

Тема 8. Учет основных хозяйственных процессов

План лекции:

1. Понятие учета процесса снабжения, его отражение бухгалтерскими записями.
2. Фактическая себестоимость приобретенных материальных ценностей.
3. Характеристика транспортно-заготовительных расходов.

Учет процессов создания и приобретения средств производства

Процесс создания и приобретения средств производства представляет собой комплекс хозяйственных операций по обеспечению организации земельными участками, объектами природопользования, зданиями, сооружениями, оборудованием, транспортными средствами, объектами промышленной и интеллектуальной собственности, которые необходимы для обеспечения нормального хода процессов деятельности. Средства производства используются организацией длительное время (более одного года) в нескольких повторяющихся производственных процессах и поэтому отражаются в учете в составе внеоборотных активов.

Такие объекты учитываются на специально предназначенных для этого активных счетах "Основные средства" и "Нематериальные активы" по их первоначальной (инвентарной) стоимости, т.е. по стоимости строительства, приобретения и монтажа. Однако прежде чем отразить первоначальную стоимость объектов основных средств и нематериальных активов на указанных счетах, расходы, связанные со строительством, приобретением и монтажом средств производства предварительно учитываются по дебету активного счета "Вложения во внеоборотные активы" по соответствующим субсчетам.

При этом расходы организации по строительным работам, которые выполнены подрядчиком, а также расходы, связанные с приобретением средств производства учитываются по дебету счета "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Стоимость строительных работ определяется договором, а себестоимость приобретаемых средств производства складывается из их цены уплаченной поставщику и транспортно-заготовительных расходов.

Д	«Вложения во внеоборотные активы»	К
Сн - стоимость вложений в незавершенные внеоборотные активы на начало периода		
Затраты по строительству, монтажу и приобретению основных средств, а также созданию и приобретению нематериальных активов	Списание фактической себестоимости введенных в эксплуатацию основных средств и нематериальных активов	
Ск - стоимость вложений в незавершенные внеоборотные активы на конец периода		

Д	«Основные средства»	К	Д	«Нематериальные активы»	К
Сн - стоимость основных средств на начало периода			Сн - стоимость нематериальных активов на начало периода		
Первоначальная стоимость введенных в эксплуатацию основных средств			Первоначальная стоимость введенных в эксплуатацию нематериальных активов		
Ск - стоимость основных средств на конец периода			Ск - стоимость нематериальных активов на конец периода		

Схема 15

В свою очередь, при строительстве средств производства собственными силами, в учете отражаются фактически произведенные расходы, связанные с его осуществлением, которые отражаются по дебету счета "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счетов учета материалов, заработной платы и т.п.

В момент ввода в эксплуатацию фактическая себестоимость готовых к эксплуатации объектов, выявленная на счете "Вложения во внеоборотные активы", списывается с его кредита на соответствующие счета, предназначенные для учета средств производства (схема 15).

Таким образом, в системе бухгалтерского учета должны найти отражение количество и себестоимость (первоначальная стоимость) приобретаемых и строящихся средств производства. Определение этих показателей и является основной задачей бухгалтерского учета создания и приобретения средств производства.

Учет процесса производства

Процесс производства в зависимости от технологических особенностей представляет собой комплекс хозяйственных операций по превращению

предметов труда в готовую продукцию или комплекса таких же операций по выполнению работ и услуг.

Осуществляя производственную деятельность, организации потребляют различные ресурсы, т.е. средства производства, материалы, рабочую силу и прочие необходимые ресурсы. Для учета производственных затрат, возникающих при потреблении ресурсов, и выявления себестоимости производства в бухгалтерском учете применяется активный счет "Основное производство" (схема 17).

Отражение потребления ресурсов осуществляется в бухгалтерском учете организации по-разному в зависимости от их экономической природы. В разрезе экономических элементов затрат на производство потребление ресурсов можно представить в следующем виде.

Так, потребление средств производства отражается в затратах по изготовлению продукции через амортизационные отчисления. При этом, начисление амортизации основных средств отражается в учете по дебету счетов, предназначенного для учета расходов и кредиту счета "Амортизация основных средств". В свою очередь, начисление амортизации большинства нематериальных активов отражается по дебету счетов учета расходов и кредиту счета "Амортизация нематериальных активов". При этом существуют и такие объекты нематериальных активов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно по кредиту счета "Нематериальные активы" без использования счета учета их амортизации. Таким образом, основные средства и нематериальные активы путем начисления их амортизации переносят свою стоимость на затраты производства увеличивая их. Одновременно с этим амортизация обеспечивает воспроизводство этих активов.

Потребление материалов в процессе производства отражается в бухгалтерском учете путем включения их стоимости в расходы по производству продукции, выполнения работ и оказания услуг. Передача материалов на производство по мере такой необходимости отражается в учете по дебету счета "Основное производство" и кредиту счета "Материалы".

Потребление рабочей силы отражается в бухгалтерском учете через начисление заработной платы и отчислений на социальные нужды. При этом

дебетуется счет "Основное производство" и кредитуются счета "Расчеты по оплате труда" и "Расчеты по социальному страхованию".

Д	Счет «Основное производство»	К
Сн - незавершенное производство на начало периода		
Затраты на изготовление продукции: амортизационные отчисления материальные расходы зарплата отчисления на социальные нужды прочие расходы	Себестоимость законченной и сданной на склад готовой продукции	
Затраты на производство за период	Себестоимость произведенной продукции	
Сн - незавершенное производство на конец периода		

Схема 17

Прочее потребление ресурсов, имеющих отношение к производству, также отражается путем их включения в расходы производства. Так, например, потребленная энергия относится на расходы производства на основании сумм расчетно-платежных документов, выставленных ее поставщиками.

Из стоимости потребленных ресурсов, отраженных на счете "Основное производство" и складывается фактическая себестоимость изготовленной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. По данным этого счета определяется сумма затрат организации за отчетный период и фактическая себестоимость законченной и сданной на склад готовой продукции.

Передача продукции на склады организации отражается в учете записью по дебету счета "Готовая продукция" и кредиту счета "Основное производство". Для организаций, выполняющих работы и оказывающие услуги, процесс производства заканчивается сдачей заказчику выполненных работ и оказанных услуг. Стоимость принятых заказчиком работ и услуг отражается в учете по дебету счета "Продажи" и кредиту счета "Основное производство".

Таким образом, в системе бухгалтерского учета должны найти отражение количество и себестоимость изготовленной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Определение этих показателей и является основной задачей бухгалтерского учета производства.

Для того, что бы воспроизвести потребленные ресурсы, произведенные организацией продукцию, работы и услуги необходимо продать. Именно,

процесс продажи в условиях рыночной экономики является важнейшим процессом деятельности, который отражает эффективность всей деятельности организации в целом. В бухгалтерском учете этого процесса обобщаются все произведенные организацией расходы производства, получаемые от продажи доходы, и выявляется ее финансовый результат. Кроме того, в деятельности организации возникают и другие доходы, расходы и финансовые результаты, не связанные с процессом продажи. При этом формирование указанных показателей в бухгалтерском учете осуществляется по различным направлениям. В свою очередь, полученные организацией финансовые результаты, могут распределяться по усмотрению собственников. Для того чтобы ориентироваться во всем многообразии расходов, доходов и финансовых результатов, отражаемых в бухгалтерском учете необходимо их принципиальное рассмотрение.

Учет процесса продажи и выявления ее финансового результата

Процесс продажи - это комплекс хозяйственных операций по сбыту продукции, работ и услуг, а также доведению их до потребителя. Продажа - это завершающий этап кругооборота средств организации. В условиях рыночной экономики этот процесс является определяющим в деятельности организации. Именно при отражении в бухгалтерском учете процесса продажи осуществляется соотнесение доходов и расходов от обычных видов деятельности и выявляется важнейший оценочный показатель, характеризующий производственную деятельность организации - прибыль или убыток от обычных видов деятельности.

Перед учетом процесса продажи ставятся две задачи:

во-первых, выявить объем продаж в денежном и натуральном выражении за определенный период времени как в целом по организации, так и по отдельным видам выпускаемой продукции, работ и услуг;

во-вторых, выявить финансовый результат от продажи (прибыль или убыток).

Для учета операций по сбыту продуктов производства и выявлению финансовых результатов от их продажи применяется синтетический счет "Продажи". В организациях, производящих продукцию, ее отгрузка в соответствии с договором поставки отражается в учете записью по дебету счета "Расчеты с покупателями и подрядчиками" и кредиту счета "Продажи".

Одновременно фактическая себестоимость отгруженной продукции списывается с кредита счета "Готовая продукция" в дебет счета "Продажи".

Для организаций, выполняющих работы и оказывающих услуги их производство сразу завершается продажей. Поэтому фактическая себестоимость работ и услуг списывается с кредита счета "Основное производство" в дебет счета "Продажи".

Особенностью отражения операций на счете "Продажи" является то обстоятельство, что на нем один и тот же хозяйственный процесс отражаются как по дебету, так и по кредиту счета, но в двух разных оценках - по дебету фактическая себестоимость проданной продукции, по кредиту - отпускные цены на эту же продукцию. Сопоставление двух оценок и позволяет выявить финансовый результат от продажи (схема 18).

Д	«Продажи»	К
Производственная себестоимость проданной продукции, выполненных работ и оказанных услуг		Отпускная цена продаж
Расходы, связанные с продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг		
Полная себестоимость проданной продукции, выполненных работ и оказанных услуг		Выручка от продажи
Прибыль как результат продажи		Убыток как результат продажи

Схема 18

Таким образом, счет "Продажи" позволяет выявить как полную себестоимость проданной продукции (дебет счета), так и объем продаж в отпускных ценах организации (кредит счета). А разница между отпускной ценой (кредит счета) и полной себестоимостью (дебет счета) показывает финансовый результат от продаж продукции.

Выявленный финансовый результат списывается со счета "Продажи" на счет "Прибыли и убытки". Если организацией получена прибыль от продаж, то этот финансовый результат учитывается по дебету счета "Продажи" и кредиту счета "Прибыли и убытки", если - убыток, то делается запись по кредиту счета "Продажи" и дебету счета "Прибыли и убытки". После выявления финансового результата и его списания, счет "Продажи" ежемесячно закрывается и в балансе никогда не показывается.

Таким образом, основная функция учета процесса продаж - формирование финансового результата продажи, который также называется финансовым результатом от обычных видов деятельности.

Принципы учета финансовых результатов

1. Учет выявления конечного финансового результата хозяйственной деятельности организации

Совокупный финансовый результат по всей финансово- хозяйственной деятельности организации учитывается особо на специально предназначенном для этого счете "Прибыли и убытки". Именно на этом счете выявляется конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток), который формируется следующим образом.

По дебету или кредиту счета "Прибыли и убытки" в зависимости от своей экономической природы учитывается выявленный на счете "Продажи" финансовый результат от обычных видов деятельности. Точно также учитывается финансовый результат от прочих видов деятельности, выявленный на счете "Прочие и доходы и расходы". Таким образом, на счете "Прибыли и убытки" отражаются финансовые результаты по указанным видам деятельности, представленные в виде сальдо.

Самостоятельную группу доходов и расходов, отражаемых на счете "Прибыли и убытки" развернуто, представляют показатели, характеризующие чрезвычайные обстоятельства хозяйствования, т.е. редкие и экстраординарные факты хозяйственной деятельности. Такие показатели получили название чрезвычайных доходов и расходов.

В состав таких расходов входят суммы потерь от списания стоимости активов организации в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий, национализации имущества и т.п. В результате устранения последствий чрезвычайных обстоятельств хозяйствования организация может получать чрезвычайные доходы. Как правило, к таким доходам относится стоимость оприходованных материалов, полученных от разборки имущества, испорченного или утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств.

Выделение чрезвычайных доходов и расходов в самостоятельную группу, связано с необходимостью формирования у пользователей бухгалтерской информации объективного подхода к оценке конечного финансового результата.

Полученная организацией прибыль облагается налогом. В современных условиях расчеты по налогу на прибыль представляют собой сложную и трудоемкую процедуру, целью которой является установление взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета прибыли. Техническая сторона этого вопроса порождает множественные значения финансовых результатов. Поэтому в целях упрощения материала ограничимся введением в систему исчисления конечного финансового результата, суммы налога на прибыль эквивалентной той, которая исчислена по данным налогового учета.

Сумма начисленного налога на прибыль отражается в учете по дебету счета "Прибыли и убытки" и кредиту счета "Расчеты по налогам и сборам".

Таким образом, дебету счета "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы). По кредиту этого счета учитываются прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода. Следовательно, основной функцией рассматриваемого счета является обобщение информации о формировании финансовых результатов деятельности организации в единый агрегированный показатель (схема 20).

Д	«Прибыли и убытки»	К
В течение отчетного года		
Убыток от продаж	Прибыль от продаж	
Сальдо превышения прочих расходов над прочими доходами	Сальдо превышения прочих доходов над прочими расходами	
Расходы, признаваемые чрезвычайными	Поступления средств, признаваемых чрезвычайными доходами	
Начисленные платежи налога на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций		
Суммы убытков и расходов	Суммы прибыли и доходов	
Сальдо – чистый убыток на конец отчетного месяца	Сальдо – чистая прибыль на конец отчетного месяца	
Заключительная запись декабря отчетного года		
Списание чистой прибыли отчетного года	Списание чистого убытка отчетного года	

Схема 20

При этом порядок выявления конечного финансового результата промежуточных отчетных периодов и такого же результата за год существенно различаются с точки зрения его отражения в учете. Конечный финансовый результат промежуточных отчетных периодов выявляется путем сопоставления оборотов к счету "Прибыли и убытки" без его записи в

бухгалтерском учете. Такое сопоставление необходимо только для текущего информирования пользователей бухгалтерской информации. В то же время выявленный на счете "Прибыли и убытки" конечный финансовый результат по итогам деятельности за год списывается на счет "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".