их списании.

По себестоимости каждой единицы

При этом способе путем инвентаризации оцениваем остаток:

2 т (1 партия)	40000
2 т (2 партия)	34000
<u>6 т (3 партия)</u>	<u>72000</u>
Итого 10 т	146000

Оцениваем МПЗ, списанные на производство: 930000 – 146000 = 784000.

По средней себестоимости

Определяем среднюю стоимость 1 т = 930000 : 60 т = 155000; оцениваем МПЗ, списанные на производство 15500 * 50 т = 775000 ; оцениваем остаток 15500 * 10 т = 155000.

По себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО)

Оцениваем МПЗ, списанные на производство:

1 партия 20 т * 20000 = 400000
2 партия 10 т * 17000 = 170000
<u>3 партия 20 т * 12000 = 240000</u>
Итого 50 т 810000

Остаток оцениваем исходя из 3 партии: 10 т * 12000 = 120000 или 930000 – 810000 = 120000.

Согласно плану счетов и инструкции по его применению существуют 2 варианта учета процесса снабжения:

– **1 вариант:** материалы на счете 10 «Материалы» учитывают по фактической себестоимости, для этого на счете 10 «Материалы» открывают 2 аналитических счета:

- 10-1 «Материалы по учетным ценам»;
- 10-2 «Транспортно-заготовительные расходы».

– **2 вариант:** материалы на счете 10 «Материалы» учитывают по учетным ценам, фактическая себестоимость формируется на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», а отклонения учетной цены от фактической стоимости – на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Выбор варианта учета определяет хозяйствующий субъект самостоятельно и отражает его в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

При этих вариантах факты хозяйственной жизни процесса снабжения с использованием счетов 10, 15, 16 оформляются бухгалтерскими записями, приведенными в таблице 1.

Таблица 1 – Бухгалтерские записи по учету операций процесса снабжения

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Сумма, руб.	1 вариант		2 вариант	
			дебет	кредит	дебет	кредит
1	Получены материалы от поставщиков по учетным ценам	200 000	10-1	60	15	60
2	Транспортно-заготовительные расходы	50 000	10-2	60,76	15	60,76

3	Начислен НДС по приобретенным ценностям	45 000	19	60,76	19	60,76
4	Оприходованы материалы на складе по учетным ценам	200 000	x	x	10	15
5	Списаны отклонения фактической себестоимости (ФС) приобретенных материалов от учетных цен (УЦ) если: ФС > УЦ ФС < УЦ	50000 x	x x	x x	16 15	15 16
6	Списаны материалы, израсходованные на производство по учетным ценам	150000	20	10-1	20	10
7	Списаны отклонения от учетных цен в конце отчетного периода, согласно расчету	30000	20	10-2	20	16
8	Зачтен НДС, по приобретенным ценностям в соответствии с налоговым законодательством	45000	68	19	68	19

Пример: Расчет отклонений от учетных цен

I вариант

Сч. 10

д-т	«Материалы»	к-т
Сн	110000	3) 150000
1)	200000	7) 30000
2)	50000	
Об.	250000	Об. 180000
Ск	180000	

Сч. 10-2

«Транспортно-заготовительные расходы»

д-т		к-т
Сн	10000	7) 30000
2)	50000	
Об.	50000	Об. 30000
Ск	30000	

Сч. 10-1 «Материалы по учетным ценам»

д-т	к-т		
Сн	100000	3)	150000
1)	200000		
Об.	200000	Об.	150000
Ск	150000		

Расчет среднего процента отклонений:

$$\begin{aligned}
 & (\text{Сн сч. 10-2} + \text{До Сч. 10-2}) : (\text{Сн сч. 10-1} + \\
 & + \text{До Сч. 10-1}) * 100\% = (10000 + 50000) : \\
 & : (100000 + 200000) * 100\% = 20\%.
 \end{aligned}$$

II вариант

Сч. 10 «Материалы»				Сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»			
д-т			к-т	д-т			к-т
Сн	100000	б)	150000	Сн	-	4)	200000
4)	200000			1)	200000	5)	50000
				2)	50000		
Об	200000	Об.	150000	Об.	250000	Об.	250000
Ск	150000			Ск	-		

Сч. 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»			
д-т			к-т
Сн.	10000	7)	30000
5)	50000		
Об.	50000	Об.	30000
Ск	30000		

Расчет процента отклонений в стоимости материальных ценностей
(Сн. сч. 18 + ДО Сч. 16) : (Сн. Сч. 10 + ДО Сч. 10) * 100% = (10000 + 50000) : (100000 + 200000) * 100% = 20%.

Таким образом, при первом варианте на счете 10 «Материалы» остаток показывает фактическую себестоимость заготовленных материалов, а при втором варианте только учетную их стоимость. На счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» начальное сальдо может означать стоимость материалов в пути или не поступивших на склад, Остаток на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» означает отклонение от учетных цен.

Чтобы правильно организовать учет затрат, необходимо знать их классификацию и группировку.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета;
- порядок их классификации;
- условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете (ст. 22 п. 3.1 Закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их **группировка** по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Таблица 2 – Классификация затрат

Признаки	Виды затрат
По месту возникновения	По структурным подразделениям (цех, бригада, звено)
По видам продукции	Чтобы правильно распределить расходы по видам продукции
По способу включения в себестоимость	- Прямые - Косвенные
В зависимости от объема продукции	- Постоянные - Переменные
В отношении технологии производства	- Основные - Накладные
Однородность затрат	- Одноэлементные - Комплексные

Различают 3 вида производства:

- Основное производство (счет 20);
- Вспомогательное производство (счет 23);
- Обслуживающиеся производства и хозяйства (счет 29).

Основным счетом по учету процесса производства является счет 20 «Основное производство». В соответствии с инструкцией по применению Плана счетов на счете 20 обобщается следующая учетная информация (рис.1).

Дебет	Счет 20 "Основное производство"	Кредит
Сальдо - незавершенное производство на начало отчетного периода (НЗПн)		Фактическая себестоимость продукции основного производства (ФС) определяется: ФС = НЗПн + З - ВО - НЗПк
Прямые расходы: Дт 20 Кт 10,69,70,02,05, и др.		Стоимость возвратных отходов (ВО) Дт 10 Кт 20
Расходы вспомогательных производств Дт 20 Кт 23.		Стоимость забракованной продукции Дт 28 Кт 20
Косвенные расходы: Дт 20 Кт 25,26.		
Потери от брака Дт 20 Кт 28.		
Оборот - затраты за отчетный период (З)		Оборот - фактическая себестоимость (ФС)
Сальдо - незавершенное производство на конец отчетного периода) (НЗПк)		

Рисунок 1 – Структура счета 20 "Основное производство"

По дебету счета 20, допускается непосредственное списание общехозяйственных расходов в качестве условно-постоянных в дебет счета 90 «Продажи» («**direct costing**»), рисунок 2.

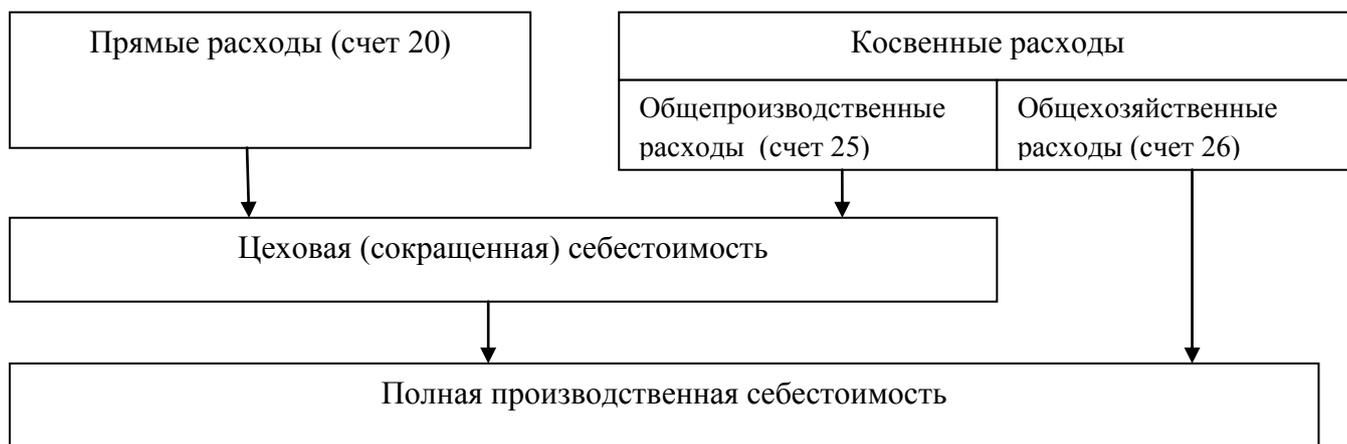


Рисунок 2 – Схема формирования сокращенной и полной производственной себестоимости

По кредиту счета 20 выпуск продукции отражается в зависимости от ее оценки (фактическая, плановая или нормативная себестоимость) и оформляется следующими бухгалтерскими записями (табл. 3).

Таблица 3 – Бухгалтерские записи по учету выпуска продукции

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Сумма, руб.	1 вариант		2 вариант	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Оприходована продукция в течение отчетного периода по плановой или нормативной себестоимости	250 000	43	20	43	40
2	Согласно расчету в конце отчетного периода определяется фактическая себестоимость	300 000	х	х	40	20
3	Корректируется плановая или нормативная себестоимость до фактической: при удорожании при удешевлении	50 000	43	20	90	40
		50000	43	20	90	40

При первом варианте фактическая себестоимость произведенной продукции формируется на счете 20 «Основное производство», а при втором фактическая себестоимость формируется на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В процессе продажи заканчивается кругооборот капитала, в котором учитываются операции, связанные с расходами по продаже продукции

(работ, услуг), формирующие полную производственную себестоимость с одной стороны, а с другой выручку – отражающие доход от обычных видов деятельности. Для учета процесса продажи в Плане счетов выделены счета 44 «Расходы на продажу» и 90 «Продажи».

Счет 44 «Расходы на продажу» – операционный, собирательно-распределительный. На этом счете по дебету накапливают суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другими соответствующими показателями);

- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, – расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);

- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих с.х. продукцию, в дебет счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг ежемесячно относят на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг): Дт 90 Кт 44.

Счет 90 «Продажи» – операционный, сопоставляющий, операционно-результатный и предназначен для обобщения информации о доходах и расходах от обычных видов деятельности и для определения финансового результата по ним (рис. 3).

Дебет	Счет 90 «Продажи»	Кредит
Списывается себестоимость проданной продукция Дт 90 Кт 43		Отражается выручка и в зависимости от варианта определения выручки:
Корректируется плановая или нормативная себестоимость проданной продукции и доводится до фактической Дт 90 Кт 43,40		- по моменту отгрузки (метод начисления) Дт 62 Кт 90
Списываются управленческие расходы, если формируется сокращенная производственная себестоимость Дт 90 Кт 26		- по моменту оплаты (кассовый метод) Дт 50,51,52,55 Кт 90
Списываются коммерческие расходы Дт 90 Кт 44		
Отражаются налоги, включенные в выручку Дт 90 Кт 68		
Оборот - полная себестоимость (ПС)		Оборот - выручка (В)

Рисунок 3 – Структура счета 90 "Продажи"

В конце отчетного периода путем сопоставления дебетового (ПС) и кредитового (В) оборота определяется искомый финансовый результат:

- если ПС > В, то определяется убыток Дт 90 Кт 99;
- если ПС < В, то определяется прибыль Дт 90 Кт 99.

После определения финансового результата счет 90 закрывается ежемесячно (табл. 6).

Таблица 6 – Бухгалтерские записи по учету операций процесса продажи

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Сумма, руб.	По моменту отгрузки		По моменту оплаты	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Отгружена продукция покупателям	500 000	90	43	45	43
2	Предъявлен счет покупателю за отгруженную продукцию (отпускная цена - 700000, НДС - 126000)	826 000	62	90	х	х
3	Оплачен счет покупателем	826 000	51	62	51	90
4	Списывается оплаченная отгруженная продукция	500000	х	х	90	45
5	Списываются расходы по продаже	100000	90	44	90	44
	Начислен НДС	126000	90	68	90	68
7	Определяется финансовый результат:					
	- прибыль	100000	90	99	90	99
	- убыток	х	99	90	99	90

Для отражения информации о доходах и расходах по обычным видам деятельности в отчете о финансовых результатах, к счету 90 "Продажи" открываются следующие субсчета: 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Записи по субсчетам производятся накопительно в течение отчетного года. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Таким образом, формирование систематизированной информации о фактах хозяйственной жизни будет соответствовать федеральным стандартам, т.е. требованиям федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ и порядку составления на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.