

Глава 14

Порядок учета расходов по обычным видам деятельности

Два подхода к учету расходов

Пример операции, результаты которой могут быть интерпретированы по-разному

Результаты некоторых операций могут быть интерпретированы по-разному, что может повлечь за собой различное отражение в учете. В качестве примера исследуем операцию некоторой организации «Пуск» по уплате арендной платы за пользование имуществом.

Организация «Пуск» заключила с организацией «Арендодатель» договор аренды складского помещения. Согласно данному договору организация «Пуск» приобретает право пользования складским помещением, находящимся в собственности организации «Арендодатель», на условиях ежемесячной выплаты арендной платы в сумме 6 тыс. руб. Арендная плата за текущий месяц должна перечисляться не позднее третьего числа данного месяца. Определим, какие изменения в активах и пассивах организации «Пуск» производит операция перечисления арендной платы, произведенная 03.07.X1.

Поскольку организация «Пуск» фактически перечислила денежные средства в сумме 6 тыс. руб., то первым изменением в активах и пассивах, произошедшим в результате операции перечисления арендной платы, является уменьшение актива «денежные средства на расчетном счете».

Согласно методу двойной записи, в результате операции перечисления арендной платы должно произойти и второе изменение в активах либо пассивах. Покажем, что это второе изменение может быть определено по-разному в зависимости от интерпретации результатов операции.

1-й вариант интерпретации результатов операции

Сумма арендной платы перечисляется в оплату права пользования складским помещением в течение месяца, и к концу месяца обладание данным правом прекращается. Следовательно, в конце месяца экономические выгоды организации уменьшатся. Таким образом, перечисление арендной платы есть выбытие активов (средств на расчетном счете в сумме 6 тыс. руб.), которое в результате сопровождается уменьшением экономических выгод.

Таким образом, на сумму выплаченной арендной платы 6 тыс. руб. организация должна *признать расходы*. Напомним, что расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственного капитала этой организации (за исключением изъятий вкладов собственниками).

Операция выплаты арендной платы (1-й вариант учета) (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
03.07	Активы	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	-6000
	Обязательства	-	-
	Капитал (постоян.)	-	-
	Фин. результаты	Приняты к учету расходы	-6000

2-й вариант интерпретации результатов операции

Арендная плата перечисляется в оплату права пользования имуществом (складским помещением) в течение месяца. Право пользования имуществом принадлежит организации, приобретается в начале месяца и в течение месяца служит источником будущих экономических выгод (связанных с использованием данного имущества). Стоимость обладания указанным правом точно определена и составляет 6 тыс. руб. Следовательно, на сумму выплаченной арендной платы 6 тыс. руб. организация может *признать актив*, который мы условно назовем «затраты».

Операция выплаты арендной платы (2-й вариант учета) (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
03.07	Активы	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	-6000
		Принят к учету актив «затраты»	+6000
	Обязательства	-	-
	Капитал (постоян.)	-	-
Фин. результаты	-	-	

В конце месяца признание актива «затраты» должно быть прекращено, поскольку прекратится обладание правом пользования имуществом. При этом экономические выгоды организации уменьшатся. Следовательно, последним числом месяца в учете должна быть зафиксирована *операция прекращения признания (списания с учета) актива «затраты» и одновременного признания расхода*. Сумма по операции равна стоимости выбывшего актива, а именно сумме месячной арендной платы 6 тыс. руб.

Операция списания на расходы актива «затраты» (2-й вариант учета) (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
31.07	Активы	Списан с учета актив «затраты»	-6000
	Обязательства	-	-
	Капитал (постоян.)	-	-
	Фин. результаты	Приняты к учету расходы	-6000

Сравнение двух вариантов отражения операции в учете

Итак, по-разному интерпретируя результаты операции перечисления арендной платы, мы получаем два варианта отражения данной операции в учете.

При первом варианте 03.07.X1 в учете отражается:

- уменьшение актива «средства на расчетном счете» на 6 тыс. руб.;
- признание расходов на сумму перечисленной арендной платы 6 тыс. руб.

При втором варианте 03.07.X1 в учете отражается:

- уменьшение актива «средства на расчетном счете» на 6 тыс. руб.;
- признание актива вида «затраты» с оценкой 6 тыс. руб.

В данном случае производится *капитализация (накопление)* совершенного расхода, то есть его сумма включается в стоимость актива «затраты». В конце месяца 31.07.X1 должна быть произведена операция по списанию актива «затраты» на расходы. Списание актива на расходы означает:

- прекращение признания актива «затраты» с оценкой 6 тыс. руб.;
- одновременное признание расхода в сумме учетной оценки списанного актива (6 тыс. руб.).

Как видно, оба варианта учета операции приводят к *одному результату*: по состоянию на 31.07.X1 организацией «Пуск» признаны (приняты к учету) расходы в сумме 6 тыс. руб.

Признание расходов по мере их совершения

Мы только что рассмотрели два варианта учета операции перечисления арендной платы. Данная операция сама по себе не заслуживает столь пристального внимания, но она важна как пример операций, в результате которых:

- 1) осуществляется выбытие активов и (или) возникновение обязательств (перечисление денежных средств с расчетного счета, начисление кредиторской задолженности по оплате и пр.);
- 2) происходит уменьшение экономических выгод, которое приводит к уменьшению капитала, то есть имеют место *расходы*.

Организация в своей деятельности осуществляет большое количество подобных операций, и в практике бухгалтерского учета широко применяются два подхода к их учету.

Первым подходом является *учет расходов по мере их совершения*. Признание расходов по мере их совершения применяется по операциям, связанным с совершением *прочих расходов* (операционных, внереализационных, чрезвычайных). Данный подход означает, что на дату выбытия активов и (или) возникновения обязательств в учете отражается:

- само выбытие активов и (или) возникновение обязательств;
- признание (принятие к учету) операционных, внереализационных, чрезвычайных расходов.

Применение данного подхода по отношению к прочим расходам обосновано тем, что совершение данных расходов не приводит к определенным будущим экономическим выгодам.

Капитализация (накопление) расходов с последующим признанием

Иной подход применяется по операциям, связанным с совершением *расходов по обычным видам деятельности*. Особенностью расходов по обычным видам деятельности является тот факт, что они совершаются с целью достижения определенных будущих экономических выгод (получения прибыли при продаже произведенной продукции, работ, услуг, а также товаров). Поэтому совершенные расходы по обычным видам деятельности не признаются сразу, а сначала *капитализируются* (накапливаются) посредством их включения в стоимость некоторых активов.

Таким образом, по операциям, связанным с осуществлением расходов по обычным видам деятельности, на дату выбытия активов и (или) возникновения обязательств в учете отражается:

- само выбытие активов и (или) возникновение обязательств;
- признание (принятие к учету, увеличение) некоторых активов.

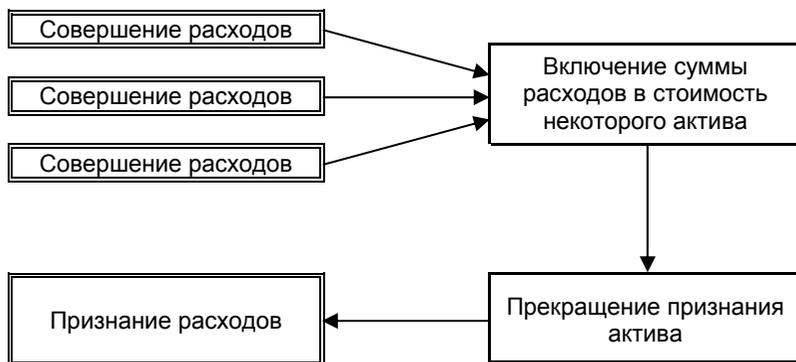
Оценка признаваемых активов приравнивается оценке выбывших активов или сумме возникших обязательств.

При наступлении даты, на которую может быть прекращено признание сформированных активов, в бухгалтерском учете отражается:

- списание с учета (прекращение признания) сформированных активов;
- принятие к учету (признание) накопленных расходов по обычным видам деятельности.

Сумма признаваемых расходов приравнивается к учетной оценке списанных активов.

Таблица 14.1 Капитализация и последующее признание расходов



Примеры и преимущества капитализации расходов по обычным видам деятельности рассмотрены ниже.

Порядок учета расходов по обычным видам деятельности для торговых организаций

Группировка расходов по обычным видам деятельности для торговых организаций

К расходам по обычным видам деятельности торговых организаций относятся расходы, связанные с приобретением и продажей товаров. Указанные расходы можно подразделить на две группы. Первую группу составляют *расходы на оплату приобретаемых товаров*, величина которых соответствует покупной стоимости товаров, уплачиваемой поставщикам (продавцам) согласно договору.

Вторую группу расходов торговых организаций по обычным видам деятельности составляют *издержки обращения*. В главе 12 «Группировка и оценка доходов и расходов» мы перечисляли расходы, включаемые торговыми организациями в издержки обращения. Перечислим еще раз состав данных расходов. К издержкам обращения относятся:

- расходы на перевозку товаров;
- расходы на оплату труда;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на аренду и содержание зданий, помещений, оборудования и инвентаря;
- расходы на рекламу;
- представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

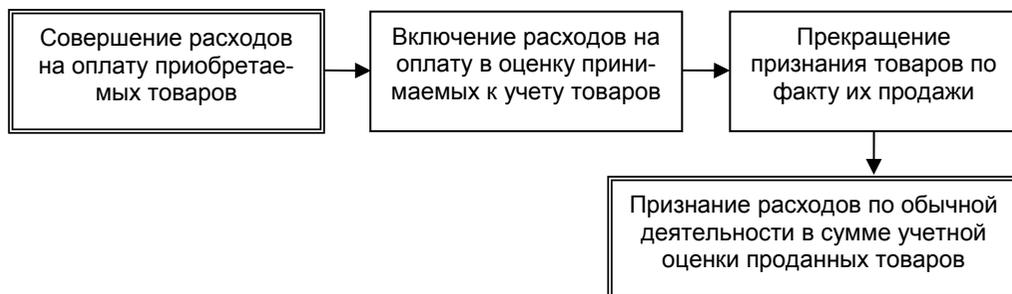
Порядок учета расходов на приобретение товаров

Совершенные расходы на оплату приобретаемых товаров сначала капитализируются посредством включения в учетную оценку актива «товары». Напомним, что денежная оценка присваивается объектам активов (в частности, приобретенным товарам) при их принятии к учету (признании). Согласно установленным принципам оценки, имущество (товары), приобретенное за плату, оценивается по сумме всех фактических затрат на его приобретение.

Торговым организациям разрешается оценивать стоимость приобретенных товаров только по сумме затрат на их оплату (по покупной стоимости). Все остальные затраты, связанные с приобретением товаров, торговым организациям разрешается включать в издержки обращения. Таким образом, сумма расходов на оплату приобретаемых товаров полностью формирует учетную оценку, присваиваемую этим товарам при их принятии к бухгалтерскому учету.

На дату продажи товаров они списываются с учета. Одновременно принимаются к учету (признаются) расходы по обычным видам деятельности в части, капитализированной в стоимости проданных товаров. Сумма принимаемых к учету расходов соответствует учетной оценке проданных товаров.

Таблица 14.2 Порядок учета торговыми организациями расходов на приобретение товаров



Отметим, что оценка по покупной стоимости разрешена только в отношении приобретаемых *товаров*. В главе 6 «Хозяйственные операции. Метод двойной записи» рассматривались операции торговой организации, связанные с приобретением материалов. При подобных операциях все затраты, связанные с приобретением материалов, в том числе и стоимость транспортировки, включаются в учетную оценку поступивших материалов (смотри операцию 11).

Операция 13. Приобретение товаров за плату

Организация «Изол» решила пополнить запасы гидроизоляции приобретением партии объемом 1500 м². Согласно расценкам, установленным в заключенном с заводом-изготовителем договоре, покупная стоимость приобретаемой партии гидроизоляции (включая погрузку) составила 110 тыс. руб. Организация «Изол» 13.01.X1 оформила в банке перечисление средств в сумме 110 тыс. руб. на расчетный счет продавца и соответствующий банковский платежный документ (платежное поручение) отправила по факсу продавцу. На основании представленного платежного поручения в этот же день со склада завода-изготовителя была осуществлена отгрузка требуемого объема гидроизоляции. Специализированная транспортная организация доставила товар на склад организации «Изол» также 13.01.X1. Транспортная организация предъявила к оплате счет за предоставленные транспортные услуги на сумму 600 руб.

Определим, как должны быть отражены в учете результаты операции приобретения гидроизоляции за плату. Операция приобретения гидроизоляции должна быть зарегистрирована на дату ее поступления в организацию, то есть на 13.01.X1. Согласно принятому порядку оценки товаров в торговых организациях, поступившая партия гидроизоляции должна быть оценена по покупной стоимости, то есть в сумме 110 тыс. руб. Итак, первым изменением в активах и пассивах в результате операции будет принятие к учету (признание) 13.01.X1 актива «товары» с оценкой 110 тыс. руб.

Определим второе изменение в активах и пассивах в результате операции приобретения гидроизоляции за плату. С расчетного счета организации «Изол» 13.01.X1 было списано 110 тыс. руб. в качестве оплаты товаров (гидроизоляция-

ции). Следовательно, имеет место уменьшение (выбытие) актива «средства на расчетном счете» на сумму 110 тыс. руб. По факту выбытия активов не будут признаваться расходы по обычным видам деятельности (расходы на оплату приобретаемых товаров), данные расходы в сумме 110 тыс. руб. будут капитализованы и отнесены на увеличение стоимости актива «товары».

Итак, в результате операции приобретения гидроизоляции за плату:

- 1) принят к учету (признан) актив «товары» с оценкой 110 тыс. руб.;
- 2) уменьшились средства на расчетном счете – на 110 тыс. руб.

Операция 13: приобретение товаров за плату (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
13.01	Активы	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	-110000
		Принят к учету актив «товары»	+110000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Обратим внимание, что операция приобретения гидроизоляции с оплатой с расчетного счета не является единственной операцией, выявляемой среди свершившихся фактов хозяйственной деятельности. Необходимо отразить также факт потребления транспортных услуг и получения счета за транспортировку. Однако сумма расходов на транспортировку уже не будет относиться на увеличение оценки товаров, а будет включена в издержки обращения (см. операцию 20).

Операция 14. Признание расходов по операции продажи товаров 18.01.X1

В предыдущей главе мы рассматривали операцию по продаже товаров на условиях последующей оплаты (операция 9). Содержанием данной операции явилась продажа 18.01.X1 организацией «Изол» организации «Дом» 800 м² товаров (гидроизоляции) объемом продажной стоимостью 80 тыс. руб. на условиях последующей оплаты. В предыдущей главе мы регистрировали доходы, имеющие место по операции продажи. Мы также указывали, что при операциях продажи происходит и выбытие товаров. Сейчас мы рассмотрим порядок учета выбытия проданных товаров.

Учетная оценка товаров (гидроизоляции), проданных организацией «Изол» 18.01.X1, составила 60 тыс. руб. По факту выбытия товаров необходимо отразить прекращение признания актива «товары» с учетной оценкой 60 тыс. руб. Одновременно должны быть признаны расходы по обычным видам деятельности, капитализованные в стоимости товаров. Сумма признаваемых расходов равна учетной оценке выбывших товаров, то есть 60 тыс. руб.

Итак, согласно методу двойной записи в результате операции выбытия проданных товаров:

- 1) прекращено признание актива «товары» – в сумме 60 тыс. руб.;
- 2) признаны расходы по обычным видам деятельности – в сумме 60 тыс. руб.

Операция 14: списание с учета проданных товаров и признание расходов (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
18.01	Активы	Уменьшился актив «товары»	-60000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Признаны расходы по обычным видам деятельности	-60000

Операция 15. Признание расходов по операции продажи товаров 22.01.X1

В предыдущей главе также был рассмотрен порядок признания выручки по операции продажи гидроизоляции на условиях получения предоплаты (операции 11, 12). Напомним, что содержанием указанных операций является продажа 22.01.X1 партии гидроизоляции продажной стоимостью 50 тыс. руб. Учетная оценка проданных товаров (гидроизоляции) составила 37,5 тыс. руб. Отразим по методу двойной записи результаты операции выбытия товаров, проданных 22.01.X1:

- 1) прекращено признание актива «товары» – в сумме 37,5 тыс. руб.;
- 2) признаны расходы по обычным видам деятельности в сумме, равной учетной оценке выбывших активов – 37,5 тыс. руб.

Операция 15: списание с учета проданных товаров и признание расходов (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
22.01	Активы	Уменьшился актив «товары»	-37500
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Признаны расходы по обычным видам деятельности	-37500

Требование о соответствии доходов и расходов

В рассмотренных выше операциях 13, 14, 15 организация «Изол» регистрировала движение (поступление и выбытие) товаров: гидроизоляции. Установим, что в январе X1 года организация «Изол» больше не будет осуществлять подобных операций, и сравним объемы приобретенных и проданных товаров в данном месяце. Объем приобретенных товаров составил 1500 м² с учетной оценкой 110 тыс. руб. Это означает, что в январе совершены расходы на оплату приобретенных товаров в сумме 110 тыс. руб.

Объем проданных товаров составил $800 + 500 = 1300$ (м²) с учетной оценкой $60 + 37,5 = 97,5$ (тыс. руб.). Это означает, что в январе в составе расходов по обычным видам деятельности будут приняты к учету расходы на оплату приобретенных товаров в сумме 97,5 тыс. руб. Мы видим, что в январе признано меньше расходов на оплату приобретенных товаров, чем фактически совершено. Такое расхождение не случайно.

В бухгалтерском учете существует *требование о соответствии доходов и расходов*, которое предъявляется при исчислении финансового результата деятельности организации. Согласно данному требованию, расходы должны показы-

ваться в отчете о прибылях и убытках с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями.

Раскроем содержание данного требования. Напомним, что отчет о прибылях и убытках — это документ бухгалтерской отчетности, в котором производится расчет финансового результата деятельности организации и чистой прибыли. Финансовый результат деятельности исчисляется как разность доходов и расходов, имевших место с начала года до отчетной даты.

Требование соответствия доходов и расходов означает, что если в отчетном периоде имели место доходы в виде выручки от продажи некоторого объема продукции, товаров (работ, услуг), то при исчислении финансового результата должны учитываться расходы, связанные с изготовлением и продажей *такого же* объема продукции и товаров (работ, услуг).

По отношению к операциям организации «Изол» это означает, что если в январе XI г. было продано 1300 м² гидроизоляции, то признанию в данном месяце подлежат расходы на приобретение (на оплату) этих 1300 м² гидроизоляции. Указанные расходы признаются при списании с учета проданной гидроизоляции.

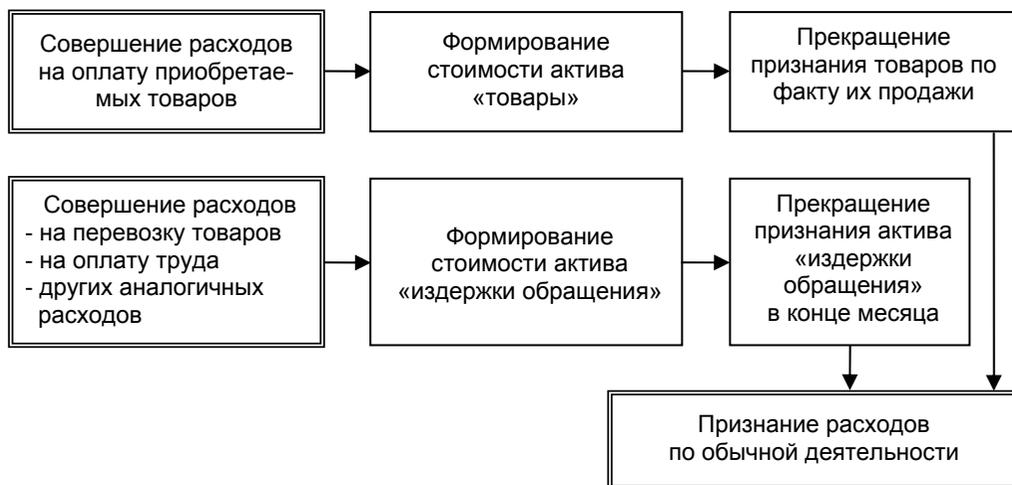
Совершенные расходы на приобретение 200 м² гидроизоляции, которая не была продана, останутся капитализированными. Указанные расходы будут признаны в последующем отчетном периоде на дату продажи этих 200 м² гидроизоляции (одновременно в учете будет отражено прекращение признания проданной гидроизоляции). Итак, мы видим, что именно капитализация совершенных расходов по обычным видам деятельности позволяет исполнить требование о соответствии доходов и расходов.

Порядок учета издержек обращения

Рассмотрим порядок учета издержек обращения. Совершенные в течение месяца расходы, относящиеся к издержкам обращения, формируют *актив «издержки обращения»*. Данный актив принадлежит к активам вида «затраты», он предназначен для накопления информации об издержках обращения для целей анализа и контроля затрат торговой организации. Увеличение актива «издержки обращения» на суммы совершаемых соответствующих расходов происходит в течение всего текущего месяца.

В конце месяца прекращается признание актива «издержки обращения» и одновременно производится признание расходов по обычным видам деятельности в сумме списанных издержек. Итак, признание расходов вида «издержки обращения» производится один раз в месяц (в конце месяца). Для сравнения напомним, что признание расходов на приобретение товаров производится при каждой операции продажи товаров (сумма признаваемых расходов на приобретение товаров равна учетной оценке проданных товаров).

Таблица 14.3 Порядок учета расходов по обычным видам деятельности торговыми организациями



Операция 16. Перечисление арендной платы (с отнесением на издержки обращения)

Организация «Изол» перечислила 04.01.X1 организации-арендодателю арендную плату за пользование складским помещением в сумме 4 тыс. руб. Как говорилось выше, по факту перечисления арендной платы у организации имеют место расходы. Расходы на аренду включаются торговыми организациями в состав издержек обращения. Мы знаем, что расходы, относящиеся к издержкам обращения, не признаются сразу, а сначала формируют одноименный актив. Итак, отразим результаты операции перечисления арендной платы в соответствии с методом двойной записи:

- 1) уменьшились средства на расчетном счете — на 4 тыс. руб.;
- 2) признан (увеличен) актив «издержки обращения» — в сумме 4 тыс. руб.

Операция 16: перечисление арендной платы (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
04.01	Активы	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	-4000
		Увеличился актив «издержки обращения»	+4000
	Обязательства	—	—
	Капитал (постоян.)	—	—
	Фин. результаты	—	—

Операция 17. Начисление оплаты труда (с отнесением на издержки обращения)

В соответствии с заключенными коллективным и индивидуальными трудовыми договорами, организация «Изол» 15.01.X1 начислила к выплате своим работникам авансовые суммы оплаты труда 20 тыс. руб. Определим порядок отражения данной операции с бухгалтерским учетом.

Суммы оплаты труда начисляются к выплате в связи с возникновением обязательств (кредиторской задолженности) перед работниками по оплате труда. Оценка данных обязательств составляет 20 тыс. руб. Возникновение обязательств по оплате труда влечет за собой уменьшение экономических выгод, приводящее к уменьшению ее капитала, следовательно, у организации имеют место расходы. Расходы на оплату труда относятся к расходам по обычным видам деятельности, а у торговых организаций включаются в состав издержек обращения.

Мы помним, что расходы, относящиеся к издержкам обращения, не признаются сразу, а сначала формируют одноименный актив. Итак, отразим результаты операции по начислению авансовых сумм оплаты труда в соответствии с методом двойной записи:

- 1) возникли обязательства (кредиторская задолженность) перед работниками по оплате труда – в сумме 20 тыс. руб.;
- 2) увеличен актив «издержки обращения» – на сумму 20 тыс. руб.

Операция 17: начисление к уплате сумм оплаты труда (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
15.01	Активы	Увеличился актив «издержки обращения»	+20000
	Обязательства	Начислена кредиторская задолженность перед работниками по оплате труда	+20000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Операция 18. Снятие наличных денежных средств с расчетного счета

Организация «Изол» 16.01.X1 сняла с расчетного счета наличные денежные средства 20 тыс. руб. для выплаты начисленных сумм оплаты труда. Отразим в учете результаты данной операции по методу двойной записи:

- 1) уменьшились средства на расчетном счете – на 20 тыс. руб.;
- 2) увеличились денежные средства в кассе – на 20 тыс. руб.

Операция 18: снятие наличных с расчетного счета (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
16.01	Активы	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	–20000
		Увеличился актив «денежные средства в кассе»	+20000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
Фин. результаты	–	–	

Операция 19. Выплата сумм оплаты труда

Организация «Изол» с 16.01.X1 по 17.01.X1 осуществляла выплату из кассы начисленных сумм оплаты труда. По состоянию на 17.01.X1 суммы оплаты

труда были выплачены полностью. Отразим в учете результаты операции выплаты сумм оплаты труда по методу двойной записи:

- 1) погашены обязательства (кредиторская задолженность) перед работниками по оплате труда – в сумме 20 тыс. руб.;
- 2) уменьшились денежные средства в кассе – на 20 тыс. руб.

Операция 19: выплата сумм оплаты труда (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
17.01	Активы	Уменьшился актив «денежные средства в кассе»	–20000
	Обязательства	Погашена кредиторская задолженность перед персоналом по оплате труда	–20000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

На примере данной операции мы еще раз видим действие допущения о временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Фактическое выбытие активов (наличных денежных средств) произошло 17.01.X1, при том что соответствующие расходы были капитализированы в составе актива «издержки обращения» 15.01.X1 и будут признаны лишь 31.01.X1 по факту прекращения признания (списания) актива «издержки обращения».

Операция 20. Начисление задолженности перед транспортной организацией (с отнесением на издержки обращения)

Как уже говорилось, для доставки гидроизоляции со склада завода-изготовителя до собственного склада организация «Изол» пользуется услугами специализированной транспортной организации. По факту оказания транспортных услуг 13.01.X1 транспортная организация предъявила организации «Изол» расчетные документы (счет) на сумму 600 руб. Определим порядок отражения данной операции с бухгалтерском учете.

На дату потребления услуги и получения расчетных документов 13.01.X1 у организации «Изол» возникли обязательства (кредиторская задолженность) по расчетам с транспортной организацией в сумме 600 руб. По факту возникновения подобных обязательств у организации имеют место расходы. Расходы на транспортировку относятся к расходам по обычным видам деятельности, а у торговых организаций включаются в состав издержек обращения.

Расходы, относящиеся к издержкам обращения, не признаются сразу, а сначала формируют одноименный актив. Отразим в соответствии с методом двойной записи результаты операции начисления к уплате транспортных расходов:

- 1) начислена кредиторская задолженность по расчетам с транспортной организацией – в сумме 600 руб.;
- 2) увеличен актив «издержки обращения» – на 600 руб.

Операция 20: начисление задолженности перед транспортной организацией (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
13.01	Активы	Увеличился актив «издержки обращения»	+600
	Обязательства	Начислена кредиторская задолженность по расчетам с транспортной организацией	+600
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Операция 21. Перечисление средств транспортной организации

Организация «Изол» 24.01.X1 перечислила с расчетного счета на счет транспортной организации 600 руб. в оплату стоимости ее услуг. Отразим в учете результаты данной операции по методу двойной записи:

- 1) погашена кредиторская задолженность по расчетам с транспортной организацией – в сумме 600 руб.;
- 2) уменьшились средства на расчетном счете – на 600 руб.

Операция 21: перечисление средств в оплату транспортных расходов (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
24.01	Активы	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	–600
	Обязательства	Погашена кредиторская задолженность по оплате транспортных расходов	–600
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Включение суммы амортизационных отчислений в состав расходов

В главе 8 «Порядок оценки различных видов активов» мы познакомились с понятием амортизации. Напомним, что амортизацией называется процесс ежемесячного включения расчетных частей балансовой стоимости основных средств и других внеоборотных активов в сумму расходов по обычным видам деятельности (затрат на производство, издержек обращения) до полного погашения (перенесения) балансовой стоимости объектов.

Амортизация внеоборотных активов производится посредством осуществления амортизационных отчислений. Ежемесячно на суммы произведенных амортизационных отчислений торговая организация увеличивает объем издержек обращения, организация сферы производства увеличивает объем затрат на производство. Обычно суммы амортизационных отчислений включаются в состав издержек обращения (затрат на производство) в конце месяца.

Суммы начисленной амортизации (произведенных амортизационных отчислений) учитываются организацией обособленно, они не включаются в состав каких-либо активов и пассивов, а выполняют *регулирующую* функцию. Во-первых, суммы начисленной амортизации показывают объем накопленных денежных средств, предназначенных для финансирования воспроизводства внеоборотных активов. Во-вторых, суммы начисленной амортизации используются для определения остаточной стоимости основных средств и других

внеоборотных активов. Величина остаточной стоимости используется при оценке внеоборотных активов в бухгалтерском балансе, а также применяется при определении финансового результата от выбытия основных средств.

Операция 22. Начисление амортизации

Согласно принятому порядку, организация «Изол» начислила амортизацию по принадлежащим ей основным средствам в сумме 1200 руб. На сумму произведенных амортизационных отчислений организация увеличила издержки обращения. Отразим в учете результаты этой операции по методу двойной записи:

- 1) совершены амортизационные отчисления — в сумме 1200 руб.;
- 2) увеличен актив «издержки обращения» — на 1200 руб.

Операция 23. Списание на расходы накопленных издержек обращения

Согласно принятому порядку учета издержек обращения, 31.01.X1 в учете организации «Изол» было прекращено признание актива «издержки обращения» с оценкой 25,6 тыс. руб. и на всю сумму накопленных издержек признаны расходы по обычным видам деятельности. Отразим произведенную операцию по методу двойной записи:

- 1) прекращен признанием (списан с учета) актив «издержки обращения» — в сумме 25,6 тыс. руб.;
- 2) признаны расходы по обычным видам деятельности — в сумме 25,6 тыс.руб.

Операция 23: списание на расходы накопленных издержек обращения (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
31.01	Активы	Уменьшился актив «издержки обращения»	-25600
	Обязательства	—	—
	Капитал (постоян.)	—	—
	Фин. результаты	Признаны расходы по обычным видам деятельности	-25600

Распределение расходов на транспортировку в составе издержек обращения

В состав издержек обращения включаются и расходы на транспортировку приобретенных товаров. Для организации «Изол» сумма подобных расходов в январе X1 года составила 600 руб. Обратим внимание, что в январе организация «Изол» приобрела и оплатила перевозку 1500 м² гидроизоляции, а продала только 1300 м². Получается, что в составе расходов по обычным видам деятельности (в части издержек обращения) были признаны расходы на транспортировку 200 м² гидроизоляции, которая не была продана. Из этого следует, что принцип соответствия доходов и расходов не выполняется в полной мере.

Для того чтобы избежать подобных ситуаций, торговым организациям разрешается распределять совершенные в текущем месяце *транспортные расходы и расходы на упаковку* между объемом проданных товаров и остатком товаров на складе. Часть расходов на транспортировку и упаковку, соответствующая проданным товарам, списывается вместе с другими издержками обращения в

конце месяца на расходы по обычным видам деятельности. Часть расходов на транспортировку и упаковку, соответствующая остатку непроданных товаров, не списывается в конце месяца, а остается капитализированной в составе актива «издержки обращения».

Это означает, что накопленные издержки обращения должны списываться в конце месяца не в полной сумме, а частично. Величина актива «издержки обращения» по состоянию на конец месяца будет равняться не нулю, а величине транспортных расходов, относящихся к остатку непроданных товаров. Применение данного подхода позволяет более равномерно включать расходы на транспортировку и упаковку в состав расходов по обычным видам деятельности, и в то же время требует проводить дополнительную процедуру распределения совершенных транспортных расходов.

Операция 24. Уплата налога на прибыль

Организация «Изол» 31.01.X1 перечислила с расчетного счета в бюджет 1500 руб. в порядке платежа за январь по налогу на прибыль (порядок расчетов по налогу на прибыль представлен в упрощении). В целях упрощения будем считать, что никаких других налогов организация не платит. Налог на прибыль выплачивается из сумм полученной прибыли. Отразим в учете результаты данной операции по методу двойной записи:

- 1) уменьшились средства на расчетном счете – в сумме 1500 руб.;
- 2) уменьшена сумма полученной прибыли (финансового результата деятельности) – на 1500 руб.

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
31.01	Активы	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	-1500
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Уменьшена сумма полученной прибыли	-1500

Определение итоговых показателей для бухгалтерской отчетности

Определение итоговых величин активов и пассивов для составления отчетных документов организации «Изол»

Объединим результаты всех операций, произведенных организацией «Изол» в течение января X1 года в сводной таблице 14.4. Таблица построена так, чтобы получить значения показателей, необходимых для составления бухгалтерского баланса на 31.01.X1 и отчета о прибылях и убытках за январь X1 года.

Таблица 14.4 Сводная таблица учета результатов произведенных операций

Организация «Изол»

Таблица учета результатов операций, произведенных за период 01.01 – 31.01.X1

№ стр.	Дата	№ операции	Содержание операции	Ак т и в ы	
				Расчет-ный счет	Финан-совые влож-я
			Исходное состояние на 01.01.X1 (по данным бухгалтерского баланса на 31.12.X0)	140000	30000
1	02.01	Оп. 1	Списание не востребовавшей кредиторской задолженности	-	-
2	03.01	Оп. 2	Начисление обязательств по уплате сумм взноса	-	-
3	04.01	Оп. 3	Поступление средств в погашение предоставленного займа	+30000	-30000
4	04.01	Оп. 5	Начисление к получению процентов по предоставленному займу	-	-
5	04.01	Оп.16	Перечисление арендной платы	-4000	-
6	05.01	Оп. 4	Перечисление средств в погашение полученного кредита	-20000	-
7	08.01	Оп. 6	Перечисление средств в оплату взноса	-3000	-
8	09.01	Оп. 7	Начисление обязательств по уплате штрафа	-	-
9	12.01	Оп. 8	Перечисление средств в уплату штрафа	-1000	-
10	13.01	Оп.13	Приобретение товаров за плату	-110000	-
11	13.01	Оп.20	Начисление задолженности перед транспортной организацией	-	-
12	15.01	Оп.17	Начисление оплаты труда	-	-
13	16.01	Оп.18	Снятие наличных с расчетного счета	-20000	-
14	17.01	Оп.19	Выплата сумм оплаты труда	-	-
15	18.01	Оп. 9	Признание выручки при продаже на условиях последующей оплаты	-	-
16	18.01	Оп.14	Списание с учета проданных товаров и признание расходов	-	-
17	20.01	Оп.11	Поступление средств предварительной оплаты	+50000	-
18	22.01	Оп.12	Признание выручки при продаже по предоплате	-	-
19	22.01	Оп.15	Списание с учета проданных товаров и признание расходов	-	-
20	24.01	Оп.21	Перечисление средств транспортной организации	-600	-
21	29.01	Оп.10	Получение оплаты от покупателя	+80000	-
22	31.01	Оп.22	Начисление амортизации по основным средствам	-	-
23	31.01	Оп.23	Списание на расходы накопленных издержек обращения	-	-
24	31.01	Оп.24	Уплата налога на прибыль	-1500	-
25			Суммарное изменение за месяц	-100	-30000
26			Состояние на 31.01.X1	139900	0

Продолжение таблицы 14.4

№ стр.	Активы				Пассивы					
	Дебиторская задол.	Товары	Издержки обращения	Касса	Кредиторская задол.	Кредиты и займы	Изменения капитала			
							Доходы обыч.д.	Расходы обыч.д.	Доходы прочие	Расходы прочие
	1200	16800	0	300	3000	38000	0	0	0	0
1	-	-	-	-	-2000	-	-	-	2000 (вн.)	-
2	-	-	-	-	+3000	-	-	-	-	3000 (вн.)
3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	+90	-	-	-	-	-	-	-	90 (оп.)	-
5	-	-	+4000	-	-	-	-	-	-	-
6	-	-	-	-	-	-20000	-	-	-	-
7	-	-	-	-	-3000	-	-	-	-	-
8	-	-	-	-	+1000	-	-	-	-	1000 (вн.)
9	-	-	-	-	-1000	-	-	-	-	-
10	-	+110000	-	-	-	-	-	-	-	-
11	-	-	+600	-	+600	-	-	-	-	-
12	-	-	+20000	-	+20000	-	-	-	-	-
13	-	-	-	+20000	-	-	-	-	-	-
14	-	-	-	-20000	-20000	-	-	-	-	-
15	+80000	-	-	-	-	-	80000	-	-	-
16	-	-60000	-	-	-	-	-	60000	-	-
17	-	-	-	-	+50000	-	-	-	-	-
18	-	-	-	-	-50000	-	50000	-	-	-
19	-	-37500	-	-	-	-	-	37500	-	-
20	-	-	-	-	-600	-	-	-	-	-
21	-80000	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22	-	-	+1200	-	-	-	-	-	-	-
23	-	-	-25800	-	-	-	-	25800	-	-
24	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
25	+90	+12500	0	0	-2000	-20000	130000	123300	2000-вн 90 - оп.	4000-вн
26	1200	29300	0	300	1000	18000				

По столбцам таблицы 14.4 указаны те виды активов и пассивов организации, которые подверглись изменениям в течение рассматриваемого периода. Для того чтобы не делать таблицу слишком объемной, в нее не внесены оставшиеся неизменными составляющие постоянного капитала: уставный капитал, нераспределенная прибыль прошлых лет, резервный капитал. Переменная часть капитала представлена в таблице развернуто: столбцами «Доходы от обычных видов деятельности», «Доходы прочие», «Расходы по обычным видам деятельности», «Расходы прочие». Данные этих столбцов будут использованы при исчислении финансового результата деятельности.

В первой строке таблицы 14.4 показаны величины активов и пассивов организации по состоянию на 01.01.X1 (начало периода). Значения указанных показателей взяты из бухгалтерского баланса организации «Изол» на 31.12.X0, помещенного в начале главы 12 «Группировка и оценка доходов и расходов». Поскольку регистрация доходов и расходов организации начинается с первого января отчетного года, то исходное значение всех доходов и расходов на 01.01.X1 равно нулю.

В последующих строках таблицы 14.4 в хронологической последовательности отражены операции организации «Изол» и их результаты. Рядом с суммами имевших место прочих доходов и расходов в скобках проставлен их вид (вне-реализационные, операционные). По операциям 22 и 24 указано только одно изменение в активах и пассивах, так как для отражения второго изменения (увеличения суммы накопленной амортизации, уменьшения суммы полученной прибыли) в данной таблице нет соответствующих граф. Подчеркнем, что на практике в подобных ведомостях указываются все возможные показатели, а сокращение объема таблицы 14.4 было произведено с целью экономии пространства книги.

В предпоследней строке таблицы 14.4 показаны результирующие изменения представленных видов активов и обязательств, а также итоги по всем доходам и расходам. Итоги по прочим доходам и расходам также подразделены по видам. В последней строке таблицы исчислены величины активов и обязательств организации по состоянию на 31.01.X1, эти значения будут проставлены в соответствующих строках бухгалтерского баланса на 31.01.X1. Расчет производился по приведенной ниже схеме.

$$\boxed{\text{Значение показателя на конец периода}} = \boxed{\text{Значение показателя на начало периода}} + \boxed{\text{Итоговое изменение показателя за период}}$$

Расчет финансового результата на основании итоговых величин доходов и расходов будет производиться непосредственно в отчете о прибылях и убытках.

Составление отчета о прибылях и убытках организации «Изол»

Составим в упрощении отчет о прибылях и убытках организации «Изол» с использованием данных таблицы 14.4 об имевших место доходах и расходах.

Цель составления данного отчета – исчисление финансового результата деятельности организации «Изол» за период 01.01.X1 – 31.01.X1. Величина финансового результата деятельности исчисляется в отчете в сумме нетто, то есть за вычетом суммы налогов и иных аналогичных обязательных платежей, выплачиваемых из прибыли, и проставляется по строке «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода» (стр. 13).

В целях анализа в отчете о прибылях и убытках исчислены промежуточные показатели прибыли:

- прибыль от продаж (стр. 3) – 6700 руб.;
- прибыль до налогообложения (стр. 8) – 4790 руб.;
- прибыль от обычных видов деятельности (стр. 10) – 3290 руб.

В связи с тем, что в рассматриваемом периоде отсутствуют чрезвычайные доходы и расходы, значения показателей прибыли от обычных видов деятельности и нераспределенной прибыли отчетного периода оказались равны.

Таблица 14.5 Отчет о прибылях и убытках организации «Изол»

Отчет о прибылях и убытках организации «Изол» за период 01.01.X1 – 31.01.X1
Единица измерения: руб.

№	Наименование показателя	За отчетный период
	I. Доходы и расходы по обычным видам деятельности	
1	Доходы от обычных видов деятельности (выручка от продажи товаров)	130000
2	Расходы по обычным видам деятельности	123300
3	Прибыль (убыток) от продаж (стр.1 – стр.2)	6700
	II. Операционные доходы и расходы	
4	Операционные доходы	90
5	Операционные расходы	–
	III. Внеоперационные доходы и расходы	
6	Внеоперационные доходы	2000
7	Внеоперационные расходы	4000
8	Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.3 + стр.4 – стр.5 + стр.6 – стр.7)	4790
9	Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи	1500
10	Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности (стр.8 – стр.9)	3290
	IV. Чрезвычайные доходы и расходы	
11	Чрезвычайные доходы	–
12	Чрезвычайные расходы	–
13	Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода (стр.10 + стр.11 – стр.12)	3290

Итак, величина финансового результата деятельности организации «Изол» за период 01.01.X1 – 31.01.X1 в сумме нетто составила 3290 руб. Это значение будет проставлено в бухгалтерском балансе организации на 31.01.X1 по статье «Нераспределенная прибыль отчетного года».

Построение бухгалтерского баланса организации «Изол»

Представим в таблице 14.6 бухгалтерский баланс организации «Изол» на 31.01.X1 (в упрощении). Значения показателей в графе 3 перенесены из бухгалтерского баланса на 31.12.X0. Сумма по статье «Нераспределенная прибыль прошлых лет» (104300 руб.) исчислена сложением показателей «Нераспределенная прибыль прошлых лет» (67000 руб.) и «Нераспределенная прибыль отчетного года» (37300 руб.) бухгалтерского баланса на 31.12.X0.

Значения показателей в графе 4 «На конец отчетного периода» взяты из таблицы 14.4. Оценка основных средств на 31.01.X1 (гр.3) уменьшена по сравнению с их оценкой на 01.01.X1 (гр.4) на сумму начисленной в январе амортизации 1200 руб. Напомним, что основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости. Значения уставного капитала, резервного капитала и нераспределенной прибыли прошлых лет не изменились по сравнению с началом отчетного года, так как не производилось никаких операций, связанных с управлением капиталом. В графе 4 по статье «Нераспределенная прибыль отчетного года» указана исчисленная в отчете о прибылях и убытках величина финансового результата деятельности в сумме нетто.

Итог по активу баланса (225590 руб.) совпал с итогом по пассиву баланса, это означает, что при составлении бухгалтерского баланса не допущено ошибки. Мы можем заметить, что итог баланса уменьшился по сравнению с началом отчетного года. Это связано с погашением части обязательств. Если на начало года общая сумма обязательств организации составляла $20000 + 21000 = 41000$ (руб.), то на конец отчетного периода эта величина равнялась $18000 + 1000 = 19000$ (руб.)

Таблица 14.6 Бухгалтерский баланс организации «Изол»

Бухгалтерский баланс организации «Изол» на 31 января X1 года
Единица измерения: руб.

№	Актив	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	Внеоборотные активы		
	Основные средства	56000	54800
	Итого по разделу 1	56000	54800
2	Оборотные активы		
	Товары	16800	29300
	Дебиторская задолженность	1200	1290
	Краткосрочные финансовые вложения	30000	-
	Касса	300	300
	Расчетные счета	140000	139900
	Итого по разделу 2	188300	170790
	БАЛАНС	244300	225590

№	Пассив	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
3	Капитал и резервы		
	Уставный капитал	85000	85000
	Резервный капитал	14000	14000
	Нераспределенная прибыль прошлых лет	104300	104300
	Нераспределенная прибыль отчетного года	-	3290
	Итого по разделу 3	203300	206590
4	Долгосрочные обязательства		
	Займы и кредиты	20000	18000
	Прочие долгосрочные обязательства	-	-
	Итого по разделу 4	20000	18000
5	Краткосрочные обязательства		
	Займы и кредиты	20000	-
	Кредиторская задолженность	3000	1000
	Итого по разделу 5	21000	1000
	БАЛАНС	244300	225590

Вопросы

1. Учет каких видов расходов производится по мере их совершения?
2. Каким образом производится капитализация (накопление) расходов?
3. Опишите порядок учета торговыми организациями расходов на приобретение товаров.
4. Раскройте содержание требования о соответствии доходов и расходов.
5. Охарактеризуйте порядок учета издержек обращения.
6. Назовите активы, которые используются для накопления расходов по обычным видам деятельности торговых организаций.
7. Какой объем расходов по обычным видам деятельности торговых организации подлежит признанию в отчетном периоде?