

## Глава 14

### Отгруженные ценности, другие запасы и затраты

$$\text{Активы} = \text{Внеоборотные активы} + \text{Оборотные активы}$$

В данной главе рассмотрены следующие виды оборотных активов организации: отгруженные ценности, затраты в незавершенном производстве, расходы будущих периодов. Рассмотрены операции реализации ценностей по договору комиссии или поручения, переоценки товарно-материальных ценностей, а также порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей.

#### Отгруженные ценности

##### Установление момента реализации

Реализацией ценностей признается передача на возмездной основе права собственности на данные ценности. При соблюдении допущения о временной определенности фактов хозяйственной деятельности, момент реализации признается в бухгалтерском учете по факту возникновения права собственности приобретателя, независимо от фактического времени поступления денежных средств в оплату ценностей.

Согласно Гражданскому кодексу, право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Таким образом, реализация ценностей и признание выручки отражается в бухгалтерском учете по факту отгрузки ценностей, выполнения работ, оказания услуг и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов. Данный момент реализации считается общепринятым.

Определение момента реализации по факту *оплаты* отгруженных ценностей допускается лишь в следующих двух случаях:

- если договором обусловлено, что право владения, использования и распоряжения отгруженной продукцией (товарами) переходит от организации к покупателю (заказчику) по факту поступления денежных средств в оплату отгруженной продукции (товаров) на расчетный или другой аналогичный счет либо в кассу организации. В этом случае, если отгрузка ценностей была произведена, реализация ценностей и признание выручки отражается в бухгалтерском учете на дату поступления денежных средств;

- субъекты малого предпринимательства могут применять в бухгалтерском учете кассовый метод определения выручки.

В налоговом учете (для целей налогообложения) организация может установить момент реализации «по оплате» и применять его только при расчете суммы налога на прибыль и других обязательств перед бюджетом.

### **Отгруженные ценности**

Отпущенные материально-производственные запасы, то есть готовая продукция, товары для перепродажи, а также материалы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы квалифицируются в учете как *отгруженные* ценности в случаях, если:

- договором поставки на данную партию ценностей обусловлен отличный от общепринятого момент перехода от организации к покупателю (заказчику) права владения, пользования и распоряжения ценностями и риска их случайной гибели;
- ценности передаются другим организациям для реализации на комиссионных и иных подобных началах.

Отгруженные ценности продолжают числиться на балансе организации-продавца до наступления момента их реализации. При наступлении момента реализации ценности списываются с учета.

Если договором предусмотрено, что право собственности на переданные покупателю ценности сохраняется за продавцом до оплаты ценностей или наступления иных обстоятельств, то в этом случае покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать ценности или распоряжаться ими иным образом, если иное не предусмотрено законом или договором, либо не вытекает из назначения и свойств ценностей.

Если в срок, предусмотренный договором, переданные ценности не будут оплачены или не наступят иные обстоятельства, при которых право собственности переходит к покупателю, продавец вправе потребовать от покупателя возратить ему ценности, если иное не предусмотрено договором.

### **Оценка отгруженных ценностей**

Отгруженные ценности отражаются в бухгалтерском балансе по полной себестоимости. Данная величина равна сумме производственной себестоимости и коммерческих расходов по реализации (сбыту), включаемых в договорную (контрактную) цену. Понесенные расходы по сбыту ценностей, которые подлежат возмещению поставщиком, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности как задолженность за покупателями и заказчиками.

При реализации ценностей по договору с отличным от общепринятого моментом перехода права собственности, либо при реализации товаров по договорам комиссии и поручения, существует определенный временной интервал между датой отгрузки ценностей и датой их реализации.

Если подобные поставки производятся регулярно (например, при поставках готовой продукции), то на начало отчетного месяца на балансе организации может числиться некоторый объем отгруженной, но еще не реализованной продукции. В течение отчетного месяца производится отгрузка других партий продукции, поступает оплата за ранее отгруженные партии, и оплаченные партии списываются с учета на реализацию. Не оплаченные партии на конец отчетного месяца будут учитываться в составе остатка отгруженной продукции.

По итогам отчетного месяца в бухгалтерском учете должны быть исчислены:

- полная себестоимость продукции, отгруженной в отчетном месяце с условием реализации «по оплате»;
- полная себестоимость продукции, реализованной «по оплате» в отчетном месяце. Этот показатель необходим для определения финансового результата от реализации;
- полная себестоимость остатка отгруженной продукции на конец отчетного месяца (отражается в бухгалтерском балансе).

### Расчет полной себестоимости отгруженной продукции

Для определения полной себестоимости отгруженной продукции отчетного месяца (с условием реализации «по оплате» согласно договорам), должны быть определены и просуммированы:

- фактическая производственная себестоимость продукции, отгруженной с условием реализации «по оплате». Расчет производится методами средней себестоимости, ФИФО, ЛИФО;
- коммерческие расходы отчетного месяца, относящиеся к отгруженной продукции с моментом реализации «по оплате». Таким образом, совершенные в отчетном месяце коммерческие расходы распределяются между продукцией, отгруженной с реализацией «по отгрузке»; продукцией, отгруженной с реализацией «по оплате» и остатком продукции на складе.

**Пример.** Расчет полной себестоимости отгруженной продукции с моментом реализации «по оплате» согласно договорам (по методу средней себестоимости)

Несколько изменим условия примера главы 13 «Готовая продукция» об операциях организации «Сигма». В данном варианте одна часть продукции отгружалась со склада по договорам с общепринятым моментом реализации («по отгрузке»), а другая часть была отгружена по договорам с отличным от общепринятого моментом перехода прав собственности (реализация «по оплате»).

Показатели отчетного периода	Производственная себестоимость		Коммерческие расходы
	Плановая	Отклонения	
Остаток продукции на складе на начало месяца	10000	150	700
Выпущено из производства продукции	20000	600	
Реализовано продукции (по отгрузке)	18000	?	?
Отгружено продукции (реализация по оплате)	7000	?	?
Остаток продукции на складе на конец месяца	5000	?	?
Коммерческие расходы отчетного месяца	-	-	1230

Определим отклонения фактической производственной себестоимости отгруженной продукции от плановой:

- 1) Плановая себестоимость полного объема готовой продукции:  $10000 + 20000 = 30000$  (р.)
- 2) Отклонения себестоимости полного объема готовой продукции:  $600 + 150 = 750$  (руб.)
- 3) Средний процент отклонений себестоимости:  $750 : 30000 = 0,025$  (2,5%)
- 4) Отклонения себестоимости, относящиеся к отгруженной продукции:  $7000 * 0,025 = 175$  (р.)

Определим сумму коммерческих расходов, относящихся к отгруженной продукции

- 1) Суммарные коммерческие расходы:  $1230 + 700 = 1930$  (руб.)
- 2) Плановая себестоимость полного объема готовой продукции:  $25000 + 5000 = 30000$  (руб.)
- 3) Средний процент коммерческих расходов (п.1) : (п.2),  $1930 : 30000 = 0,064$  (6,4%)
- 4) Коммерческие расходы, относящиеся к отгруженной продукции:  $7000 * 0,064 = 448$  (р.)

Таким образом, суммарные отклонения себестоимости для отгруженной продукции:

$$175 + 448 = 623 \text{ (руб.)}$$

Полная себестоимость продукции, отгруженной в отчетном месяце с реализацией «по оплате» согласно договорам:  $7000 + 623 = 7623$  (руб.)

#### **Расчет себестоимости реализованной «по оплате» продукции и себестоимости остатка отгруженной продукции**

Приведем последовательность расчета себестоимости продукции, реализованной «по оплате» согласно условиям договоров, в случае текущего учета продукции по нормативной (плановой) либо другой учетной себестоимости, а также с использованием метода средней себестоимости. Расчет соответствующих отклонений себестоимости производится в конце отчетного месяца:

- 1) Определяется учетная себестоимость полного объема отгруженной продукции отчетного месяца. Для этого суммируются учетные себестоимости остатка отгруженной продукции на начало месяца и объема продукции, отгруженной в отчетном месяце с реализацией «по оплате».
- 2) Определяются отклонения себестоимости для полного объема отгруженной продукции.
- 3) Определяется *средний процент* отклонений себестоимости отгруженной продукции. Формула расчета (п. 2) : (п. 1).
- 4) Определяются отклонения себестоимости, относящиеся к объему продукции, реализованной «по оплате» в отчетном месяце. Для этого учетная себестоимость реализованной «по оплате» продукции умножается на средний процент (п. 3).
- 5) Определяются отклонения себестоимости, относящиеся к остатку отгруженной продукции на конец месяца. Формула расчета (п. 2) – (п. 4).

Полная себестоимость реализованной «по оплате» продукции определяется как сумма учетной себестоимости данной продукции и соответствующих отклонений себестоимости. Полная себестоимость остатка отгруженной (не оплаченной) продукции на конец месяца равна сумме учетной себестоимости и соответствующих отклонений себестоимости.

**Пример** (продолжение). Расчет себестоимости реализованной «по оплате» продукции (по методу средней себестоимости)

В представленной таблице приведены данные отчетного месяца по организации «Сигма» о движении отгруженной продукции (с моментом реализации «по оплате» согласно договорам).

Показатели отчетного периода	Себестоимость	
	Плановая	Отклонения
Отгруженная продукция на балансе на начало месяца	3000	290
Отгруженная продукция в отчетном месяце	7000	623
Реализовано продукции (по оплате)	8000	?
Отгруженная продукция на балансе на конец месяца	2000	?

Определим себестоимость реализованной по оплате продукции:

- 1) Учетная себестоимость полного объема отгруженной продукции:  $3000 + 7000 = 10000$  (р.)
  - 2) Отклонения себестоимости для полного объема отгруженной продукции:  $290 + 623 = 913$
  - 3) Средний процент отклонений себестоимости:  $913 : 10000 = 0,0913$  (9,13%)
  - 4) Отклонения себестоимости для реализованной «по оплате» продукции:  
 $8000 * 0,0913 = 730$  (руб.)
  - 5) Отклонения себестоимости для остатка отгруженной продукции на конец месяца:  
 $913 - 730 = 183$  (руб.)
- Себестоимость реализованной «по оплате» продукции:  $8000 + 730 = 8730$  (руб.)  
 Себестоимость остатка отгруженной продукции на конец месяца:  $2000 + 183 = 2183$  (руб.)

## Учет отгруженных ценностей

Учет движения отгруженных ценностей до наступления момента их реализации согласно особым условиям договоров осуществляется на счете 45 «Товары отгруженные». Реализация отгруженной продукции отражается с использованием счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

### Счет «Товары отгруженные»

Активный счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров) если:

- договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода от организации к покупателю (заказчику) права владения, пользования и распоряжения продукцией (товарами) и риска случайной гибели;
- объектом учета являются готовые изделия, переданные другим организациям для реализации на комиссионных и иных подобных началах.

На дебете счета 45 «Товары отгруженные» накапливаются расходы, составляющие полную себестоимость отгруженной продукции (товаров) – в корреспонденции с кредитом счетов:

- 40 «Готовая продукция», 41 «Товары» – в части фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости отгруженных ценностей. Запись производится по факту отгрузки ценностей либо передачи для реализации на комиссионных и иных подобных началах согласно оформленным документам, подтверждающим отгрузку либо отпуск (накладным, приемо-сдаточным актам и др.).

Отгружена продукция по договору с условием перехода собственности «по оплате»

14.03	«Товары отгруженные» «Готовая продукция»	Д-т 8000	К-т 8000
-------	---	-------------	-------------

- 43 «Коммерческие расходы», 44 «Издержки обращения» – в части коммерческих расходов (для торговых организаций – издержек обращения) отчетного месяца, отнесенных к отгруженным ценностям. Запись производится по итогам отчетного месяца безотносительно к тому, включаются ли данные расходы по сбыту в договорную (контрактную) цену либо подлежат возмещению покупателем (заказчиком).

Списаны коммерческие расходы, относящиеся к отгруженным ценностям			
		Д-т	К-т
31.03	«Товары отгруженные» «Коммерческие расходы»	1000	1000

С кредита счета 45 «Товары отгруженные» принятые на учет затраты за вычетом расходов по сбыту, подлежащих возмещению покупателями, списываются в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Запись производится по факту перехода от продавца к покупателю права собственности на отгруженные товары согласно договору, либо по поступлению извещения комиссионера о реализации переданных ему ценностей.

Списаны с учета отгруженные ценности по факту реализации			
		Д-т	К-т
17.04	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Товары отгруженные»	9000	9000

Сумма произведенных коммерческих расходов, подлежащих возмещению покупателем сверх договорной (контрактной) цены, списывается с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Начислены к возмещению покупателем понесенные транспортные расходы, не включенные в договорную стоимость ценностей			
		Д-т	К-т
11.01	«Товары отгруженные» «Расчеты с покупателями и заказчиками»	500	500

Дебетовое сальдо счета 45 «Товары отгруженные» показывает себестоимость остатка отгруженных ценностей на отчетную дату.

### Учет реализации отгруженных ценностей

Реализация отгруженных ценностей отражается на счете 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» на дату передачи покупателю права собственности на отгруженные ценности.

В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» списываются:

- себестоимость отгруженных ценностей, реализованных по выполнению условий договоров (исчисляется по принятым методам оценки), а также ценностей, реализованных на комиссионных и иных подобных началах – в корреспонденции с кредитом счета 45 «Товары отгруженные»;
- сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет с оборота по реализации ценностей – в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Аналогичной проводкой начисляется к уплате в бюджет сумма акцизов по реализованным подакцизным товарам.

По кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается выручка от реализации, то есть сумма, указанная в договорах с покупателями (включая НДС) – в корреспонденции с дебетом счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 64 «Расчеты по авансам полученным», 51 «Расчетный счет» и др.

Реализованы отгруженные ценности на дату перехода права собственности		Д-т	К-т
14.10	«Расчеты с покупателями и заказчиками» «Реализация продукции (работ, услуг)»	12000	12000

При определении в договоре *момента реализации «по оплате»*, то есть по факту поступления денежных средств в оплату отгруженных ценностей на расчетный или другой аналогичный счет либо в кассу организации, запись по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» корреспондирует с дебетом счетов учета денежных средств.

**Таблица 14.1 Учет реализации ценностей «по оплате»**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Реализованы ценности по факту поступления оплаты на расчетный счет	Продажная стоимость с НДС	«Расчетный счет»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Списаны с учета реализованные «по оплате» ценности	Полная себестоимость ценностей	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Товары отгруженные»
Начислен к уплате в бюджет НДС с оборота по реализации	Сумма НДС согласно счету-фактуре	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Расчеты с бюджетом»

В конце отчетного месяца подсчитывается разность оборотов по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Превышение оборота по кредиту показывает сумму прибыли от реализации, превышение оборота по дебету показывает сумму убытка от реализации. Прибыль от реализации списывается с дебета счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в кредит счета 80 «Прибыли и убытки». Убыток от реализации списывается с кредита счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в дебет счета 80 «Прибыли и убытки».

Списана прибыль от реализации на финансовые результаты		Д-т	К-т
30.10	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Прибыли и убытки»	2050	2050

#### Учет возврата отгруженной продукции

В случаях существенных нарушений условий договора поставки (купли-продажи) покупатель имеет право отказаться от оплаты предназначенных для него отгруженных ценностей. Возврат отгруженных ценностей производится за

счет поставщика. При возврате продукции поставщик восстанавливает ее себестоимость на счете 40 «Готовая продукция» сторнированием по дебету счета 45 «Товары отгруженные» и кредиту счета 40 «Готовая продукция».

Восстановлена себестоимость возвращенной покупателем отгруженной продукции			
07.07		Д-т	К-т
	Сторно «Товары отгруженные»	500	
	Сторно «Готовая продукция»		500

Сумма произведенных транспортных расходов по возврату продукции списывается на затраты производства проводкой по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетный счет» и других счетов расчетов.

## Продажа ценностей по договору комиссии или поручения

При *договоре комиссии* комитент (владелец товарно-материальных ценностей) поручает комиссионеру (посреднику) найти покупателя и продать ценности от своего имени, но за счет комитента. За оказанную услугу посредник получает комиссионное вознаграждение в размерах, согласованных с комитентом. Аналогичным образом поручитель и поверенный действуют по *договору поручения*.

### Права и обязанности комиссионера и комитента

Принятое на себя поручение комиссионер обязан исполнить на наиболее выгодных для комитента условиях в соответствии с его указаниями комитента, а при отсутствии в договоре комиссии таких указаний — в соответствии с обычаями делового оборота. Комиссионер вправе отступить от указаний комитента, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах комитента, и комиссионер не мог предварительно запросить комитента, либо не получил в разумный срок ответа на свой вопрос.

Комиссионер, продавший имущество по цене *ниже согласованной* с комитентом, обязан возместить последнему разницу, если не докажет, что у него не было возможности продать имущество по согласованной цене, и продажа по более низкой цене предупредила еще большие убытки. В случае, когда комиссионер был обязан предварительно запросить комитента, комиссионер должен также доказать, что он не имел возможности получить предварительно согласие комитента на отступление от его указаний.

Если комиссионер купил имущество по цене *выше согласованной* с комитентом, комитент, не желающий принять такую покупку, обязан заявить об этом комиссионеру в разумный срок по получении извещения от него о заключении сделки с третьим лицом. В противном случае покупка признается принятой комитентом. Если комиссионер сообщил, что принимает разницу в цене за свой счет, комитент не вправе отказаться от заключенной для него сделки.



Вещи, поступившие к комиссионеру от комитента, либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего. Комиссионер отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента. Комитент обязан помимо уплаты комиссионного вознаграждения возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы. Вознаграждение комиссионера относится комитентом на коммерческие расходы (издержки обращения).

#### Учет комитентом продажи ценностей по договору комиссии

Для учета материально-производственных запасов, переданных комиссионеру с целью их реализации, комитент использует счет 45 «Товары отгруженные».

*Передача ценностей* комиссионеру отражается списанием их себестоимости с кредита счетов учета ценностей (41 «Товары», 40 «Готовая продукция» и др.) в корреспонденции с дебетом счета 45 «Товары отгруженные».

Отгружены товары комиссионеру			
02.05	«Товары отгруженные» «Товары»	Д-т 16500	К-т 16500

*Реализация ценностей* отражается комитентом по факту получения извещения комиссионера об их реализации. При этом время получения извещения не должно превышать разумный срок прохождения таких документов.

В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» либо счета 48 «Реализация прочих активов» списываются:

- себестоимость реализованных ценностей – в корреспонденции с кредитом счета 45 «Товары отгруженные»;
- сумма вознаграждения комиссионеру и возмещения его расходов по продаже ценностей – в корреспонденции с кредитом счетов 43 «Коммерческие расходы», 44 «Издержки обращения»;
- сумма НДС с оборота по реализации ценностей, начисленного к уплате в бюджет, – в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом» (если данные суммы не уплачиваются в бюджет комиссионером).

По кредиту счетов 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 48 «Реализация прочих активов» начисляется к получению выручка от реализации – в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Корреспонденция с дебетом счета 62 означает начисление за покупателями задолженности по оплате ценностей. Поскольку суммы выручки будут перечислены комиссионером, то задолженность за покупателями должна быть погашена с начислением соответствующей задолженности за комиссионером.

Разность оборотов по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» (48 «Реализация прочих активов») показывает финансовый результат от реализации ценностей на комиссионных началах. Превышение оборота по кредиту показывает прибыль от реализации и списывается с дебета счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» (48 «Реализация прочих активов») в корреспонденции с кредитом счета 80 «Прибыли и убытки».

Таблица 14.2 Учет комитентом реализации ценностей по договору комиссии

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Реализованы ценности по получению извещения комиссионера	Выручка от реализации	«Расчеты с покупателями и заказчиками»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Списаны с учета реализованные комиссионером товары	Себестоимость товаров	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Товары отгруженные»
Списаны расходы на вознаграждение комиссионеру и компенсацию его расходов	Вознаграждение и компенсация расходов	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Коммерческие расходы»
Начислен к уплате в бюджет НДС с оборота по реализации товаров	Сумма НДС	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Расчеты с бюджетом»
Списана на финансовые результаты прибыль от реализации ценностей	Разность оборотов по счету	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Прибыли и убытки»

*Расчеты с комиссионером* включают начисление задолженности за комиссионером в сумме выручки от реализации, а также начисление к уплате комиссионеру сумм вознаграждения и компенсации расходов. Сумма, причитающаяся к получению от комиссионера, определяется как разность указанных величин (если суммы НДС с оборота по реализации уплачиваются комитентом). Операция погашения задолженности за покупателями и начисления задолженности за комиссионером в сумме выручки от реализации отражается записью по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Погашена задолженность за покупателем начислением задолженности за комиссионером

27.05	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Д-т 21000	К-т 21000
-------	--	--------------	--------------

Начисление комиссионеру сумм вознаграждения и компенсации расходов производится по дебету счетов 43 «Коммерческие расходы», 44 «Издержки обращения» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Начислены к уплате комиссионеру суммы вознаграждения и компенсации расходов

27.05	«Коммерческие расходы» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Д-т 2000	К-т 2000
-------	--	-------------	-------------

Поступление на расчетный счет перечисленных комиссионером денежных средств (выручки за вычетом зачтенных сумм) отражается записью по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Задолженность за комиссионером погашается.

Получена от комиссионера выручка за вычетом зачтенных сумм в окончательный расчет

17.06	«Расчетный счет» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Д-т 19000	К-т 19000
-------	--	--------------	--------------

**Учет комиссионером продажи товаров по договору комиссии**

*Принятие товаров на комиссию* отражается комиссионером по дебету забалансового счета 004 «Товары, принятые на комиссию». Принятые ценности учитываются на данном счете в ценах, предусмотренных приемо-сдаточными актами. Аналитический учет принятых товаров осуществляется по видам товаров и комитентам.

Получены от комитента товары для продажи и приняты на забалансовый учет			
06.04	«Товары, принятые на комиссию»	Д-т 14600	К-т -

*Затраты, связанные с оказанием посреднических услуг* и производимые за счет комиссионера, отражаются им по дебету счета 20 «Основное производство» либо счета 44 «Издержки обращения» в корреспонденции с кредитом счетов по учету денежных средств и расчетов.

Произведены за свой счет затраты, связанные с оказанием посреднических услуг			
12.04	«Издержки обращения» «Расчетный счет»	Д-т 300	К-т 300

Если произведенные комиссионером расходы подлежат возмещению комитентом, то их сумма учитывается по кредиту счетов учета денежных средств и расчетов в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Начислена к получению от комитента компенсация произведенных затрат			
21.04	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» «Расчетный счет»	Д-т 500	К-т 500

По факту *реализации товаров* комиссионер одновременно начисляет задолженность за покупателем (при общепринятом моменте реализации) и собственную задолженность перед комитентом: продажная стоимость товаров (выручка от реализации) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Реализованы товары (по отгрузке), начислена задолженность комитенту в сумме выручки			
28.04	«Расчеты с покупателями и заказчиками» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Д-т 18000	К-т 18000

Реализованные товары списываются с забалансового учета по счету 004 «Товары, принятые на комиссию».

Снят реализованный товар с забалансового учета			
28.04	«Товары, принятые на комиссию»	Д-т -	К-т 14600

*Финансовый результат от операций комиссии* выявляется комиссионером с использованием счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Записи по данному счету производятся по факту реализации товаров (отгрузки и предъявлению покупателям расчетных документов). Комиссионное вознаграждение является доходом комиссионера от его деятельности и удерживается им из поступившей от покупателя выручки от реализации. Сумма вознаграждения отражается по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в уменьшение задолженности перед комитентом). Одновременно в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» списываются не возмещаемые комитентом затраты, связанные с оказанием посреднических услуг, – в корреспонденции с кредитом счетов 20 «Основное производство», 44 «Издержки обращения».

Финансовый результат комиссионера исчисляется как разность оборотов по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Превышение оборота по кредиту показывает прибыль комиссионера и списывается с дебета счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в кредит счета 80 «Прибыли и убытки».

**Таблица 14.3** Учет комиссионером результатов деятельности

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислено к получению комиссионное вознаграждение	Сумма вознаграждения	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Списаны затраты, связанные с оказанием посреднических услуг	Сумма затрат	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Издержки обращения»
Отнесена на финансовые результаты прибыль от посреднической деятельности	Разность оборотов по счету	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Прибыли и убытки»

*Поступление выручки от реализации* комиссионного товара отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

*В погашение задолженности перед комитентом* ему перечисляется сумма поступившей выручки за вычетом комиссионного вознаграждения, компенсации расходов и суммы НДС с оборота по реализации (если НДС уплачивается в бюджет комиссионером). Эта операция отражается по кредиту счетов учета денежных средств и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

**Таблица 14.4** Учет расчетов с комитентом

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Поступила от покупателя выручка от реализации комиссионных товаров	Поступившие средства	«Расчетный счет»	«Расчеты с покупателями и заказчиками»
Перечислена комитенту выручка за вычетом зачтенных сумм	Перечисленные средства	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Расчетный счет»

По факту реализации товаров комиссионер по договоренности с комитентом и за его счет может уплачивать в бюджет сумму НДС с оборота по реализации товаров. Начисление суммы НДС к уплате в бюджет отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом». Перечисление в бюджет начисленных сумм отражается комиссионером по кредиту счетов по учету денежных средств в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты с бюджетом».

**Таблица 14.5 Учет расчетов с бюджетом по НДС**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислена к уплате в бюджет сумма НДС с оборота по реализации товаров	Сумма НДС	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Расчеты с бюджетом»
Перечислен в бюджет НДС	Сумма НДС	«Расчеты с бюджетом»	«Расчетный счет»

## Инвентаризация товарно-материальных ценностей

При проведении инвентаризации товарно-материальные ценности (материалы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.). Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица, инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается), и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

### Проверка фактического наличия ценностей

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

### **Поступление и отпуск ценностей во время проведения инвентаризации**

Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи указывается дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или, по его поручению, члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации, в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпущаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или, по его поручению, члена комиссии.

### **Инвентаризация ценностей отгруженных, в пути, не оплаченных в срок, находящихся на складах сторонних организаций**

Инвентаризация товарно-материальных ценностей отгруженных, в пути, не оплаченных в срок покупателями, а также находящихся на складах других организаций заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами. Такими документами являются:

- по отгруженным ценностям – копии документов, предъявленных покупателям (платежных поручений, векселей и др.);
- по ценностям в пути – расчетные документы поставщиков и другие заменяющие их документы;

- по ценностям, не оплаченным в срок – просроченные оплатой документы с обязательным подтверждением учреждения банка;
- по ценностям, находящимся на складах сторонних организаций – сохраненные расписки, переоформленные на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету 45 «Товары отгруженные» следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-либо отражена на других счетах (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д.), или суммы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций. В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета. В описях на товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов. В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

#### **Инвентаризация малоценных и быстроизнашивающихся предметов**

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, находящиеся в эксплуатации, инвентаризируются по местам их нахождения и материально ответственным лицам, на хранении у которых они находятся. Инвентаризация проводится путем осмотра каждого предмета. В описи малоценные и быстроизнашивающиеся предметы заносятся по наименованиям в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете. При инвентаризации малоценных и быстроизнашивающихся предметов, выданных в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей с указанием в них ответственных за эти предметы лиц, на которых открыты личные карточки, с распиской их в описи.

Предметы спецодежды и столового белья, отправленные в стирку и ремонт, должны записываться в инвентаризационную опись на основании ведомостей: накладных или квитанций организаций, осуществляющих эти услуги. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, пришедшие в негодность и не списанные, в инвентаризационную опись не включаются, а составляется акт с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях.

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

### Инвентаризация товаров в розничной торговле

В инвентаризационных описях по каждому наименованию имеющегося товара проставляется полагающаяся скидка (накидка) в соответствии с установленными размерами. На основе этих данных подсчитывается сумма наценки по остатку нереализованных товаров и сопоставляется с данными бухгалтерского учета (разница оборотов по соответствующему субсчету счета 42 «Торговая наценка»). В случае несоответствия корректируются данные бухгалтерского учета о размере торговой наценки на реализованные товары и на их остаток.

### Отражение результатов инвентаризации материальных ценностей

Выявленные в результате инвентаризации *излишки* материальных ценностей приходуются по оценочной стоимости записью по дебету счетов учета материальных ценностей (10 «Материалы», 12 «МБП», 40 «Готовая продукция», 41 «Товары») в корреспонденции с кредитом счета 80 «Прибыли и убытки».

Оприходованы выявленные излишки материалов

30.07	«Материалы» «Прибыли и убытки»	Д-т 980	К-т 980
-------	-----------------------------------	------------	------------

*Потери* товарно-материальных ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций, при отнесении их к страховым случаям списываются в размере страховой суммы с кредита счетов учета материальных ценностей в корреспонденции с дебетом счета 65 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Не возмещенные страховыми выплатами потери материальных ценностей от стихийных бедствий по решению руководителя организации списываются с кредита счетов учета ценностей на следующие источники покрытия:

- на уменьшение резервного капитала – в корреспонденции с дебетом счета 86 «Резервный капитал»;
- на финансовые результаты отчетного года (если у организации не образуется резервный капитал либо средств резервного капитала недостаточно) – в корреспонденции с дебетом счета 80 «Прибыли и убытки».



Списаны в убытки некомпенсируемые потери продукции при стихийных бедствиях			
		Д-т	К-т
21.03	«Готовая продукция» «Прибыли и убытки»	3200	3200

Во всех остальных случаях выявленные недостачи и потери материалов отражаются с использованием счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

### Счет «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Счет 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» предназначен для обобщения информации о наличии сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и реализации, независимо от того, подлежат они отнесению на издержки производства (обращения) или на виновных лиц.

Учет товарно-материальных ценностей на счете 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» ведется:

- по сумме определившихся потерь – для частично испорченных материальных ценностей;
- по остаточной стоимости – в части недостающих (похищенных) или полностью испорченных основных средств;
- по фактической себестоимости – в части недостающих (похищенных) или полностью испорченных ценностей;
- по продажным ценам – в части недостающих (похищенных) или полностью испорченных ценностей в снабженческих, сбытовых, торговых организациях (при ведении учета по этим ценам).

По дебету счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражаются принятые к учету суммы недостач:

- себестоимость недостающих (похищенных) или испорченных товарно-материальных ценностей – в корреспонденции с кредитом счетов учета данных ценностей;

Принята к учету недостача товаров			
		Д-т	К-т
30.07	«Недостачи и потери от порчи ценностей» «Товары»	400	400

- суммы недостачи в пределах норм естественной убыли, выявленные покупателем при приемке ценностей, поступивших от поставщиков, – в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Выявлена при приемке материалов недостача в пределах норм убыли			
		Д-т	К-т
11.08	«Недостачи и потери от порчи ценностей» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	70	70

- суммы потерь сверх норм естественной убыли, выявленные покупателем и отказанные органами арбитража во взыскании с поставщиков или транспортных организаций – в корреспонденции с кредитом счета 63 «Расчеты по претензиям»;
- недостачи ценностей, выявленные в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, – в корреспонденции с кредитом счета 83 «Доходы будущих периодов».

По кредиту счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражается списание принятых на учет сумм недостач и порчи в оценке, по которой они были приняты на учет по дебету данного счета:

- сумм недостач и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли – в корреспонденции с дебетом счетов по учету материальных ценностей (если недостачи выявлены при заготовлении) или издержек производства, обращения (если недостачи и порча выявлены при хранении или реализации);

Списана на затраты производства недостача на складе в пределах норм убыли			
		Д-т	К-т
30.07	«Общепроизводственные расходы»	400	
	«Недостачи и потери от порчи ценностей»		400

- сумм недостач ценностей сверх норм убыли, потерь от порчи, а также похищенных ценностей, если они подлежат взысканию с виновных лиц – в корреспонденции с дебетом счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

Начислена ко взысканию с виновного лица недостача сверх норм убыли			
		Д-т	К-т
29.12	«Расчеты с персоналом по прочим операциям»	300	
	«Недостачи и потери от порчи ценностей»		300

- сумм недостач ценностей сверх норм убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач и хищений товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков – корреспонденции с дебетом счета 80 «Прибыли и убытки»;

Списана на убытки недостача сверх норм убыли при отсутствии конкретных виновников			
		Д-т	К-т
12.06	«Прибыли и убытки»	800	
	«Недостачи и потери от порчи ценностей»		800

- сумм недостач ценностей, выявленных в текущем году, но относящихся к прошлым периодам, признанных материально ответственными лицами, или на которые имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц – в корреспонденции с дебетом счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-3 «Расчеты по возмещению материального ущерба». По мере погашения работником задолженности на соответ-

ствующие суммы кредитуется счет 80 «Прибыли и убытки» и дебетуется счет 83 «Доходы будущих периодов».

Учет расчетов с работниками – виновниками недостачи по возмещению ущерба от недостачи ценностей рассмотрен в гл. 18 «Дебиторская задолженность».

## Незавершенное производство

### Состав и принципы оценки незавершенного производства

*Незавершенное производство* – это продукция и работы частичной готовности. К незавершенному производству относятся:

- продукция, не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, не укомплектованные изделия, а также изделия, не прошедшие испытания и технической приемки;
- остатки невыполненных заказов во вспомогательных производствах;
- остатки полуфабрикатов собственного производства на общезаводских складах;
- незаконченные или не принятые заказчиком работы товарного характера.

В незавершенное производство нельзя включать не начатые обработкой материалы и покупные полуфабрикаты независимо от места их нахождения, а также детали, узлы и изделия, окончательно забракованные и относящиеся к аннулированным заказам.

В связи с разной продолжительностью производственного цикла в различных отраслях остатки незавершенного производства могут иметь разный удельный вес в объеме затрат на производство. Наиболее высок удельный вес незавершенного производства в машиностроении (особенно с единичным характером производства).

*Оценка стоимости незавершенного производства* на отчетную дату есть задача бухгалтерского управленческого учета. Для оценки незавершенного производства суммируются затраты по тем операциям обработки (фазам, переделам), которые изделия (работы) уже прошли. Оценка незавершенного производства осуществляется различным образом в зависимости от того, каким является производство: массовым (серийным) или единичным. Стоимость незавершенного производства учитывается обособленно от себестоимости готовой продукции, выпущенной из производства в отчетном периоде.

### Оценка незавершенного производства в массовом производстве

Для оценки незавершенного производства в массовом и серийном производстве сначала определяется объем незавершенного производства в натуральных показателях (по количеству, весу и пр.) в разрезе видов продукции и стадий производства. Они определяются на основе данных аналитического учета (отчетов материально ответственных лиц) либо в процессе инвентаризации неза-

вершенного производства. Стоимостная оценка на основе количественных показателей может производиться тремя способами:

- по фактической или нормативной (плановой) себестоимости производства;
- по прямым статьям расходов;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При оценке незавершенного производства *по нормативной (плановой)* производственной себестоимости определяется плановая себестоимость выявленного количества незавершенного производства. При этом между готовой продукцией (выполненными работами) и незавершенным производством распределяется плановая величина общепроизводственных и общехозяйственных расходов. При оценке незавершенного производства *по прямым статьям расходов* вся незаконченная производством продукция оценивается по стоимости использованного на ее производство сырья, материалов, с учетом начисленных сумм оплаты труда работникам за производство этой незаконченной продукции (незавершенного производства), без учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Оценка незавершенного производства *по стоимости сырья, материалов* и полуфабрикатов производится аналогично предыдущему методу, но расходы на оплату труда при этом не учитываются.

### **Оценка незавершенного производства в единичном производстве**

При единичном производстве оценка незавершенного производства осуществляется по фактически произведенным затратам. В этом случае все произведенные затраты должны распределяться между отдельными объектами учета.

Например, в строительстве все *прямые затраты*, то есть относящиеся к отдельным заказам (объектам), собираются по каждому заказу обособленно нарастающим итогом до окончания работ. Таким образом учитывается стоимость израсходованных материалов и расходов на оплату труда по каждому объекту. *Косвенные затраты* (связанные с выполнением нескольких или всех заказов) распределяются между заказами (объектами) следующим образом:

- расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов распределяются пропорционально отработанным машино-часам (машино-сменам) или другим методом;
- накладные расходы (связанные с организацией, обслуживанием производства и управлением) распределяются пропорционально прямым затратам (на оплату труда и материалов) либо пропорционально основной заработной плате работников, либо другим способом.

Стоимость незавершенного производства оценивается в сумме прямых и косвенных затрат по объектам, которые не сданы заказчику.

### **Инвентаризация незавершенного производства**

Для уточнения данных бухгалтерского учета об остатках незавершенного производства организация осуществляет инвентаризацию незавершенного произ-

водства. При инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо определить:

- фактическое наличие заделов (деталей, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена. Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема. По строительномонтажным работам указывается объем работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях. Забракованные детали в описи незавершенного производства не включаются, а по ним составляются отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья (в соответствующих отраслях промышленности), в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся 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).

#### **Учет незавершенного производства**

Стоимость незавершенного производства на отчетную дату отражается в бухгалтерском учете как конечное дебетовое сальдо счетов учета затрат на производство: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и других счетов.

Организации, выполняющие работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные, геологические и т.п.), для расчетов с заказчиками по за-

конченным и принятым этапам работ, имеющим самостоятельное значение, используют счет 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

### Счет «Выполненные этапы по незавершенным работам»

Счет 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам» предназначен для обобщения информации о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ, имеющих самостоятельное значение.

По дебету счета 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам» учитывается договорная стоимость оплаченных заказчиком завершенных этапов работ, принятых в установленном порядке, – в корреспонденции с кредитом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Одновременно сумма фактических затрат по завершенным и принятым этапам работ, учитываемая на дебете счета 20 «Основное производство», списывается с кредита данного счета в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Суммы поступивших от заказчиков денежных средств в оплату законченных и принятых этапов отражаются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 64 «Расчеты по авансам полученным».

Таблица 14.6 Учет расчетов по законченным и принятым этапам работ

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Поступили от заказчиков средства в оплату законченных и принятых этапов	Поступившие средства	«Расчетный счет»	«Расчеты по авансам полученным»
Закончены, приняты и оплачены заказчиком этапы работ	Договорная стоимость	«Выполненные этапы по незавершенным работам»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Списаны затраты по законченным, принятым и оплаченным этапам работ	Фактические затраты	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Основное производство»

По окончании всех этапов работ в целом заказчиком предъявляются расчетные документы на сумму договорной стоимости всех этапов работ. Данной операции соответствует запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму договорной стоимости всех этапов работ. Корреспондирующими счетами являются:

- кредит счета 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам» – на сумму оплаченной заказчиком стоимости этапов;
- кредит счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» – на сумму не оплаченной заказчиком договорной стоимости этапов.

Завершены все этапы работ и предъявлены заказчику расчетные документы

21.05	«Расчеты с покупателями и заказчиками»	Д-т	К-т
	«Выполненные этапы по незавершенным работам»	100000	60000
	«Реализация продукции (работ, услуг)»		40000

Задолженность за заказчиком, учтенная на дебете счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», погашается (частично) зачетом сумм ранее полученных авансов. Этот факт отражается записью в сумме полученных авансов по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и дебету счета 64 «Расчеты по авансам полученным». Суммы, полученные от заказчика в окончательный расчет, отражаются по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

**Таблица 14.7** Учет расчетов с заказчиком

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Погашена (частично) задолженность зачетом сумм полученных авансов	Суммы полученных авансов	«Расчеты по авансам полученным»	«Расчеты с покупателями и заказчиками»
Поступили от заказчиков денежные средства в окончательный расчет	Остаток задолженности	«Расчетный счет»	«Расчеты с покупателями и заказчиками»

Аналитический учет по счету 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам» ведется по видам работ.

#### Учет результатов инвентаризации незавершенного производства

Выявленные в ходе инвентаризации *недостачи* незавершенного производства списываются с кредита соответствующих счетов учета затрат на производство в корреспонденции с дебетом счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Принятые к учету суммы недостач списываются с кредита счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с дебетом счетов:

- 80 «Прибыли и убытки» – при отсутствии конкретных виновников, а также в случае отказа во взыскании с виновников судом;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» – при наличии конкретных виновников и начислению ко взысканию с них суммы недостачи.

**Таблица 14.8** Отражение результатов инвентаризации незавершенного производства

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Принята к учету недостача незавершенного основного производства	Сумма недостачи	«Недостачи и потери от порчи ценностей»	«Основное производство»
Начислена сумма недостачи ко взысканию с виновника	Сумма недостачи	«Расчеты с персоналом по прочим операциям»	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Списана недостача в убытки при отсутствии виновников	Сумма недостачи	«Прибыли и убытки»	«Недостачи и потери от порчи ценностей»

Выявленные в ходе инвентаризации *излишки* незавершенного производства приходяются по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство в корреспонденции с кредитом счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Выявлены излишки незавершенного производства			
29.05	«Основное производство» «Общепроизводственные расходы»	Д-т 760	К-т 760

## Переоценка материальных ценностей

### Правила и порядок проведения переоценки ценностей

Материалы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (кроме малоценных предметов), готовая продукция, товары для перепродажи, незавершенное производство могут подвергаться переоценке с целью объективного отражения их стоимости в бухгалтерском балансе организации. Переоценка материально-производственных запасов и незавершенного производства может проводиться по решению Правительства РФ и по решению организации.

Изменение оценки оборотных активов по решению организации проводится в том случае, если в течение года на данные ценности снизилась цена, либо они морально устарели или частично потеряли свои первоначальные качества. В конце отчетного года эти активы можно отражать в бухгалтерском балансе *по цене возможной реализации*, если она ниже первоначальной стоимости приобретения (заготовления), с отнесением разницы на финансовые результаты.

При осуществлении переоценки определяются суммы *уценки* ценностей либо суммы *дооценки* (в случае увеличения стоимости вследствие инфляции). Переоценивается также и сумма начисленной амортизации (износа) по малоценным и быстроизнашивающимся предметам. Суммы уценки относятся на финансовые результаты, уменьшение резервного фонда, фондов специального назначения и пр. Суммы дооценки могут быть отнесены на финансовые результаты организации, на увеличение резервного фонда.

Переоценка материальных ценностей оформляется инвентаризационной описью-актом, в котором указываются: наименование, количество и другая информация о ценностях; старая и новая цена единицы учета ценностей; стоимость запаса ценностей по старым и новым ценам, суммы уценки (дооценки). Для учета результатов переоценки материальных ценностей используется счет 14 «Переоценка материальных ценностей».

### Счет «Переоценка материальных ценностей»

Активно-пассивный счет 14 «Переоценка материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о результатах переоценки ценностей, относящихся к средствам в обороте (включая незавершенное производство, го-



товую продукцию, товары и др.), а также данных об отклонениях стоимости этих ценностей в текущих рыночных ценах от стоимости, определившейся на счетах бухгалтерского учета.

При переоценке в сторону *уменьшения стоимости* (уценке) суммы уценки средств в обороте отражаются по дебету счета 14 «Переоценка материальных ценностей» в корреспонденции с кредитом счетов учета соответствующих ценностей или затрат на производство (10 «Материалы», 40 «Готовая продукция», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» и пр.). Накопленные суммы уценки списываются с кредита счета 14 «Переоценка материальных ценностей» в корреспонденции с дебетом счетов 86 «Резервный капитал», 80 «Прибыли и убытки», 96 «Целевые финансирование и поступления» и пр.

**Таблица 14.9** Учет уценки оборотных средств

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Произведена уценка материалов до цен возможной реализации	Суммы уценки	«Переоценка материальных ценностей»	«Материалы»
Отнесены на уменьшение резервного фонда суммы уценки ценностей	Суммы уценки	«Резервный фонд»	«Переоценка материальных ценностей»
Отнесены на убытки суммы снижения учетной стоимости ценностей до цен возможной реализации	Суммы уценки	«Прибыли и убытки»	«Переоценка материальных ценностей»

При переоценке в сторону *увеличения стоимости* (дооценке) суммы дооценки средств в обороте отражаются по кредиту счета 14 «Переоценка материальных ценностей» в корреспонденции с дебетом счетов учета соответствующих ценностей или затрат на производство (10 «Материалы», 40 «Готовая продукция», 20 «Основное производство» и пр.). Накопленные суммы дооценки списываются с дебета счета 14 «Переоценка материальных ценностей» в корреспонденции с кредитом счетов 80 «Прибыли и убытки», 86 «Резервный капитал».

**Таблица 14.10** Учет дооценки оборотных средств

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Произведена дооценка готовой продукции	Суммы Дооценки	«Готовая продукция»	«Переоценка материальных ценностей»
Списаны на финансовые результаты суммы дооценки	Суммы дооценки	«Переоценка материальных ценностей»	«Прибыли и убытки»

Аналитический учет по счету 14 «Переоценка материальных ценностей» ведется по каждому случаю переоценки и виду материальных ценностей, подвергшихся переоценке.

## Расходы будущих периодов

*Расходы будущих периодов* – затраты, относящиеся к последующим отчетным периодам, фактическое перечисление денежных средств по которым произведено в отчетном периоде. К расходам будущих периодов относятся:

- выплаченная авансом арендная плата за аренду отдельных объектов основных средств;
- расходы по подписке на периодические издания для служебного пользования;
- расходы по оплате услуг телефонной, радиосвязи и других видов связи;
- затраты по неравномерно производимому ремонту основных средств;
- другие аналогичные расходы.

В состав расходов будущих периодов можно включать расходы на подготовку и освоение нового производства, в том числе: затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях; затраты на освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства.

### Принятие к учету и списание расходов будущих периодов

Согласно допущению о временной определенности фактов хозяйственной деятельности, все расходы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся независимо от фактического времени выплаты денежных средств. Поэтому совершенные расходы будущих периодов учитываются обособленно и отражаются в бухгалтерском балансе отдельной строкой. Расходы будущих периодов подлежат включению в затраты производства (издержки обращения) либо списываются на другие источники при наступлении периодов, к которым они относятся. Списание расходов будущих периодов производится расчетными частями, которые исчисляются в порядке, устанавливаемом организацией (*равномерно, пропорционально объему продукции*).

Совершенные расходы на освоение новых производств списываются на себестоимость соответствующего вида продукции при переходе к ее серийному выпуску расчетными частями ежемесячно в течение не более двух лет. Расчетные части данных расходов определяются в зависимости от объема выпущенной в отчетном периоде продукции и установленной нормы.

### *Инвентаризация расходов будущих периодов*

Инвентаризационная комиссия по документам устанавливает сумму, подлежащую отражению на счете расходов будущих периодов и отнесению на издержки производства и обращения (либо на соответствующие источники средств организации) в течение документально обоснованного срока в соответствии с разработанными в организации расчетами и учетной политикой.

Обособленный учет наличия и движения расходов будущих периодов осуществляется на счете 31 «Расходы будущих периодов».

### Счет «Расходы будущих периодов»

Активный счет 31 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах будущих периодов, в том числе расходов по подготовке и освоению новых производств.

*По дебету* данного счета по факту перечисления (выплаты) денежных средств отражаются учтенные расходы будущих периодов, в том числе:

- арендная плата, выплаченная за несколько месяцев вперед, и прочие расходы, относящиеся к расходам будущих периодов – в корреспонденции со счетом 51 «Расчетный счет»;

Выплачена авансом арендная плата			
28.05	«Расходы будущих периодов» «Расчетный счет»	Д-т 1500	К-т 1500

- расходы на освоение и подготовку новых производств – в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

*С кредита* счета 31 «Расходы будущих периодов» по наступлению соответствующего периода списываются на счета учета затрат расчетные части учтенных расходов будущих периодов:

- на освоение и подготовку новых производств – в корреспонденции с дебетом счета 20 «Основное производство»;
- других расходов будущих периодов – в корреспонденции с дебетом счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 20 «Основное производство» и пр.

Списана на затраты отчетного месяца уплаченная ранее арендная плата			
28.06	«Основное производство» «Расходы будущих периодов»	Д-т 750	К-т 750

Сальдо счета 31 «Расходы будущих периодов» отражает сумму учтенных расходов будущих периодов, для которых еще не наступили соответствующие периоды, когда данные расходы будут списаны.

### Вопросы

1. В каких случаях объекты имущества относятся к отгруженным ценностям?
2. Укажите порядок расчета себестоимости отгруженных, но еще не реализованных согласно особым условиям договоров ценностей.
3. Каким образом применяется счет 45 «Товары отгруженные»?

4. Каким образом в учете отражается реализация отгруженных ценностей?
5. Каким образом комиссионер и комитент учитывают операции по договору комиссии?
6. Укажите порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей.
7. Каким образом применяется счет 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей»?
8. Какие объекты имущества относятся к незавершенному производству?
9. Укажите способы оценки незавершенного производства.
10. В каких случаях материальные ценности могут подвергаться переоценке?
11. Какие величины определяются в ходе переоценки материальных ценностей и как они отражаются в учете?
12. Какие затраты включаются в состав расходов будущих периодов?
13. Каким образом производится учет расходов будущих периодов?