

Федеральное агентство по образованию
Государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Ивановский государственный архитектурно-строительный университет»

Ю.Е. Острякова, В.Н. Давидовская

**БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ:
теоретический и практический аспекты**

Учебно-практическое пособие

Иваново 2009

УДК 657.1

Острякова, Ю.Е. Бухгалтерский финансовый учет: теоретический и практический аспекты: учеб.-практ. пособие для студентов и слушателей экономических специальностей / Ю.Е. Острякова, В.Н. Давидовская; ГОУВПО «ИГАСУ», ГОУДПО «Ивановский межотраслевой центр повышения квалификации и профессиональной переподготовки специалистов». — Иваново, 2009. — 244 с.

Учебное пособие содержит краткое содержание лекций в соответствии с учебным планом подготовки студентов и слушателей, является основой для проведения практических занятий. Использование данного пособия в учебном процессе дает возможность студентам всех форм обучения самостоятельно получить оптимальный объем знаний по курсу «Бухгалтерский учет».

Для студентов и слушателей экономических специальностей.

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

кафедра экономических дисциплин Международного «Института управления»;

зав. кафедрой «Финансы и бухгалтерский учет» НОО ВПО НП
«Тульский институт экономики и информатики» Е.В. Макарычева;

директор аудиторской фирмы «Новая парадигма»
А.В. Щепотьев

СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ I. Теория бухгалтерского учета	7
ТЕМА 1. Хозяйственный учет, его сущность и значение	7
1. Хозяйственный учет, требования и измерители, применяемые в учете	7
2. Виды хозяйственного учета и их взаимосвязь	8
3. Задачи, принципы и особенности бухгалтерского учета	9
4. Основные направления совершенствования бухгалтерского учета. Финансовый и управленческий учет	11
<i>Контрольные вопросы по теме 1</i>	15
ТЕМА 2. Предмет и метод бухгалтерского учета	16
1. Предмет бухгалтерского учета	16
2. Метод бухгалтерского учета и его элементы	19
<i>Контрольные вопросы по теме 2</i>	22
ТЕМА 3. Счета бухучета и двойная запись	23
1. Строение счетов	23
1.1. Активные бухгалтерские счета	24
1.2. Пассивные бухгалтерские счета	26
1.3. Активно-пассивные счета	27
2. Корреспонденция счетов. Оборотная ведомость	29
3. Классификация счетов	31
4. Синтетический и аналитический учет	32
5. План счетов бухгалтерского учета	35
<i>Контрольные вопросы по теме 3</i>	38
ТЕМА 4. Бухгалтерский баланс	39
1. Бухгалтерский баланс, его содержание и структура	39
2. Типовые изменения баланса под влиянием хозяйственных операций	42
3. Бухгалтерская отчетность	42
<i>Контрольные вопросы по теме 4</i>	45
ТЕМА 5. Учетная политика предприятия	46
<i>Контрольные вопросы по теме 5</i>	49
ТЕМА 6. Регистры и формы бухучета	49
1. Учетные регистры и их классификация	49
2. Понятие о формах бухгалтерского учета. Мемориальная форма учета	51
2.1. Мемориально-ордерная форма учета	52
2.2. Журнально-ордерная форма учета	54
2.3. Таблично-автоматизированная форма учета	57
<i>Контрольные вопросы по теме 6</i>	58
РАЗДЕЛ II. БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ	60
ТЕМА 7. Учет основных средств	60
1. Понятие и классификация основных средств	60
2. Оценка основных средств и порядок ее изменения	63
3. Учет движения основных средств	64
3.1. Учет поступления основных средств	65
3.2. Учет выбытия основных средств	72
4. Учет амортизации основных средств	77
<i>Контрольные вопросы по теме 7</i>	84
ТЕМА 8. Учет нематериальных активов	85
1. Понятие и классификация нематериальных активов	85
2. Учет движения нематериальных активов	87
2.1. Учет поступления нематериальных активов	87

2.2. Учет выбытия нематериальных активов	94
3. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам	97
<i>Контрольные вопросы по теме 8</i>	98
ТЕМА 9. Учет материалов	100
1. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов (МПЗ)	100
1.1. Понятие МПЗ	100
1.2. Классификация материально-производственных запасов (МПЗ)	101
1.3. Оценка материально-производственных запасов	102
2. Документация по учету движения материально-производственных запасов	104
3. Методы учета заготовления материалов	106
3.1. Формирование фактической себестоимости материалов на счете 10	106
3.2. Формирование фактической себестоимости материалов с применением счетов 15 и 16	109
4. Учет приобретения, заготовления и прочего поступления материалов	112
5. Учет продажи и прочего выбытия материалов	113
6. Учет отпуска материалов в производство	114
<i>Контрольные вопросы по теме 9</i>	118
ТЕМА 10. Учет денежных средств	119
1. Учет кассовых операций	119
2. Учет операций по расчетному счету	123
3. Особенности учета операций по валютному счету	125
<i>Контрольные вопросы по теме 10</i>	134
ТЕМА 11. Учет финансовых вложений	135
1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений	135
2. Учет финансовых вложений	136
3. Учет вкладов в уставный капитал	138
<i>Контрольные вопросы по теме 11</i>	141
ТЕМА 12. Учет займов и кредитов	142
1. Учет займов	142
2. Учет кредитов банка	143
<i>Контрольные вопросы по теме 12</i>	149
ТЕМА 13. Учет затрат на производство	150
1. Классификация производственных затрат	150
2. Понятие себестоимости продукции	153
3. Учет затрат	154
4. Методы учета затрат на производство	159
4.1. Позаказный метод	159
4.2. Попередельный метод	161
4.3. Попроцессный метод	164
4.4. Нормативный метод	166
<i>Контрольные вопросы по теме 13</i>	167
ТЕМА 14. Учет выпуска и реализации продукции	169
1. Учет выпуска готовой продукции	169
2. Оценка готовой продукции	170
3. Учет отгрузки готовой продукции	175
4. Учет товаров отгруженных	181
5. Учет реализации продукции	183
<i>Контрольные вопросы по теме 14</i>	184
ТЕМА 15. Учет расчетов	185
1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	185
2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	187
3. Учет расчетов с бюджетом	191

4. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	192
5. Учет расчетов с учредителями	194
6. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	197
7. Учет расчетов с подотчетными лицами	201
<i>Контрольные вопросы по теме 15</i>	204
ТЕМА 16. Учет труда и заработной платы	205
1. Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда	205
2. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям	209
<i>Контрольные вопросы по теме 16</i>	212
ТЕМА 17. Учет финансовых результатов	213
1. Учет доходов и расходов	213
2. Порядок определения финансового результата деятельности предприятия	215
<i>Контрольные вопросы по теме 17</i>	218
ТЕМА 18. Учет капитала	219
1. Учет уставного капитала	219
2. Учет других видов капитала	222
3. Определение суммы нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	228
4. Учет государственной помощи	232
5. Бюджетные средства, полученные на финансирование капитальных расходов	233
6. Бюджетные средства, полученные на финансирование текущих расходов	234
7. Учет средств целевого финансирования	235
<i>Контрольные вопросы по теме 18</i>	237
ПРИЛОЖЕНИЯ	239

РАЗДЕЛ I. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ТЕМА 1. Хозяйственный учет, его сущность и значение

1. Хозяйственный учет, требования и измерители, применяемые в учете

Хозяйственный учет – это система наблюдений, измерений и регистрации фактов и явлений, которые происходят в процессе производства и распределения материальных благ с целью контроля и активного воздействия на эти процессы.

Зачатки хозяйственного учета лежат в глубокой древности. Родоначальник бухгалтерского учета (одного из видов хозяйственного учета) – Лука Пачиоли (1445–1515 гг.) – автор первого печатного труда по бухгалтерии: «Трактат о счетах и записях». Этот трактат использовался в качестве ведущего руководства в течение нескольких веков, а двойная запись до сих пор остается в наше время.

Для успешного использования учета в управлении народным хозяйством он должен отвечать **определенным требованиям**:

1. Точность, объективность и строгая обоснованность учетных данных (информация должна быть объективна).
2. Своевременность учета.
3. Массовость или полнота учета – это обеспечивается сплошной регистрацией всех фактов и явлений.
4. Простота, ясность и доступность учета.
5. Экономичность и рациональность учета (расходы на ведение учета должны быть минимальными).
6. Сопоставимость показателей учета с показателями плана.

В процессе хозяйственного учета используются 3 вида измерителей:

1. **Натуральные измерители** используются для учета однородных предметов в натуральном выражении (кг, м, шт.). Условно-натуральные измерители используют для учета количества материальных ценностей, но уже с отражением некоторых качественных характеристик (метро-уточины, кило-

номера).

2. **Трудовые измерители** (нормо-часы, человеко-часы) позволяют обобщать отдельные разнородные величины (например, трудоемкость изготовления изделий). Эти показатели широко применяются в экономике труда и с их помощью подсчитывается количество затраченного времени на производство продукции, определяется процент выполнения норм, начисляется заработная плата и т.д.
3. **Денежный измеритель** – это всеобщий измеритель, который используется для исчисления хозяйственных явлений в едином однородном выражении, а также для получения обобщающих показателей о разнородных хозяйственных процессах.

2. Виды хозяйственного учета и их взаимосвязь

1. **Оперативный учет** (оперативно-технический) чаще всего ограничивается рамками предприятия и организуется непосредственно на местах совершения хозяйственных операций (цех, участок, отдел и т.д.). Его данные используются для текущего повседневного руководства и управления предприятием. Например: табельный учет явки на работу, ежедневный учет выпуска и отгрузки продукции и т.д.

К нему не предъявляется каких-либо жестких требований. Он может быть сплошным или выборочным, документированным или нет.

В качестве измерителей применяются все показатели, но главным образом натуральные.

Его важнейшие особенности: быстрота получения информации и простота способов и приемов.

2. **Статистический учет**, в отличие от оперативного, осуществляется не повседневно, а лишь периодически, одновременно. При помощи статистики отражаются и изучаются массовые общественные явления. Именно статистика представляет информацию о состоянии экономики, движении рабочей силы, цен на рынках товаров, работ, численности и составе населения.

Статистический учет большинства изучаемых хозяйственных процессов ведется по данным оперативного и бухгалтерского учета. Вместе с тем используются также специальные статистические формы и методы наблюдения, такие как сплошные и выборочные наблюдения, переписи, исчисление средних и относительных величин.

3. Бухгалтерский учет представляет собой систему сплошного непрерывного строго документированного наблюдения и контроля над деятельностью предприятия.

В бухучете отражаются все важнейшие стороны деятельности предприятия. Он представляет информацию о текущих и итоговых результатах деятельности предприятия. Посредством бухучета предприятие имеет сведения о количестве материальных ценностей, денежных средств, определяет себестоимость, финансовый результат и т.д.

Каждый из перечисленных видов хозяйственного учета решает самостоятельные задачи. Они отличаются друг от друга областью применения, назначением, способом проведения. Вместе с тем в единой системе хозяйственного учета его виды тесно связаны между собой и взаимодействуют друг с другом.

Общей задачей хозяйственного учета является получение полной достоверной информации о хозяйственной деятельности предприятия.

3. Задачи, принципы и особенности бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет имеет свои задачи и принципы, а также свои отличительные особенности:

1. В бухгалтерском учете используются все три измерителя. Однако особое значение придается обобщающему денежному измерителю.

2. Бухгалтерский учет строго документирован, то есть ни одна хозяйственная операция не может отражаться без документа. Документирование – это начальный этап бухгалтерской работы.

3. Учет является сплошным по охвату операций и непрерывным во времени,

то есть ни одна хозяйственная операция не может быть пропущена в бухгалтерском учете, каждая из них регистрируется.

Бухгалтерский учет обеспечивает полное отражение всех хозяйственных операций.

Основные правила ведения и организации бухгалтерского учета на предприятиях установлены Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» (утвержден 21 ноября 1996 года), «Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ» (утверждено 29 декабря 1998 года), планом счетов бухгалтерского учета (утвержден 1 ноября 1991 года) и другими нормативными актами.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» общее руководство единой системой учета и статистики в России осуществляет Правительство РФ. Непосредственное методологическое регулирование бухгалтерского учета (издание планов счетов, положений по бухгалтерскому учету, инструкций, методологических рекомендаций) возложено на Министерство финансов и частично на Центральный банк и Федеральную комиссию по рынку ценных бумаг.

Бухгалтерский учет решает следующие важнейшие задачи:

1. Формирование и представление полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия, необходимой для оперативного руководства и управления предприятием (для внутренних пользователей), для использования налоговыми, банковскими органами, потребителями, кредиторами, посредниками (внешними пользователями).
2. Обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.
3. Своевременное предупреждение негативных явлений финансово-хозяйственной деятельности предприятия, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

Основные правила (принципы) ведения бухгалтерского учета

Действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету

установлены следующие основные правила ведения бухгалтерского учета:

- ✓ принцип денежного выражения – бухгалтерский учет оперирует данными, имеющими денежное выражение;
- ✓ принцип автономности предприятия – бухгалтерские счета предприятия автономны от бухгалтерских счетов его владельцев и работников;
- ✓ принцип работающего предприятия (принцип непрерывности) – предполагается, что предприятие будет работать бесконечно долго;
- ✓ принцип существенности (материальности) – не следует терять время на тщательный учет незначительных фактов;
- ✓ принцип осмотрительности (консерватизма) – при наличии альтернативы бухгалтер выбирает сумму, которая менее оптимистична;
- ✓ принцип постоянства – в течение одного и того же учетного периода нельзя пользоваться несколькими формами и методами бухгалтерского учета, т.к. невозможно сопоставить информацию;
- ✓ принцип стабильности национальной валюты – в бухгалтерском учете используется метод оценки средств в неизменной валюте;
- ✓ принцип себестоимости – собственные средства учитываются на момент их приобретения или изготовления, а не по текущей рыночной стоимости;
- ✓ принцип реализации – предприятие учитывает свои доходы в момент отгрузки продукции покупателю, а не в момент оплаты;
- ✓ принцип соответствия – для расчета прибыли из полученной выручки вычитаются затраты;
- ✓ принцип двойственности (сбалансированности) – учетная информация рассчитывается по составу средств и источникам их формирования.

4. Основные направления совершенствования бухгалтерского учета

Финансовый и управленческий учет

В настоящее время повышается роль учета и контроля в системе управления производством. Вместе с тем организация бухгалтерского учета на предприятиях и по стране в целом не в полной мере отвечает требованиям сегодняшнего дня.

К числу основных направлений совершенствования бухгалтерского учета относят следующие направления.

Направление 1: дальнейшее развитие и совершенствование системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Она должна быть ориентирована на международные стандарты и правила ведения бухгалтерского учета и в то же время в полной мере должна отвечать специфике отечественного учета. В настоящее время систему нормативного регулирования можно представить в четырех уровнях.

К первому законодательному уровню системы нормативных документов относятся законы РФ:

- Гражданский кодекс РФ, части 1, 2;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ. Он определяет правовые основы бухгалтерского учета, его организацию, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет, и основные требования к ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности;
- Налоговый кодекс РФ, части 1, 2;
- Трудовой кодекс РФ.

Второй уровень (нормативный) системы нормативных документов представляют стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности. Они представляют собой свод основных правил, устанавливающих порядок учета определенного объекта или совокупности объектов.

В настоящее время Комитет по международным стандартам при ООН

разработал более 30 стандартов. В соответствии с ними каждая страна разрабатывает свои стандарты.

В России к стандартам приравниваются важнейшие нормативные документы – положения по бухгалтерскому учету, разрабатываемые и утверждаемые Минфином РФ. Они конкретизируют закон о бухгалтерском учете и устанавливают порядок учета отдельных элементов или их совокупности.

В настоящее время утверждено 21 положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) (прил. 1).

Третий уровень (методологический) представлен различными методическими рекомендациями, указаниями, инструкциями. Они призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми особенностями.

В настоящее время разработаны указания по вопросам формирования и учета затрат в торговле, по ведению бухгалтерского учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства и др.

Четвертый уровень (рабочий): рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия. Они определяют особенности организации и ведения учета на самом предприятии (учетная политика предприятия, рабочий план счетов, должностные инструкции).

Направление 2: программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждено Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283) предусматривается преобразование национальной системы бухгалтерского учета в финансовый и управленческий.

Система бухгалтерского учета должна быть теснейшим образом связана с системой управления. Следует развивать новое направление – управленческий учет. Управленческий учет существует в международной системе и практике бухгалтерского учета, где различают понятия управленческого и финансового учета.

Финансовый учет ведется в интересах внешних пользователей предприятия (банки, налоговые органы, кредиторы и т.д.). Иногда его называют внешним учетом. Он охватывает информацию по учету балансовых счетов: основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, материально-производственных запасов, денежных средств, расчетов, капитала, резервов, финансовых результатов, кредитов, займов. Финансовый учет регламентируется нормативными документами. Отчетность (баланс, отчет о прибылях и убытках) открыта для публикации и не является коммерческой тайной.

Управленческий учет ведется в интересах тех, кто работает на самом предприятии, то есть внутренних пользователей (агентов управленческой службы) и называется внутренним учетом.

Управленческий учет и финансовый учет характеризуются рядом отличительных особенностей (см. табл. 1).

Таблица 1

Отличия финансового и управленческого учета

Финансовый учет	Управленческий учет
1. Цель учета	
Составление финансовых и бухгалтерских отчетов, документов для пользователей вне предприятия	Обеспечение принятия более обоснованных управленческих решений, эффективной работы предприятия и выработка правильной стратегии предприятия на рынках
2. Обязательность	
Строго обязательно, при этом финансовый учет и отчетность составляются по строго регламентированным формам в соответствии с законодательством	Ведется в соответствии с решением администрации, руководства предприятия
3. Объект анализа	
Предприятие как единое целое	Отдельные виды деятельности, отдельные изделия, организационные подразделения
4. Пользователи информации	
Внешние пользователи (акционеры, поставщики, кредиторы и т.д.)	Внутренние пользователи (менеджеры, планировщики и т.д.)
5. Степень точности информации	
Финансовая информация определяется	На ряду с достоверной информацией

объективно, она достоверна и поддается проверке	используются примерные, приблизительные оценки
6. Принципы ведения	
Ведется в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета	Любые правила и приемы учета
7. Привязка во времени	
Показывает «как это было» (исторический характер)	Показывает «как должно быть» (прогноз)
8. Период составления отчетности	
Составляется на регулярной основе (ежемесячно, ежеквартально, ежегодно)	Составляется как на регулярной основе, так и по запросу (может ежедневно, еженедельно и т.д.)

Направление 3: подготовка и переподготовка специалистов по бухгалтерскому учету. Должны быть разработаны программы учета для профессорско-преподавательского состава, непосредственно для студентов, программы повышения квалификации действующего бухгалтерского аппарата.

Направление 4: механизация и автоматизация учетно-вычислительных работ. Ее необходимость вызвана возрастанием потока информации, а также увеличением требований к качеству, своевременности и оперативности информации для принятия оптимальных управленческих решений [13].

Контрольные вопросы по теме 1:

1. Что понимается под бухгалтерским учетом?
2. Какие задачи стоят перед бухгалтерским учетом?
3. Что понимается под финансовым учетом?
4. Что понимается под управленческим учетом?
5. В чем заключаются различия между финансовым и управленческим учетом?
6. Что понимают под документами первого уровня?
7. Каков состав документов второго уровня?
8. Что понимают под документами третьего уровня?
9. Какие документы относятся к документам четвертого уровня?
10. Что понимается под принципами бухгалтерского учета?
11. Что понимается под допущениями в бухгалтерском учете?
12. Какие допущения вы знаете?
13. Что понимается под требованиями в бухгалтерском учете?
14. Какие требования предъявляются к бухгалтерскому учету?

ТЕМА 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

1. Предмет бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации. Составными частями предмета являются:

- а) имущество (хозяйственные средства) организации;
- б) источники формирования ее имущества;
- в) хозяйственные операции, вызывающие изменение имущества и источников его формирования;
- г) хозяйственные процессы.

По составу и функциональной роли (характеру использования) имущество организации подразделяют на две группы: внеоборотные активы и оборотные активы (рис. 1). *По источникам образования и целевому назначению* имущество организации подразделяют на собственное и заемное (рис. 2).

Внеоборотные активы включают:

1. Основные средства представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и внепроизводственной сфере и служащих менее года.

Нематериальные активы – это объекты долгосрочного вложения, имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями. К ним относят: права на пользование землей, водой и другими природными ресурсами, патенты, изобретения, ноу-хау, программные продукты, товарные знаки, торговые марки и т.д.

Капитальные вложения – это затраты на строительные-монтажные работы, приобретение оборудования, прочие капитальные работы [9].

Долгосрочные финансовые вложения – это инвестиции организации в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий, предоставленные другим организациям займы на срок более одного

года.

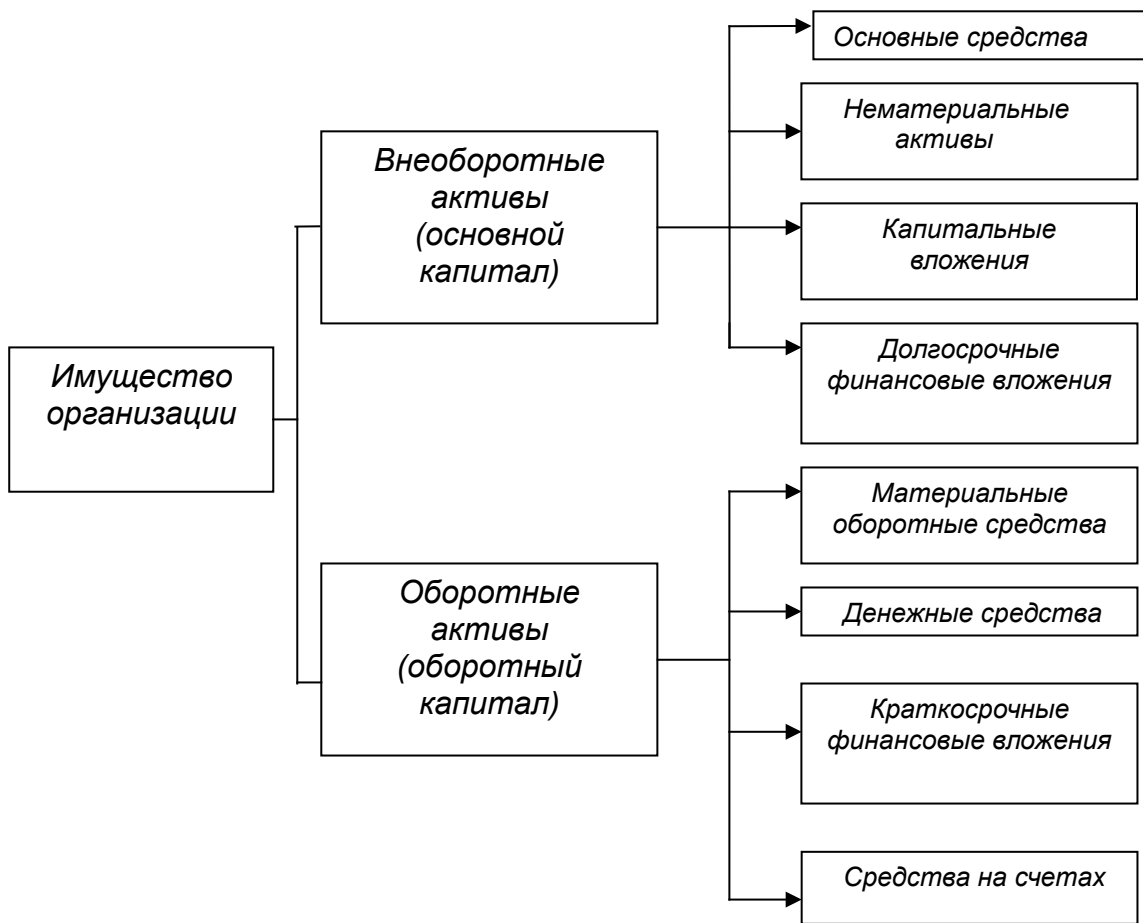


Рис. 1. Состав имущества организации

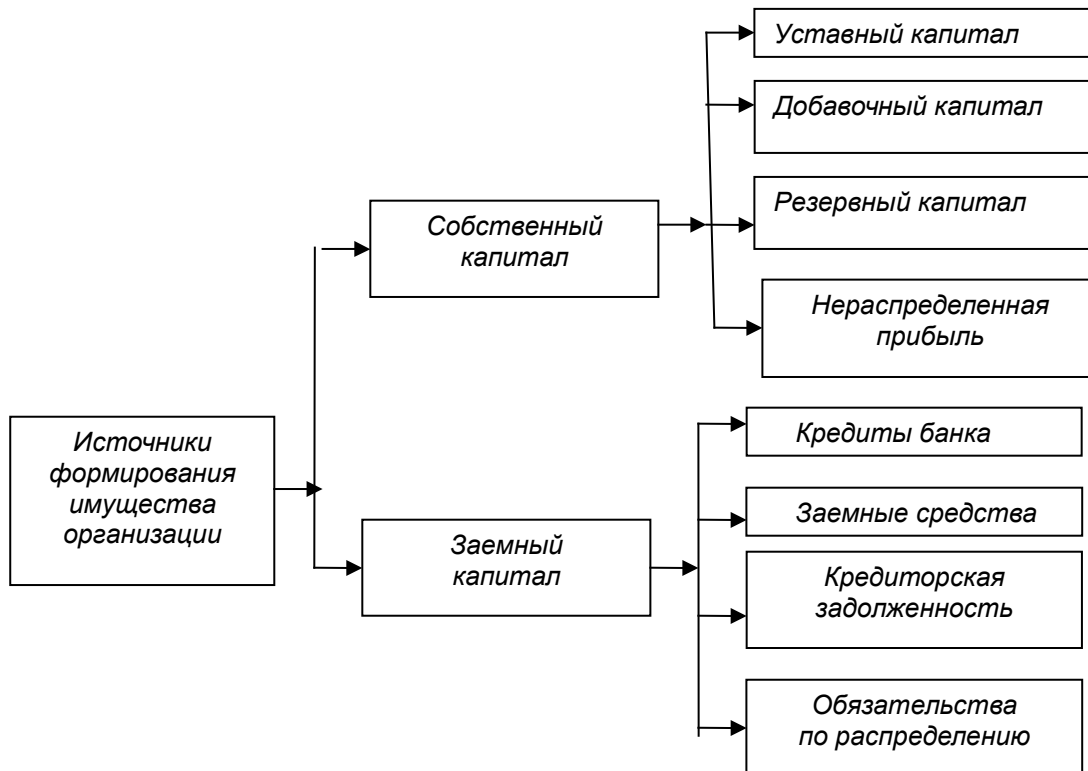


Рис. 2. Источники формирования имущества организации

Оборотные средства включают:

1. Производственные запасы предметов труда: сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, запчасти. Производственные запасы полностью потребляются в данном производственном цикле и переносят свою стоимость сразу на готовый продукт.
2. Фонды обращения, к числу которых относятся:
 - а) готовая продукция;
 - б) отгруженная продукция;
 - в) денежные средства – это сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном счетах, а также краткосрочные финансовые вложения (до 1 года);
 - г) средства в расчетах – это долги или задолженность других предприятий, лиц данному предприятию. Такая задолженность называется дебиторской, а сами должники – дебиторами.

Собственные источники (собственный капитал) – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества предприятия) и его обязательствами. Они включают:

1. Уставный капитал – это сумма вкладов и средств участников (собственников) предприятия в имущество при его создании для обеспечения уставной деятельности.
2. Добавочный капитал, который образуется за счет:
 - а) дооценки стоимости имущества;
 - б) эмиссионного дохода, полученного при продаже акций акционерных обществ выше номинала.
3. Резервный капитал создается для покрытия возможных убытков и потерь в будущем, формируется за счет прибыли.
4. Нераспределенная прибыль – прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль.

Заемные источники хозяйственных средств – это те источники, которые привлечены во временное пользование.

К заемным источникам средств относятся:

- кредиты (банковские, коммерческие);
- кредиторская задолженность – это задолженность данного предприятия другим фирмам, организациям, лицам (задолженность бюджету по налогам, органам Пенсионного фонда, коммунальным службам, работникам предприятия по выплате зарплаты).

Объектом учета являются и хозяйственные операции. *Хозяйственная операция* – это любое изменение в составе имущества организации и источников его образования. Однородные хозяйственные операции образуют хозяйственные процессы.

Основу деятельности коммерческого производственного предприятия составляют три хозяйственных процесса:

1. **Заготовление** – приобретение товарно-материальных ценностей, необходимых для производства и хозяйствования.

2. **Производство** – выполнение основной задачи предприятия – изготовление продукции, оказание услуг, выполнение работ.

3. **Реализация** – осуществление договорных обязательств перед заказчиками и покупателями, получение выручки от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг и зачисление ее на расчетный счет.

2. Метод бухгалтерского учета и его элементы

Под **методом** бухгалтерского учета понимают совокупность способов и приемов, обеспечивающих сплошное непрерывное взаимосвязанное и объективное отражение в денежном выражении объектов бухучета.

Основными элементами метода бухгалтерского учета являются:

- 1) документация;
- 2) инвентаризация;
- 3) оценка;
- 4) калькуляция;
- 5) счета и двойная запись;

б) бухгалтерский баланс и отчетность.

Документация. Документы представляют собой письменные распоряжения на совершение хозяйственных операций или письменные доказательства действительного осуществления хозяйственных операций. Документирование хозяйственных операций – это начальный этап учетной работы. Именно первичные документы являются основанием для последующих записей в системе бухгалтерского учета.

Документы могут быть классифицированы следующим образом:

I. По содержанию:

- первичные документы;
- сводные документы-документы, которые характеризуют операции в обобщенном виде (ведомости, описи и т.д.).

II. По назначению:

- исполнительные, которые удостоверяют факт совершения операции;
- распорядительные, которые содержат приказы, распоряжения (денежный чек, платежное поручение и т.д.).

III. По характеру хозяйственных операций:

- кассовые документы (приходные, расходные, кассовые ордера);
- банковские документы;
- материальные документы;
- расчетные и прочие документы.

IV. В зависимости от места составления:

- внутренние;
- внешние (счет-фактура).

V. По способу охвата операций:

- разовые;
- накопительные.

Каждый документ должен содержать обязательные для него показатели, называемые реквизитами. К числу обязательных реквизитов относят:

- наименование документа;

- дату составления;
- в 3 года;
- инвентаризация денежных средств проводится не менее 1 раза в месяц.

Проведение инвентаризации обязательно:

1. При смене формы собственности предприятия.
2. При смене материально ответственных лиц.
3. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года).
4. При установлении фактов хищений, злоупотреблений, порчи имущества.
5. В случае пожара или стихийных бедствий.

Оценка. Представляет собой способ, с помощью которого активы организации получают денежное выражение.

Калькуляция. Посредством калькуляции определяется фактическая себестоимость продукции, которая представляет сумму всех затрат, связанных с производством и реализацией продукции.

Счета и двойная запись. Счет – это определенный способ группировки и отражения в учете хозяйственных средств, их источников с целью повседневного текущего контроля за ними. При этом каждая хозяйственная операция отражается в бухучете дважды на двух взаимосвязанных счетах – это способ двойной записи.

Баланс и отчетность. Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражается нарастающим итогом имущество и финансовое положение организации, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период. Различают годовую и квартальную бухгалтерскую отчетность. Ее состав, сроки и адреса представления определяются ежегодно приказом Министерства финансов РФ.

В состав квартальной бухгалтерской отчетности включают:

1. Бухгалтерский баланс (форма № 1).
2. Отчет о прибылях и убытках (форма № 2).

В состав годовой бухгалтерской отчетности входят:

1. Бухгалтерский баланс (форма № 1).
2. Отчет о прибылях и убытках (форма № 2).
3. Отчет о движении капитала (форма № 3).
4. Отчет о движении денежных средств (форма № 4).
5. Приложение к Бухгалтерскому балансу (форма № 5).
6. Пояснительная записка.

Квартальная бухгалтерская отчетность представляется не позднее 30 дней по окончании отчетного периода.

Годовая бухгалтерская отчетность должна быть представлена не позднее 1 апреля следующего за текущим года. Предприятия представляют в обязательном порядке бухгалтерскую отчетность: собственникам (акционерам, учредителям); в государственную налоговую инспекцию.

Отчетность может быть представлена также органам на которые возложена проверка отдельных сторон деятельности предприятия (статистика, финансовые органы, банки).

Контрольные вопросы по теме 2:

1. Дайте определение предмета бухгалтерского учета.
2. Перечислите элементы, составляющие понятие метода бухгалтерского учета.
3. Назовите основные принципы бухгалтерского учета.
4. Что означает принцип сохранения информации в бухгалтерском учете?
5. В чем выражается принцип взаимосвязи событий и явлений?
6. Каким контролирующим органам обязательно предоставлять бухгалтерский баланс и отчетность?
7. Какие функции выполняет бухгалтерский учет в системе управления хозяйственной деятельностью?
8. Какие стадии производственно-финансовой деятельности находят

- отражение в бухгалтерском учете?
9. Что понимается под имуществом хозяйствующего субъекта?
 10. С какой целью осуществляется группировка имущества по местам нахождения?
 11. Каков состав имущества, используемого в сфере производства?
 12. Что понимается под основными средствами?
 13. Что понимается под нематериальными активами?
 14. Что относится к предметам труда?
 15. Каков состав активов, используемый в сфере обращения?
 16. Что понимается под долговыми требованиями?
 17. Что относится к финансовым вложениям?
 18. На какие группы подразделяются источники образования активов организации?
 19. Что относится к собственным источникам образования активов?
 20. Что понимается под уставным капиталом?
 21. Является ли прибыль источником образования активов хозяйственного органа?
 22. Что относится к обязательствам организации?
 23. Что понимается под кредиторской задолженностью?
 24. Что понимается под предметом бухгалтерского учета?
 25. Что понимается под методом бухгалтерского учета?
 26. Какие требования предъявляются к отчетности как элементу метода бухгалтерского учета?

ТЕМА 3. Счета бухучета и двойная запись

1. Строение счетов

На каждом предприятии ежедневно совершаются хозяйственные операции, которые вызывают изменения в составе имущества предприятия и источниках его формирования. Средством для ведения текущего учета за

указанными изменениями служит система бухгалтерских счетов.

Счет – это способ группировки и текущего отражения в денежной оценке хозяйственных операций, в результате которых изменяется состав средств, имущества и источников.

Счет – это таблица, левая сторона которой называется дебет (от латинского «должен»), а правая сторона называется кредит (от латинского «имеет»).

Счет	
Дебет	Кредит
Сальдо	начальное
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
Сальдо	конечное

Сальдо – это остаток средств на начало или конец отчетного периода. Обороты – это сумма всех операций, зафиксированных по дебету или кредиту бухгалтерского счета.

Учет на счетах ведется только в денежном выражении.

В зависимости от того, учет каких средств ведется на бухгалтерских счетах, они делятся на активные, пассивные и активно-пассивные.

Бухгалтерские счета открываются для каждого объекта, основанием для записи на счетах служат первичные документы.

1.1. Активные бухгалтерские счета

На активных счетах ведется учет поступлений и выбытия средств предприятия. Сальдо начальное C_n всегда дебетовое и показывает наличие средств на начало отчетного периода. Получение средств отражается как обороты по дебету O_d . Выбытие средств отражается как обороты по кредиту O_k . Сальдо конечное C_k всегда дебетовое и показывает остаток средств на конец отчетного периода. Сальдо конечное рассчитывается по формуле:

$$C_k = C_n + O_d - O_k.$$

Рассмотрим, как ведется учет на активных счетах, на следующем примере.

ПРИМЕР

На начало месяца на складе предприятия находились различные материалы на сумму 10000 руб. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с движением материалов:

1. Поступили материалы от поставщика 13000 руб.
2. Списаны материалы в производство 6000 руб.
3. Получены материалы безвозмездно 4000 руб.
4. Возвращены на склад сэкономленные в производстве материалы 1000 руб.
5. Проданы материалы другому предприятию 5000 руб.
6. Получены материалы от учредителей 2000 руб.

ЗАДАНИЕ. Оформить активный счет 10 «Материалы», подсчитать обороты по дебету, кредиту и сальдо на конец месяца.

РЕШЕНИЕ

В таблицу заносим указанные операции, записываем номер операции и сумму в дебет счета 10, если операция отражает поступление материалов, или в кредит счета, если в операции происходит выбытие материалов.

10 «МАТЕРИАЛЫ»

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо начальное – наличие материалов на складе на начало месяца $C_H = 10000$	
Обороты по дебету – получение материалов на склад 1) 13000 3) 4000 4) 1000 6) 2000	Обороты по кредиту – выбытие материалов 2) 6000 5) 5000
$O_d = 20000$	$O_k = 11000$
Сальдо конечное – остаток материалов на конец месяца $C_k = 10000 + 20000 - 11000 = 19000$	

Виды хозяйственных средств и имущества предприятий, учет которых ведется на активных счетах:

1. Основные средства Счет 01;
2. Нематериальные активы Счет 04;
3. Материалы Счет 10;

4. Основное производство Счет 20;
5. Готовая продукция Счет 43;
6. Касса Счет 50;
7. Расчетный счет Счет 51;
8. Валютный счет Счет 52;
9. Финансовые вложения в акции и другие ценные бумаги Счет 58.

1.2. Пассивные бухгалтерские счета

На пассивных счетах ведется учет источников образования хозяйственных средств. К ним относятся все виды капитала и обязательств предприятия.

Характеристика пассивного счета:

1. На пассивных счетах ведется учет источников образования хозяйственных средств предприятия, т.е. капитала и обязательств (задолженности) предприятия.

2. Сальдо начальное всегда кредитовое и показывает величину капитала или наличие задолженности предприятия на начало отчетного периода.

3. Обороты по дебету показывают уменьшение капитала или задолженности предприятия.

4. Обороты по кредиту показывают увеличение капитала или задолженности предприятия.

5. Сальдо конечное всегда кредитовое и показывает величину капитала или задолженности предприятия на конец отчетного периода. Сальдо конечное рассчитывается по формуле:

$$C_k = C_n + O^* - O_d.$$

Основные источники образования хозяйственных средств предприятия, учет которых ведется на пассивных счетах:

1. Источники собственных средств:

1.1. Уставный капитал Счет 80;

1.2. Резервный капитал Счет 82;

- 1.3. Добавочный капитал Счет 83;
2. Источники привлеченных (заемных) средств:
 - 2.1. Кредиты банков: а) краткосрочные (до одного года) Счет 66;
 - б) долгосрочные (более одного года) Счет 67;
 - 2.2. Обязательства (задолженность) предприятия по расчетам:
 - а) с поставщиками Счет 60;
 - б) с бюджетом по налогам Счет 68;
 - в) по социальному страхованию Счет 69;
 - г) по оплате труда Счет 70.

Рассмотрим, как ведется учет на пассивных счетах, на следующем примере.

ПРИМЕР

На начало месяца предприятие имеет задолженность банку за кредит 20000 руб. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с кредитованием предприятия:

1. Погашена часть кредита 8000 руб.
2. Полностью погашена задолженность за кредит 12000 руб.
3. В конце месяца получен очередной кредит банка 30000 руб.

Задание. Оформить пассивный счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам», рассчитать обороты и сальдо.

РЕШЕНИЕ

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам»

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
	Сальдо начальное – наличие обязательства перед банком на начало месяца $C_n = 20000$
Обороты по дебету – уменьшение задолженности перед банком 1) 8000 2) 12000 Од = 20000	Обороты по кредиту – увеличение задолженности перед банком 3) 30000
	Ок = 30000
	Сальдо конечное – наличие обязательств на конец месяца $C_k = C_n + O_k - O_d = 20000 + 30000 - 20000 = 30000$

1.3. Активно-пассивные счета

На активно-пассивных счетах ведется учет расчетов с различными организациями или отдельными лицами, т.е. учет дебиторской и кредиторской задолженности. На таких счетах может быть и дебетовое, и кредитовое сальдо, в некоторых случаях сальдо может быть одновременно в дебете и в кредите счета.

Основы активно-пассивного счета: 71 – «Расчеты с подотчетными лицами»; 75 – «Расчеты с учредителями»; 76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; 99 – «Прибыли и убытки».

На активно-пассивных счетах в дебете отражается наличие и увеличение дебиторской задолженности, в кредите – наличие и увеличение кредиторской задолженности. Чтобы определить сальдо на активно-пассивном счете, нужно подсчитать все суммы по дебету, включая начальное сальдо. Таким же образом подсчитать итоговую сумму по кредиту. Сальдо на активно-пассивном счете будет находиться там, где сумма больше, и оно равно разнице сумм по дебету и кредиту.

Схема активно-пассивного счета

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сн – отражение дебиторской задолженности	Сн – отражение кредиторской задолженности
Оборот по дебету 1) увеличение дебиторской задолженности 2) уменьшение кредиторской задолженности	Оборот по кредиту 1) увеличение кредиторской задолженности 2) уменьшение дебиторской задолженности
Ск – наличие дебиторской задолженности, когда ему, предприятию, должны	Ск – наличие кредиторской задолженности, когда оно, предприятие, должно

Рассмотрим на примерах, как ведется учет на активно-пассивных счетах.

ПРИМЕР

На начало месяца подотчетное лицо Иванов имеет задолженность предприятию 300 руб. (дебиторская задолженность). В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с подотчетными лицами:

- | | |
|---|-----------|
| 1. Иванов вернул подотчетные деньги в сумме | 300 руб. |
| 2. Директор предприятия получил деньги на командировочные расходы в сумме | 2800 руб. |
| 3. Сидорову выданы деньги на хозрасходы в сумме | 500 руб. |
| 4. Директор предоставил авансовый отчет о командировке на сумму | 2650 руб. |
| 5. Сидоров предоставил счет о покупке товаров на сумму | 570 руб. |

6. Директор вернул неиспользованные командировочные деньги в

сумме

150 руб.

ЗАДАНИЕ. Оформить активно-пассивный счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами», рассчитать обороты и сальдо.

РЕШЕНИЕ

«Расчеты с подотчетными лицами»

ДЕБЕТ	71	КРЕДИТ
Сн = 300		
2) 2800	1) 300	
3) 500	4) 2650	
Од = 3300	Ок = 3670	
	Ск = 3670 - 3600 = 70	

ПРИМЕР

На начало месяца предприятие имеет убыток 1500 руб. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции:

- 1) получена прибыль от реализации продукции 24000 руб.;
- 2) отражен убыток от реализации материалов 1000 руб.;
- 3) выплачен штраф 800 руб.;
- 4) от продажи патента получена прибыль 5000 руб.;

ЗАДАНИЕ. Оформить активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки», рассчитать обороты и сальдо.

РЕШЕНИЕ

«Прибыли и убытки»

ДЕБЕТ	99	КРЕДИТ
Отражение убытков Сн = 1500		Отражение прибыли
2) 1000	1) 24000	
3) 800	4) 5000	
Од = 1800	Ок = 29000	
	Ск = 29000 - 1500 - 1800 = 25700	

2. Корреспонденция счетов. Оборотная ведомость

Хозяйственные операции учитываются на счетах способом двойной записи. Принцип двойной записи состоит в том, что каждая хозяйственная операция отражается дважды: по дебету одного счета и кредиту другого.

ПРИМЕР

С расчетного счета в кассу поступили деньги на выплату заработной платы в размере 30 тыс. руб.

Определяем счета, которые затрагивает данная операция, затем – активные или пассивные это счета. Определяем, на какой счет поступило, с каково счета списано.

Дебет	Кредит	
50	51	-30000

ПРИМЕР

Выдана зарплата из кассы в размере 28 тыс. рублей.

Дебет	Кредит	
70	50	-28000

При отражении хозяйственной операций методом двойной записи между счетами устанавливается логическая зависимость, а именно: дебет одного счета связан с кредитом другого. Такая взаимосвязь между счетами с помощью двойной записи называется **корреспонденцией счетов**, а сами счета называются корреспондирующими.

Указание какой счет дебетуется, а какой кредитуется и на какую сумму называется **бухгалтерской проводкой**.

Записи, затрагивающие два счета, называются простыми проводками, а записи, затрагивающие 3 счета и более, называются сложными проводками.

ПРИМЕР

Начислена заработная плата: а) рабочим; б) административно-управленческому персоналу.

	Дебет	Кредит
а)	20	70
б)	26	70

Двойная запись имеет большое контролирующее значение:

- 1) на основе составленных проводок можно выявить ошибки в бухгалтерии, так как общие суммы оборотов по дебету и кредиту всех счетов должны

быть равны между собой;

- 2) по корреспонденции счетов можно определить характер операции без содержания записей.

Для обобщения и проверки правильности записи операций на счетах в конце месяца в бухгалтерии составляют **оборотную ведомость**. Она имеет следующий вид (табл. 2). Сальдо конечное (т.е. данные граф 6 и 7) используется для составления бухгалтерского баланса.

Таблица 2

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за сентябрь месяц

Название счетов	Сальдо на 1.09.		Оборот за сентябрь		Сальдо на 1.10	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
01 «Основные средства»	□	–	□	□	□	–
02 «Износ основных средств» и т.д.	–	□	□	□	–	□
И Т О Г О	2 = 3		4 = 5		6 = 7	

3. Классификация счетов

Счета по структуре и назначению классифицируются следующим образом:

I. Основные (балансовые) счета. Они предназначены для учета принадлежащих предприятию средств и источников их образования. К ним относят:

- 1) Инвентарные счета, на которых учитывается наличие и движение основных средств, производственных запасов, готовой продукции, денежных средств. Например, счет 01, 10, 50, 51, 43, 03, 04, 11, 40, 01, 07.

- 2) Фондовые счета, которые предназначены для учета источников образования средств. Например, счет 59, 80, 82, 84, 96.

- 3) Счета по расчетным операциям, которые используются для учета хозяйственно-правовых отношений предприятия. Например, счет 60, 70, 69, 76.

II. Регулирующие (контрарные). Они предназначены для уточнения и корректировки оценки средств и их источников. Например, счет 02, 05.

III. Операционные счета. Они служат для учета производственных расходов, калькулирования себестоимости продукции и определения результатов хозяйственной деятельности.

1) Распределительные счета:

а) собирательно-распределительные счета служат для собирания расходов по определенному процессу с целью последующего их распределения на соответствующие объекты. Эти счета сальдо не имеют, в конце месяца они закрываются полностью. Например:

счет 25 «Общепроизводственные и общецеховые расходы» ,

счет 26 «Общехозяйственные расходы всего предприятия» и т.д.

б) учетно-распределительные счета применяются для учета затрат, произведенных в данном периоде, но относящихся к будущим периодам. Например, счет 97 «Расходы будущих периодов», счет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

2) Калькуляционные счета предназначены для учета производственных затрат и определения себестоимости продукции. Например:

счет 20 «Затраты основного производства» ;

счет 23 «Затраты вспомогательного производства».

3) Сопоставляющие (нерационально-результативные) счета предназначены для определения конечных результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Например:

счет 90 «Продажи»;

счет 91 «Прочие доходы и расходы»;

счет 99 «Прибыли и убытки».

IV. Забалансовые счета предназначены для учета ценностей, временно находящихся у предприятия и не принадлежащих ему. Например:

счет 001 «Арендованные основные средства»;

счет 003 «Сырье и материалы, принятые в переработку».

4. Синтетический и аналитический учет

По степени детализации учета бухгалтерские счета делятся на синтетические, аналитические и субсчета.

На синтетических счетах отражается наличие и движение средств

предприятия в итоговой денежной оценке.

На аналитических счетах учет ведется более детально, с разбивкой по конкретным видам средств, они открываются в развитие определенных синтетических счетов. Учет на аналитических счетах ведется в денежном и натуральном выражении – метрах, километрах, тоннах, штуках и т.п.

Субсчета являются промежуточной группировкой средств между синтетическим и аналитическим учетом.

Синтетические счета являются счетами 1-го порядка, субсчета – счетами 2-го порядка, аналитические счета – счетами 3-го, 4-го и других порядков.

Рассмотрим пример ведения синтетического и аналитического учета на счете 10 «Материалы» на фабрике трикотажных изделий.

Синтетический счет 10 «Материалы» (счет 1-го порядка)

Субсчета (счета 2-го порядка)	Аналитические счета (счета 3-го порядка и т.д.)	
10-1. Сырье и материалы	Ткани (льняные, шерстяные и т.д.) Пряжа (синтетическая, мохеровая и т.д.) Нитки (шелковые, хлопчатобумажные и т.д.)	
10-2. Покупные изделия	Пуговицы Молнии Кнопки	По видам и ассортименту
10-3. Топливо	Бензин Мазут Солярка	
10-4. Тара	Пластмассовая Картонная Деревянная	
10-5. Запасные части	Для ремонта оборудования в цехах Для ремонта электрооборудования Для ремонта автотранспорта	
10-6. Строительные материалы	Цемент Кирпич Обои	По видам и ассортименту

Особенности ведения аналитического и синтетического учета

1. Аналитический учет – это количественно-суммовой учет, поэтому в основном он ведется на складах; синтетический учет ведется в бухгалтерии предприятия. Но в бухгалтерии на некоторых счетах может вестись и аналитический учет, например, на счете 70.

2. Синтетический учет ведется только в денежном выражении, а аналитический учет может вестись и в денежном выражении, и в натуральных

единицах.

3. Система ведения синтетического учета, как правило, не зависит от специфики работы предприятия, так как это обобщающий учет. Аналитический учет привязан к конкретному предприятию и зависит от сферы его деятельности.

4. Аналитические и синтетические счета взаимосвязаны, так как на аналитических счетах отражаются те же виды имущества и источники их формирования, хозяйственные операции, что и на синтетических счетах, но на аналитических счетах они отражаются более подробно для конкретных видов средств. Это означает, что общие итоговые данные аналитических счетов должны быть равны итоговым данным соответствующего синтетического счета [12].

ПРИМЕР

На начало месяца на складе завода находилась сталь – 200 т, чугун – 700 т. В течение месяца получено от поставщиков 130 т стали, 400 т чугуна; списано в цех 250 т стали, 500 т чугуна; оприходовано 150 т стали, 600 т чугуна. Стоимость 1 т стали 100 тыс. руб., 1 т чугуна 7 тыс. руб.

ЗАДАНИЕ. Оформить карточки учета материалов, аналитические счета по материалам и итоговый синтетический счет 10, определить сумму остатка материалов на складе на конец месяца.

РЕШЕНИЕ

Составим и заполним таблицы 3 и 4.

Таблица 3

Карточка учета материалов: сталь

Операции	Ед. изм.	Цена, тыс. руб.	Приход		Расход	
			кол-во	сумма, тыс. руб.	кол-во	сумма, тыс. руб.
Остаток на начало месяца	т	100	200	20000		
1. Поступило	т	100	130	13000		
2. Списано	т	100			250	25000
3. Оприходовано	т	100	150	15000		
ИТОГО	т	100	280	28000	250	25000
Остаток на конец месяца	т	100	230	23000		

Таблица 4

Карточка учета материалов: чугун

Операции	Ед. изм.	Цена, тыс. руб.	Приход		Расход	
			кол-во	сумма, тыс. руб.	кол-во	сумма, тыс. руб.

Остаток на начало месяца	т	7	700	4900		
1. Поступило	т	7	400	2800		
2. Списано	т	7			500	3500
3. Оприходовано	т	7	600	4200		
ИТОГО	т	7	1000	7000	500	3500
Остаток на конец месяца	т	7	1200	8400		

Д	10 (сталь)	К		Д	10 (чугун)	К
---	------------	---	--	---	------------	---

Сн = 20000		Сн = 4900	
1) 13000	2) 25000	1) 2800	2) 3500
3) 15000		3) 4200	
Од = 28000	Ок = 25000	Од = 7000	Ок = 3500
Ск = 23000		Ск = 8400	

Д	Синтетический счет 10	К
---	-----------------------	---

Сн = 24900	
1) 15800	2) 28500
3) 19200	
Од - 35000	Ок = 28500
Ск = 31400	

Чтобы оформить итоговый счет, нужно сложить сальдо и обороты на всех аналитических счетах.

5. План счетов бухгалтерского учета

План счетов – это систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, который позволяет полно и всесторонне отразить всю деятельность предприятия и получить все необходимые показатели для анализа этой деятельности.

Особенности действующего плана счетов:

1. План счетов предназначен для всех предприятий и организаций народного хозяйства, независимо от форм собственности и отраслевой принадлежности. Исключение составляют бюджетные организации и банки.
2. Действующий план счетов представляет собой своеобразную схему, на основе которой построена система бухгалтерского учета.

План счетов может быть дополнен в соответствии с потребностями и особенностями деятельности предприятия.

В Российской Федерации Министерством финансов утверждены единый

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению. Этот План счетов обязаны применять все организации (за исключением банков и бюджетных учреждений). Единый План счетов обеспечивает единство методологии бухгалтерского учета в различных отраслях народного хозяйства и на предприятиях любой формы собственности.

В Плане счетов каждый счет имеет название и свой шифр (код). Кодирование счетов облегчает работу бухгалтерского аппарата и экономит время, если учет полностью или частично ведется вручную.

Синтетические счета в Плане кодируются двузначными цифрами (не более 100). Например, счет «Основные средства» обозначается шифром 011, счет «Расчетные счета» – 51 и т.д.

Для кодирования субсчетов можно использовать трехзначные цифры. Например, синтетический счет «Материалы» значится в Плане счетов под шифром 10, тогда субсчет «Сырье и материалы» может быть обозначен как 10-1.

Счета сгруппированы по разделам в соответствии с экономической сущностью учитываемых на них объектов. В плане счетов 8 разделов.

В раздел I «Внеоборотные активы» включены счета средств труда, классифицируемых как основные средства, а также счета для отражения других долгосрочных вложений, которые предприятие использует в своих хозяйственных и финансовых операциях для извлечения дохода в течение длительного времени.

Счета раздела II «Производственные запасы» позволяют обобщать информацию о наличии и движении предметов труда (сырья, материалов), а также о дополнительных расходах, которые несет предприятие на стадии заготовления этих ценностей.

В разделе III «Затраты на производство» представлены счета, позволяющие собрать и сгруппировать все затраты, связанные непосредственно с производственным процессом, а также с управлением и обслуживанием основного производства.

Раздел IV «Готовая продукция и товары» содержит счета для отражения процесса выпуска продукции, учета запасов готовой продукции, товаров и

возникающих на сбытовой стадии хозяйственного цикла накладных расходов, называемых расходами на продажу.

На счетах раздела V «Денежные средства» учитываются денежные средства предприятия (как в российской, так и в иностранной валютах), находящиеся в кассе, на расчетном и других счетах в банках.

Раздел VI «Расчеты» объединяет счета расчетов с организациями и физическими лицами – поставщиками, покупателями, персоналом, бюджетом, разными дебиторами и кредиторами. В этом же разделе имеются счета для расчетов предприятия по кредитам и займам (как краткосрочным, так и долгосрочным).

Раздел VII «Капитал» представлен счетами для учета таких элементов собственного капитала, как уставный капитал, резервный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль.

В разделе VIII «Финансовые результаты» сгруппированы счета, на которых ведется учет доходов и расходов и выявляются финансовые результаты от продаж продукции и от других операций [11].

Для отечественной учетной практики характерно, что в балансе отражаются только средства, находящиеся в собственности предприятия. Однако в управлении и под контролем предприятия может быть имущество, которое не принадлежит ему по праву собственности. Такое имущество учитывается на забалансовых счетах, перечень которых содержится в едином Плане счетов.

Учет забалансовых ценностей ведется не способом двойной записи, а по системе простой бухгалтерии: при учете на забалансовых счетах отсутствует корреспонденция счетов, а записи делаются по схеме «приход–расход».

Примером забалансового учета может служить отражение у арендатора на забалансовом счете «Арендованные основные средства» стоимости этих средств, полученных в краткосрочную аренду. Тем самым устраняется возможность повторного учета этих объектов, поскольку переданные в аренду основные средства у арендодателя числятся на балансе. На забалансовых счетах также учитываются товарно-материальные ценности, принятые на

ответственное хранение; товары, принятые на комиссию; бланки строгой отчетности; материалы, принятые в переработку.

Если должники (дебиторы) предприятия оказались неплатежеспособными, то их задолженность списывается с соответствующего балансового счета, однако эта задолженность должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента ее списания. Также в забалансовом учете предусмотрены счета, на которых отражаются полученные или выданные предприятием гарантии в обеспечение обязательств и платежей, и другие счета.

На основе единого Плана счетов каждая организация может разработать свой рабочий план счетов, однако шифры синтетических счетов, установленные в едином Плане, не могут быть изменены.

Контрольные вопросы по теме 3:

1. Для чего нужны счета в бухгалтерском учете?
2. Назовите основные типы счетов бухгалтерского учета.
3. Раскройте понятие бухгалтерской проводки.
4. Как определить тип хозяйственной операции с точки зрения использования активных и пассивных счетов? Как он влияет на валюту баланса?
5. Каковы главные отличия бухгалтерской работы от других видов экономической деятельности?
6. Напишите проводку по перемещению денежных средств организации из кассы на расчетный счет в банке.
7. Что понимается под системой счетов бухгалтерского учета?
8. Каково строение счета?
9. Как группируются счета бухгалтерского учета по отношению к балансу?
10. В чем выражается связь между счетами и балансом?
11. Что понимается под двойной записью?
12. Что понимается под корреспонденцией счетов?
13. Что называется бухгалтерской записью (проводкой)?

14. В чем состоит различие между простой и сложной бухгалтерской записью?
15. Как называется запись хозяйственных операций в последовательности их совершения?
16. Что понимается под систематической записью?
17. Как группируются счета бухгалтерского учета по отношению к объему отражаемой на них информации?
18. В чем заключается взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами?
19. Что учитывается на счетах для учета активов хозяйства?
20. Что учитывается на счетах для учета источников образования активов?
21. Что учитывается на счетах для учета хозяйственных процессов и их результатов?
22. С какой целью осуществляется классификация счетов по структуре?
23. На какие основные группы подразделяются счета при классификации по структуре?
24. Какие счета относятся к группе «Основные счета» и каково их строение?
25. Какие счета относятся к группе «Регулирующие счета», каковы особенности их строения?
26. Какие счета относятся к группе «Операционные счета», каково их строение?
27. Какие счета относятся к группе «Бюджетно-распределительные счета», каково их строение?
28. Каково строение и назначение операционно-результативных счетов?
29. Каковы особенности строения забалансовых счетов?

ТЕМА 4. Бухгалтерский баланс

1. Бухгалтерский баланс, его содержание и структура

Основной формой бухгалтерской отчетности является бухгалтерский

баланс. Его составляют на основе данных об остатках по дебету и кредиту синтетических счетов и субсчетов на начало и конец периода, взятых из Главной книги.

При журнально-ордерной форме учета обороты по кредиту каждого счета записывают в Главную книгу только из журналов-ордеров. Обороты по дебету отдельных счетов собирают в Главной книге из нескольких журналов-ордеров в разрезе корреспондирующих счетов.

Любой баланс представляет собой состояние имущества организации как группировку разнородных имущественных средств и прав на эти ценности и одновременно как капитал, собственный или третьих лиц.

Баланс представляется обычно в виде двухсторонней таблицы, левая сторона которой называется активом, а правая – пассивом баланса.

Информация в балансе отражается по статьям. Несколько статей, отражающих однородные объекты, объединяются в группы статей.

Правила оценки статей баланса определены Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности. Так, основные средства и нематериальные активы отражают в балансе по остаточной стоимости; сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тару, запчасти и другие материальные ресурсы – по фактической себестоимости; готовую и отгруженную продукцию в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов и использования счета 40 – по полной или неполной фактической производственной себестоимости и по полной или неполной нормативной (плановой) себестоимости продукции.

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в балансе по стоимости их приобретения.

Незавершенное производство может отражаться в балансе по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.

Материальные ценности, на которые цена в течение года снизилась либо которые морально устарели и частично потеряли свое первоначальное качество,

отражают в балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, когда они ниже первоначальной стоимости приобретения, с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты хозяйственной деятельности.

Расчеты с дебиторами и кредиторами каждая сторона отражает в своей отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. При разногласиях заинтересованная сторона обязана в установленные сроки передать необходимые материалы на рассмотрение органам, уполномоченным разрешать соответствующие споры.

Дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности, другие долги, нереальные для взыскания, списывают за счет резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты хозяйственной деятельности коммерческой организации и увеличение расходов у некоммерческой. Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности не является аннулированием задолженности, она отражается за балансом в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания с должника в случае изменения его имущественного положения.

Форма бухгалтерского баланса предприятия утверждена Приказом Министерства финансов РФ от 22.07.2003 г. № 67 н.

Актив баланса состоит из двух разделов: I – внеоборотные активы и II – оборотные активы. Итог актива стр. 300 должен быть равен итогу пассива баланса стр. 700. Пассив баланса представлен тремя разделами: III – капитал и резервы; IV – долгосрочные обязательства и V – краткосрочные обязательства.

I – внеоборотные активы состоят из: нематериальных активов, основных средств, доходных вложений в материальные ценности, долгосрочных финансовых вложений, прочих внеоборотных активов.

II – оборотные активы состоят из запасов, дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложений, денежных средств, прочих оборотных активов.

III – капитал и резервы состоят из уставного, добавочного, резервного капитала, целевых финансирований и поступлений, нераспределенной прибыли прошлых лет, непокрытого убытка прошлых лет, нераспределенной прибыли

отчетного года, непокрытого убытка отчетного года.

IV – долгосрочные обязательства состоят из долгосрочных займов и кредитов, прочих долгосрочных обязательств.

V – краткосрочные обязательства состоят из краткосрочных займов и кредитов, кредиторской задолженности, задолженности участникам (учредителям) по выплате доходов, доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, прочих краткосрочных обязательств.

Итоги по каждому разделу актива баланса суммируются и дают общий итог актива баланса, который всегда равен общему итогу пассива баланса. Этот итог называют валютой баланса.

2. Типовые изменения баланса под влиянием хозяйственных операций

Несмотря на большое число хозяйственных операций, по воздействию на баланс эти операции можно разделить на четыре группы.

Первая группа хозяйственных операций вызывает изменения только в активе баланса: одна его статья увеличивается, другая уменьшается на сумму хозяйственной операции. Результат хозяйственных операций такого типа состоит в изменении размещения хозяйственных средств. Итог баланса остается прежним.

Ко *второй группе* хозяйственных операций относятся операции по изменению состава и структуры источников хозяйственных средств, они затрагивают только пассив баланса, итог остается неизменным.

Третья группа хозяйственных операций вызывает увеличение одновременно и в активе, и в пассиве баланса. В результате итог баланса увеличивается на сумму хозяйственной операции.

Четвертая группа – актив и пассив одновременно уменьшаются на одну и ту же сумму, что влечет за собой уменьшение итога баланса на эту же сумму.

3. Бухгалтерская отчетность

Бухгалтерская отчетность предприятия – это система обобщения учетных данных. Определяющим документом, устанавливающим место отчетности в организации бухгалтерского учета на предприятии, является закон РФ «О бухгалтерском учете» и ПБУ 4/99.

Все организации, находящиеся как на самоокупаемости, так и на бюджетном финансировании, обязаны составлять бухгалтерскую отчетность на основе данных синтетического и аналитического учета, независимо от формы собственности.

К отчетности прилагается дополнительная информация, раскрывающая отдельные стороны финансово-хозяйственной деятельности предприятия и состоящая из отдельных справок:

- перечень организаций-дебиторов;
- перечень организаций-кредиторов;
- сведения о счетах в иностранной валюте в банках или иных кредитных учреждениях, действующих на территории Российской Федерации и за рубежом;
- сведения о рублевых счетах в банках и иных кредитных учреждениях, действующих на территории Российской Федерации.

Формы бухгалтерской отчетности утверждены приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67 н. Кроме этого утверждены Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности и Указания о порядке составления бухгалтерской отчетности. Годовая бухгалтерская отчетность состоит из следующих форм.

1) Типовые формы:

- а) бухгалтерский баланс (форма № 1);
- б) отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- в) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:
 - отчет об изменениях капитала (форма № 3);
 - отчет о движении денежных средств (форма № 4);
 - приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
 - пояснительная записка.

2) Специализированные формы. Перечень их устанавливается соответствующими министерствами и ведомствами Российской Федерации по согласованию с министерствами финансов Российской Федерации и республик, входящих в ее состав.

3) Отчет об использовании бюджетных ассигнований организацией (форма № 2) и справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета.

4) Итоговая часть аудиторского заключения.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций устанавливается Министерством финансов РФ [9].

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут представлять годовую бухгалтерскую отчетность в объеме Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок. Остальные формы отчетности эти организации могут не представлять.

Если же указанные субъекты малого предпринимательства обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, то они могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности формы № 3, 4 и 5, если отсутствуют соответствующие данные.

Некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности «Отчет о движении денежных средств» (форма № 4), а также при отсутствии соответствующих данных – «Отчет об изменениях капитала» (форма № 3) и «Приложение к бухгалтерскому балансу» (форма № 5). В обязательном порядке эти организации должны представлять «Отчет о целевом использовании полученных средств» (форма № 6).

Бюджетные организации включают в состав годовой бухгалтерской отчетности следующие формы:

- отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам (форма № 2);
- отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам в иностранной валюте (форма № 2-в);
- справка о полученном финансировании из федерального бюджета;
- справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета;
- пояснительная записка об исполнении сметы доходов и расходов.

Бюджетные организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу, которому они подчиняются в сроки, им установленные. Если бюджетная организация состоит на федеральном бюджете, то она обязана представить бухгалтерскую отчетность в территориальный орган федерального казначейства.

Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежуточную бухгалтерскую отчетность не составляют. Указанные организации в составе годовой бухгалтерской отчетности не представляют «Отчеты об изменениях капитала» и «Отчет о движении денежных средств» (формы № 3 и 4), «Приложение к бухгалтерскому балансу» (форма № 5) и пояснительную записку.

Открытые акционерные общества, банки, страховые организации, биржи и инвестиционные фонды обязаны опубликовать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Порядок опубликования годовой бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами утвержден Приказом Минфина России от 28.11.1996 г. № 101 «О порядке публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами».

Контрольные вопросы по теме 4:

1. Что понимается под бухгалтерским балансом?

2. Что отражается в активе баланса?
3. Что отражается в пассиве баланса?
4. По какому принципу ресурсы хозяйственного органа сгруппированы в активе баланса?
5. По какому принципу источники образования ресурсов сгруппированы в пассиве баланса?
6. Какой принцип положен в основу группировки ресурсов хозяйства по разделам актива баланса?
7. Какой принцип положен в основу группировки источников образования ресурсов хозяйства по разделам пассива баланса?
8. Чем объясняется равенство итогов актива и пассива баланса?
9. Как называется общий итог баланса?
10. Что называется статьей баланса?
11. Какую информацию дает любая статья актива баланса?
12. Какую информацию дает любая статья пассива баланса?
13. Какие измерители используются для оценки балансовых статей?
14. Что характеризуют показатели сальдового баланса?
15. С какой целью составляется оборотный баланс?
16. Чем отличается сальдовый баланс от оборотного?
17. Чем отличается вступительный баланс от балансов, составляемых в последующие отчетные периоды?
18. С какой целью составляется заключительный баланс?
19. Что характеризует информация, содержащаяся в ликвидационном балансе?
20. Для какой цели составляется предварительный баланс?
21. Чем отличается баланс-брутто от баланса-нетто?
22. Какие изменения в балансе вызывают операции первого типа?
23. Какие изменения в балансе вызывают операции второго типа?
24. Какие изменения в балансе вызывают операции третьего типа?
25. Какие изменения в балансе вызывают операции четвертого типа?

26. Какое значение имеет баланс в управлении организациями?

ТЕМА 5. Учетная политика предприятия

Порядок разработки и утверждения учетной политики предприятия определяет Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60 н.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета **учетная политика** предприятия трактуется как выбранная им совокупность отдельных способов ведения бухгалтерского учета. Их перечень определяет первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущую группировку и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности, т.е. составляющие метода бухгалтерского учета.

Выбор учетной политики зависит от специфики предприятия, особенностей организации управления, особенностей коммерческой деятельности, текущих и долгосрочных целей. На учетную политику влияют налоговые условия, льготы, валютная политика государства, характер владения, формы собственности, квалификация персонала и др. Формирует учетную политику предприятия ее главный бухгалтер. В соответствии с требованиями ПБУ 1/98 учетная политика должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций за отчетный период;
- своевременное отражение в бухгалтерском учете и отчетности фактов хозяйственной деятельности;
- большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов;
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя из правовой нормы и экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- равенство данных аналитического и синтетического учета, а также

соответствие показателей отчетности записям на счетах бухгалтерского учета;

➤ рациональное ведение бухгалтерского учета, с учетом хозяйственной деятельности и величины предприятия.

Методологический аспект раскрывает природу отдельных объектов учета, исходя из действующей нормативной базы. Способы ведения бухгалтерского учета, оказывающие существенное влияние на оценку и принятие управленческих решений пользователями бухгалтерской отчетности, должны получить отражение в учетной политике организации. Способы ведения бухгалтерского учета, зафиксированные в приказе об учетной политике, применяются с 1 января года, следующего за годом его издания. В течение всего года они не должны изменяться, за исключением следующих случаев:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных документов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- существенного изменения условий деятельности (реорганизация, смена собственников, изменение вида деятельности и т.д.).

Технический аспект учетной политики предусматривает рабочие инструменты реализации методологического аспекта. Он включает разработку и утверждение:

- рабочего плана счетов бухгалтерского учета на базе общепринятого плана счетов;
- форм первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов;
- форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- форм бухгалтерского учета;
- методов оценки отдельных видов имущества и обязательств;
- правил документооборота и технологии обработки учетной информации;
- продолжительности первого отчетного года, если предприятие приобрело права юридического лица после 1 октября.

Технический аспект учетной политики включает также разработку

различных вариантов распределения расходов по управлению производством и его обслуживанию, форму ведения бухгалтерского учета, определение состава внутрипроизводственной отчетности для аппарата управления.

Организационными аспектами учетной политики являются:

- форма бухгалтерского учета; организационная структура бухгалтерской службы;
- порядок организации работы в бухгалтерии, должностные инструкции учетных работников;
- технология обработки учетной информации; порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля и т.д.

Соблюдение законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности предприятия и ответственность за постановку бухгалтерского учета возложены на руководителя организации.

Контрольные вопросы по теме 5:

1. Что понимается под учетной политикой предприятия?
2. Какие факторы оказывают влияние на учетную политику предприятия?
3. Какие требования предъявляются к учетной политике?
4. В каких случаях учетная политика может меняться?

ТЕМА 6. Регистры и формы бухучета

1. Учетные регистры и их классификация

Начальным этапом учетной работы на предприятии является документирование хозяйственных операций. По мере оформления первичных документов, они в установленные сроки поступают в бухгалтерию, где после их проверки и таксировки (операция – цена x кол-во) группируются и систематизируются в определенном порядке.

Документы, в которых осуществляется этот этап учетной работы, называются **учетными регистрами**. Они представляют собой счетные

таблицы определенной формы, в которых производится регистрация и группировка данных первичных документов по однородным признакам.

Учетные регистры могут быть классифицированы по ряду признаков:

I. По видам бухгалтерских записей:

1. Хронологические.
2. Систематические.
3. Комбинированные.

В **хронологических регистрах** записи производят по мере поступления документов в бухгалтерию без всякой группировки регистрируемых сведений. Цель такой группировки – регистрация разнородных хозяйственных операций. Например, журнал регистрации хозяйственных операций.

Однако для контроля и управления хозяйственной деятельностью предприятия необходима группировка поступающих сведений по экономически однородным признакам. Такая группировка осуществляется при помощи счетов. Запись в этом случае производится в определенной системе и называется **систематической**, например, Главная книга.

Хронологическая и систематическая записи могут сочетаться в одном регистре, который в этом случае называют **комбинированным**, например, журналы-ордера.

II. В зависимости от объекта и содержания:

1. **Регистры синтетического учета**, которые отражают операцию в обобщенном виде и только в денежном выражении, например, Главная книга, журнал-ордер.

2. **Регистры аналитического учета**, в которых хозяйственные операции отражаются подробно, приводится их содержание, данные фиксируются как в натуральном, так и в денежном выражении, например, инвентарные карточки учета основных средств, карточки складского учета материалов и т.д.

III. По внешнему виду:

1. **Бухгалтерские книги** заводятся на календарный год, все страницы пронумеровываются до начала регистрации операций. На последней странице

прописью указывается количество страниц. Это заверяется подписями руководителя, главного бухгалтера и печатями, например, Главная книга, кассовая книга.

2. **Свободные листы** представляют собой таблицы со специальным графлением, имеют постоянный номер и составляют основу современного учета (журналы-ордера).

3. **Карточки** используют для аналитического учета, например, карточки складского учета материалов.

Учетные регистры необходимо вести аккуратно, без помарок и подчисток. Обнаруженные ошибки исправляются путем зачеркивания тонкой чертой неправильных сумм и текста, так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, сверху делается верная запись, оговорка «исправлено» и подпись сделавшего (исправившего) ошибку. Это называется **корректирующим способом** исправления ошибок.

Ошибки, допущенные в корреспонденции счетов, исправляются **способом «красное сторно»**. Суть: первоначальная ошибочная запись повторяется в той же сумме и в той же корреспонденции, но красными чернилами. Суммы, записанные на счетах красными чернилами, затем вычитаются и таким образом устраняется ошибочная запись. После этого составляется дополнительная проводка с правильной корреспонденцией счетов.

ПРИМЕР

Оприходован на склад инвентарь, поступивший от поставщиков – 6000 руб. Ошибочно была составлена проводка: Д60 К10.1 на сумму 6000 руб.

Счет 10.1		Счет 60	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 6000		1) 6000	

При проверке записей ошибка была обнаружена. Дебетовать нужно было счет 10.9. Исправления производят следующим образом:

1) Неправильную проводку повторяют красными чернилами Д 60 К 10.1

Счет 10.1		Счет 60	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит

| 2) 6000 2) 6000 |

2) После этого составляют правильную проводку

		Счет 10.9		Счет 60	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10.9	60 6000	3) 6000			3) 6000

2. Понятие о формах бухгалтерского учета. Мемориальная форма учета

В зависимости от вида применяемых учетных регистров и последовательности записи в них различают формы бухгалтерского учета.

Под **формой бухгалтерского учета** понимают определенное сочетание и связь регистров между собой в последовательность и способы учетной регистрации.

Выделяют следующие формы бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерная форма;
- журнально-ордерная;
- таблично-автоматизированная;
- упрощенная (для малых предприятий).

Одну форму от другой отличают следующие признаки:

1. Количество и структура применяемых регистров.
2. Содержание и внешний вид учетных регистров.
3. Взаимосвязь синтетического и аналитического учета.
4. Степень использования вычислительной техники.

Предприятию при организации бухгалтерского учета разрешается самостоятельно устанавливать форму бухгалтерского учета, а также вносить в рекомендуемые Минфином регистры бухгалтерского учета изменения, исходя из конкретных условий хозяйствования при соблюдении общих методологических принципов.

2.1. Мемориально-ордерная форма учета

Возникла в 30-е годы XX в. и применяется в настоящее время на

некоторых предприятиях. Сущность формы заключается в следующем: на основе первичных документов составляются **мемориальные ордера**, где указывают содержание операции, корреспонденцию счетов, дату и сумму. Первичные документы подшиваются к данному мемориальному ордеру (табл. 5). При этом мемориальные ордера можно вести либо по каждому документу либо на основе накопительных ведомостей за месяц. Мемориальные ордера, как правило, имеют постоянный номер (№ 1 – Касса, № 2 – Расчетный счет).

Таблица 5

Мемориальный ордер № 1 от _____

№ п/п	Операция	Корреспонд. счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
1	Получены по чеку деньги на выплату заробатная плата	50	51	40000
2	Поступили в кассу остатки подотчетны сумм	50	71	10
	ИТОГО			40010

После этого мемориальные ордера записывают в хронологическом порядке в **регистрационный журнал** (табл. 6), который обеспечивает сохранность документов и полноту записей по синтетическим счетам.

После записи в регистрационный журнал производится разноска в **Главную книгу** (табл. 7), в ней производится регистрация текущих оборотов за месяц по каждому счету с подсчетом итоговых сумм. Для каждого счета отводится отдельный развернутый лист.

Таблица 6

Регистрационный журнал за октябрь месяц

№ мемориального ордера	Дата составления мемориального ордера	Сумма
1	5.10	40010
...

Таблица 7

Главная книга за октябрь счета 50 «Касса»

Дата	№ мемориального ордера	Кредит счета				Итого	Дата	№ мемориального ордера	Дебет счетов				Итого
									50				
					5.10	1	40010				40010
Итого							Итого						40010

В конце месяца составляется **оборотная ведомость** по синтетическим счетам, где выводится сальдо конечное, которое используется для составления Бухгалтерского баланса. Итоги оборотов за месяц по синтетическим счетам должны быть равны сумме регистрационного журнала.

В данной форме учета аналитический учет ведется в **карточках-ведомостях**, в конце месяца составляют оборотные ведомости по аналитическим счетам, которые должны быть сверены с оборотными ведомостями по синтетическим счетам.

Достоинства данной формы учета: Регистры просты по структуре, несложная техника записи, устанавливается взаимосвязь между регистрами.

Недостатки: разрыв между синтетическим и аналитическим учетом, разрыв

или обособление между хронологической и систематической записью, многократность записи.



Рис. 3. Схема мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета
————— запись сверка записи

2.2. Журнально-ордерная форма учета

В конце 30-40-х годов XX в. в промышленности начали применять журнально-ордерную форму учета. Постепенно она совершенствовалась и в настоящее время получила наибольшее распространение, применяется на предприятиях многих отраслей народного хозяйства.

Основными регистрами в данной форме являются **журналы-ордера**. Они представляют собой свободные листы большого формата со значительным количеством реквизитов. Каждому журналу-ордеру присваивают определенный порядковый номер. Записи в журналы-ордера производятся в течение месяца в хронологическом порядке по мере поступления первичных документов, таким образом журнал-ордер объединяет хронологическую и систематическую записи, а в некоторых случаях – систематическую с аналитической записями.

Журналы-ордера ведутся по кредитовому признаку, то есть все кредитовые обороты по данному счету собираются в одном журнале-ордере в разрезе корреспондирующих с ним (кредитовым) дебетовых счетов. Дебетовые же обороты находят отражение в разных журналах-ордерах. Как правило, журналы-ордера имеют различную форму. Например, следующим образом выглядит журнал-ордер № 1 по счету 51 «Расчетный счет» (табл. 8).

Таблица 8

Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 51 «Расчетный счет» за январь 2007 года

№ стр.	Дата	С кредита счета 50 в дебет счетов							Итого
		50	60	69	90	
1	02.01	10000							10000
2	03.01		85000						85000
				1200		1200
3	06.01		1000		90000				91000
ИТОГО		10000	86000	1200	90000				187200

При большом числе однородных первичных документов данные предварительно заносятся в хронологическом порядке в **накопительные ведомости**. По счетам «Касса», «Расчетный счет» наряду с журналами-ордерами ведутся **вспомогательные ведомости**, в которых регистрируются дебетовые обороты указанных счетов. Их цель – обеспечение наибольшего контроля за поступлением денежных средств.

Различают два вида журналов-ордеров:

1. **Индивидуальные**, в которых регистрируются кредитовые обороты только одного синтетического счета, например, журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 «Касса», журнал-ордер № 7 по кредиту счета 71.

2. **Коллективные (объединенные)**, в которых регистрируются кредитовые обороты двух и более взаимосвязанных синтетических счетов, например, журнал-ордер № 10 (ведется по кредиту 18 счетов), журнал-ордер № 8 (по кредиту 68, 67, 76 и т.д.).

Достоинства: упрощается учетная регистрация операций и получения данных для заполнения отчетности.

Недостатки: журналы-ордера становятся громоздкими, трудно читаемыми.

Проверенные месячные итоги журналов-ордеров переносят в **Главную книгу** (табл. 9). Она открывается на 1 год и содержит ежемесячную информацию. Главная книга является синтетическим регистром бухгалтерского учета, в котором производится систематизация и обобщение данных текущего учета для составления баланса и отчетности.

В Главной книге каждому счету отводится развернутый лист, где показывают сальдо на начало месяца (Сн) и обороты: кредитовые общим итогом (переносятся из соответствующего журнала-ордера); дебетовые показывают развернуто в разрезе корреспондирующих счетов (собирают из разных журналов-ордеров). По каждому счету в Главной книге рассчитывают сальдо на конец месяца (Ск).

Таблица 9

Главная книга (Счет 51 «Расчетный счет»)

Месяц	Обороты по дебету с кредита счетов				Итого по кредиту	Сальдо	
	50	62	...	итого по дебету		дебет	кредит
На 01.01						100000	
Январь	30000	500000		530000	187200	442800	
...							

По данным об остатках на счетах Главной книги составляется Бухгалтерский баланс.



Рис. 4. Схема журнально-ордерной формы бухгалтерского учета:

———— запись - - - - - сверка записи

Преимущества:

1. Объединение систематической записи с хронологической.
2. Совмещение в ряде журналов-ордеров систематического и аналитического учета.
3. Сокращение объема учетной работы вследствие того, что ряд учетных регистров (регистрационный журнал, оборотная ведомость) здесь не составляется.

Недостатки:

1. Ряд журналов-ордеров нуждается в упразднении и повышении аналитичности.
2. Затрудненность автоматизации учета (заполняются вручную).

2.3. Таблично-автоматизированная форма учета

Автоматизированная форма учета появилась с созданием и внедрением в практику учета ЭВМ. Основные черты данной формы:

1. Полная автоматизация сбора, передачи, систематизации и обработки информации.
2. Использование кроме обычных носителей информации машинных носителей (диски).
3. Интеграция учета на основе однократности ввода и многократного использования первичной информации.
4. Автоматизация логических операций бухгалтерского учета.
5. Осуществление программной группировки дебетовых и кредитовых оборотов по счетам на основе принципа двойной записи.

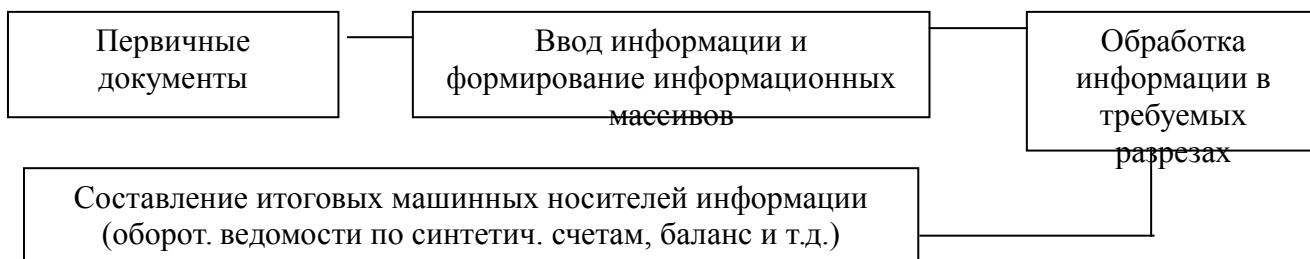


Рис. 5. Схема автоматизированной формы бухгалтерского учета

Таким образом, в основе автоматизированной формы учета заложен главный

элемент метода бухучета – документация, но группировка и обобщение учетной информации производятся с помощью вычислительных машин. В результате от вычислительного центра бухгалтерия получает регистры различного содержания, соответствующие журналам-ордерам, книгам, ведомостям, карточкам.

Достоинства:

1. Улучшается качество учета и повышается производительность учетного труда.
2. Повышается оперативность бухгалтерского учета, сокращаются сроки составления и предоставления отчетности.
3. Сокращается учетный процесс и затраты учетного труда [9].

Контрольные вопросы по теме 6:

1. Кто отвечает за постановку бухгалтерского учета на предприятии?
2. Может ли главный бухгалтер не выполнить распоряжение руководителя, если оно противоречит законодательству?
3. В чем смысл учетной политики предприятия?
4. Какие формы бухгалтерского учета вы знаете? Какие из них применяются на малых предприятиях?
5. Назовите преимущества и недостатки автоматизированной формы бухгалтерского учета.
6. Что общего у мемориально-ордерной формы учета и формы журнально-ордерной?
7. В чем состоит главное отличие журнала-ордера от шахматной ведомости?
8. Назовите первичный документ, имеющий в бухгалтерском учете самый большой срок хранения. Объясните почему?
9. Сколько разделов в плане счетов бухгалтерского учета? По какому признаку происходит группировка?
10. Напишите проводку по начислению заработной платы работникам основного производства коммерческой фирмы.
11. В чем смысл введения унифицированных форм первичных документов? Могут ли организации для своих целей разрабатывать специальные

- формы первичных документов?
12. Что понимается под учетным регистром?
 13. По каким признакам группируются учетные регистры?
 14. На какие группы подразделяются учетные регистры при их группировке по назначению?
 15. На какие группы подразделяются учетные регистры при их группировке по внешнему виду?
 16. Для какой цели предназначены регистры хронологического учета?
 17. Для какой цели предназначены регистры систематического учета?
 18. Для какой цели предназначены накопительные ведомости?
 19. Для какой цели предназначены группировочные ведомости?
 20. В каком случае для обнаружения ошибок в бухгалтерских записях используется сплошная проверка?
 21. В каких случаях для обнаружения ошибок в бухгалтерских записях используется выборка?
 22. С какой целью в бухгалтерском учете применяется корректурный способ исправления ошибок?
 23. Каким способом исправляются ошибки в корреспонденции счетов и ошибки повторенные в разных учетных регистрах?
 24. С какой целью в бухгалтерском учете применяется способ «красное сторно»?
 25. Что понимается под формой бухгалтерского учета?
 26. Какие формы бухгалтерского учета используются на практике в настоящее время?
 27. В чем заключаются особенности строения Главной книги при мемориальной форме учета?
 28. Что является основным регистром при журнально-ордерной форме учета?
 29. В чем заключаются особенности строения Главной книги при журнально-ордерной форме учета?

30. Какие формы учета применяются на предприятиях малого бизнеса?
31. Какие виды бухгалтерских программ по учету распространены на практике в настоящее время?

РАЗДЕЛ II. БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

ТЕМА 7. Учет основных средств

1. Понятие и классификация основных средств

Основные средства организации представляют собой часть имущества, используемую в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ (услуг) либо для управления организацией и действующую в натуральной форме.

Порядок учета и движения основных средств определяется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26 н (в редакции Приказа МФ РФ от 18.05.2002 г. № 45 н), а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91 н с изменениями и дополнениями.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- > использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- > использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- > организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- > способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации.

К основным средствам относятся:

- здания;
- сооружения;

- рабочие и силовые машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства;
- вычислительная техника, транспортные средства;
- инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
- рабочий, продуктивный и племенной скот;
- многолетние насаждения;
- внутрихозяйственные дороги;
- прочие соответствующие объекты.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

Если у одного объекта имеется несколько частей, имеющих разный срок полезного использования, то каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект [5].

Классификация основных средств:

I. По сфере функционирования основные средства подразделяются на:

1. промышленно-производственные;
2. непромышленные (непроизводственные).

В составе **промышленно-производственных основных средств** в зависимости от натурально-вещественных признаков в соответствии с общепринятым классификатором основных фондов (утвержден Постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 года, введен с 1 января 1996 года) выделяют следующие их группы:

- а) здания;
- б) сооружения и передаточные устройства;

в) машины и оборудование, в том числе:

- силовые машины и оборудование;
- рабочие машины и оборудование;
- измерительные, регулирующие приборы и лабораторное оборудование;
- вычислительная техника;
- прочие машины и оборудование;

г) транспортные средства;

д) инструменты;

е) производственный инвентарь и принадлежности;

ж) хозяйственный инвентарь;

з) рабочий и продуктивный скот;

и) многолетние насаждения;

к) прочие основные средства.

В бухгалтерском учете в составе основных средств учитываются также находящиеся в собственности организации земельные участки и объекты природопользования (вода, недра, природные ресурсы).

II. По степени использования основные средства подразделяются на:

- 1) находящиеся в эксплуатации;
- 2) находящиеся в запасе и резерве;
- 3) находящиеся в стадии достройки до оборудования, реконструкции и частичной ликвидации;
- 4) находящиеся на консервации.

III. В зависимости от имеющихся прав на объекты:

- 1) объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности;
- 2) объекты основных средств, полученные организацией в аренду.

Согласно вышеуказанной классификации основных средств строится аналитический учет основных средств. Аналитический учет ведется по каждому инвентарному объекту основных средств на инвентарных карточках

учета основных средств типовой формы (Форма ОС-6).

2. Оценка основных средств и порядок ее изменения

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая зависит от способа поступления основных средств на предприятие (табл. 10).

Таблица 10

Варианты первоначальной оценки основных средств в зависимости от способа их поступления на предприятие

Способ поступления основных средств на предприятие	Определение первоначальной стоимости
1. Приобретение за плату у других организаций и лиц	Сумма фактически произведенных затрат по приобретению и доведению нематериальных активов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях
2. Безвозмездное получение	Рыночные цены или экспертным путем с привлечением профессионального оценщика
3. Создание юридическим лицом (самой организацией)	По стоимости изготовления
4. Вклад в уставный капитал	По договоренности сторон, возможно с привлечением оценщика
5. Приобретение основных средств по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей)

В первоначальную стоимость основных средств, приобретенных за плату (включая оплаченные неденежными средствами), изготовленных самой организацией, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал, уставный и паевой фонд, полученных по договору дарения, включаются также фактические затраты организации на доставку основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Если основные средства приобретаются за иностранную валюту, то их оценка производится в рублях путем пересчета стоимости в иностранной

валюте по курсу Банка России, действующему на дату принятия основных средств к бухгалтерскому учету.

Денежное выражение потери объектами своих физических и технико-экономических качеств называется износом. Первоначальная стоимость за вычетом суммы износа называется *остаточной стоимостью* основных средств.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Под *восстановительной стоимостью* основных средств понимается стоимость воспроизводства основных средств, т.е. приобретения или строительства инвентарных объектов исходя из действующих цен на момент переоценки.

3. Учет движения основных средств

Моментом ввода объекта капитальных вложений в эксплуатацию считается дата подписания акта приемочной комиссией. Сальдо на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает затраты в незавершенные капитальные вложения.

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется по затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, отдельно по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. К этому счету для учета затрат на долгосрочные инвестиции открываются субсчета:

- 08/1 «Приобретение земельных участков»;
- 08/2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08/3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08/4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»;
- 08/5 «Приобретение нематериальных активов» и др.

При принятии к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных

средств законченных капитальных вложений, оформленных соответствующими первичными документами – актом приемки законченного строительством объекта (форма № КС-11), актом приемки законченного строительством объекта приемной комиссией (форма № КС-14), актом (накладной) приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1); следует исходить из норм, заложенных в Гражданском кодексе РФ и Федеральном законе от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Предприятие собирает фактические затраты, связанные с приобретением основного средства и доведением его до состояния, пригодного к использованию по дебету счета 08. Первоначальная стоимость складывается в момент принятия объекта в эксплуатацию на данном предприятии. Основные средства приходятся по дебету счета 01 по первоначальной стоимости, что отражается записью: **Дебет (Д) 01 Кредит (К) 08**. Источники финансирования вложений в основные средства приведены в табл. 11.

Таблица 11

Источники финансирования вложений в основные средства

Показатели	Характеристика
Собственные средства	Состав: начисленные амортизационные отчисления, прибыль
Средства, приравненные к собственным	Состав: бюджетные ассигнования, средства целевого финансирования, приравненные к собственным средствам
Заемные средства	Состав: кредиты банков, займы, полученные от юридических и физических лиц, средства долевого участия при долевом капитальном строительстве

Амортизация основных средств учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств». В бухгалтерском учете все объекты основных средств учитываются в суммовом выражении либо в сальдооборотной ведомости стандартного вида, либо только в регистре счета 01. Синтетический учет ведется в журналах-ордерах № 13, 10, 10/1 [13].

3.1. Учет поступления основных средств

Основными способами поступления основных средств на предприятие являются:

- 1) приобретение основных средств за плату у других организаций и лиц;
- 2) безвозмездное поступление основных средств;
- 3) поступление в счет вклада в уставный капитал инвесторов;
- 4) осуществление долгосрочных инвестиций при создании основных средств в самой организации;
- 5) в обмен на другое имущество.

1. **Приобретение основных средств.** Основные средства могут приобретаться за деньги на основании хозяйственных договоров. У покупателя основанием для осуществления записей в бухгалтерских регистрах являются акт приемки основных средств, счет, счет-фактура, платежно-расчетные документы. Приобретение основных средств отражается с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (табл. 12).

Таблица 12

Типовые бухгалтерские операции по приобретению
основных средств у покупателя

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенных основных средств	08	60
2	Отражена сумма НДС, подлежащая перечислению поставщику	19	60
3	Отражена сумма расходов, связанных с приобретением основных средств и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию (без учета НДС)	08	76
4	Отражена сумма НДС, подлежащая перечислению поставщику при оплате услуг, связанных с приобретением основных средств и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию	19	76
5	Оприходование основных средств	01	08
6	Оплачены приобретенные основные средства и расходы, связанные с их приобретением и доведением до состояния, в котором они пригодны к использованию (в том числе НДС)	60,76	51,50
7	Отнесена на расчеты с бюджетом сумма НДС, уплаченная при приобретении основных средств	68	19

ПРИМЕР

Приобретен у завода-производителя станок стоимостью 118000 руб., в том числе НДС 18000 руб. Расходы по доставке и установке станка составили 10000 руб.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Отражается задолженность поставщику за поступивший от него станок	сч. 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	100000
	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	18000
2. Отражаются расходы по доставке и установке станка	сч. 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»	разных счетов (51, 69, 70 и др.)	10000
3. Оплачен счет поставщика за поступивший станок	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	сч. 51 «Расчетные счета»	118000
4. Сдан в эксплуатацию станок	сч. 01 «Основные средства»	сч. 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»	110000
5. Принят к зачету НДС, уплаченный поставщику	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	18000

2. Безвозмездное поступление основных средств. Имущество, полученное бесплатно от разных юридических и физических лиц (например, от учредителей, физических лиц, органов власти, различных некоммерческих организаций), считается поступившим по договору дарения.

При определении рыночной стоимости основных средств могут быть использованы данные о ценах на аналогичные объекты, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей, сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций, сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе, экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

Отражение операций по безвозмездному получению активов с 01.01.2000 г.

регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99).

В бухгалтерском учете при оприходовании безвозмездно полученных основных средств делаются следующие бухгалтерские проводки:

Д 08 К 98/2 – отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного основного средства;

Д 01 К 08 – введение в эксплуатацию безвозмездно полученного основного средства;

Д 20, 23, 25, 26, 44... К 02 – начислена амортизация по безвозмездно полученному основному средству;

Д 98/2 К 91/1 – соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов, (внерезультационные доходы).

3. Поступление в счет вклада в уставный капитал инвесторов.

Основные средства, поступившие на предприятие в результате вклада в уставный капитал инвесторов, отражаются в бухгалтерском учете бухгалтерской записью: Д 01 К 75/1.

Основанием для отражения в бухгалтерском учете данной операции является учредительный договор и документы, подтверждающие собственность и факт ее отчуждения. Основные средства в этом случае приходятся по оценке согласованной с учредителями.

ПРИМЕР

Поступил объект основных средств в качестве вклада в уставный капитал, согласованная оценка которого 500000 руб. Расходы получателя объекта по его доставке и установке составили 60000 руб. Объект введен в эксплуатацию.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Отражается задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал	сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	сч. 80 «Уставный капитал»	500000

2. Поступил объект основных средств в качестве вклада в уставный капитал	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	500000
3. Отражаются расходы по доставке и установке полученного объекта	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	разных счетов (51, 69, 70 и др.)	60000
4. Принят на баланс объект основных средств	сч. 01 «Основные средства»	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	560000

4. Осуществление долгосрочных инвестиций при создании основных средств в самой организации. При создании основных средств в организации они приходятся на баланс по фактическим затратам на их изготовление, включающим в себя не только прямые, но и косвенные расходы (например, общехозяйственные расходы, общепроизводственные расходы и т.п.). Создание основных средств возможно как собственными силами, так и путем привлечения сторонних организаций.

На счетах бухгалтерского учета выполняются следующие записи:

Д 08 К 02,10, 70, 69 и др. – отражены капитальные вложения в строительство, закладку многолетних насаждений, изготовление основных средств, осуществляемое хозяйственным способом;

Д 01 К 08 – оприходованы основные средства.

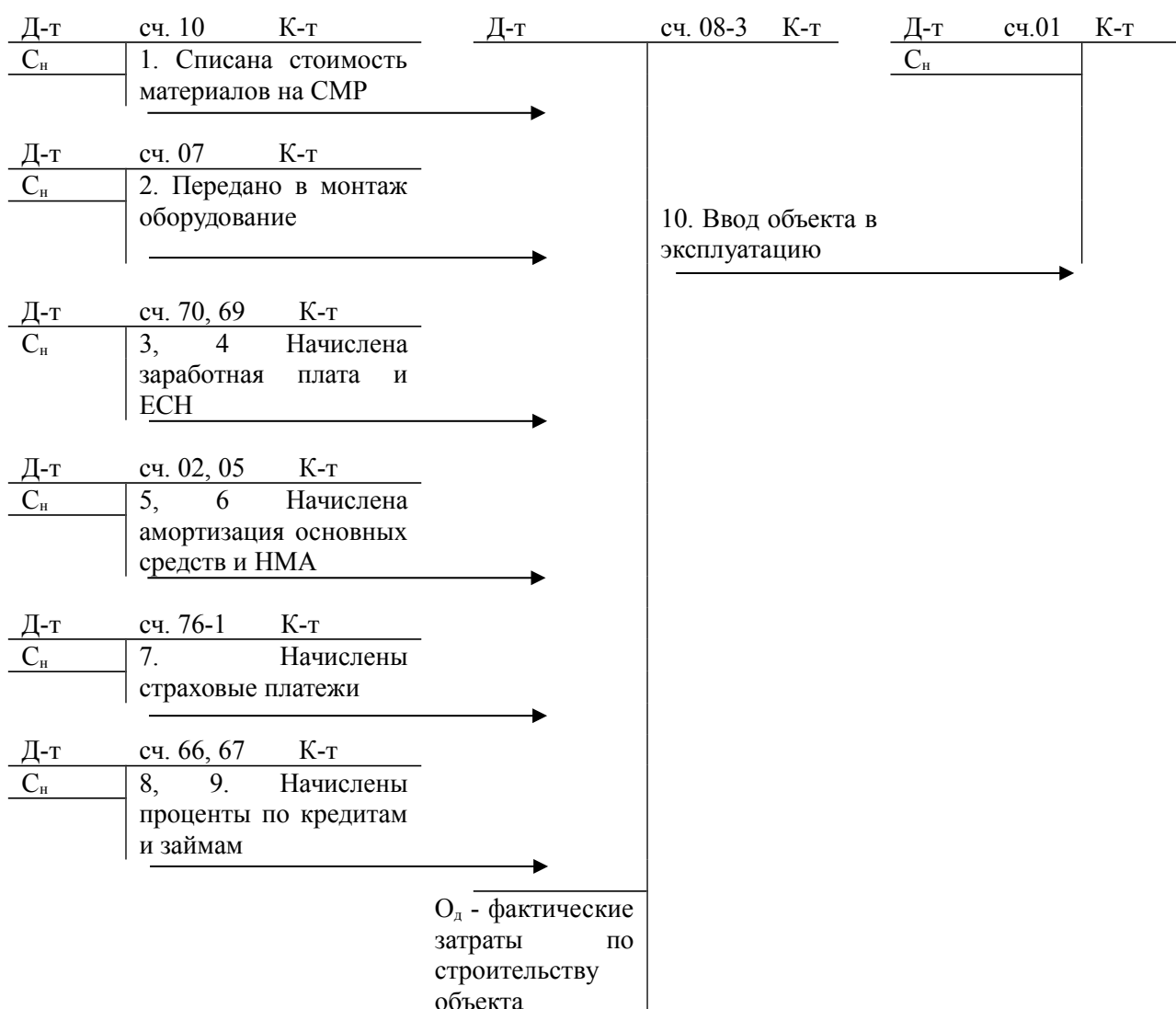


Рис. 6. Учет капитальных вложений у застройщика

при хозяйственном способе ведения работ

ПРИМЕР

Организация возводит объект основных средств хозяйственным способом. Стоимость приобретенных материалов для строительства 295000 руб., в том числе НДС 45000 руб. Остальные затраты составили 1000000 руб. Объект введен в эксплуатацию.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Приобретены материалы для возведения объекта основных средств	сч. 10 «Материалы»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	250000
	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	45000
2. Отпущены материалы на строительство объекта	сч. 08-3 «Строительство объектов основных средств»	сч. 10 «Материалы»	250000
3. Оплачены счета поставщиков за материалы	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	сч. 51 «Расчетные счета»	295000
4. Зачитывается НДС с уплаченных поставщику материалов	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	45000
5. Отражаются разные расходы по строительству объекта	сч. 08-3 «Строительство объектов основных средств»	разных счетов (02, 05, 69, 70, 67 и др.)	1000000
6. Начислен НДС на стоимость законченного строительством объекта (1250000 руб. x 18 %)	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	225000
7. Принят на баланс законченный строительством объект основных средств	сч. 01 «Основные средства»	сч. 08-3 «Строительство объектов основных средств»	1250000
8. При вводе объекта в эксплуатацию осуществляется зачет сумм НДС	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	225000

Если строительство объектов обеспечивает оборудованием, не требующим монтажа, то застройщик отражает его в составе затрат на строительство по договорной стоимости на основании счетов строительной организации.

ПРИМЕР

По договору подряда работы выполняются из материалов подрядчика. Договорная стоимость строительства 1180000 руб., в том числе НДС 180000 руб. Оплата строительно-монтажных работ осуществляется на авансовой основе: 50 % от стоимости до начала работ и 50 % не позднее 7 дней после сдачи объекта застройщику.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Перечислен аванс подрядчику	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	сч. 51 «Расчетные счета»	600000
2. Затраты на строительство	сч. 08-3 «Строительство объектов основных средств»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1000000
	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	180000
3. Перечислено подрядчику в окончательный расчет	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	сч. 51 «Расчетные счета»	600000
4. Введен в эксплуатацию объект основных средств	сч. 01 «Основные средства»	сч. 08-3 «Строительство объектов основных средств»	1000000
5. Зачет суммы НДС, уплаченной подрядчику	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	180000

ПРИМЕР

По договору на строительные и монтажные работы застройщик должен заплатить за строительные работы 300000 руб., в том числе НДС 45763 руб., за монтажные работы 420000 руб., в том числе НДС 64568 руб. Стоимость приобретенного оборудования 800000 руб.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
----------	-------	--------	-------------

1. По окончании строительных работ акцепт счета подрядчика	сч.08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»	сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	254237
	сч.10 «НДС по приобретенным ценностям»	сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	45763
2. Передано в монтаж оборудования	сч.08-3 «Строительство объектов основных средств»	сч.07 «Оборудование к установке»	800000
Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
3. По окончании монтажных работ акцепт счета подрядчика	сч.08-3 «Строительство объектов основных средств»	сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	355432
	сч.19 «НДС по приобретенным ценностям»	сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	64568
4. Сдан в эксплуатацию объект основных средств:	сч.01 «Основные средства»	сч.08-3 «Строительство объектов основных средств»	1409669
5. Зачтена сумма НДС, уплаченная подрядчику:	сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»	сч.19 «НДС по приобретенным ценностям»	110331

ПРИМЕР

Договорная стоимость ремонта станка подрядным способом 42000 руб., в том числе НДС 7000 руб. Ремонтная организация после окончания ремонтных работ вернула заказчику замененные детали на сумму 2000 руб.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Акцептован счет ремонтной организации за выполненные работы	сч. 20 «Основное производство» (23 и т.д.)	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	35000
	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	6300
2. Оплачен счет ремонтной организации	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	сч. 51 «Расчетные счета»	41300
3. Зачет суммы НДС за оплаченные услуги	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	6300

4. поступившие детали	Оприходованы на склад	сч. 10 «Материалы»	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	2000
-----------------------------	--------------------------	--------------------	-------------------------------------	------

3.2. Учет выбытия основных средств

Выбытие основных средств происходит в следующих ситуациях:

- 1) при списании объектов за непригодностью к дальнейшей эксплуатации;
- 2) при реализации объектов;
- 3) при безвозмездной передаче другому предприятию;
- 4) при передаче в счет взносов в уставные капиталы других предприятий;
- 5) в обмен на другое имущество и др.

Операции реализации и прочего выбытия основных средств оформляются типовыми формами первичной учетной документации. Актом (накладной) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1) оформляются операции:

- реализации объектов основных средств;
- передачи объектов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал других организаций либо по договору о совместной деятельности;
- безвозмездной передачи объектов основных средств по договору дарения;
- передачи основных средств в собственность другого юридического и физического лица по договору мены. Актом на списание основных средств (ф. № ОС-4) оформляются операции списания объектов основных средств (кроме автотранспорта). Актом на списание автотранспортных средств (ф. № ОС-4а) оформляются операции списания автотранспортных средств.

На основании оформленных и переданных бухгалтерской службе актов на списание основных средств или на списание автотранспортных средств в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта.

Для учета выбытия объектов основных средств (в результате продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных

средств», в дебет которого переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации.

По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств, отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств.

Ежемесячно сопоставляются дебетовые и кредитовые обороты с целью выявления сальдо прочих доходов или прочих расходов. Указанное сальдо, учтенное на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов», касающихся, в частности, продажи, выбытия и прочего списания объектов основных средств, ежемесячно списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Если выбывает объект основных средств, стоимость которого в результате переоценки была увеличена, то сумму его дооценки, числящуюся на счете 83 «Добавочный капитал», следует включить в состав нераспределенной прибыли Д 83 К 84.

1) Списание объектов за непригодностью к дальнейшей эксплуатации:

Д 01 «Выбытие основные средства» К 01 – списание балансовой стоимости основных средств;

Д 02 К 01 «Выбытие основные средства» – списание начисленной амортизации;

Д 91 К 69, 70, 23 – отражены расходы по ликвидации;

Д 10 К 91 – оприходованы материальные ценности от ликвидации основных средств;

Д 91 К 01»Выбытие основные средства» – списана остаточная стоимость

основных средств;

Д 91 К 99 или **Д 99 К 91** – отражен финансовый результат от списания основных средств (прибыль или убыток).

ПРИМЕР

Выбыл станок в результате морального износа. Первоначальная стоимость станка 60000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Станок эксплуатировался с 1 января 1999 года по 3 марта 2003 года. Стоимость полученного лома 3000 руб. Расходы по демонтажу (заработная плата и ЕСН) составили 15000 руб. Амортизация начислялась линейным методом.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Срок эксплуатации станка 50 месяцев			
2. Сумма начисленной амортизации за период эксплуатации: $(60000 \text{ руб.} / 60 \text{ мес.}) \times 50 \text{ мес.} = 50000 \text{ руб.}$			
3. Списывается первоначальная стоимость выбывшего объекта	сч. 01 «Выбытие»	сч. 01 «Основные средства»	60000
4. Списывается сумма начисленной амортизации	сч. 02 «Амортизация основных средств»	сч. 01 «Выбытие»	50000
5. Списывается остаточная стоимость ликвидированного объекта	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	сч. 01 «Выбытие»	10000
6. Отражаются расходы по разборке станка	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	сч. 69, 70	15000
7. Оприходован лом, полученный от разборки станка	сч. 10 «Материалы»	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	3000
8. Списывается убыток по ликвидации станка	сч. 99 «Прибыли и убытки»	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	22000
9. Для целей налогообложения 22000 руб. будут включаться в убытки организации равными долями в течение 10 мес. оставшегося срока полезного использования объекта			

2) Реализация объектов основных средств:

Д 62 К 91 – отражена договорная стоимость реализуемых основных средств;

Д 91 К 68 – отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя;

Д 51 К 62 – отражена сумма, поступившая в оплату основных средств;

Д 91 К 76, 23 – отражена сумма расходов, связанных с реализацией основных

средств (без учета НДС);

Д 01 «Выбытие основных средств» К 01 – списание балансовой стоимости основных средств;

Д 02 К 01 «Выбытие основных средств» – списание начисленной амортизации;

Д 91 К 01 «Выбытие основных средств» – списана остаточная стоимость основных средств;

Д 91 К 99 или **Д 99 К 91** – отражен финансовый результат от реализации основных средств (прибыль или убыток).

ПРИМЕР

Продан объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта 150000 руб., продажная цена 236000 руб., в том числе НДС 36000 руб. Срок полезного использования объекта 5 лет. Эксплуатация на предприятии данного объекта 15 месяцев. Амортизация начислялась линейным способом.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. На момент продажи объекта начислена амортизация $\frac{150000 \text{ руб.}}{60 \text{ мес.}} \times 15 \text{ мес.} = 37500 \text{ руб.}$			
2. Отражается выручка от продажи объекта	сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	236000
3. Отражается НДС по проданному объекту	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	36000
4. Списана первоначальная стоимость проданного объекта	сч. 01 «Выбытие»	сч. 01 «Основные средства»	150000
5. Списана амортизация по проданному объекту	сч. 02 «Амортизация основных средств»	сч. 01 «Выбытие»	37500
6. Списана остаточная стоимость проданного объекта	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	сч. 01 «Выбытие»	112500
7. Выявлен и списан финансовый результат от продажи объекта	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	сч. 99 «Прибыли или убытки»	87500
8. Поступили платежи от покупателя	сч. 51 «Расчетные счета»	сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	236000

3) Безвозмездная передача другому предприятию:

Д 01 «Выбытие основных средств» К 01 – списание балансовой стоимости безвозмездно передаваемых основных средств;

Д 02 К 01 «Выбытие основных средств» – списание начисленной амортизации по безвозмездно передаваемым основным средствам;

Д 91 К 01 «Выбытие основных средств» – списана остаточная стоимость безвозмездно передаваемых основных средств;

Д 91 К 68 – отражена сумма НДС, подлежащая к уплате (если сделка облагается НДС);

Д 91 К 76, 23 – отражена сумма расходов, связанных с безвозмездной передачей основных средств(без учета НДС);

Д 91 К 19 – списывается НДС, уплаченный поставщикам (подрядчикам) по расходам, связанным с реализацией нематериальных активов;

Д 99 К 91 – отражен убыток от безвозмездной передачи основных средств.

4) Передача в счет взносов в уставные капиталы других предприятий:

Д 01 «Выбытие основных средств» К 01 – списание балансовой стоимости основного средства;

Д 02 К 01 «Выбытие основных средств» – списание начисленной амортизации;

Д 76 К 01 «Выбытие основных средств» – списана остаточная стоимость основного средства;

Д 58 К 76 – отражена передача объекта основного средства в счет вклада в уставный капитал;

Д 91 К 99 или (Д 99 К 91) – отражена разница между остаточной стоимостью основного средства и оценкой вклада в уставный капитал.

4. Учет амортизации основных средств

Стоимость основных средств организации погашается путем равномерного или ускоренного начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

Срок полезного использования – период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации, определяемый для принятых к бухгалтерскому учету основных средств в соответствии с установленным порядком.

ПБУ 6/01 устанавливает, что срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Объектами для начисления амортизации являются основные средства, составляющие собственность хозяйствующего субъекта, принятые в хозяйственное ведение, оперативное управление. Суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств регистрируются в бухгалтерском учете путем их накопления в течение амортизационного срока (или до его окончания в связи с досрочным выбытием указанного имущества) на синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств».

Амортизационные отчисления за отчетный период принимаются к бухгалтерскому учету в том отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Сумма начисленной амортизации основных средств включается в затраты на производство (расходы на продажу) и учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств» по соответствующим субсчетам, открываемым по признаку собственности на имущество:

Д 20, 23, 25, 26, 08, 44, 91...К 02.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта, либо списания этого объекта с

бухгалтерского учета.

Таким образом, амортизация, подлежащая начислению за отчетный месяц, равна сумме амортизации, начисленной за прошлый месяц, плюс амортизация по поступившим основным средствам в прошлом месяце минус амортизация по выбывшим основным средствам в прошлом месяце.

Начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду, производится арендодателем (за исключением амортизационных отчислений, производимых арендатором по имуществу по договору аренды предприятия, и в случаях, предусмотренных в договоре финансовой аренды). Начисление амортизации лизингового имущества производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга. По объектам основных средств, полученным безвозмездно, амортизация начисляется.

По объектам основных средств некоммерческих организаций производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010.

Состав объектов основных средств, по которым амортизация не начисляется, раскрывает ряд документов, а именно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методические указания № 91 н.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих *способов*:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Объекты основных

средств стоимостью не более 20 000 руб. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. Для обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

1. **При линейном способе**, исходя из первоначальной стоимости или восстановительной стоимости, в случае проведения переоценки объекта основных средств, и нормы амортизации, исчисленной, исходя из срока полезного использования этого объекта.

Годовая сумма амортизации (А) рассчитывается следующим образом:

$$A = П \cdot N_a,$$

где П – первоначальная стоимость объекта,

N_a – норма амортизации.

В течение года эту величину корректируют в зависимости от поступления и выбытия отдельных объектов. Поэтому на практике для расчета суммы амортизации за месяц составляют специально разработанную таблицу «Расчет амортизации основных средств» и определяют ее (сумму амортизации - $\sum AO$) следующим образом:

$$\sum AO = \sum AO_{\text{нп}} + \sum AO_{\text{п}} - \sum AO_{\text{в}},$$

где $\sum AO_{\text{нп}}$ – суммы амортизации на начало периода;

$\sum AO_{\text{п}}$ – сумма амортизации по объектам, поступившим в прошлом месяце;

$\sum AO_{\text{в}}$ – сумма амортизации по объектам, выбывшим в течение месяца.

2. **При способе уменьшаемого остатка**, исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной, исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Амортизация начисляется, исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной, исходя из срока полезного использования этого объекта:

$$A = (\Pi + \text{Из}_n) \cdot N_a; \quad N_a = 100 : n,$$

где A – годовая сумма амортизации;

Π – первоначальная стоимость объекта;

Из_n – накопленный износ за полет срока полезного использования;

N_a – норма амортизации;

n – срок полезного использования.

3. **При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования**, исходя из первоначальной стоимости или восстановительной стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта (m), а в знаменателе сумма чисел лет срока полезного использования объекта (n) по следующей формуле:

$$A = \Pi \cdot \frac{m}{\sum n}.$$

4. **При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)** начисление амортизационных отчислений производится, исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств:

$$A = V \cdot \frac{\Pi}{V_n},$$

где V – фактический натуральный объем продукции отчетного периода;

V_n – предполагаемый натуральный объем продукции за полет срока полезного использования.

Объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры разрешается списывать на затраты по мере отпуска их в эксплуатацию. При этом производится запись:

Д 20, 25, 26, 44 К 01.

Количественный учет ведется организацией до момента фактического выбытия объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы. Их оформляют специальной разработочной таблицей «Расчет амортизации основных средств» (при журнально-ордерной форме учета).

ПРИМЕР

Амортизация основных средств в целях налогообложения. Приобретен в январе 2007 года объект основных средств, первоначальная стоимость которого 120000 руб. Объект относится к III амортизационной группе. Организация установила срок полезного использования объекта 4 года.

РЕШЕНИЕ

1. Срок полезного использования объекта 48 месяцев.

2. Месячная норма амортизации:

$$(1 : 48) \times 100 \% = 2,01 \%$$

3. Начиная с февраля 2003 года, сумма амортизационных отчислений за месяц для целей налогообложения прибыли составит

$$\frac{120000 \text{ руб.} \times 2,01 \%}{100 \%} = 2400 \text{ руб.}$$

При нелинейном методе амортизация начисляется, исходя из остаточной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, рассчитанной по формуле

$$K = (2 : n) \times 100 \%,$$

где K – норма амортизации в процентах к остаточной стоимости;

n – срок полезного использования в месяцах.

ПРИМЕР

В январе приобретен объект основных средств, первоначальная стоимость которого 100000 руб. Объект относится к III амортизационной группе, срок

полезного использования 5 лет.

РЕШЕНИЕ

1. Срок полезного использования объекта 60 месяцев.
2. Месячная норма амортизации $(2 : 60) \times 100 \% = 3,33 \%$.
3. Сумма амортизационных отчислений за февраль 2007 года
 $(100000 \times 3,33 \%): 100 \% = 3330$ руб.
4. Сумма амортизационных отчислений за март 2007 года
 $(96670 \times 3,33 \%): 100 \% = 3219$ руб.
5. Сумма амортизационных отчислений за апрель 2007 года
 $(93451 \times 3,33 \%): 100 \% = 3111$ руб. и т.д.

ПРИМЕР

Срок полезного использования объекта основных средств 5 лет.

Первоначальная стоимость объекта 50000 руб.

РЕШЕНИЕ

Сумма амортизации за год составит 20 % от первоначальной стоимости.

Амортизации по годам:

- 1-й год: $(50000 \text{ руб.} \times 20 \%) : 100 = 10000$ руб.
2-й год: $(50000 \text{ руб.} \times 20 \%) : 100 = 10000$ руб.
3-й год: $(50000 \text{ руб.} \times 20 \%) : 100 = 10000$ руб.
4-й год: $(50000 \text{ руб.} \times 20 \%) : 100 = 10000$ руб.
5-й год: $(50000 \text{ руб.} \times 20 \%) : 100 = 10000$ руб.

При списании стоимости пропорционально объему продукции - исходя из объема продукции в отчетном периоде, первоначальной стоимости и планируемого объема продукции за период полезного использования объекта.

ПРИМЕР

Первоначальная стоимость объекта основных средств 50000 руб.

Планируемый объем выпуска продукции 25000 единиц. В первый год выпущено 10 000 единиц продукции, во второй – 8000, в третий год – 7000.

РЕШЕНИЕ

Амортизация на единицу выпущенной продукции составит
2 руб. (50000 руб. : 25000).

Амортизация по годам:

1-й год: 2 руб. x 10000 = 20000 руб.

2-й год: 2 руб. x 8000 = 16000 руб.

3-й год: 2 руб. x 7000 = 14000 руб.

ПРИМЕР

Срок полезного использования объекта 5 лет. Первоначальная стоимость
50000 руб.

РЕШЕНИЕ

Сумма амортизации за год составит 20 %.

Амортизация по годам:

1-й год: (50000 руб. x 20 %) = 10000 руб.

2-й год: (50000 - 10000) x 20 % = 8000 руб.

3-й год: (40000 - 8000) x 20 % = 6400 руб.

4-й год: (32000 - 6400) x 20 % = 5120 руб.

5-й год: (50000 - 29520) = 20480 руб.

ПРИМЕР

Первоначальная стоимость объекта основных средств 90000 руб., срок
полезного использования 5 лет.

РЕШЕНИЕ

Сумма чисел лет срока полезного использования 1+2+3+4+5=15.

Амортизация по годам:

1-й год: (5 x 90000 руб.) : 15 = 30000 руб.

2-й год: (4 x 90000 руб.) : 15 = 24000 руб.

3-й год: (3 x 90000 руб.) : 15 = 18000 руб.

4-й год: (2 x 90000 руб.) : 15 = 12000 руб.

5-й год: (1 x 90000 руб.) : 15 = 6000 руб.

Контрольные вопросы по теме 7:

1. Что понимается под основными средствами?
2. По каким направлениям в бухгалтерском учете осуществляется группировка основных средств?
3. В какой оценке отражаются на счете 01 «Основные средства»?
4. В какой оценке в балансе отражаются основные средства?
5. Что понимается под долгосрочными инвестициями?
6. На каком счете осуществляется учет затрат по капитальным вложениям?
7. Какие методы начисления амортизации по основным средствам вы знаете?
8. Какими способами осуществляется восстановление основных средств?
9. За счет каких источников покрываются затраты по ремонту основных средств?
10. Как отражаются в учете затраты по модернизации основных средств?
11. Какой записью отражается безвозмездное поступление основных средств?
12. Как оцениваются безвозмездно поступившие основные средства?
13. На каком счете отражается задолженность по вкладам в уставный капитал объектов основных средств?
14. Как оцениваются объекты основных средств, поступившие по договору мены?
15. Какой записью отражается создание резерва на ремонт основных средств?
16. Какой записью отражаются затраты по ремонту основных средств при подрядном способе их осуществления?
17. Какой записью отражается дооценка основных средств?
18. На каком счете у арендодателя собираются затраты, связанные с передачей объекта в текущую аренду, если она не является предметом деятельности?
19. Какой бухгалтерской записью отражается начисление сумм арендной платы, если текущая аренда является предметом деятельности?
20. Какой записью у лизингополучателя отражается выкуп объекта лизинга,

если он учитывался на балансе лизингополучателя?

ТЕМА 8. Учет нематериальных активов

1. Понятие и классификация нематериальных активов

ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- > отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- > возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- > использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- > использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- > организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- > способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- > наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

К нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии

интегральных микросхем;

– исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;

– исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Кроме этого, к нематериальным активам могут относиться:

– организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);

– деловая репутация организации.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификация и способность к труду, поскольку данные качества неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Учет нематериальных активов ведется с использованием счетов:

- 04 «Нематериальные активы»;
- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов».

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ расходы организаций по приобретению лицензий на осуществление отдельных видов деятельности к нематериальным активам не относятся, а учитываются на счете 98 «Расходы будущих периодов», а затем равномерно списываются на затраты в течение срока действия лицензии.

В бухгалтерском учете и отчетности нематериальные активы отражаются по первоначальной и остаточной стоимости, которая зависит от способа поступления нематериальных активов на предприятие.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения,

оперативного управления.

В бухгалтерской отчетности остаточная стоимость для амортизируемых нематериальных активов представляет собой разницу между первоначальной их оценкой и накопленной на отчетную дату амортизацией.

2. Учет движения нематериальных активов

2.1. Учет поступления нематериальных активов

Основными способами поступления нематериальных активов на предприятие являются:

- 1) приобретение нематериальных активов за плату;
- 2) осуществление долгосрочных инвестиций при создании нематериальных активов в самой организации;
- 3) поступление в счет вклада в уставный капитал;
- 4) поступление для осуществления совместной деятельности;
- 5) получение в доверительное управление;
- 6) безвозмездное поступление от третьих лиц.

Рассмотрим порядок отражения в учете поступления нематериальных активов по каждому из вышеназванных способов.

1. Приобретение нематериальных активов. Нематериальные активы могут приобретаться за деньги на основании авторского и лицензионного договора, а также договора на использование программы для ЭВМ или базы данных и т.д. У покупателя основанием для осуществления записей в бухгалтерских регистрах являются акт приемки нематериальных активов, счет, счет-фактура, платежно-расчетные документы. В состав фактически произведенных затрат (за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов) включают:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных

активов;

– регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

– невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

– проценты, уплаченные по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту;

– иные затраты на оплату услуг сторонних организаций, связанных с приобретением нематериальных активов и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Приобретение и создание нематериальных активов отражается с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (табл. 13) [13].

Таблица 13

Типовые бухгалтерские операции
по приобретению нематериальных активов у покупателя

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
При приобретении у юридического лица			
1	Отражена стоимость приобретенных нематериальных активов	08	60
2	Отражена сумма НДС, подлежащая перечислению поставщику	19	60
3	Отражена сумма расходов, связанных с приобретением нематериальных активов и доведением их до состояния в котором они пригодны к использованию (без учета НДС)	08	60
4	Отражена сумма НДС, подлежащая перечислению поставщику при оплате услуг, связанных с приобретением нематериальных активов и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию	19	60
5	Оприходование нематериальных активов	04	08
6	Оплачены приобретенные нематериальные активы и расходы, связанные с их приобретением и доведением до состояния, в котором они пригодны к использованию (в том числе НДС)	60	51,50
7	Отнесена на расчеты с бюджетом сумма НДС, уплаченная при приобретении нематериальных активов	68	19

2. Создание нематериальных активов. Первоначальная стоимость нематериальных активов определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.п.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). При создании нематериальных активов в организации они приходуются на баланс по фактическим затратам на их изготовление, включающим в себя не только прямые, но и косвенные расходы (например, общехозяйственные расходы, общепроизводственные расходы и т.п.). Себестоимость изготовления нематериальных активов в самой организации определяется по той же методике, что и себестоимость основных средств, изготавливаемых хозяйственным способом. Создание нематериальных активов возможно как собственными силами, так и путем привлечения сторонних организаций.

На счетах бухгалтерского учета выполняются следующие записи:

Д 08 К 10, 70, 69 и др. – отражены затраты на создание нематериальных активов;

Д 04 К 08 – отражена стоимость созданных нематериальных активов.

3. Поступление нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал. Нематериальные активы оцениваются по договоренности сторон, исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ. В случае, если взнос в уставный капитал составляет более двухсот установленных законом минимальных размеров месячной оплаты труда, то необходима денежная оценка независимым оценщиком нематериальных активов, вносимых в оплату вноса в уставный капитал.

Нематериальные активы, поступившие на предприятие в результате вклада в уставный капитал инвесторов, отражаются в бухгалтерском учете бухгалтерской записью **Д 04 К 75/1**.

Основанием для отражения в бухгалтерском учете данной операции является учредительный договор и документы, подтверждающие собственность и факт ее отчуждения. Нематериальные активы приходятся по оценке, согласованной с учредителями **Д 04 К 08**.

4. Поступление нематериальных активов для осуществления совместной деятельности отражается на отдельном балансе участником, ведущим общие дела. Первоначальная стоимость определяется в соответствии с договором о совместной деятельности. В бухгалтерском учете делается запись **Д 04 К 80** – отражен взнос участников в совместную деятельность в виде нематериальных активов.

5. Поступление нематериальных активов при получении имущества в доверительное управление – доверительный управляющий отражает проводкой на отдельном балансе **Д 04 К 79**.

Основанием служит договор доверительного управления и первичные документы с пометкой «Д.У.».

6. Безвозмездное поступление нематериальных активов. В соответствии с п. 10 ПБУ 14/2000 первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Согласно Плану счетов стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, следует учитывать по Кредиту субсчета 98/2 «Безвозмездные поступления» счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом делаются проводки:

> **Д 08 К 98/2** – по рыночной стоимости на дату поступления;

> **Д 04 К 08** – введен объект в эксплуатацию.

Ежемесячно в учете будут делаться записи:

> **Д 26 К 05, 04** – начислена амортизация;

> **Д 98/2 К 91** – включена во внереализационные доходы часть стоимости безвозмездно полученного объекта.

ПРИМЕР

Приобретение нематериальных активов по договору мены. Организация на основании договора мены приобрела исключительное право на бухгалтерскую программу, стоимость которой 236000 руб., в том числе НДС 36000 руб. Владелец исключительного права получает от покупателя программный продукт на сумму 200000 руб., НДС 36000 руб.

У получателя прав на бухгалтерскую программу операции будут отражены бухгалтерской записью:

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. На стоимость получаемого права на программу	сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	сч. 90 «Продажи», субсчет «Выручка»	236000
2. На сумму НДС	сч. 90 «Продажи», субсчет «НДС»	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	36000
3. На стоимость проданных дискет	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками»	200000
4. На величину НДС по полученному исключительному праву	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным НМА»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	36000
5. Зачет взаимных требований	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	236000
6. Принятие на учет исключительных прав на бухгалтерскую программу для ЭВМ	сч. 04 «Нематериальные активы»	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	200000
7. Принят к зачету НДС	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	36000

ПРИМЕР

Приобретено исключительное право на программный продукт. В соответствии с договором его цена составляет 23600 руб., в том числе НДС 3600 руб., расходы по доведению его до состояния, пригодного к использованию, 4200 руб. На счетах операции по приобретению данного объекта и формированию первоначальной стоимости нужно отразить следующим образом:

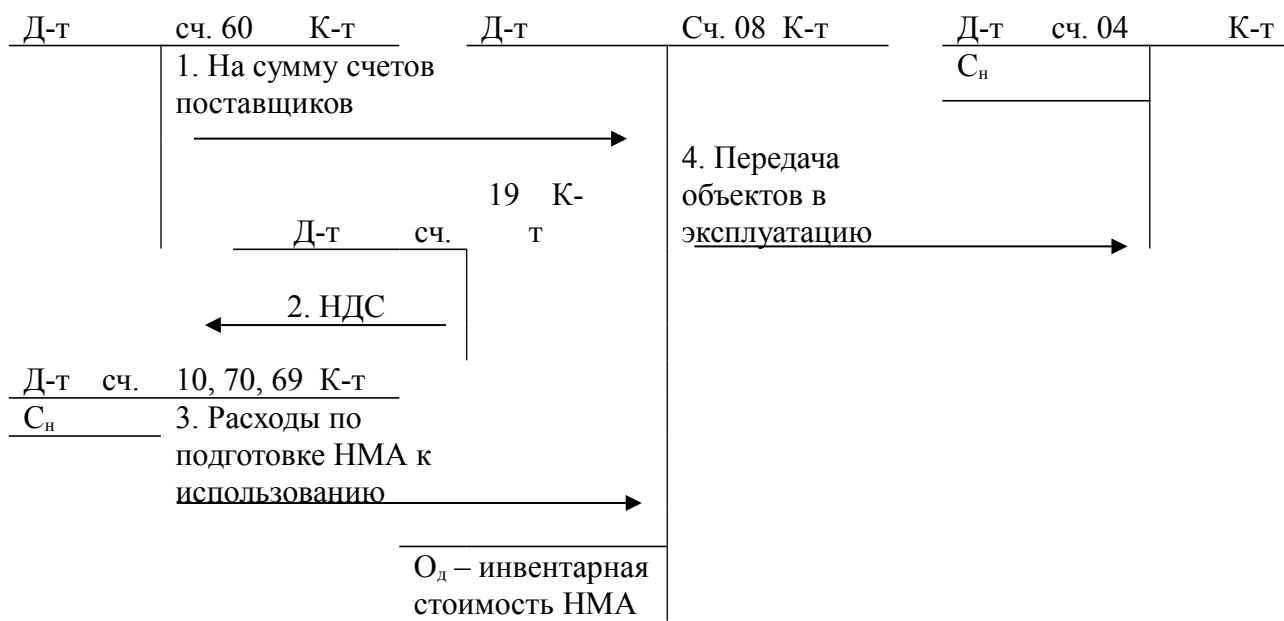


Рис. 7. Учет приобретения объектов нематериальных активов

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Согласно договору на приобретение прав и акту приемки	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	20000
	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	3600
Расходы по доведению приобретенного объекта до состояния, пригодного к использованию	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	сч. 10 «Материалы», сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.	4200
Принятие на учет объекта НМА	сч. 04 «Нематериальные активы»	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	24200
Одновременно с принятием на учет объекта НМА производится зачет сумм налога на добавленную стоимость	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным активам»	3600

ПРИМЕР

Поступил в организацию безвозмездно объект нематериальных активов, рыночная стоимость которого на день принятия на учет составила 36000 руб., расходы по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию, 4000 руб. Срок полезного использования объекта НМА 2 года. Амортизация начисляется линейным методом. Место эксплуатации - цех основного производства.

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Поступление объекта и формирование его первоначальной стоимости оформляются следующими бухгалтерскими записями:			
1. На рыночную стоимость объекта НМА	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	сч. 98 «Доходы будущих периодов»	36000

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
2. На сумму расходов по доведению объекта НМА до состояния, пригодного к использованию	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	разных счетов затрат и расчетов	4000
3. Принятие в эксплуатацию объектов НМА	сч. 04 «Нематериальные активы»	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	40000
При начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта списывается его рыночная стоимость на финансовый результат деятельности организации:			
1. За первый месяц использования объектов начислена амортизация в сумме (40000 руб. : 24)	сч. 20 «Основное производство»	сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»	1667
2. Одновременно осуществляется списание и части рыночной стоимости объекта (36000 руб. : 24)	сч. 98 «Доходы будущих периодов»	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	1500
3. За оставшиеся 23 месяца на финансовые результаты будет отнесена оставшаяся часть рыночной стоимости данного объекта (36000 - 1500 руб.)	сч. 98 «Доходы будущих периодов»	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	34500

ПРИМЕР

Предприятие при его организации получило от акционеров в качестве вклада в уставный капитал патенты на сумму 32000 руб. Организационные расходы составили 9000 руб.

На счетах бухгалтерского учета надо сделать следующие записи:

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Внесены вклады в уставный капитал	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	сч. 75-1 «Расчеты с учредителями»	41000
Принятие на учет объекта НМА	сч. 04 «Нематериальные активы»	сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	41000

2.2. Учет выбытия нематериальных активов

Для обобщения информации о выбытии нематериальных активов и для выявления финансовых результатов от реализации, списания и прочего выбытия нематериальных активов в Плане счетов используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Документальным основанием для отражения в бухгалтерском учете

операций, связанных с выбытием нематериальных активов являются договора, акты о выбытии, акты о списании. К актам прилагаются все технические, правовые и расчетные документы, относящиеся к этому объекту. На основании акта делается запись в карточку по учету нематериальных активов (НМА-1).

Выбытие нематериальных активов организации происходит в следующих случаях:

1. При реализации нематериальных активов у продавца в бухгалтерском учете производятся записи:

Д 62 К 91 – отражена договорная стоимость реализуемых нематериальных активов;

Д 91 К 68 – отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя (если сделка облагается НДС);

Д 51 К 62 – отражена сумма, поступившая от контрагента в оплату нематериальных активов;

Д 91 К 60, 76 и др. – отражена сумма расходов, связанных с реализацией нематериальных активов;

Д 05 К 04 – списана сумма накопленной за время использования нематериального актива амортизации в уменьшение его первоначальной стоимости;

Д 91 К 04 – списана остаточная стоимость нематериального актива;

Д 91 К 99 или (**Д 99 К 91**) – отражена прибыль (убыток) от реализации нематериальных активов.

2. Списание нематериальных активов при нецелесообразности их дальнейшего использования:

Д 05 К 04 – списание начисленной амортизации;

Д 91 К 04 – списана остаточная стоимость нематериальных активов;

Д 99 К 91 – отражен финансовый результат от списания нематериальных активов (убыток).

3. При безвозмездной передаче нематериальных активов у передающей стороны на счетах бухгалтерского учета производятся следующие записи:

Д 05 К 04 – списана сумма накопленной за время использования нематериального актива амортизации в уменьшение его первоначальной стоимости;

Д 91 К 04 – списана остаточная стоимость безвозмездно передаваемого нематериального актива;

Д 91 К 68 – отражена сумма НДС, подлежащая к уплате (если сделка облагается НДС). При безвозмездной передаче плательщиком является передающая сторона;

Д 91 К 60 и др. – отражена сумма расходов, связанных с безвозмездной передачей нематериальных активов (без учета НДС);

Д 91 К 19 – списывается НДС, уплаченный поставщикам (подрядчикам) по расходам, связанным с безвозмездной передачей нематериальных активов;

Д 99 К 91 – отражен убыток от безвозмездной передачи нематериальных активов.

4. При передаче нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия на счетах бухгалтерского учета передающей стороны оформляются следующие записи:

Д 05 К 04 – списана сумма накопленной за время использования нематериального актива амортизации в уменьшение его первоначальной стоимости;

Д 91 К 04 – списана остаточная стоимость нематериального актива;

Д 58 К 91 – отражена передача объекта нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал;

Д 91 К 99 или (Д 99 К 91) – отражена разница между остаточной стоимостью нематериального актива и оценкой вклада в уставный капитал.

5. Ликвидация нематериальных активов в результате аварий, стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств:

Д 05 К 04 – списание начисленной амортизации;

Д 99 К 04 – списана остаточная стоимость основных средств, утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств.

6. Списание НМА в результате выявленной недостачи, хищения

нематериальных активов отражается проводками:

Д 05 К 04 – списание начисленной амортизации;

Д 94 К 04 – списание остаточной стоимости нематериального актива;

Д 73 К 94 – недостача отнесена на виновное лицо;

Д 99 К 94 – произведено списание недостачи на финансовый результат по решению суда.

3. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам

Порядок начисления амортизации по нематериальным активам и ее учет регламентируется ПБУ 14/2000 и Инструкцией по применению Плана счетов.

Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого использование нематериального актива приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется, исходя из количества продукции или иного натурального объемного показателя, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету одним из двух возможных вариантов: а) экспертным; б) расчетным, при котором организация самостоятельно рассчитывает срок полезного использования нематериального актива.

По нематериальным активам, для которых невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации). В отличие от объектов основных средств по нематериальным активам отсутствуют сроки или нормы, устанавливаемые в централизованном порядке.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме

случаев консервации организации. Начисление амортизации по нематериальным активам (по которым начисляется износ) для целей бухгалтерского учета может производиться организацией:

- линейным способом, исходя из норм амортизации, определенных на основе срока полезного использования нематериальных активов;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

> при линейном способе, исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

> при способе уменьшаемого остатка, исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной, исходя из срока полезного использования этого объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ годовой суммы.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Организация должна использовать для каждой группы нематериальных активов только один из способов начисления амортизации, который определяется в момент его принятия на учет и не меняется в течение всего срока его использования.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете одним из способов: путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете (05) либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта (04):

– путем накопления соответствующих сумм Д 20, 26, 44... К 05;

– путем уменьшения первоначальной стоимости объектов Д 20, 26, 44... К 04.

Амортизация организационных расходов и деловой репутации должна отражаться в бухгалтерском учете только вторым способом путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости объектов в течение 20 лет.

Контрольные вопросы по теме 8:

1. Что понимается под нематериальными активами?
2. Чем нематериальные активы отличаются от основных средств?
3. Что относится к нематериальным активам?
4. Что понимается под первоначальной стоимостью нематериальных активов?
5. Что понимается под инвентарной стоимостью нематериальных активов?
6. Какие факторы определяют состав затрат, включенных в первоначальную стоимость нематериальных активов?
7. Для каких видов нематериальных активов в качестве первоначальной стоимости применяется экспертная оценка?
8. Для каких видов нематериальных активов в качестве первоначальной стоимости используется договорная цена?
9. Как оцениваются нематериальные активы, поступившие в качестве вклада в уставный капитал?
10. Какие подходы к оценке нематериальных активов используются в зарубежной практике?
11. За счет какого источника списывается НДС по приобретенным нематериальным активам, используемым на непроизводственные цели?
12. Как списывается НДС по приобретенным нематериальным активам?
13. Какие методы начисления амортизации по нематериальным активам разрешается использовать в отечественной практике учета?
14. Какие способы учета амортизации применяются в отечественной практике учета?
15. За счет какого источника осуществляется списание первоначальной стоимости выбывшего из эксплуатации объекта нематериальных активов

- в результате износа?
16. За счет какого источника списывается результат по безвозмездной передаче объектов нематериальных активов производственного назначения?
 17. На каком счете определяется инвентарная стоимость приобретенных нематериальных активов?
 18. На каком счете отражается движение нематериальных активов по первоначальной стоимости?
 19. В каких регистрах осуществляется синтетический и аналитический учет нематериальных активов?
 20. Какие особенности в учете нематериальных активов должны быть раскрыты в учетной политике?

ТЕМА 9. Учет материалов

1. Понятие, классификация и оценка

материально-производственных запасов (МПЗ)

1.1. Понятие МПЗ

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01 от 09.06.2001 г.) в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ используется понятие материально-производственные запасы (МПЗ) – это часть имущества, используемая в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг для продажи, предназначенная для продажи, используемая для управленческих нужд организации.

К МПЗ относят только те активы, которые служат менее года. Таким образом, в состав МПЗ входят следующие группы оборотных активов:

- а) материалы – часть МПЗ, целиком потребляемая в производственном процессе и полностью переносящая свою стоимость на стоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг);
- б) инвентарь и хозяйственные принадлежности (ИХП) – часть МПЗ

организации, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) готовая продукция – часть МПЗ организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством;

г) товары – часть МПЗ организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки [4].

1.2. Классификация материально-производственных запасов (МПЗ)

1. По характеру владения товарно-материальными ценностями

В соответствии с характером владения МПЗ подразделяются на ценности, принадлежащие организации по праву собственности (а также праву хозяйственного ведения или оперативного управления) и не принадлежащие ей по такому праву.

К товарно-материальным ценностям, принадлежащим организации, относятся изготовленные, купленные либо полученные в иной форме ценности, которые находятся на складе и в производстве.

К таким ценностям также относятся:

- получаемые ценности, находящиеся в пути, если к организации в соответствии с договором о поставке перешло право собственности на них;
- ценности, принадлежащие организации, отданные другим организациям в переработку, а также на реализацию, в том числе на условиях комиссии, до перехода права собственности на них к покупателю;
- принадлежащие организации ценности, учитываемые в залоге, как находящиеся на складе организации, так и переданные на хранение залогополучателю.

Товарно-материальные ценности, не принадлежащие организации по праву собственности и другому аналогичному праву, но по условиям договора находящиеся у нее, учитываются отдельно по их видам – за балансом. К ним относятся:

- ценности, принятые на ответственное хранение, в случае отказа в установленном порядке от оплаты счетов поставщиков; а также запрещенные к расходованию до оплаты счетов поставщиков;
- ценности, принятые в переработку без оплаты их стоимости;
- ценности, принятые от поставщиков для реализации на условиях комиссии (консигнации).

2. По порядку использования товарно-материальных ценностей

В соответствии с данным фактором ценности подразделяются на:

- ценности, используемые в производстве: сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо, строительные конструкции и детали, запасные части и

агрегаты, шины, тара, предназначенная для осуществления технологического процесса производства продукции, и другие аналогичные ценности. В дальнейшем эти виды товарно-материальных ценностей будут называться – материалы;

- ценности, предназначенные для продажи, – готовая продукция и товары;
- ценности, используемые как средства труда, в виде инвентаря и хозяйственных принадлежностей;
- ценности, которые после их монтажа будут функционировать в составе основных средств.

3. В зависимости от роли в процессах производства продукции, выполнения работ и оказания услуг материалы подразделяются на следующие группы:

- сырье и основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- топливо;
- запасные части;
- тара и тарные материалы;
- покупные полуфабрикаты;
- возвратные отходы производства;
- прочие материалы.

1.3. Оценка материально-производственных запасов

В соответствии с ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. При этом определение фактической себестоимости зависит от порядка поступления МПЗ в организацию.

1. Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, **приобретенных за плату**, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость (НДС) и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение материально-

производственных запасов могут быть:

- > суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- > суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- > таможенные пошлины и иные платежи;
- > не возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- > вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации;
- > проценты по кредитам банка, используемым на приобретение МПЗ до момента их оприходования на склад;
- > суммовые разницы, возникающие до принятия МПЗ к учету, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Причем, положительная суммовая разница уменьшает фактическую себестоимость МПЗ, а отрицательная увеличивает;
- > затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

2. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при **их изготовлении силами организации** определяется, исходя из затрат, связанных с производством данных запасов.

3. Фактическая себестоимость МПЗ, **внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации**, определяется, исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

4. Фактическая себестоимость МПЗ, **полученных организацией безвозмездно**, определяется, исходя из их текущей рыночной стоимости на дату оприходования.

5. Фактическая себестоимость МПЗ, **приобретенных в обмен на другое имущество**, определяется, исходя из рыночной стоимости товаров, переданных или подлежащих передаче организацией.

Оценка производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действовавшему на дату принятия к бухгалтерскому учету организацией запасов по договору [12]. Основными нормативными актами определяющими порядок учета МПЗ, являются ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» от 09.06.2001 г. и Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ 28.12.2001 г. № 119 н.

2. Документация по учету движения материально-производственных запасов

I. Операции по приобретению материально-производственных запасов возлагаются на работников отдела снабжения, которые ведут:

а) журнал учета поступления грузов, в котором содержится необходимая информация о поступлении грузов, включая согласие на оплату или отказ от акцепта.

б) Доверенность (ф. № М-2 или М-2а) экспедитор должен получить в бухгалтерии, срок ее действия – 15 дней.

в) Журнал учета выданных доверенностей.

г) Приходный ордер (ф. № М-4) работник склада выписывает в двух экземплярах, если данные сопроводительных документов груза соответствуют его фактическому наличию (документ подписывается также и экспедитором).

д) Акт приемки материалов (ф. № М-7) составляется в двух экземплярах. Используется при отсутствии сопроводительных документов или организация его составляет в случае несоответствия поступивших материалов по количеству и качеству, расхождения по ассортименту.

е) Товарный чек магазина или акт о приемке, если материалы поступают на предприятие и от подотчетных лиц.

ж) Карточка учета материалов (ф. № М-17), с помощью которой работник склада ведет количественный учет материалов на основании первичных документов о приемке.

з) Требования-накладные на отпуск материалов (форма №М-11), выписываются для оформления движения материалов внутри организации.

и) Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35), используется при оприходовании материалов, полученных от ликвидации основных средств, выбытия из эксплуатации прочих активов.

II. Расходные документы отражают отпуск материалов на производственные нужды (изготовление продукции), на хозяйственные нужды (содержание зданий, ремонтные работы), реализацию на сторону излишних, не используемых в хозяйственной деятельности организации материалов. К ним относятся:

а) лимитно-заборная карта (форма № М-8) выписывается на одну или несколько позиций (видов материалов), относящихся к определенному коду производственных затрат (заказу). Лимит расходования и отпуска материалов при этом сокращается на количество ценностей данного вида, оставшихся в цехах на начало месяца. Выписываются карты в двух экземплярах: один – цеху, другой – складу. При отпуске ценностей со склада кладовщик расписывается в лимитно-заборной карте цеха, а представитель получателя – в лимитно-заборной карте склада. В обеих картах после каждого отпуска выводится остаток неиспользованного лимита. При использовании лимита и по окончании месяца лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию организации.

б) Требования-накладная (форма № М-11) оформляется для сверхлимитного отпуска материалов на производство (возмещение брака, перерасход, перевыполнение производственной программы) или замены материалов.

в) Накладные на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) применяются для учета и оформления отпуска материалов на сторону или хозяйствам своей организации, выделенным на отдельный баланс. Выписываются они в двух экземплярах на основании нарядов, договоров и других соответствующих документов при предъявлении получателем доверенности на получение ценностей.

г) При перевозке автотранспортом материалов, отпущенных на сторону, выписывается товарно-транспортная накладная (форма № 1-Т).

3. Методы учета заготовления материалов

В соответствии с ПБУ 5/01 формирование фактической себестоимости материалов может осуществляться следующими способами:

а) фактическая себестоимость материалов формируется непосредственно на счете 10 «Материалы»;

б) фактическая себестоимость материалов формируется с использованием дополнительных счетов: 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

3.1. Формирование фактической себестоимости материалов на счете 10

При этом способе все данные о фактических расходах, понесенных при заготовлении материалов, собираются по дебету счета 10. При этом в учете делаются следующие проводки:

Д 10 К 60 – отражена покупная стоимость материалов на основании накладной и счета-фактуры поставщика;

Д 10 К 76 – отражены транспортные расходы по приобретению материалов (на основании счета-фактуры транспортной организации);

Д 10 К 76 – отражены расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению материалов (на основании счета-фактуры посредника);

Д 19 К 60 (76) – учтен НДС по оприходованным материалам

(транспортным расходам, вознаграждению посреднической организации);

Д 10 К 66 – начислены проценты за банковский кредит, использованный на закупку материалов.

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» организуется по отдельным наименованиям материалов и местам их нахождения.

Рассмотренный способ целесообразно использовать лишь предприятиям, у которых:

- > небольшая номенклатура используемых материалов;
- > небольшое количество поставок материалов за период;
- > все данные для формирования фактической себестоимости материалов, как правило, поступают в бухгалтерию одновременно.

ПРИМЕР

1. Остатки по счетам на 01.01.200_г.

№ п/п	Наименование счетов, субсчетов	Сумма, руб.	
		Дебет	Кредит
1	Материалы:		
	оптовая цена	2350000	
	транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)	6000	
2	Расчетные счета	5860000	
3	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		40800
4	Расчеты с подотчетными лицами	250000	

2. Операции по приобретению материалов за январь 200_г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
1	Акцептован счет поставщика за поступившие от него материалы по оптовым ценам	800000
2	Акцептован счет транспортной организации за доставку материалов	64500
3	Оплачены подотчетным лицом расходы по разгрузке материалов	250000
4	Оплачены счета поставщиков за поступившие материалы	864500
5	Отпущены материалы по оптовым ценам:	
	на изготовление продукции	480000
	общепроизводственные нужды	100000
	общехозяйственные нужды	50000
6	Списываются ТЗР, относящиеся к израсходованным материалам:	
	на основное производство	?
	общепроизводственные расходы	?
	общехозяйственные расходы	?

Для решения задачи откроем счета синтетического учета, отразим на них операции, подсчитаем обороты и конечные остатки:

Д-т	сч. 10		К-т
С _н -	2350000		
1.	800000	5.1	480000
		5.2	100000
		5.3.	50000
Об _д -	800000	Об _к	630000
С _к -	2520000		

Д-т	сч. 10, субсчет «ТЗР»		К-т
С _н -	6000		
2.	64500	6.1	48816
3.	250000	6.2.	10170
		6.3	5085
Об _д -	314500	Об _к	- 64071
С _к -	256429		

Д-т	сч. 51		К-т
С _н -	5860000	4.	864600
С _к -	4995500	Об _к	- 864600

Д-т	сч. 60		К-т
4.	800000	С _к	- 40800
		1.	800000
Об _д -	800000	Об _к	- 800000
		С _к	- 40800

Д-т	сч. 71		К-т
С _н -	250000	3.	250000
С _к -	0	Об _к	- 250000

Д-т	сч. 76		К-т
4.	64500	2.	64500
Об _д -	64500	Об _к	- 64500
		С _к	- 0

Д-т	сч. 20		К-т
5.	480000		
6.1.	48816		
Об _д -	528816		
С _к -	528816		

Д-т	сч. 25		К-т
5.	100000		
6.2.	10170		
Об _д -	110170		
С _к -	110170		

Д-т	сч. 26		К-т
5.	50000		
6.3.	5085		
Об _д -	55085		

Для определения сумм ТЗР, подлежающих списанию в дебет счетов «Основное производство», «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы», вначале рассчитаем процент ТЗР п1 формуле

$$\frac{6000 \text{ руб.} + 314500 \text{ руб.}}{2350000 + 800000 \text{ руб.}} \cdot 100\% = 10,17\%$$

Полученный процент умножим на учетную оценку материалов, отпущенных:

- на производство продукции $\frac{480000 \text{ руб.} \cdot 10,17\%}{100\%} = 48816 \text{ руб.};$
- общепроизводственные цели $\frac{100000 \text{ руб.} \cdot 10,17\%}{100\%} = 10170 \text{ руб.};$
- общехозяйственные цели $\frac{50000 \text{ руб.} \cdot 10,17\%}{100\%} = 5085 \text{ руб.}$

Найденные суммы спишем с субсчета «ГЗР» на соответствующие счета затрат. В результате материалы, использованные в производстве, будут отражены по фактической заготовительной себестоимости.

3.2. Формирование фактической себестоимости материалов с применением счетов 15 и 16

Информация о фактической себестоимости материалов выявляется путем суммирования данных, отраженных по дебету счета 10 «Материалы» и дебету счета 16 «Отклонение в стоимости материалов». При этом по дебету счета 10 материалы учитываются по учетным ценам, а на счете 16 показывается разница между учетной ценой и фактической себестоимостью заготовления материалов. В качестве вспомогательного счета используется счет 15 «Заготовление и приобретение материалов».

Предприятиям предоставлено право самостоятельно устанавливать принципы формирования учетной цены. За учетную цену (по выбору предприятия) может быть принята, например, любая из следующих:

- цена поставщика;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца;
- фиксированная цена, утверждаемая на определенный период времени.

Любой выбранный метод должен быть закреплён в учетной политике предприятия.

При поступлении материалов на склад они приходуются по учетной цене проводкой: Д **10 К 15** – оприходованы материалы по учетным ценам.

Все данные о фактических расходах при заготовлении материалов собираются по дебету счета 15. При этом в учете делаются проводки:

Д **15 К 60** – отражена покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика;

Д 15 К 76 – отражены транспортные расходы по приобретению материалов (на основании счета-фактуры транспортной организации);

Д 15 К 76 – отражены расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению материалов (на основании счета-фактуры посредника);

Д 19 К 60 (76) – учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднической организации);

Д 15 К 66 – начислены проценты за банковский кредит, использованный на закупку материалов.

Аналитический учет по счету 15 ведется по отдельным наименованиям материалов и местам их нахождения.

Таким образом, по дебету счета 15 формируется информация о фактической себестоимости материалов, а по кредиту – информация об их учетной цене.

В конце отчетного месяца остаток по счету 15 списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материалов», при этом в учете делается проводка:

Д 16 (15) К 15 (16) – отражено отклонение учетной цены от фактической себестоимости материалов. Сумма отклонений, отраженная на счете 16, списывается в конце отчетного месяца пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство, в учете делаются проводки:

Д 20 К 10 – списаны материалы в производство;

Д 20 К 16 – списана сумма отклонений в стоимости материалов на затраты по производству продукции (работ, услуг) [12].

ПРИМЕР

1. Остатки по счетам на 01.01.200_г.

№ п/п	Наименование счетов		Сумма, руб.	
			Дебет	Кредит
1	сч. 10	«Материалы по учетным ценам»	50000	
2	сч. 16	«Отклонение в стоимости материальных ценностей»	5000	
3	сч. 51	«Расчетные счета»	300000	
4	сч. 60	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		40000

2. Хозяйственные операции за отчетный период

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
1	Акцептован счет поставщика за материалы по фактической	680000

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
	себестоимости	
2	Оприходованы на склад материалы по учетным ценам	600000
3	Списываются отклонения в стоимости материалов	80000
4	Отпущены материалы по учетным ценам:	
	на изготовление продукции	350000
	общепроизводственные нужды	90000
	общехозяйственные нужды	80000
5	Списываются отклонения в стоимости материалов	?
6	Оплачен счет поставщика	680000

Для расчета суммы отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены определим вначале процент отклонений. Для этого отразим на счетах хозяйственные операции, подсчитаем обороты и остатки.

Для расчета процента отклонений нужно сальдо начальное и дебетовый оборот по счету 16 разделить на сальдо начальное и дебетовый оборот по счету 10 и умножить на 100 %.

$$\frac{5000 + 80000 \cdot 100}{50000 + 600000} = 13,07\%$$

Найденный процент умножаем на стоимость материалов, отпущенных:

- на производство $\frac{350000 \text{ руб.} \cdot 13,07\%}{100\%} = 45745 \text{ руб.};$
- общепроизводственные расходы $\frac{90000 \text{ руб.} \cdot 13,07\%}{100\%} = 11763 \text{ руб.};$
- общехозяйственные расходы $\frac{80000 \text{ руб.} \cdot 13,07\%}{100\%} = 10456 \text{ руб.}$

Рассчитанные суммы отражаем на соответствующих счетах, и материалы, использованные на различные цели, будут включены в затраты по фактической заготовительной себестоимости.

Д-т	сч. 15	К-т	Д-т	сч. 10	К-т
1.	680000		С _н -	50000	
		2.	2.	600000	4.1.
		3.			4.2.
					4.3.
					80000
Об _д	680000	Об _к -	680000	Об _д -	600000
				Об _к -	520000
				С _к -	130000

Д-т сч. 16			К-т			Д-т сч. 51			К-т		
С _н -	5000					С _н -	3000000	6.	-	680000	
3.	80000	5.1.	45745			С _к -	2320000	Об _к	-	680000	
		5.2	11763								
		5.3	10456								
Об _д -	80000	Об _к	-	67964							
С _к -	17036										

Д-т сч. 60		К-т	
6.	680000	С _н -	40000
Об _д -	680000	1.	680000
		Об _к -	680000
		С _к -	40000

Д-т сч. 20		К-т		Д-т сч. 25		К-т	
4.1.	350000			4.3.	90000		
5.1.	45745			5.3.	11763		
С _к -	395745			С _к -	101763		

Д-т сч. 26		К-т	
4.3.	80000		
5.	10456		
С _к -	90456		

4. Учет приобретения, заготовления и прочего поступления материалов

Рассмотрим различные способы поступления МПЗ.

➤ Поступление МПЗ от учредителей в качестве вклада в уставный капитал – по согласованной стоимости: **Д 10 К 75/1** «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

➤ Поступление МПЗ по договору простого товарищества – по согласованной стоимости: **Д 10 К 80** «Вклады товарищей».

➤ Поступление МПЗ в доверительное управление – по стоимости, числящейся в учете учредителя управления: **Д 10 К 79/3** «Расчеты по договору доверительного управления».

➤ Поступление МПЗ в унитарное предприятие от государственных органов в хозяйственное ведение (оперативное управление) – по согласованной стоимости: **Д 10 К 75** субсчет «Расчеты по выделенному имуществу».

➤ Поступление МПЗ в режиме внутрихозяйственных расчетов (например,

от головной организации): **Д 10 К 79/1** «Расчеты по выделенному имуществу».

➤ Оприходование МПЗ собственного производства – по фактической себестоимости: **Д 10 К 20, 23**.

➤ Приняты к учету МПЗ, оприходованные как неисправимый брак по цене возможной реализации: **Д 10 К 28**.

➤ Поступили МПЗ по договору займа – по согласованной стоимости:
Д 10 К 66,67.

➤ Приобретены МПЗ за наличный расчет: **Д 10 К 71**.

➤ Оприходованы излишки МПЗ по результатам инвентаризации по рыночной стоимости: **Д 10 К 91/1**.

➤ Оприходованы МПЗ, полученные от разборки выбывающих основных средств, – по рыночной стоимости: **Д 10 К 91/1**.

➤ Поступили в переработку материалы заказчика – по договорной стоимости: **Д 003** «Материалы, принятые в переработку».

➤ Поступление МПЗ по договору мены:

а) если право собственности переходит от продавца к покупателю в момент передачи материалов:

– оприходование поступивших МПЗ: **Д 10 К 60** (по стоимости обычной реализации);

– проведена встречная отгрузка ценностей (по стоимости, исчисленной исходя из обычной цены приобретения поступивших МПЗ): **Д 62 К 90, 91**;

– произведен зачет взаимных требований: **Д 60 К 62**;

б) если право собственности переходит от продавца к покупателю только после исполнения обеими сторонами своих обязательств:

– оприходованы полученные МПЗ: **Д 002**;

– отгрузка ценностей: **Д 62 К 90, 91**;

– приняты на учет поступившие МПЗ: **К 002**; **Д 10 К 60**;

– зачет взаимных требований: **Д 60 К 62**.

➤ Оприходование безвозмездно поступивших МПЗ отражается в учете следующим образом: **Д 10 К 98/2** – по рыночной цене.

5. Учет продажи и прочего выбытия материалов

1. Продажа материальных ценностей, приобретенных специально для перепродажи:

> Д 90 «Продажи» К 41, 43 – списывается стоимость товаров, отгруженных покупателю, а также готовой продукции;

> Д 90 К 20, 44 – списывается себестоимость проданной продукции или издержки обращения на проданные товары;

> Д 62 К 90 – предъявлены счета к оплате;

> Д 90 (99) К 99 (90) – отражается финансовый результат от продажи.

2. Продажа излишних запасов:

> Д 91 «Прочие доходы и расходы» К 07, 10, 11 – списывается стоимость отгруженных покупателю излишних материальных ценностей и т.п.;

> Д 91 К 20, 44 – списываются затраты по продаже запасов;

> Д 76, 62 К 91 – предъявлены счета к оплате;

> Д 91 (99) К 99 (91) – отражается финансовый результат от продажи.

3. Прочее выбытие:

> Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К 07, 10, 11, 41, 43 – списывается стоимость недостающих и испорченных материальных ценностей;

> Д 99 «Прибыли и убытки» К 07, 10, 11, 40, 41 – списывается стоимость потерь материальных ценностей в результате стихийных бедствий;

> Д 91/2 К 10 – безвозмездная передача МПЗ другим организациям;

> переданы МПЗ в качестве вклада в уставный капитал – по согласованной стоимости: Д 58 К 10;

> переданы МПЗ в качестве вклада в общее имущество по договору простого товарищества – по согласованной стоимости: Д 58 субсчет «Вклады по договору простого товарищества» К 10;

> переданы МПЗ в доверительное управление: Д 79 субсчет «Расчеты по договору доверительного управления» К 10;

> переданы МПЗ в переработку: Д 10/7 «Материалы, переданные в переработку» К 10;

> переданы МПЗ в залог: Д 009 «Обеспечение обязательств и платежей выданные»;

> переданы МПЗ структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс: Д 79 К 10.

6. Учет отпуска материалов в производство

При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих методов:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по себестоимости первых по времени приобретений материально-производственных запасов (метод ФИФО);
- 4) по себестоимости последних по времени приобретений материально-производственных запасов (метод ЛИФО).

Применение одного из методов по конкретному наименованию производится в течение отчетного года.

1. Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

2. Материально-производственные запасы могут оцениваться организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающееся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце.

3. Оценка материально-производственных запасов может производиться по себестоимости первых по времени приобретений материально-производственных запасов (метод ФИФО). Ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца.

4. Оценка материально-производственных запасов может производиться организацией по себестоимости последних по времени приобретений материально-производственных запасов (метод ЛИФО). Ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних по времени приобретений.

Организация может применять в течение одного года, как элемент учетной политики, один метод оценки по каждому отдельному виду (группе) материально-производственных запасов.

Отпущенные материалы на производственные нужды на основании первичных документов (лимитно-заборных карт, требований, накладных и др.) или составленных на их основе ведомостей распределения материалов списывают с кредита счета 10 «Материалы» в дебет производственных счетов по назначению: 20 – на изготовление продукции, 23 – цехам вспомогательного производства, 25 – на обслуживание производства и управление им, 26 – направление предприятием в целом, 28 – на исправление производственного брака.

ПРИМЕР

Расчет средней себестоимости отпущенных в производство материалов.

Показатель	Количество	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток материалов на 01.01.200__г.	10	10	100
Поступило:			
01.01	12	10	120
15.01	20	9	180
30.01	15	12	180
Итого поступило	47		480
Израсходовано	50		
Сальдо на 01.02.200__г.	7	10,17	71,19

Рассчитываем среднюю себестоимость единицы материалов:

$$\frac{100 \text{ руб.} + 120 \text{ руб.} + 180 \text{ руб.} + 180 \text{ руб.}}{57} = \frac{580 \text{ руб.}}{57} = 10 \text{ руб. } 17 \text{ коп.}$$

Стоимость израсходованных материалов в этом случае составит:

$$10 \text{ руб. } 17 \text{ коп.} \times 50 = 509 \text{ руб.}$$

Остаток материалов на 01.02.__г. составит 7 единиц по 10 руб. 17 коп. или 71 руб. 19 коп. (7x10,17).

При методе ФИФО в первую очередь списываются в расход материалы первой закупленной партии, затем второй, третьей и т.д. В этом случае себестоимость остатка материалов на конец отчетного периода будет более реально отражать текущие цены и активы предприятия.

ПРИМЕР

Расчет себестоимости материалов, отпущенных в производство, по методу ФИФО.

Показатель	Количество	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток материалов на 01.01.200 г.	10	10	100
Поступило:			
01.01	12	10	120
15.01	20	9	180
30.01	15	12	180
Итого поступило	47		480
Израсходовано	50		
Сальдо на 01.02.200 г.	7	12	84

При методе ФИФО себестоимость отпущенных в производство материалов будет определена следующим образом:

$$\begin{aligned}
 &10 \text{ руб.} \times 10 = 100 \text{ руб.} \\
 &10 \text{ руб.} \times 12 = 120 \text{ руб.} \\
 &9 \text{ руб.} \times 20 = 180 \text{ руб.} \\
 &12 \text{ руб.} \times 8 = 96 \text{ руб.} \\
 \hline
 &496 \text{ руб.}
 \end{aligned}$$

Средняя стоимость единицы отпущенных в производство ценностей по методу ФИФО $= \frac{496 \text{ руб.}}{50} = 9,92 \text{ руб.}$

Остаток материалов на 01.02.200 г. составит 84 руб. (7x12).

Метод ЛИФО (последняя партия к поступлению, первая в расход) предполагает вначале списание материалов последней закупки, затем предпоследней и т.д.

При нестабильности цен данный метод предполагает, что в стоимости продажи продукции издержки будут отражены в соответствии с их уровнем на момент продажи.

ПРИМЕР

Расчет себестоимости материалов, отпущенных в производство, по методу ЛИФО.

Показатель	Количество	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток материалов на 01.01.200 г.	10	10	100
Поступило:			
01.01	12	10	120
15.01	20	9	180
30.01	15	12	180
Итого поступило	47		480
Израсходовано	50		
Сальдо на 01.02.200 г.	7	10	70

При методе ЛИФО себестоимость отпущенных в производство материалов будет определена следующим образом:

$$\begin{array}{r}
 12 \text{ руб.} \times 15 = 180 \text{ руб.} \\
 9 \text{ руб.} \times 20 = 180 \text{ руб.} \\
 10 \text{ руб.} \times 12 = 120 \text{ руб.} \\
 \underline{10 \text{ руб.} \times 3 = 30 \text{ руб.}} \\
 510 \text{ руб.}
 \end{array}$$

Средняя себестоимость единицы отпущенных в производство ценностей по методу ЛИФО = $\frac{510 \text{ руб.}}{50} = 10 \text{ руб.} 20 \text{ коп.}$

Остаток материалов на 01.02. __г. составит 70 руб. (7x10).

Контрольные вопросы по теме 9:

1. Что понимается под материально-производственными запасами?
2. Как группируются материально-производственные запасы по роли в процессе производства?
3. По каким каналам поступают на предприятие материально-производственные запасы?
4. Какие расходы включаются в фактическую себестоимость приобретенных за плату материалов?
5. Как оцениваются материалы, приобретенные в обмен на другое имущество?
6. Как оцениваются материалы, поступившие от своих цехов?
7. Как оцениваются материалы, поступившие безвозмездно?
8. Какие методы оценки материалов используются при отпуске их в производство и выбытии?
9. Как рассчитать стоимость материалов, отпущенных в производство, по методу ФИФО?
10. Как рассчитать стоимость материалов, отпущенных в производство, по

методу ЛИФО?

11. Как рассчитать стоимость материалов, отпущенных в производство, методом средней взвешенной себестоимости?
12. На каких счетах организуется синтетический учет производственных запасов?
13. По какой формуле рассчитывается процент транспортно-заготовительных расходов?
14. По какой формуле рассчитывается процент отклонений в стоимости материалов?
15. Каков действующий порядок списания недостач, выявленных в результате инвентаризации?
16. Как отражаются в системе счетов выявленные излишки материалов?
17. С какой целью создаются резервы под снижение стоимости материальных ценностей?

ТЕМА 10. Учет денежных средств

1. Учет кассовых операций

Для работы с наличными денежными средствами организация должна иметь кассу и соблюдать требования, установленные «Порядком ведения кассовых операций в РФ».

Согласно Порядку ведения кассовых операций все предприятия, организации и учреждения независимо от организационно-правовой формы обязаны:

> приходить получать полученные наличные денежные средства в кассу, хранить свободные денежные средства в учреждениях банков;

> производить платежи по своим обязательствам перед другими предприятиями, как правило, в безналичном порядке, а наличными деньгами – в пределах установленной ЦБ РФ суммы. Расчеты наличными деньгами между юридическими лицами ограничены – 60000 руб. по одной сделке;

> при осуществлении наличных денежных расчетов необходимо иметь кассу и кассовую книгу по установленной форме;

> хранить в кассе наличные деньги следует в пределах установленного банком лимита, согласованного с руководителем организации.

Сверх лимита в кассе можно хранить наличные деньги, предназначенные для выплаты зарплаты и пособий, но не более 3 рабочих дней (включая день получения денег в банке). Для организаций, расположенных в районах Крайнего севера – не более 5 дней.

Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, влечет наложение административного штрафа.

Невыполнение должностным лицом учреждения банка обязанностей по контролю за выполнением организациями или их объединениями правил

ведения кассовых операций также влечет наложение административного штрафа.

Ответственность за сохранность ценностей, находящихся в кассе организации, несет кассир. С кассиром должен быть заключен договор о полной индивидуальной материальной ответственности. В небольших организациях обязанности кассира могут быть возложены на главного бухгалтера.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации используется активный счет 50 «Касса», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

50/1 «Касса организации»;

50/2 «Операционная касса»;

50/3 «Денежные документы» и др.

Приход наличных денег в кассу отражается по дебету счета 50 «Касса» на основании приходного кассового ордера (форма № КО-1). В кассе могут храниться не только наличные деньги, но и денежные документы (почтовые марки, оплаченные авиабилеты, проездные билеты и т.д.). Наличные деньги, не подтвержденные кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход организации.

Расход наличных из кассы отражается по кредиту счета 50 «Касса» на основании расходного кассового ордера (форма № КО-2). При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа, удостоверяющего личность получателя, записывает наименование, номер документа, кем и когда он выдан в расходном кассовом ордере. Лицо, получившее деньги, ставит свою подпись в расходном кассовом ордере. Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, считается недостачей и взыскивается с кассира.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе организации, должна осуществляться по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или отдельной ведомости. Разовые выплаты денег отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

Приходные и расходные кассовые ордера выписываются в день совершения операции в одном экземпляре с учетом установленных правил их оформления.

Не допускаются подчистки и исправления в приходных кассовых ордерах и квитанциях к ним, а также расходных ордерах и заменяющих их документах. Ненадлежащим образом заполненные документы подлежат уничтожению, и взамен их составляются новые документы.

Приходный кассовый ордер должен подписываться главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным. Расходный кассовый ордер подписывается руководителем организации и главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым документам имеется разрешительная подпись руководителя организации, подпись его на расходных кассовых ордерах необязательна.

До передачи в кассу организации приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы регистрируются в журнале регистрации (форма № КО-3). Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи. Запрещается выдавать приходные и расходные кассовые ордера на руки лицам, вносящим или получающим деньги.

Для учета поступлений и выдач наличных денег организации в кассе используется кассовая книга (форма № КО-4). Каждое предприятие ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью.

Записи в кассовой книге производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу и ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также

главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего [13]. Типовые проводки по счету 50 приведены в табл. 14.

Таблица 14

Типовые проводки по счету 50

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Поступление наличных денежных средств в кассу с расчетного счета из банковского учреждения на выдачу заработной платы, пособий, премий и другие цели	50	51
2	Оприходование наличных денежных средств в кассу с валютного счета из банковского учреждения	50	52
3	Оприходование наличных денежных средств в кассу со специальных счетов в банке	50	55
4	Поступление денежных средств (переводов) в кассу организации, до этого находящихся в пути и не зачисленных по назначению	50	57
5	Возврат в кассу излишне выплаченных сумм оплаты труда, сумм доходов от участия в предприятии	50	70
6	Возврат в кассу неиспользованных подотчетным лицом денежных средств, ранее выданных под отчет	50	71
7	Отражены суммы погашенного наличными материального ущерба, причиненного работниками в результате недостач, хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба	50	73/2
8	Поступили наличные денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги)	50	90/1
9	Поступили наличные денежные средства от продажи прочего имущества организации, а также операционные (внеоперационные) доходы	50	91/1
10	Положительная курсовая разница по наличной иностранной валюте включена в состав прочих доходов	50	91/1
11	Поступление в кассу денежных средств – платежей в счет доходов будущих периодов: – арендная или квартирная плата; – плата за коммунальные услуги и др.	50	98/1
12	Оприходование наличных денежных средств, полученных безвозмездно	50	98/2
13	Внесены из кассы денежные средства для зачисления на расчетный счет	51	50
14	Выданы из кассы денежные средства по договору о займе сторонней организации (лицу)	58/3	50
15	Выплачена заработная плата (дивиденды) работникам	70	50
16	Наличные денежные средства выданы под отчет	71	50
17	Наличные денежные средства предоставлены работнику в виде займа	73/1	50
18	Выплачены из кассы дивиденды (доходы) учредителю (участнику) организации	75/2	50
19	Выплачена работникам депонированная заработная плата	76/4	50
20	Отрицательная курсовая разница по наличной иностранной валюте включена в состав прочих расходов	91/2	50

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
21	Отражена недостача наличных денег в кассе организации (при инвентаризации или ревизии кассы)	94	50

2. Учет операций по расчетному счету

Безналичные расчеты осуществляются через кредитные организации (филиалы) и (или) ЦБ РФ по счетам, открытым на основании договора банковского счета или договора корреспондентского счета (субсчета).

Для открытия счета в кредитной организации необходимо предоставить следующие документы:

- заявление об открытии счета;
- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации;
- справку о постановке организации на учет в налоговой инспекции;
- нотариально заверенную карточку с образцами подписей руководителя (первая подпись), главного бухгалтера (вторая подпись) и оттиском печати организации;
- копию справки о присвоении организации статистических кодов.

Законодательно количество расчетных счетов не ограничено. Организация в течение 10 дней обязана известить свою налоговую инспекцию. За невыполнение данного требования к организации может быть применен штраф в соответствии со статьей 118 НК РФ в размере 5000 руб. На должностных лиц может быть наложен штраф в размере от 10 до 20 МРОТ.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте РФ на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях, используется счет 51 «Расчетные счета». Порядок совершения и оформления операций по расчетному счету регулируется ЦБ РФ. Поступление денежных средств на расчетные счета организации отражается по дебету счета 51.

Расчетный документ представляет собой оформленное в виде документа на бумажном носителе или электронного платежного документа:

- > распоряжение плательщика (клиента или кредитной организации) о

списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств;

> распоряжение получателя средств(взыскателя) на списание денежных средств со счета плательщика и перечисление на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

При проведении безналичных расчетов используются: платежные поручения, аккредитивы, чеки, платежные требования, инкассовые поручения.

В расчетных документах *не допускаются* исправления, поправки, подчистки, а также использование корректирующей жидкости. Расчетные документы действительны к предъявлению в обслуживающую кредитную организацию в течение 10 календарных дней, не считая дня их выписки. Расчетные документы предъявляются в кредитную организацию в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов. Все экземпляры расчетного документа должны быть заполнены идентично.

Списание денежных средств с расчетных счетов организации отражается по кредиту счета 51 «Расчетные счета». Кредитная организация осуществляет списание денежных средств по распоряжению владельца или без распоряжения владельца счета в случаях, предусмотренных законодательством. В бесспорном порядке банк может списать денежные средства по решению суда, по требованию налоговой инспекции об уплате налоговых недоимок и пеней, начисленных по результатам проверки. При недостаточности денежных средств для удовлетворения всех предъявленных к нему требований средства списываются по мере их поступления в очередности, установленной законодательством.

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Выписка представляет собой второй экземпляр лицевого счета организации, открытого ей кредитной организацией. Аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по

каждому расчетному счету. Синтетический учет ведется в журнале ордере № 2. Журнал-ордер № 2 состоит из журнала-ордера № 2 для учета операций по кредиту счета 51 и ведомости 2 для учета операций по дебету счета 51. Типовые проводки по сч. 51 представлены в табл. 15.

Таблица 15

Типовые проводки по счету 51

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Внесены на расчетный счет наличные денежные средства из кассы организации	51	50
2	Денежные средства, находящиеся в пути, зачислены на расчетный счет	51	57
3	Денежные средства, поступившие от покупателя, либо аванс зачислены на расчетный счет	51	62
4	Денежные средства, полученные по договору краткосрочного (долгосрочного) кредита (займа), поступили на расчетный счет	51	66,67
5	Поступили на расчетный счет денежные средства в качестве вклада в уставный капитал	51	75/1
6	Страховое возмещение, полученное от страховой организации, зачислено на расчетный счет	51	76/1
7	Средства от продажи прочего имущества, а также операционные (внереализационные) доходы, поступившие на расчетный счет, отражены в составе прочих доходов, начислен банком процент на остаток по расчетному счету	51	91/1
8	Оприходованы безналичные денежные средства, полученные безвозмездно	51	98/2
9	Денежные средства, снятые с расчетного счета, оприходованы в кассу	50	51
10	Купленная иностранная валюта зачислена на валютный счет	52	57
11	Направлены денежные средства с расчетного счета на покупку иностранной валюты	57	51
12	Перечислены денежные средства с расчетного счета по договору займа	58/3	51
13	Погашена задолженность перед поставщиком безналичными денежными средствами, выдан аванс поставщику	60	51
14	Списаны с расчетного счета денежные средства в погашение краткосрочного (долгосрочного) кредита (займа) и процентов по нему	66,67	51
15	Уплачены с расчетного счета налоги и сборы в бюджет	68	51
16	Уплачен с расчетного счета ЕСН	693	514
17	Перечислена с расчетного счета заработная плата (дивиденды) работникам	70	51

3. Особенности учета операций по валютному счету

Для открытия валютного счета в РФ предприятию необходимо представить в банк следующие документы:

- заявление об открытии валютного счета;
- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации;
- карточку с образцами подписей руководителя (первая подпись), главного бухгалтера (вторая подпись) и оттиском печати (2 экземпляра, один из которых должен быть заверен нотариально);
- справку о постановке организации на учет в налоговой инспекции;
- копию справки о присвоении организации статистических кодов;
- справку банка, в котором открыт расчетный счет.

Об открытии валютного счета организация обязана с соответствии со ст. 118 НК РФ в течение 10 дней сообщить в налоговую инспекцию. Штраф в случае неисполнения данного требования – 5000 руб. Открытие счета за пределами России возможно только с разрешения ЦБ РФ.

Порядок совершения и оформления операций по валютным счетам регулируется ЦБ РФ. Учет валютных операций ведется на счете 52 «Валютные счета». Предприятие может вести следующие субсчета первого и второго порядка:

1) 52-1 «Валютные счета внутри страны»:

- 52-1-1 «Текущий валютный счет» – для учета средств, остающихся в распоряжении организации после продажи экспортной выручки;
- 52-1-2 «Транзитный валютный счет» – для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте;
- 52-1-3 «Специальный транзитный валютный счет» – для учета валюты, купленной на внутреннем валютном рынке.

2) 52-2 «Валютные счета за рубежом».

Поступление иностранной валюты может осуществляться следующими способами (табл. 16):

- покупка иностранной валюты для оплаты импортируемых материальных ценностей;
- покупка для осуществления операций, не связанных с оплатой импортных контрактов;

- поступления от покупателей;
- поступление дивидендов по вкладам и инвестициям;
- поступление валютных долгосрочных (краткосрочных) кредитов и займов

и др.

Приобретенную валюту предприятие может использовать (табл. 16):

- на продажу;
- на оплату контрактов с иностранными партнерами;
- для оплаты командировочных расходов работников, выезжающих за

границу;

- на погашение кредитов (займов), полученных в иностранной валюте и

др. цели.

Таблица 16

Перечень типовых проводок по отражению операций с иностранной валютой

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
Покупка валюты для оплаты импортируемых материальных ценностей			
1	Перечисление средств для покупки валюты	57	51
2	Перечисление денежных средств на депозитный счет в банке	55-3	51
3	Приобретенная банком валюта зачислена на специальный транзитный валютный счет	52-1-3	57
4	Отражено комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты для оплаты импортируемых ценностей и отнесено на увеличение их стоимости	08, 10, 41 и т.д.	51,57 52-1-1, 52-1-3
5	Отражение разницы между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России Отражение разницы между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России	08, 10, 41 и т.д. 57	57 91-1
Покупка валюты для осуществления операций, не связанных с оплатой импортных контрактов			
1	Перечисление средств на покупку валюты	57	51
2	Зачисление приобретенной банком валюты на специальный транзитный валютный счет	52-1-3	57
3	Удержание банком вознаграждения за покупку валюты	91-2	51,57, 52-1-1, 52-1-3
4	Отражена разница ¹ между курсом покупки валюты и официальным курсом ЦБ РФ	91-2	57

¹ Разница между курсом покупки валюты и официальным курсом ЦБ РФ, отраженная в составе прочих расходов, для целей налогообложения не учитывается.

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
5	Поступление выручки от покупателей на: - валютные счета внутри страны; - валютные счета за рубежом	52-1-1 52-2	62 (76) 62 (76)
6	Поступление аванса от покупателей на: - валютные счета внутри страны; - валютные счета за рубежом	52-1-1 52-2	62 (76) 62 (76)

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
7	Поступление дивидендов по вкладам и инвестициям на: - валютные счета внутри страны; - валютные счета за рубежом	52-1-1 52-2	75 75
8	Поступление валютных долгосрочных (краткосрочных) кредитов и займов на: - валютные счета внутри страны; - валютные счета за рубежом	52-1-1 52-2	66 (67) 66 (67)
Использование иностранной валюты			
1	Перечисление валютных средств поставщику в оплату импортируемых материальных ценностей	60,76	52-1-3
2	Поступление наличной валюты в кассу для оплаты командировочных расходов	50	52-1-3
3	Возврат краткосрочного (долгосрочного) займа или кредита, полученного в иностранной валюте	66 (67)	52-1-1, 52-1-3
4	Перечислены дивиденды акционерам с: - валютных счетов внутри страны - валютных счетов за рубежом	75 75	52-1-1, 52-2-1
5	Валютные средства направлены на продажу	57 57 57	52-1-1, 52-1-2, 52-1-3

ПРИМЕР

Покупатель по платежному поручению перечислил аванс поставщику под поставку материалов на сумму 1000000 руб. От поставщика получены материалы на сумму 150000 руб. Поставщику в окончательный расчет перечислены 50000 руб.

РЕШЕНИЕ

Откроем счета бухгалтерского учета и отразим на них операции по расчетам с поставщиками платежными поручениями.

У покупателя

Д-т	сч. 51	К-т	Д-т	сч. 60-ав.	К-т
С _н - 900000					
	1. 100000		1. 100000	3. 100000	
	4. 50000				
Об _д - 0	Об _к - 150000		Об _д - 100000	Об _к - 100000	
С _к - 750000			С _к - 0		
Д-т	сч. 60	К-т	Д-т	сч. 10	К-т
3. 100000	2. 150000		С _н - 200000		
4. 50000			2. 150000		
Об _д - 150000	Об _д - 150000		Об _д - 150000	Об _к - 0	
	С _к - 0		С _к - 350000		

Из записей по счетам видно, что вначале покупатель перечисляет аванс

под предстоящую поставку материалов (оп. 1). Поступление материалов от поставщика отражается записью: дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (оп. 2). Затем осуществляется зачет ранее перечисленного аванса (оп. 3).

Эта операция производится по субсчетам счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Перечисление сумм в окончательный расчет за материалы – операция 4.

У поставщика

Д-т	сч. 51	К-т
С _н - 950000		
1. 100000		
4. 50000		
Об _д - 150000	Об _к - 0	
С _к - 1100000		

Д-т	сч. 62-ав.	К-т
3. 100000	1. 100000	
Об _д - 100000	Об _к - 100000	
	С _к - 0	

Д-т	сч. 62	К-т
2. 150000	3. 100000	
	4. 50000	
Об _д - 150000	Об _к - 150000	
С _к - 0		

Д-т	сч. 90	К-т
		2. 150000

Поставщик получение аванса от покупателя отражает дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные» (оп. 1). Задолженность покупателя за отправленные в его адрес материалы отражается оп. 2. Зачет ранее полученного аванса оформляется внутренней записью по субсчетам счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (оп. 3). Получение денежных средств в окончательный расчет – оп. 4.

ПРИМЕР

Заключен договор о поставке материалов на сумму 118000 руб., в том числе НДС 18000 руб. Покупатель выставил аккредитив за счет собственных средств на сумму 150000 руб. Поставщик отгрузку продукции произвел.

РЕШЕНИЕ

Откроем счета бухгалтерского учета и отразим на них операцию по расчетам за продукцию у покупателя и поставщика.

У покупателя

Д-т	сч. 51	К-т	Д-т	сч. 55-1	К-т
С _н - 1000000				2. 118000	
4. - 32000	1. 150000		1. 150000	4. 32000	
Об _д - 32000	Об _к - 150000		Об _д - 150000	Об _к - 150000	
С _к - 882000			С _к - 0		

Д-т	сч. 10	К-т	Д-т	сч. 60	К-т
С _н - 50000					
3. 100000			2. 118000	3. 118000	
Об _д - 100000	Об _к - 0		Об _д - 118000	Об _к - 118000	
С _к - 150000					

Д-т	сч. 19	К-т	Д-т	сч. 68	К-т
3. 18000	5. 18000		5. 18000		
Об _д - 18000	Об _к - 18000		Об _д - 18000		
С _к - 0			С _к - 18000		

Как видно из записей по счетам, покупатель депонировал собственные средства на открытие аккредитива (оп. 1). На основании документов поставщика, подтверждающих отгрузку материалов, покупатель произвел их оплату (оп. 2). Поступление материалов покупатель отражает записью: дебет счетов 10 «Материалы», 19 «НДС по приобретенным ценностям» и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (оп. 3). Поскольку материалы оплачены, осуществляется зачет суммы уплаченного НДС (оп. 5) и возврат суммы неиспользованного аккредитива (оп. 4).

У поставщика

Д-т	сч. 62	К-т	Д-т	сч. 51	К-т
			С _н - 800000		
1. 118000	2. 118000		2. 118000		
Об _д - 118000	Об _к - 118000		Об _д - 118000	Об _к - 0	
С _к - 0			С _к - 918000		

Д-т	сч. 90	К-т
	1. 118000	

Задолженность покупателя за отправленные материалы поставщик отражает записью: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90 «Продажи» (оп. 1).

Поступление платежа от покупателя: дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (оп. 2).

ПРИМЕР

По кассовой книге остаток наличных денег в кассе - 35000 руб. При проверке кассы денежная наличность составила 28 000 руб. Недостача денежных средств в кассе установлена.

РЕШЕНИЕ

Откроем счета бухгалтерского учета и отразим на них операции по недостатке денежных средств в кассе.

Д-т	сч. 50	К-т	Д-т	сч. 94	К-т
С _н - 35000					
	1. 7000		1. 7000	2. 7000	
Об _д	Об _к - 7000		Об _д - 7000	Об _к - 7000	
С _к - 28000					

Д-т	сч. 73	К-т	Д-т	сч. 70	К-т
	3. 4000		3. 4000	С _н - 12000	
2. 7000	4. 3000		4. 3000		
Об _д - 7000	Об _к - 7000		Об _д - 7000		
С _к - 0				С _к - 5000	

Как видно из записей по счетам, недостача денежных средств в кассе 7000 руб. (35000 - 28000) отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 50 «Касса» (оп. 1). Сумма недостачи списывается на виновное лицо (оп. 2). Недостача будет удержана из заработной платы кассира в течение двух месяцев: 4000 руб. (оп. 3) и 3000 руб. (оп. 4).

ПРИМЕР

Бланки строгой отчетности.

1. Остатки по счетам по состоянию на 01.01. __г.

№ счета	Наименование счетов, субсчетов	Сумма, руб.
51	Расчетные счета	1000000
50-3	Денежные документы	15000
71	Расчеты с подотчетными лицами	5000

2. Хозяйственные операции за январь 200 г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
1	Оплачены из подотчетных сумм почтовые марки	5000
2	Списаны использованные почтовые марки	3500
3	Приобретены по безналичному расчету путевки в дома отдыха организации	100000
4	Выданы путевки работникам организации:	

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
	- за 20 % стоимости	20000
	- за счет средств организации	80000

РЕШЕНИЕ

Откроем счета бухгалтерского учета и отразим на них операции по движению денежных документов.

Д-т	сч. 51	К-т	Д-т	сч. 50-3	К-т
С _н - 1000000			С _н - 15000	2. 3500	
	3. 100000		1. 5000	4. 20000	
Об _д - 0	Об _к - 100000		3. 100000	4. 80000	
С _к - 900000			Об _д - 105000	Об _к - 103500	
			С _к - 16 500		

Д-т	сч. 91	К-т	Д-т	сч. 71	К-т
			С _н - 5000		
4. 80000				1. 5000	
Об _д - 80000	Об _к - 0		Об _д - 0	Об _к - 5000	
С _к - 80000			С _к - 0		

Д-т	сч. 26	К-т	Д-т	сч. 73	К-т
2. 3500			4. 20000		
Об _д - 3500	Об _к - 0		Об _д - 20000	Об _к - 0	
			С _к - 20000		

ПРИМЕР

Бухгалтерия ведет развернутый учет пластиковых карт в разрезе эмитентов, видов карт и подотчетных лиц.

1. Остатки по счетам по состоянию на 01.06. __г.

№ счета	Наименование счетов	Сумма, руб.
51	Расчетные счета	500000
10	Материалы	250000

2. Хозяйственные операции за июнь __г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
1	Приобретена пластиковая карта	100000
2	Отражается использование средств с пластиковой карты на приобретение материалов	50000
3	Поступили материалы, оплаченные с пластиковой карты	50000
4	Оплачены с пластиковой карты запасные части	30000
5	Поступили запасные части, оплаченные с пластиковой карты	30000
6	Списано с пластиковой карты за услуги банка по ведению карточного счета	1000

РЕШЕНИЕ

Откроем счета бухгалтерского учета и отразим на них операции.

Д-т	сч. 51	К-т	Д-т	сч. 10	К-т
С _н - 500000		1. 100000	С _н - 250000		
			3. 50000		
Об _д - 0		Об _к - 100000	5. 30000		
С _к - 400000			Об _д - 80000	Об _к - 0	
			С _к - 330000		

Д-т	сч. 55-4	К-т	Д-т	сч. 71	К-т
1. 100000		2. 50000	2. 50000	3. 50000	
		4. 30000	4. 30000	5. 30000	
		6. 1000	Об _д - 80000	Об _к - 80000	
Об _д - 100000		Об _к - 81000			
С _к - 19000					

Д-т	сч. 26	К-т
6. 1000		
Об _д - 1000		Об _к - 0

ПРИМЕР

1. Остаток средств на расчетном счете на 1 января _г. 1200000 руб.
2. хозяйственные операции за январь _г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
1	Оплачены расходы по изготовлению продукции	30000
2	Получено от дебиторов в погашение задолженности	5000
3	Оплачены общехозяйственные расходы	10000
4	Ошибочно зачислено на расчетный счет	15000
5	Поступило от покупателей за продукцию	300000
6	Списана с расчетного счета ошибочно зачисленная сумма	15000

РЕШЕНИЕ

Откроем счета бухгалтерского учета и отразим на них операции по движению денежных средств на расчетном счете.

Д-т	сч. 51	К-т	Д-т	сч. 20	К-т
С _н - 1200000					
2. 5000		1. 30000	2. 30000		
4. 15000		3. 10000	Об _д - 30000		
5. 300000		6. 15000	С _к - 30000	Об _к - 0	
Об _д - 320000		Об _к - 55000			
С _к - 1465000					

Д-т	сч. 26	К-т	Д-т	сч. 76, субсчет «Дебиторы»	К-т
3. 10000			С _н - 5000		
Об _д - 100000		Об _к - 0		2. 5000	

			Об _д - 0	Об _к - 5000
			С _к - 0	
Д-т	сч. 62	К-т	Д-т	сч. 76-2
С _н - 300000			6. 15000	4. 15000
	5. 300000		Об _д - 15000	Об _к - 15000
Об _д - 0	Об _к - 300000			
С _к - 0				

Контрольные вопросы по теме 10:

1. Какие хозяйствующие субъекты имеют право на открытие расчетного счета?
2. Какие документы требуется представить в банк для открытия расчетного счета?
3. Какие операции осуществляются по списанию средств с расчетного счета в беспорном порядке?
4. На основе каких документов отражаются операции по поступлению средств на расчетный счет?
5. На основе каких документов отражаются операции по списанию средств с расчетного счета?
6. Какие операции осуществляются по списанию средств с расчетного счета в безакцептном порядке?
7. За счет каких средств может быть открыт аккредитив?
8. За счет каких средств может быть приобретена чековая книжка?
9. Какой бухгалтерской записью отражается приобретение пластиковой карточки?
10. В каких регистрах бухгалтерского учета формируется информация по движению средств по расчетному счету?
11. Для каких целей открываются специальные счета?
12. Какими первичными документами оформляются операции по поступлению денег в кассу?
13. На основе каких документов производятся записи в кассовую книгу?
14. Какой бухгалтерской записью отражается недостача денег в кассе по вине кассира?

15. Какой бухгалтерской записью отражается приобретение почтовых марок?
16. На основании каких документов отражается передача наличных денежных средств инкассаторам?

ТЕМА 11. Учет финансовых вложений

1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений

В соответствии с положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34 н, п. 43, к финансовым вложениям относятся инвестиции организаций в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Согласно ст. 142 Гражданского кодекса РФ, ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении (государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция). С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности.

Понятие «финансовые вложения» считается более емким по сравнению с понятием «ценные бумаги», т.к. включает в себя инвестиции организаций не только в ценные бумаги, но и в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Финансовые вложения делятся на долгосрочные и краткосрочные. Если финансовые вложения используются на предприятии сроком до 1 года, то они называются краткосрочными, а свыше 1 года – долгосрочными.

Снятие с баланса финансовых вложений происходит согласно платежным документам, договорам и актам купли-продажи.

Ценные бумаги являются средством финансирования, кредитования, перераспределения финансовых ресурсов, вложения денежных накоплений.

Классификация ценных бумаг приведена в прил. 2.

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть:

- > суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- > суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;
- > вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги;
- > расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету;
- > иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Ценные бумаги показываются в балансе в оценке по наименьшей стоимости, исходя из принципа осмотрительности, при условии, что их рыночная стоимость оказывается ниже фактической цены приобретения.

При продаже, обмене, залоге и в других случаях выбытия ценные бумаги списываются, исходя из применяемых методов, в одной из следующих оценок:

- по стоимости первых по времени покупок (метод ФИФО);
- по стоимости последних покупок (метод ЛИФО);
- по средней (скользящей средней) себестоимости;
- по себестоимости приобретения каждой единицы ценных бумаг.

2. Учет финансовых вложений

Вся информация об инвестициях собирается и обобщается на счете 58 «Финансовые вложения».

К счету 58 «Финансовые вложения» предусмотрено открытие субсчетов:

58/1 «Паи и акции», где учитываются наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п;

58/2 «Долговые ценные бумаги», где учитываются наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги (облигации и др.);

58/3 «Предоставленные займы», где учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим (кроме работников организаций) лицам денежных и иных займов. Займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно;

58/4 «Вклады по договору простого товарищества», где предприятие компаньон учитывает наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества.

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» должен вестись:

> по видам финансовых вложений;

> по объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ценных бумаг; другим организациям, участником которых является организация; организациям-заемщикам и т.п.);

> обособленно в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность.

Первичными документами, дающими основание производить операции по счету 58, являются:

- акт приемки-передачи ценных бумаг, если они имеют документальную форму;
- выписка со счета «Дело», если ценные бумаги представлены в бездокументарной форме;
- выписка (справка) реестродержателя по именованным ценным бумагам, если счет «Дело» инвестором не открывался;
- любой другой документ, удостоверяющий переход права собственности на ценные бумаги.

Если ценные бумаги передаются во владение без перехода права собственности, то оснований делать записи по счету 58 нет.

Важным условием для возможности отражения объектов финансовых вложений (кроме займов) на счете 58 является их полная оплата инвестором.

При частичной оплате возникшие затраты принимаются к учету как финансовые активы только тогда, когда инвестор получает все необходимые права на объект вложений (право получать доходы, право участвовать в

управлении организацией и др.). В этом случае неоплаченную стоимость объектов отражают в составе кредиторской задолженности.

Для учета затрат по приобретению финансовых вложений ранее использовался счет 08 «Капитальные вложения». В настоящее время, согласно новому Плану счетов, для этих целей можно использовать либо отдельный субсчет к счету 58 «Финансовые вложения», либо субсчет к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 76/8 «Учет расчетов по приобретению ценных бумаг» с последующим оприходованием финансовых вложений непосредственно на счет 58 (при условии перехода права собственности на ценные бумаги).

При получении ценных бумаг по договору простого товарищества: **Д 58 К 80**.

Ценные бумаги могут поступить в организацию и безвозмездно. В этом случае на их рыночную стоимость делают запись: **Д 58 К 91, 98**.

В соответствии с действующим законодательством безвозмездное получение активов рассматривается как внереализационный доход.

Затраты, связанные с обслуживанием ценных бумаг (оплата услуг депозитария, реестродержателя), относятся к управленческим расходам и отражаются записью: **Д 91 К 76**.

Погашение, выкуп и продажа ценных бумаг отражаются на счете счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- договорная цена реализуемых ценных бумаг **Д 62 К 91/1**;
- балансовая стоимость проданных ценных бумаг **Д 91/2 К 58**;
- расходы по продаже ценных бумаг **Д 91/1 К 76, 51**;
- финансовый результат от реализации **Д 91/9 К 99** – прибыль,
Д 99 К 91/9 – убыток.

3. Учет вкладов в уставный капитал

Финансовые вложения в уставный капитал (акции) представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности. Они производятся в форме:

- > внесения вкладов при создании и расширении организации;

> приобретения акций (долей) организации на вторичном рынке;

> приобретения акций приватизируемых организаций у органов управления государственным имуществом.

Согласно законодательству, вклад в уставный капитал может быть внесен как деньгами, так и продукцией собственного производства, товарами или иным имуществом.

Внести вклад в уставный капитал акционерного общества можно либо только путем приобретения его акций. В оплату акций можно перечислить деньги, либо передать имущество.

Акция – это ценная бумага, дающая ее владельцу право на участие в управлении акционерным обществом и получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов.

По очередности получения дохода акции подразделяются на обыкновенные и привилегированные.

Обыкновенные акции предусматривают выплату дивидендов по результатам деятельности предприятия за год. Их разновидности связаны с правом влияния на управление:

- акция, не дающая право голоса;
- акция, дающая право одного голоса или нескольких голосов.

Привилегированная акция не дает права голоса, но всегда обеспечена дивидендами и оплачивается в первую очередь при ликвидации предприятия.

По характеру функционирования на рынке ценных бумаг различают акции именные и предъявительские.

Денежные инвестиции в уставный капитал отражаются в учете следующим образом: **Д 58/1 К 51, 76**.

Если вклад в уставный капитал другой организации осуществляется имуществом, например основными средствами, то в учете передающей стороны будут сделаны следующие записи:

- на сумму вклада в соответствии с учредительным договором **Д 58 К 76**;
- на сумму начисленной по объекту амортизации **Д 02 К 01**;
- на остаточную стоимость переданного объекта **Д 76 К 01**.

Если стоимость объекта основных средств, согласованная учредителями,

отличается от его остаточной стоимости, то в учете делают записи:

- отражено превышение стоимости объекта основных средств, согласованной учредителями, над его остаточной стоимостью (прибыль) Д **58/1 К 91/1**;
- отражено превышение остаточной стоимости объекта основных средств над стоимостью, согласованной учредителями, (убыток) Д **91/2 К 58/1**.

Убыток от передачи объекта основных средств в уставный капитал другого предприятия налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Держатели акций получают на них дивиденды, т.е. доход, который выплачивается за счет прибыли акционерного общества. По привилегированным акциям при нехватке прибыли выплата дивидендов проводится за счет резервного фонда общества. Дивиденд выплачивается раз в год, его размер устанавливается общим годовым собранием акционеров по результатам работы за год. Фиксированный дивиденд по привилегированным акциям определяется при их выпуске. Дивиденд не выплачивается по акциям, которые не были выпущены в обращение или находятся на балансе общества. Дивиденд может выплачиваться также акциями (этот процесс называется капитализацией прибыли) или, если это предусмотрено в уставе акционерного общества, облигациями и товарами.

Начисление причитающихся сумм дивидендов отражается проводкой Д **76/3 К 91/1**, получение дивидендов: Д **51 К 76/3**.

Продажа впоследствии акций и долей в уставных капиталах отражается на счете 91. Согласно Налоговому кодексу данные операции НДС не облагаются. В учете продажа акций отражается следующим образом:

- на продажную стоимость акций Д **62, 76 К 91/1**;
- на балансовую стоимость акций Д **91/2 К 58/1**;
- на сумму расходов, связанных с продажей Д **91/2 К 76, 51**;
- финансовый результат от продажи Д **91/9 К 99** – прибыль,
Д **99 К 91/9** – убыток.

Если акционерное общество или общество с ограниченной ответственностью ликвидируется (в том числе в случае признания его

банкротом), его акционеры (участники) имеют право на получение части ликвидационной стоимости. То есть, если после удовлетворения требований кредитов, включенных в промежуточный ликвидационный баланс, у организации еще останется какое либо имущество или денежные средства, то они будут распределены между акционерами (участниками).

Если организация, чьи акции (доли) имеет предприятие, ликвидирована, следует сделать проводки:

– Д 91/2 К 58/1 – списана учетная стоимость акции (доли в уставном капитале) ликвидированной организации;

– Д 01 (10, 41, 51,...) К 91/1 – получены имущество или денежные средства, оставшиеся после ликвидации и распределенные в пользу нашей организации.

В конце месяца определяется финансовый результат от списания акций (доли в уставном капитале) и делается проводка: Д 99 К 91/9 – убыток или Д 91/9 К 99 – прибыль.

Контрольные вопросы по теме 11:

1. Что понимается под финансовыми вложениями?
2. Как группируются финансовые вложения в бухгалтерском учете?
3. Какие долевые ценные бумаги вы знаете?
4. Какие синтетические счета использует инвестор для учета финансовых вложений?
5. На каком счете у эмитента акций отражается задолженность акционеров по подписке на акции?
6. Какие организации имеют право выпускать в обращение облигации?
7. По какой оценке переоцениваются ценные бумаги перед составлением годового отчета?
8. В каком случае создается резерв под обесценение ценных бумаг?
9. Какие учетные записи составляются при создании резерва под обесценение ценных бумаг?
10. Какие организации имеют право выпускать депозитные (сберегательные) сертификаты?

11. Как отражаются в учете приобретенные депозитные (сберегательные) сертификаты?
12. Какие учетные записи осуществляются у инвестора при получении дивидендов?
13. Какие учетные записи осуществляются у эмитента облигаций при расчетах с инвестором по процентам?

ТЕМА 12. Учет займов и кредитов

1. Учет займов

Займы могут предоставляться денежными средствами или имуществом.

Выдача возвратных займов может быть на выгодных условиях: на процентной основе, или на беспроцентной основе.

Доходы, полученные от систематического оказания услуг по передаче в заем финансовых ресурсов при отсутствии лицензии на осуществление кредитных операций, подлежат обложению НДС, что вытекает из п. 3 ст. 149 НК РФ.

Выдача займов может производиться денежными средствами и имуществом.

Учет операций по договорам выдачи займа денежными средствами ведется у заимодавца следующим образом:

1. Д 58/3 К 51(52) – выдан заем;
2. Д 008 – получены гарантии в обеспечение предоставленного займа (если это предусмотрено условием договора);
3. Д 76 К 91/1 – начислены проценты;
4. Д 51(52) К 76 – получены проценты;
5. Д 51(52) К 58/3 – произведен возврат займа;
6. К 008 – списаны обеспечения займа;

Выдача займов может производиться также и неденежными средствами. В данном случае могут быть использованы различные подходы:

1) стоимость имущества может быть указана прямо в договоре (по балансовой, рыночной, согласованной, а также любой другой цене);

2) если стоимость имущества не указана в договоре, то она может быть определена исходя из цены, которая при сравнимых условиях (обязательствах) обычно взимается за аналогичные товары (работы, услуги). Такая цена практически соответствует рыночной цене.

После возврата товара заемщиком заимодавец вправе будет принять к зачету НДС на основании счета-фактуры, полученного от заемщика.

Учет у заимодавца

1. Выдача займа:

- Д 58/3 К 91 – передано имущество по договору займа;
- Д 91/2 К 68 – начислен НДС;
- Д 91/2 К 10, 41 – списана стоимость имущества.

2. Возврат займа:

- Д 10, 41 К 58/3 – получено имущество;
- Д 19 К 58/3 – учет НДС со стоимости имущества;
- Д 68 К 19 – НДС принят к зачету.

2. Учет кредитов банка

В зависимости от целевого назначения и сроков представления различают краткосрочный и долгосрочный кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организаций и представляется, как правило, на срок до 1 года. Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года.

Для получения банковского кредита организация обязана предоставить в банк кредитную заявку, составленную по установленной форме. К кредитной заявке прилагаются технико-экономическое обоснование проекта, а также

документы, характеризующие организацию-заемщика:

- нотариально заверенные копии учредительных документов;
- бухгалтерские (финансовые) отчеты за последние три года;
- внутренние финансовые отчеты и данные внутреннего оперативного учета;
- прочие сопроводительные документы.

Банк рассматривает кредитную заявку на соответствие собственной кредитной политике, анализирует кредитоспособность организации (способность своевременно возратить кредит и уплатить проценты) и ее платежеспособность (способность своевременно погасить все виды имеющихся обязательств). В случае одобрения кредитной заявки организация-заемщик и банк оформляют кредитный договор.

Кредитный договор вместе с правилами банка регулирует порядок кредитования организации. Согласно кредитному договору, банк обязуется предоставить денежные средства (кредит) в размере и на условиях, предусмотренных договором, а организация-заемщик – возратить в фиксированное время полученную денежную сумму и уплатить проценты по ней.

Основным нормативным документом, определяющим порядок учета кредитов, является ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утвержденное приказом Минфина РФ от 02.08.2001 г, № 60 н. ПБУ определило порядок учета основной суммы долга – в сумме фактически поступивших денежных средств в соответствии с условиями кредитного договора.

ПБУ подразделяет задолженность организации по полученным кредитам на краткосрочную и долгосрочную, исходя из сроков возврата заемных средств согласно договору.

Для учета операций по получению и погашению кредитов используют

пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Получение краткосрочного кредита банка отражается записью **Д 51 К 66**.

Получение долгосрочного кредита банка отражается записью **Д 51 К 67**.

Если кредит получен под обеспечение векселя, то в бухгалтерском учете составляется сложная бухгалтерская проводка:

Д 51 – фактически полученная сумма кредита;

Д 97 – превышение номинала векселя над суммой кредита;

К 66 (67) – номинал векселя.

Доходы по векселю будут выплачены банку при погашении векселя. До наступления срока платежа разница, учтенная на счете 97, равными частями списывается на затраты: **Д 26 К 97**.

В случае получения кредита путем открытия специального ссудного счета в учете делают запись: **Д 55 К 66 (67)**.

Получение кредита путем оплаты заимодавцем (банком) счетов организации отражается следующим образом:

– по расчетам с поставщиками и подрядчиками – **Д 60 К 66, 67**;

– по расчетам с бюджетом – **Д 68 К 66, 67**;

– по расчетам с прочими кредиторами – **Д 76 К 66, 67**.

Если кредит получен в валюте, то расчеты учитываются в рублях в суммах, полученных путем пересчета иностранной валюты по курсу, действующему на дату совершения операции. Получение кредита отражается записью **Д 52 К 66 (67)**.

Возникающие в связи с текущим изменением курса валюты курсовые разницы подлежат отнесению на счет 91:

– положительные: **Д 91/2 К 66 (67)**;

– отрицательные: **Д 66 (67) К 91/1**.

Организация вправе осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную в момент, когда по условиям до возврата основной суммы долга остается 365 дней. Для долгосрочной задолженности предусматривается

два варианта учета:

– с переводом в краткосрочную (в этом случае в учете делается запись **Д 67 К 66**);

– без осуществления такого перевода до истечения срока действия договора.

Выбранный способ должен быть отражен организацией в учетной политике.

Краткосрочная и долгосрочная задолженности, в свою очередь, подразделяются на срочную и просроченную. Срочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора еще не наступил. Просроченной задолженностью считается задолженность с истекшим сроком погашения кредита. Согласно ПБУ 15/01 организация обязана по истечении срока платежа по договору обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную. Такой перевод задолженности производится заемщиком в день, следующий за днем, когда по условиям договора заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

Погашение задолженности перед банком отражается – **Д 66(67) К 51,52,55**.

Аналитический учет кредитов банка организуют по их видам, банкам, предоставившим кредиты, и отдельным кредиторам. На отдельном аналитическом счете ведут учет просроченных ссуд, что позволяет оперативно контролировать их образование и покрытие. Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 4.

ПРИМЕР

Получен коммерческий кредит под товарно-материальные ценности в сумме 500000 руб. с уплатой процентов за отсрочку платежа в размере 10 % кредита.

Данная операция будет отражена следующими бухгалтерскими записями.

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
При получении коммерческого кредита	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Векселя выданные»	500000

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Векселя выданные»	50000
При погашении долга поставщику	сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Векселя выданные»	сч. 51 «Расчетные счета»	550000
1. 10.03.20__г. Оприходованы поступившие от поставщика материалы:	сч. 10 «Материалы»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	20000
	сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	3600
2. 15.03.20__г. а) Зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит банка под материалы	сч. 51 «Расчетные счета»	сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	118000
б) Погашена задолженность перед поставщиком за поступившие от него материалы	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	сч. 51 «Расчетные счета»	23600
в) Осуществлен зачет НДС по приобретенным материалам	сч. 60 «Расчеты по налогам и сборам»	сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	3600
3. 20.03.20__г. Произведена предоплата за материалы	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	сч. 51 «Расчетные счета»	94400
4. 31.03.20__г. а) Поступили материалы от поставщика	сч. 10 «Материалы»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	80000
	сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	14400
б) Осуществлен зачет НДС по приобретенным материалам	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	14400

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
5. Начислены проценты за пользование кредитом за март, относимые на себестоимость материалов $118000 \text{ руб.} \times \frac{24\% \times 11 \text{ дн.}}{365 \text{ дн.}}$	сч. 10 «Материалы»	сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	682,8
6. 31.03.20__г. Начислены проценты за пользование кредитом за март, включаемые в состав операционных расходов $118000 \text{ руб.} \times \frac{24\% \times 17 \text{ дн.}}{365 \text{ дн.}}$	сч.91 «Прочие доходы и расходы»	сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	1319,0
7. Уплачены проценты за март	сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	сч. 51 «Расчетные счета»	682,8 + +1319,0
8. 30.04.20__г. Начислены проценты за апрель $118000 \text{ руб.} \times \frac{24\% \times 30 \text{ дн.}}{365 \text{ дн.}}$	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	2327,7
9. Уплачены проценты за апрель	сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	сч. 51 «Расчетные счета»	2327,7
10. 14.05.20__г. Начислены проценты за май $118000 \text{ руб.} \times \frac{24\% \times 14 \text{ дн.}}{365 \text{ дн.}}$	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	1086,2
11. Перечислены проценты за май и сумма долга (118000 руб. + 1086,2 руб.)	сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	сч. 51 «Расчетные счета»	119086,2

ПРИМЕР

Получен долгосрочный кредит банка в сумме 5600000 руб. на приобретение объекта основных средств на срок два года. Долг может быть погашен двумя способами.

Первый способ предусматривает единовременное погашение долга по истечении срока договора, что в системе счетов бухгалтерского учета отражается записью:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 5600000 руб.

К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»,

субсчет «Расчеты по долгосрочным кредитам» 5600000 руб.

При возврате такого кредита будет сделана обратная запись.

Второй способ. Долгосрочный кредит может погашаться равномерными долями в течение всего срока, предусмотренного договором, например один раз в квартал. В этом случае на счетах бухгалтерского учета ежеквартально следует делать запись:

Д-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»,
 субсчет «Расчет по долгосрочным кредитам» 700000 руб.
 К-т сч. 51 «Расчетные счета» 700000 руб.

ПРИМЕР

Получен краткосрочный кредит в сумме 1000000 руб. на приобретение материалов со сроком погашения через два месяца. Поступление денег на расчетный счет организации с одновременным увеличением задолженности перед банком по краткосрочному кредиту оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 1000000 руб.
 К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
 субсчет «Расчеты по краткосрочным кредитам» 1000000 руб.

При возврате банку средств на счетах бухгалтерского учета будет сделана обратная запись.

ПРИМЕР

Приобретено топливо на сумму 300000 руб. Зачислен на расчетный счет организации предоставленный банком кредит под эту сделку.

На счетах бухгалтерского учета данная хозяйственная операция отражается записями:

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Зачисление краткосрочного кредита на расчетный счет	сч. 51 «Расчетные счета»	сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Расчеты по краткосрочным кредитам»	300000
Акцепт счетов поставщиков	сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	300000
Погашение задолженности перед поставщиком за счет кредита банка	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	сч. 51 «Расчетные счета»	300000

Контрольные вопросы по теме 12:

1. Чем отличается банковский кредит от коммерческого?
2. Какие документы требует банк от клиента для решения вопроса о возможности выдачи кредита?
3. Какие документы не принимаются к факторинговым операциям?
4. Что является источником погашения процентов по краткосрочным кредитам?
5. В каком регистре бухгалтерского учета содержится информация по задолженности банкам по кредитам и займам?
6. На какие цели организация может получить в банке кредит для своих работников?
7. Какой бухгалтерской записью отражается задолженность по долгосрочным займам?
8. Какой бухгалтерской записью отражается задолженность по краткосрочным кредитам?
9. На какие цели выдаются краткосрочные кредиты?
10. На какие цели выдаются долгосрочные кредиты?
11. На каком счете обобщается информация о расчетах по займам, предоставленным своим работникам?
12. На какие цели выдается кредит в вексельной форме?

ТЕМА 13. Учет затрат на производство

1. Классификация производственных затрат

В соответствии с задачами и в целях выполнения управленческих и контрольных функций учет затрат на производство осуществляется в нескольких разрезах.

I. По месту возникновения затрат (производствам, цехам, участкам и т.д.) и **по характеру производства** (основное, вспомогательные).

Основное производство – то, в котором осуществляется непосредственно процесс производства продукции, предназначенной для реализации. Под вспомогательными производствами понимают производства, которые не связаны непосредственно с производством основной продукции, а обслуживают

его.

II. По видам расходов затраты группируют:

1. По элементам затрат,
2. По статьям калькуляции.

Затраты предприятия на производство продукции складываются из следующих **элементов**:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Группировка по статьям калькуляции включает в себя:

- 1) сырье и материалы;
 - 2) возвратные отходы» (вычитаются);
 - 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
 - 4) топливо и энергия на технологические цели;
 - 5) заработная плата производственных рабочих;
 - 6) отчисления на социальные нужды;
 - 7) расходы на подготовку и освоение производства;
 - 8) общепроизводственные расходы;
-

Цеховая себестоимость

- 9) общехозяйственные расходы;
 - 10) потери от брака;
 - 11) прочие производственные расходы;
-

Производственная себестоимость

- 12) коммерческие расходы.
-

Полная себестоимость

III. По способу включения в себестоимость тех или иных видов продукции (работ, услуг) затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты – те, которые на основе первичных документов можно отнести к затратам определенного вида продукции, работ, услуг (например материалы и т.д.).

Косвенные – затраты, которые одновременно относятся ко всем видам продукции, работ, услуг (например, затраты на освещение, отопление и т.п.) Они включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) при определении общей суммы по окончании месяца путем распределения.

IV. По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы и другие расходы, за исключением общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

V. По составу затраты делятся на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента: заработная плата, амортизация и др.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация и другие одноэлементные расходы.

VI. По отношению к объему производства затраты делятся на переменные и условно-постоянные.

К **переменным** относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции (например, заработная плата производственных рабочих и т.д.).

Размер **условно-постоянных** расходов почти не зависит от изменения объема производства продукции (общехозяйственные и общепроизводственные

расходы).

VII. По периодичности возникновения затраты делятся на текущие и единовременные.

К **текущим расходам** относятся расходы, имеющие частую периодичность, например, расход сырья и материалов.

К **единовременным (однократным)** относятся расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции и др.

VIII. Расходы организации в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

1. Расходы по обычным видам деятельности.
2. Операционные расходы.
3. Внереализационные расходы [8].

2. Понятие себестоимости продукции

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Затраты, относимые на себестоимость продукции, определены гл. 25 НК РФ.

В себестоимость продукции включаются:

1. Затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся:

> затраты на подготовку и освоение производства; затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией;

> расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению

нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на государственное социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.

2. Расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателем сверх цены на продукцию); оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций; комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешне-торговым организациям; расходами на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках и др.

3. Расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам полезных ископаемых, на рекультивацию земель, плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду).

В себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, пособия в результате потери трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений.

3. Учет затрат

Затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым затратам относятся затраты основных материалов, заработная плата основных производственных рабочих и отчисления на социальное страхование (с заработной платы основных рабочих).

К косвенным затратам относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

1. **Общепроизводственные расходы** возникают в производственных подразделениях – участках, цехах, производствах, переделах.

Общепроизводственные расходы:

- носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все
- экономические элементы затрат);
- не могут быть отнесены прямо на изделия, если их выпускается более одного и распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством.
- контролируются бюджетно-сметным методом.
- возникают в производственных подразделениях;
- планируются и учитываются по местам их возникновения;

Общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным, так как они объединяют расходы энергоресурсов, необходимых для приведения в движение производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств; расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами (стоимость смазочных и обтирочных материалов, оплата труда наладчиков, ремонтных и других вспомогательных рабочих).

Общепроизводственные расходы состоят из:

- 1) расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- 2) общецеховых расходов на управление.

Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляется по подразделениям предприятия, а в их разрезе – по установленной номенклатуре общепроизводственных (цеховых) расходов. Статьи расходов предусматриваются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

Наиболее распространена следующая типовая номенклатура статей расходов:

1. Содержание аппарата управления цеха.
2. Содержание прочего цехового персонала.
3. Содержание и ремонт производственного оборудования.

4. Содержание и ремонт производственных зданий.

5. Расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности.

6. Перемещение грузов внутри предприятия.

7. Потери от простоев, порчи материальных ценностей и пр.

8. Прочие общепроизводственные расходы.

9. Общепроизводственные расходы непроизводительного характера.

Внутри каждой статьи можно организовать аналитический учет для более подробной расшифровки затрат с целью их конкретизации.

Общепроизводственные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному обеспечению и страхованию, кассы, расчетных счетов и др. (табл. 17).

В конце отчетного периода на суммы фактических общепроизводственных расходов составляют запись: **Д 20, 23, 28 К 25**.

Дебет 20 «Основное производство» – в части подразделений основного производства;

Дебет 23 «Вспомогательные производства» – в части подразделений вспомогательных производств;

Дебет 28 «Брак в производстве» – в доле расходов, относящихся к забракованной продукции;

Кредит 25 «Общепроизводственные расходы».

Таблица 17

Схема типовых проводок по формированию общепроизводственных расходов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Начислены амортизационные отчисления по имуществу общепроизводственного назначения	25	02 (05)
2	Списаны материалы (полуфабрикаты), использованные на общепроизводственные нужды	25	10 (21)
3	Учтена в составе общепроизводственных расходов стоимость услуг сторонних организаций	25	60, 76

4	Учтен НДС по работам (услугам) сторонних организаций	19	60, 76
5	Оплачены работы (услуги) сторонних организаций, связанные с обслуживанием производственного процесса	60,76	50, 51
6	Произведен налоговый вычет	68	19
7	Начислена заработная плата работникам, обслуживающим производство	25	70
8	Начислен единый социальный налог (ЕСН) с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в фонд социального страхования	25	69-1-1
9	Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Пенсионный фонд	25	69-2
10	Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в федеральный фонд обязательного медицинского страхования	25	69-3-1
11	Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в территориальный фонд обязательного медицинского страхования	25	69-3-2
12	Начислены взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	25	69-1-2

Порядок распределения общепроизводственных расходов между основным, вспомогательным и обслуживающим производствами определяется предприятием самостоятельно и закрепляется в учетной политике организации. Процесс распределения общепроизводственных затрат состоит из трех элементов:

1. Выбор объекта, на который относятся затраты.
2. Выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты.
3. Выбирается база распределения, которая соотносит затраты с учетным объектом.

В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует накладным расходам каждого производственного подразделения. База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного времени, поскольку она представляет элемент учетной политики предприятия. На практике для распределения производственных накладных расходов применяются следующие базы:

- 1) время работы производственных рабочих (человеко-часы);
- 2) заработная плата производственных рабочих;
- 3) машино-часы;
- 4) прямые затраты;

5) стоимость основных материалов;

б) объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении;

7) сметные (нормативные) ставки.

2. Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Они учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты».

Общехозяйственные расходы можно классифицировать по их видам, технико-экономическим факторам, календарным периодам, для целей калькулирования себестоимости работ и услуг, для целей налогообложения.

Отдельные виды управленческих расходов могут по решению организации учитываться непосредственно по местам возникновения расходов, с включением их в состав себестоимости объекта калькулирования прямым способом. Это относится к расходам по оплате труда управленческого персонала цехов (участков), вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств, амортизации основных средств и т.п.

По технико-экономическим факторам общехозяйственные расходы подразделяются на условно-постоянные и условно-переменные расходы. Общехозяйственные расходы, как правило, в целом по своему характеру относятся к условно-постоянным расходам.

Общехозяйственные расходы по календарным периодам подразделяются на постоянные и единовременные затраты.

Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри групп – по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Типовой номенклатурой предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных расходов промышленных предприятий:

1. Расходы на управление предприятием:

а) заработная плата аппарата управления;

б) командировки и перемещения;

в) представительские расходы;

- г) содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- д) прочие расходы.

2. Общехозяйственные расходы:

- а) содержание прочего общезаводского персонала;
- б) амортизация основных средств;
- в) содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
- г) производство испытаний, опытов, исследований, изобретательство и техническое усовершенствование;
- д) охрана труда;
- е) подготовка кадров;
- ж) организация набора рабочей силы;
- з) прочие общехозяйственные расходы.

3. Налоги, сборы, отчисления.

4. Непроизводительные расходы:

- а) потери от простоев;
- б) недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе.

Порядок списания общехозяйственных расходов зависит от того, каким способом формируется себестоимость продукции (работ, услуг):

- по полной производственной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

При учете по полной производственной себестоимости в конце отчетного периода счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается: **Д 20, 23, 29 К 26**.

Дебет 20 «Основное производство» – в части подразделений основного производства;

Дебет 23 «Вспомогательные производства» – в части подразделений вспомогательного производства;

Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – в части обслуживающих производств;

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

При учете по сокращенной себестоимости общехозяйственные расходы

списываются в дебет субсчета 90/2 «Себестоимость продаж» [25].

4. Методы учета затрат на производство

4.1. Позаказный метод

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства (заводы тяжелого машиностроения, создающие блюминги, прокатные станы, экскаваторы больших мощностей и т.д.).

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия. Серия – это некоторое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно. Мелкосерийные производства организуются для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах.

Сущность данного метода состоит в следующем: все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком. В нем же оговаривается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента передачи заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Для определения себестоимости одного

изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии.

Бланк заказа (или наряд на выполнение заказа) находится в бухгалтерии.

После открытия заказа в бухгалтерию начинают поступать первичные документы на расход материалов, заработной платы, о потерях от брака, износе специальных приспособлений и инструментов, связанных с изготовлением данного заказа, т.е. о прямых издержках. Для учета затрат по заказам для каждого заказа бухгалтерия открывает карточку (ведомость). По мере прохождения заказа через производственный процесс в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением. Таким образом, карточка заказа является основным учетным регистром в условиях позаказного метода калькулирования.

Большинство предприятий, использующих позаказный метод, применяют:

- планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат;
- карточку регистрации затрат по заказу;
- производственный график;
- сбор и распределение затрат;
- подготовку отчетов о себестоимости заказа;
- ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и его связь с системой калькулирования.

Метод позаказного калькулирования делает возможным сопоставление затрат между заказами, показывает наиболее и наименее рентабельные заказы, а также определяет, какие операции в аналогичных заказах наиболее дорогостоящие, а какие наиболее эффективные. Позаказный метод обеспечивает базу для планирования затрат и продажных цен по будущим заказам. Данный метод предоставляет данные для контроля затрат по заказам путем расчета отклонений между оценочными и фактическими данными, а также делает достаточно точное распределение накладных расходов между заказами.

Данный метод имеет и недостатки. Он обычно требует достаточно большого

уровня детализации и, следовательно, большей счетной работы, в то время как стоимость получения точных данных по заказам может не компенсироваться низкой прибылью. Кроме того, сопоставление между различными заказами может оказаться бесполезным, если оно делается в период между выполнением заказов и для меняющегося количества продукции, производимой по различным заказам. Использование нормативных затрат позволяет частично снизить влияние этого недостатка, однако при этом увеличивается стоимость ведения учета. Контроль затрат по подразделениям или операциям может быть осуществлен лишь при дополнительном анализе первичных данных.

4.2. Попередельный метод

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами. Объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства.

Передел – это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию.

Особенности попередельного метода учета:

- 1) обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела;
- 2) списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;
- 3) организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;

4) простота и дешевизна: нет карточек учета заказов, отсутствует необходимость распределять косвенные расходы между отдельными заказами.

Техника калькулирования себестоимости единицы продукции при попередельном методе состоит в заполнении трех аналитических таблиц. В первой таблице объем производства рассчитывается в условных единицах; вторая позволяет оценить себестоимость одной условной единицы продукции; в третьей, заключительной таблице определяется себестоимость готовой продукции и незавершенного производства.

Применяется два варианта сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции – бесполуфабрикатный и полуфабрикатный. Применение первого или второго варианта сводного учета затрат на производство зависит от необходимости определения себестоимости некоторых полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства. Это может быть вызвано реализацией части полуфабрикатов на сторону. Тогда бухгалтерии необходимо произвести свод затрат на производство полуфабриката и определить его себестоимость.

Учет затрат на производство при *бесполуфабрикатном варианте* ведется без бухгалтерского перечисления себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из одного структурного подразделения в другое. Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

Этот метод является более простым и менее трудоемким, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо

условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов, что повышает точность калькулирования.

Недостатки бесполуфабрикатного метода:

1. Использование метода предполагает инвентаризацию незавершенного производства сразу во всех цехах, так как затраты на незавершенные продукты числятся в местах их изготовления до выпуска готовой продукции.

2. Данный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой.

При *полуфабрикатном варианте* учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела, подразделения). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукции отдельных цехов (полуфабрикатов, деталей, узлов), передаваемой другим цехам для обработки или для сборки.

Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима для формирования цены при реализации полуфабриката на сторону). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства. При этом не требуется одновременная инвентаризация незавершенного производства по всему предприятию.

4.3. Попроцессный метод

Попроцессный метод чаще всего применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной и др.), т.е. в отраслях, характеризующихся массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования, полным

отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция является одновременно объектом учета затрат и объектом калькулирования. Попроектное калькулирование в той или иной форме предусматривает:

- планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат;
- расчет условного объема производства за определенный период;
- сбор и распределение затрат;
- подготовку отчетов о себестоимости продукции;
- ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и его связь с системой калькулирования.

При попроектном методе могут использоваться:

1. **Метод простой одноступенчатой калькуляции.** В этом случае себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле:

$$C = \frac{З}{X},$$

где С – себестоимость единицы продукции, руб.;

З – совокупные затраты за отчетный период, руб.;

X – количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т.д.).

2. **Метод простой двухступенчатой калькуляции.** Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

1) рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;

2) сумма управленческих и сбытовых издержек делится на количество реализованной за отчетный период продукции;

3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах. Себестоимость продукции методом двухступенчатой простой калькуляции рассчитывается по следующей формуле:

$$C = \frac{Z_{\text{пр}}}{X_{\text{пр}}} + \frac{Z_{\text{упр}}}{X_{\text{упр}}},$$

где C – полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$Z_{\text{пр}}$ – совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

$X_{\text{пр}}$ – количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде;

$Z_{\text{упр}}$ – управленческие и сбытовые издержки отчетного периода, руб.;

$X_{\text{упр}}$ – количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде.

Метод двухступенчатой простой калькуляции позволяет:

> оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости;

> отнести издержки по управлению и сбыту в полном объеме на количество реализованной продукции.

3. Метод многоступенчатой простой калькуляции. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = \frac{Z_{\text{пр}1}}{X_1} + \frac{Z_{\text{пр}2}}{X_2} + \frac{Z_{\text{пр}3}}{X_3} + \dots + \frac{Z_{\text{пр}n}}{X_n} + \frac{Z_{\text{упр}}}{X_{\text{упр}}},$$

где C – полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$Z_{\text{пр}1}, Z_{\text{пр}2}, \dots, Z_{\text{пр}n}$ – совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

Z – управленческо-сбытовые расходы отчетного периода, руб.;

X_1, X_2, \dots, X_n – количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{\text{упр}}$ – количество реализованных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

4. Калькулирование издержек по стадиям обработки. Для повышения аналитичности расчетов затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции целесообразно учитывать отдельно, а в рамках переделов – лишь добавленные затраты (заработную плату плюс общепроизводственные

расходы) каждого из них. Такая разновидность простой калькуляции называется калькуляцией издержек по стадиям обработки.

Вышеприведенная формула в этом случае примет следующий вид:

$$C = Z_m + \frac{Z_{доб1}}{X_1} + \frac{Z_{доб2}}{X_2} + \frac{Z_{доб3}}{X_3} + \dots + \frac{Z_{добn}}{X_n} + \frac{Z_{упр}}{X_{упр}},$$

где C – полная себестоимость руб.;

Z_m – затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции, руб.;

$Z_{доб1}, Z_{доб2}, \dots, Z_{добn}$ – добавленные затраты каждого передела, руб.;

$Z_{упр}$ – управленческо-сбытовые расходы отчетного периода, руб.;

X_1, X_2, \dots, X_n – количество полуфабрикатов, реализованных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{упр}$ – количество реализованных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

4.4. Нормативный метод

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Норма – это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции позволяет иметь фактическую себестоимость изделий (как алгебраическую сумму нормативной себестоимости, отклонений от норм и их изменений), регулярно анализировать причины отклонений и выявлять их виновников.

Основные принципы нормативного метода учета:

1. Предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии

норм и смет.

2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм.

3. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4. Установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Выделяют полный и неполный учет нормативных затрат. Неполный учет нормативных затрат является менее точным и менее трудоемким методом. При этом варианте учета под нормирование попадают лишь прямые затраты и нормативная калькуляция составляется только по ним [23].

Контрольные вопросы по теме 13:

1. Что понимается под расходами организации?
2. Какие затраты не относятся к расходам организации?
3. На какие группы подразделяются расходы организации в зависимости от направлений ее деятельности?
4. Какие расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности?
5. Какие расходы относятся к прочим расходам?
6. При наличии каких условий расходы организации признаются в бухгалтерском учете?
7. Как группируются затраты на производство по отношению к технологическому процессу?
8. Как группируются затраты на производство по характеру связи с объемом производства?
9. Как группируются затраты на производство по способу включения в себестоимость продукции?
10. Как группируются затраты на производство по целесообразности их

расходования?

11. Как группируются затраты на производство по периодичности их возникновения?
12. Как группируются затраты на производство по местам возникновения затрат?
13. Как группируются затраты на производство по экономическому содержанию?
14. Что включается в состав материальных затрат на производство?
15. Какими способами основные материалы относятся на себестоимость отдельных видов продукции?
16. Что включается в состав трудовых затрат на производство?
17. Какими способами основная заработная плата производственных рабочих относится на себестоимость отдельных видов продукции?
18. Какие расходы включаются в состав расходов по организации производства и управлению?
19. Какими способами в себестоимость отдельных видов продукции включаются расходы по содержанию и эксплуатации оборудования?
20. Какими способами в себестоимость отдельных видов продукции включаются общецеховые расходы?
21. Какими способами в себестоимость отдельных видов продукции включаются общепроизводственные расходы?
22. Как оценивается неисправимый брак?
23. Какими способами осуществляется оперативный учет движения незавершенного производства?
24. Какими способами осуществляется бухгалтерский учет движения незавершенного производства и полуфабрикатов собственной выработки?
25. Какими способами осуществляется сводный учет затрат на производство?
26. В чем заключаются особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг цехов вспомогательных производств?
27. Как группируются калькуляции, исходя из времени их составления?
28. Как группируются калькуляции, исходя из объема затрат?
29. В чем заключаются особенности попроцессного метода учета затрат на

производство?

30. Как ведется учет затрат на производство при позаказном методе?
31. Как осуществляется учет затрат на производство при бесполуфабрикатном варианте попередельного метода учета затрат?
32. Как осуществляется учет затрат на производство при полуфабрикатном варианте попередельного метода учета затрат?
33. В чем заключаются особенности нормативного метода учета затрат?
34. Как ведется учет изменений норм?
35. Какими методами осуществляется пересчет остатков незавершенного производства при нормативном методе?
36. По каким признакам группируются отклонения от норм при нормативном методе?
37. Как осуществляется учет отклонений от норм?
38. В чем состоит сущность метода учета «директ-костинг»?

ТЕМА 14. Учет выпуска и реализации продукции

1. Учет выпуска готовой продукции

Готовая продукция представляет собой часть материально производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством) [23].

Готовая продукция должна сдаваться на склад готовой продукции. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Организация учета готовой продукции на предприятии должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам. Учет

готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно).

Для организации учета количественных показателей однородной продукции могут применяться условно натуральные измерители (например, консервы в условных банках, отдельные виды продукции, исходя из их веса или объема полезного вещества, и т.д.).

Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с раздельным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы, типоразмеры, модели, фасоны и т.д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, запасные части и т.д.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение необходимых данных для составления бухгалтерской отчетности.

2. Оценка готовой продукции

Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции используется счет 43 «Готовая продукция». Готовую продукцию можно учитывать одним из двух способов:

- 1) по фактической производственной себестоимости;
- 2) по учетным ценам (нормативной (плановой) себестоимости):
 - с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
 - без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Выбранный способ учета готовой продукции должен быть закреплён в учетной политике организации.

Готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением (по фактической производственной себестоимости) (табл. 18).

Таблица 18

Типовые проводки по учету поступления готовой продукции

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
Учет продукции по фактической себестоимости			
1	Оприходована на складе готовая продукция, выпущенная основным производством	43	20
2	Оприходована на складе готовая продукция, выпущенная вспомогательным (обслуживающим) производством	43	23, 29

В аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции разрешается применять учетные цены, в качестве которых могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость;
- нормативная себестоимость;
- договорные цены;
- другие виды цен.

Выбор конкретного варианта учетной цены принадлежит организации.

Преимущества оценки готовой продукции по нормативной себестоимости заключаются в удобстве при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильности учетных цен и единстве оценки при планировании и аналитическом учете. Договорные цены в качестве учетных цен применяются преимущественно при стабильности таких цен. Если счет 40 не используется, то на синтетическом счете 43 готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости (аналогично способу учета по фактической себестоимости), а в аналитическом учете – по нормативной (плановой) себестоимости с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам (плановой себестоимости). Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

Учетная цена готовой продукции, как правило, не совпадает с ее фактической себестоимостью. Если учет готовой продукции ведется по

нормативной себестоимости или по договорным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам учитывается на счете 43 «Готовая продукция» по отдельному субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости». Отклонения на этом субсчете учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп готовой продукции, либо по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над учетной стоимостью отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то разница отражается сторнировочной записью.

Оприходована готовая продукция по учетным ценам (плановой себестоимости) Д43 К20, 23, 29. Отклонение фактической себестоимости от учетной цены – Д43 К20.

ПРИМЕР

Нормативная себестоимость выпущенной в течение месяца готовой продукции из производства составила 350000 руб., фактическая – 340000 руб.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. В течение месяца на нормативную себестоимость выпущенной продукции	сч. 43 «Готовая продукция»	сч. 40 «Выпуск продукции, работ и услуг»	350000
2. По окончании месяца на фактическую производственную себестоимость готовой продукции	сч. 40 «Выпуск продукции, работ и услуг»	сч. 20 «Основное производство»	340000
3. Сторнируется превышение нормативной себестоимости готовой продукции над ее фактической себестоимостью	сч. 90 «Продажи»	сч. 40 «Выпуск продукции, работ и услуг»	10000

Если счет 40 «Готовая продукция» не используется, то действует следующий порядок отражения на счетах операций по выпуску продукции из производства (рис. 8).

При данном варианте учета готовая продукция по счету 43 «Готовая продукция» и в бухгалтерском балансе отражается по фактической производственной себестоимости.

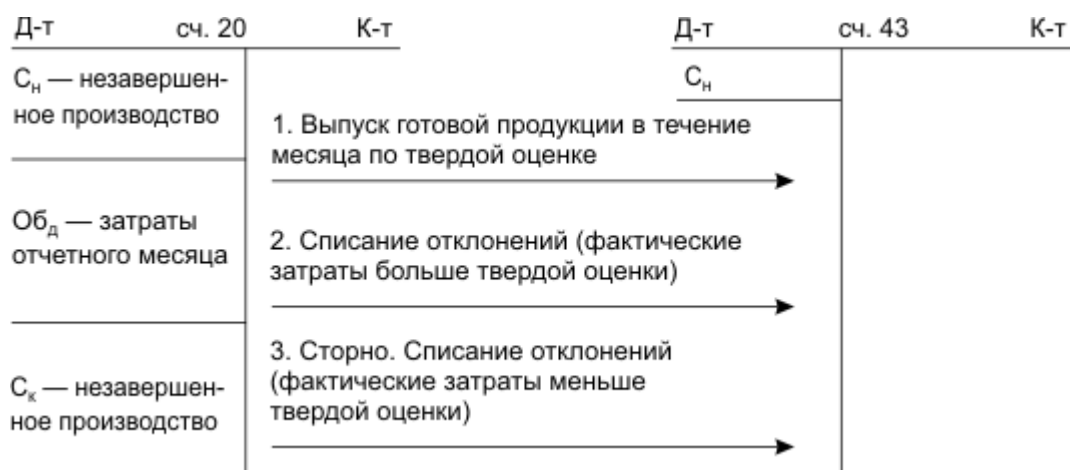


Рис. 8. Учет выпуска готовой продукции из производства без использования счета 40 «Выпуск продукции, работ и услуг»

ПРИМЕР

Плановая себестоимость выпущенной из производства в течение месяца готовой продукции составила 215000 руб., а фактическая – 308000 руб.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. В течение месяца на плановую себестоимость выпущенной продукции	сч. 43 «Готовая продукция»	сч. 20 «Основное производство»	215000
2. По окончании месяца на сумму превышения фактической производственной себестоимости над плановой	сч. 43 «Готовая продукция»	сч. 20 «Основное производство»	93000

Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

В случаях перехода от одного вида учетной цены к другому, а также изменений величины учетных цен может производиться пересчет остатков

готовой продукции к моменту изменения учетной цены с тем, чтобы вся готовая продукция по данной номенклатуре учитывалась по единой (новой) учетной цене. Указанный пересчет осуществляется не чаще одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года. В бухгалтерском учете используется следующий алгоритм пересчета:

1. Сумма увеличения учетной стоимости отражается по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету 43 «Готовая продукция»; эта же сумма отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости».

2. Сумма уменьшения учетной стоимости отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету 43 «Готовая продукция»; эта же сумма отражается по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» обычной записью.

Пересчет учетной стоимости остатков готовой продукции производится организацией самостоятельно. Пересчет учетной стоимости не должен приводить к изменению общей стоимости готовой продукции, т.е. сумм остатков по обоим субсчетам, вместе взятым. Пересчет учетной стоимости остатков готовой продукции в связи с изменением учетных цен может не производиться. В этом случае каждая партия готовой продукции списывается по тем учетным ценам, по которым она была оприходована.

Пересчет учетной стоимости готовой продукции не квалифицируется как переоценка готовой продукции.

Остатки продукции, прошедшей все стадии (фазы, переделы), предусмотренные технологическим процессом, а также изделий, укомплектованных, прошедших испытания и техническую приемку (т.е. готовой продукции), отражаются в бухгалтерском балансе по ст. 214 «Готовая продукция и товары для перепродажи» группы статей «Запасы». По этой статье согласно п. 28 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации показывается фактическая производственная себестоимость или нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции, оставшейся в остатке на складе организации [23].

3. Учет отгрузки готовой продукции

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов – накладных.

В качестве типовой формы накладной может использоваться форма № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону» (утверждена Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 30 октября 1997 г. № 71 а). Организации различных отраслей производства могут применять специализированные формы (модификации) накладных и других первичных учетных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции. При этом указанные документы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Накладная должна содержать дополнительные показатели: основные характеристики отгружаемой (отпускаемой) продукции (товара), в т.ч. код продукции (товара), сорт, размер, марку и т.п., наименование структурного подразделения организации, отпускающей готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе, в отдельных случаях непосредственно в подразделениях организации (при отгрузке крупногабаритных грузов, а также грузов, требующих особые условия транспортировки, по другим причинам), является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Накладная должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции. Для этой цели применительно к крупным и средним организациям может быть использована следующая схема движения указанных первичных учетных документов:

1. На складе готовой продукции или в отделе сбыта (другом аналогичном подразделении организации) выписывается 4 экземпляра накладной.

2. Четыре экземпляра накладной передаются в бухгалтерскую службу организации для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им на то уполномоченным.

3. Бухгалтерской службой подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (другое аналогичное подразделение организации), где один экземпляр остается у материально – ответственного лица (кладовщика) как оправдательный документ на отпуск готовой продукции со склада, второй служит основанием для выписки счета фактуры, третий и четвертый экземпляры накладной передаются получателю (покупателю) готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель (покупатель) обязан поставить подпись, удостоверяющую факт передачи ему готовой продукции.

4. При вывозе готовой продукции через пропускной пункт (проходную) один экземпляр (четвертый) накладной остается в службе охраны, один из экземпляров (третий) – у получателя в качестве сопроводительного документа на груз (готовую продукцию).

5. Служба охраны регистрирует накладные на вывозимую готовую продукцию в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерскую службу по описи. Бухгалтерская служба делает отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции.

6. Бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны и т.п.) систематически осуществляет выверку данных об отпущенной со склада готовой продукции и других материальных ценностях с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции выписывает счета-фактуры в двух экземплярах, первый из которых не позднее 5 дней с даты

отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

Порядок организации синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета продажи продукции. Организации вправе определять выручку от продажи отгруженной продукции для целей налогообложения по мере отгрузки и предъявления покупателям расчетных документов или по мере оплаты. Принятый налогоплательщиком метод продажи продукции должен быть закреплён в его учетной политике. В бухгалтерском учете продажа готовой продукции отражается только по мере ее отгрузки, если иное не установлено договором. При отгрузке готовой продукции покупателю предъявляются расчетные документы. Суммы, подлежащие оплате, отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и в кредите счета 90 «Продажи».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция».

С суммы выручки организации исчисляют налог на добавленную стоимость и акцизный налог (по установленному перечню товаров).

При методе продажи «по отгрузке» сумма начисленного НДС отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Этой проводкой отражается задолженность организации перед бюджетом по НДС, которая потом погашается перечислением денежных средств бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств).

При методе продажи «по оплате» задолженность организации перед бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупателем. Поэтому после отгрузки продукции покупателям организации отражают сумму НДС по реализованной продукции по дебету счета 90 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Поступившие платежи за проданную продукцию отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». После поступления платежей организации, применяющие метод продажи «по оплате», отражают задолженности по НДС перед бюджетом: Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС оформляют следующей проводкой: Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» К 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.

Таблица 19

Методы продажи продукции [6]

№ п/п	Операции	«По оплате»		«По отгрузке»	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Отгрузка продукции по цене продажи (включая НДС)	62	90.1	62	90
2	Списывается производственная себестоимость отгруженной продукции	90.2	43	90.2	43
3	Списываются расходы по продаже	90.1	44	90.2	44
4	Отражена сумма НДС по отгруженной продукции	90.3	76	90.3	68
5	Поступили платежи за реализованную продукцию	51, 52	62	51, 52	62
6	Начислена задолженность бюджету по НДС	76	68	-	-
7	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности перед бюджетом	68	51	68	51
8	Списывается финансовый результат от продажи продукции:				
	➤ прибыль	90.9	99	90.9	99
	➤ убыток	99	90.9	99	90.9

Оплаченная покупателем сумма отражается по дебету счетов учета денежных средств, а при исполнении обязательств неденежными средствами – счетов расчетов с поставщиками и подрядчиками, в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов.

Затраты организации, связанные с транспортировкой готовой продукции,

не подлежащие оплате покупателем отдельно, учитываются по дебету счета «Расходы на продажу» с кредита счета учета вспомогательных производств.

Расходы по транспортировке готовой продукции, выполненные сторонними организациями и лицами, учитываются по дебету счета учета расчетов с кредита соответствующих счетов учета денежных средств или подотчетных сумм, включая уплаченные суммы налога на добавленную стоимость по ним.

При списании продукции, учтенной по учетным ценам (плановой себестоимости), необходимо списать разницу (отклонение) между фактической себестоимостью готовой продукции и ее учетной ценой. Списание готовой продукции (при отгрузке, отпуске и т.д.) может производиться по учетной стоимости. Одновременно на счета учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции (определяется пропорционально ее учетной стоимости). Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции, остаются на счете 43 «Готовая продукция» (субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»).

Сумму отклонений, которая подлежит списанию, определяют по следующему алгоритму:

$$\begin{array}{l} \text{Учетная} \\ \text{цена} \\ \text{продукции} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Процент отклонения фактической} \\ \text{себестоимости продукции от ее} \\ \text{учетной цены} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Сумма отклонений,} \\ \text{подлежащая} \\ \text{списанию} \end{array}$$

$$\frac{\begin{array}{l} \text{Отклонение по готовой продукции на начало} \\ \text{месяца} + \text{Отклонение по готовой продукции,} \\ \text{поступившей на склад в отчетном месяце} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Стоимость готовой продукции по учетной} \\ \text{цене на начало месяца} + \text{стоимость готовой} \\ \text{продукции по учетной цене, поступившей на} \\ \text{склад в отчетном месяце} \end{array}} \times 100 \% = \begin{array}{l} \text{Процент} \\ \text{отклонения} \\ \text{фактической} \\ \text{себестоимости} \\ \text{продукции от ее} \\ \text{учетной цены} \end{array}$$

Списание готовой продукции, учтенной по нормативной (плановой) себестоимости:

Д43 К20 отражено оприходование готовой продукции на склад по нормативной (плановой) себестоимости;

Д43 К20 сторнируется сумма отклонений (экономии) или отражается сумма отклонений (перерасхода) фактической себестоимости от нормативной (плановой) по выпущенной и сданной на склад готовой продукции;

Д90 К43 списана стоимость отгруженной готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости;

Д90 К43 сторнируется сумма отклонений (экономии) или отражается сумма отклонений (перерасхода) фактической себестоимости от нормативной (плановой) по отгруженной за месяц продукции.

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 11. Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам продукции в ведомости № 16. Аналитический учет отгрузки готовой продукции ведется по каждому счету-фактуре (по покупателю). Стоимость отгруженной продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости за отчетный период рассчитывается в специальных ведомостях, в которых указывается код склада, номенклатурный номер продукции, единица измерения, учетная цена за единицу, дата отгрузки, дата и номер расходного документа, код (наименование) покупателя, дата и номер счета-фактуры, сумма НДС, акцизы, стоимость транспортных, возмещаемых поставщику работ и другие платежи, всего (сумма, количество), итого по группе продукции, итого по субсчету, итого по ведомости [18].

ПРИМЕР

Организация произвела в отчетном месяце 20 ед. продукции А, фактическая производственная себестоимость которой 40000 руб. В отчетном месяце было отправлено 15 ед. продукции, право собственности на которую к покупателю переходит после ее оплаты. Расходы по отгрузке продукции составили 1500 руб. Договорная цена продукции 2500 руб., НДС 450 руб. В отчетном месяце покупатель оплатил 12 изделий.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Отгружена продукция покупателю	сч. 45 «Товары отгруженные»	сч. 43 «Готовая продукция»	30000
2. Отражаются расходы по отгрузке продукции	сч. 44 «Расходы на продажу»	разные счета	500
3. Поступила выручка за 12 изделий	сч. 51 «Расчетные счета»	субсчета 90-1 «Выручка»	35400
4. Списывается производственная себестоимость оплаченной продукции	субсчета 90-2 «Себестоимость продаж»	сч. 45 «Товары отгруженные»	24000
5. Списываются расходы на продажу, относящиеся к оплаченной продукции $(1500:15) \times 12$	субсчета 90-2 «Себестоимость продаж»	сч. 44 «Расходы на продажу»	1200
6. Начислен НДС по оплаченной продукции (500×12)	субсчета 90-3 «НДС»	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	5400
7. Списывается в конце месяца результат по продаже $35400 - (24000 + 1200 + 5400)$	субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж»	сч. 99 «Прибыли и убытки»	4800
По окончании года			
8. Списание полной фактической себестоимости проданной продукции	субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж»	субсчета 90-2 «Себестоимость продаж»	25200
9. Списание НДС по проданной продукции	субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж»	субсчета 90-3 «НДС»	5400

4. Учет товаров отгруженных

Для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете используется счет 45 «Товары отгруженные».

Выручка от продажи не может быть признана в следующих случаях:

- в договоре купли-продажи установлено, что право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю после выполнения какого-либо условия (например, оплаты товаров) и это условие не выполнено;
- товары переданы на реализацию по посредническому договору (договору комиссии, поручения или агентскому договору) и товары посредником не проданы;

- товары отгружены покупателю по товарообменному договору и встречная поставка покупателем не произведена (если в договоре не предусмотрено, что право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю непосредственно после их получения) (табл. 20).

Таблица 20

Типовые проводки по учету товаров отгруженных по договору с особым порядком перехода права собственности у покупателя и продавца

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
Учет продавца			
1	Отгружены товары, готовая продукция по договору	45	41,43
2	Отражена выручка от продажи товаров, готовой продукции	62	90/1
3	Списана себестоимость проданных товаров, готовой продукции	90/2	45
4	Начислен НДС с выручки от продажи (выручка в целях налогообложения учитывается по отгрузке)	90/3	68
5	Начислен НДС с выручки от продажи (если выручка в целях налогообложения учитывается по оплате)	90/3	76
6	Определен финансовый результат от продажи: - прибыль - убыток	90/9 99	99 90/9
Учет у покупателя			
1	Поступление товаров по договору с особым порядком перехода права собственности	002	
2	Списание стоимости товаров, принятых на ответственное хранение		002
3	Оплаченные товары, материалы приняты на баланс	41, 10	60
4	Учтен НДС по оприходованным товарам, материалам	19	60

Таблица 21

Типовые проводки по учету товаров отгруженных по посредническому договору у покупателя и продавца

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
Учет продавца			
1	Отгружены товары, готовая продукция по договору	45	41,43
2	Отражена выручка от продажи товаров, готовой продукции	62	90/1
3	Списана себестоимость проданных товаров, готовой продукции	90/2	45
4	Начислен НДС с выручки от продажи (выручка в целях налогообложения учитывается по отгрузке)	90/3	68
5	Начислен НДС с выручки от продажи (если выручка в целях налогообложения учитывается по оплате)	90/3	76
6	Начислена сумма комиссионного вознаграждения посреднической организации	44	60
7	Учтен НДС по посредническому вознаграждению	19	60
8	Уплачено вознаграждение посреднику	60	51
9	Произведен налоговый вычет по НДС	68	19

10	Списана сумма посреднического вознаграждения	90/2	44
11	Определен финансовый результат от продажи: прибыль / убыток	90/9 99	99 90/9
Учет у посредника			
1	Оприходованы товары, полученные по договору комиссии (договору поручения, агентскому договору)	004	
2	Товары, полученные для продажи, переданы покупателю		004

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 11. Аналитический учет по счету 45 «Товары отгруженные» ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции (товаров) в ведомости 16.

5. Учет реализации продукции

Порядок отражения в учете продаж готовой продукции в зависимости от принятого в учетной политике метода учета продаж отражен в табл. 22.

Таблица 22

Порядок отражения в учете продаж готовой продукции в зависимости от принятого в учетной политике метода учета продаж

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
Продажа продукции, учтенной по фактической себестоимости			
1	Отражена выручка от продажи продукции в момент перехода права собственности на отгруженную продукцию к покупателю	62	90/1
2	Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	90/2	43
3	Начислен НДС с выручки от продажи готовой продукции	90/3	68
4	Определен финансовый результат от продажи готовой продукции: прибыль / убыток	90/9 99	99 90/9
Продажа продукции, учтенной по фактической себестоимости с переходом права собственности на нее после оплаты			
1	Отгружена готовая продукция покупателю	45	43
2	Поступила выручка от реализации продукции	51	62
3	Отражена выручка от продажи	62	90/1
4	Списана фактическая себестоимость готовой продукции	90/2	45
5	Начислен НДС	90/3	68
6	Определен финансовый результат: прибыль / убыток	90/9 99	99 90/9

ПРИМЕР

По счетам синтетического учета сформированы следующие остатки:

Код счета	Наименование счета	Сумма, руб.	
		Дебет	Кредит
51	Расчетные счета	420000	

90	Продажи: субсчет 1 «Выручка» субсчет 2 «Себестоимость продаж» субсчет 3 «НДС» субсчет 9 «Прибыли (убытки) от продаж»	500000 150000 250000	900000
99	Прибыли и убытки		310000
43	Готовая продукция	60000	

Расходы на отгрузку продукции в декабре составили 7500 руб. Вся продукция, отправленная покупателям, оплачена в декабре.

РЕШЕНИЕ

По окончании года на счетах сделаем следующие записи:

Д-т	субсчет 90-1	К-т	Д-т	субсчет 90-2	К-т	
	С _н - 900000		С _н - 500000			
1.	900000			2.	500000	
	Об _к - 0		Об _д - 0	Об _к - 500000		
	С _к - 0		С _к - 0			
Д-т	субсчет 90-3	К-т	Д-т	субсчет 90-9	К-т	
С _н -	150000		С _н -	250000		
	3.	150000	2.	500000	1.	900000
Об _д -	0	Об _к - 150000	3.	150000		
С _к -	0		Об _д -	650000	Об _к - 900000	
			С _к -	0		
Д-т	сч.99	К-т				
	С _н -	310000				

Контрольные вопросы по теме 14:

1. Что понимается под готовой продукцией предприятий обрабатывающих отраслей?
2. Что понимается под готовой продукцией предприятий добывающих отраслей?
3. Какими первичными документами оформляется сдача готовой продукции из цеха на склад?
4. Какие виды оценки готовой продукции используются в текущем бухгалтерском учете?
5. В какой оценке на счете 43 «Готовая продукция» отражается готовая

- продукция, если в учете используется счет 40 «Выпуск продукции, работ и услуг»?
6. В какой оценке на счете 43 «Готовая продукция» отражается готовая продукция, если в учете не используется счет 40 «Выпуск продукции, работ и услуг»?
 7. На каком счете отражаются отклонения фактической себестоимости готовой продукции от нормативной при использовании счета 40 «Выпуск продукции, работ и услуг»?
 8. Какими первичными документами оформляется отгрузка продукции покупателю?
 9. В каком регистре бухгалтерского учета ведется учет отгрузки продукции покупателю?
 10. Какие расходы относят к расходам на продажу?
 11. Какие счета используются при учете продажи продукции с особыми условиями перехода права собственности?
 12. Какой записью по окончании года отражается списание полной фактической себестоимости проданной продукции?
 13. Как в учете отражается задолженность перед бюджетом по НДС, если учетная политика предусматривает признание задолженности по счетам на отгруженную продукцию?

ТЕМА 15. Учет расчетов

1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относят организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также выполняющие разные работы (капитальный, текущий ремонт основных средств и др.) и оказывающие различные виды услуг.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг либо

одновременно с ними с согласия организации. Поставщикам и подрядчикам может быть выдан в соответствии с хозяйственным договором аванс.

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы, оказанные услуги, отражаются на данном счете независимо от времени оплаты.

Основанием для принятия на учет кредиторской задолженности перед поставщиками являются расчетные документы (счета, счета-фактуры) и документы, свидетельствующие о факте свершения сделки (товарно-транспортные накладные, приходные ордера, приемные акты, акты о выполнении работ и услуг) (табл. 23).

Таблица 23

Типовые бухгалтерские проводки по счету 60

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Акцептованы счета-фактуры поставщиков	07,08, 10, 11, 15, 20, 23, 25, 26, 29, 44	60
Начислен НДС	19	60
Оплачены счета поставщиков или подрядчиков, выданы авансы поставщикам и подрядчикам	60	50,51,55
Отражены суммы, зачтенные при взаимных расчетах	60	62

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостач по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствии цен, обусловленных договором счет 60, кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям»).

Без согласия организации в безакцептном порядке оплачиваются Требования за отпущенный газ, воду, электроэнергию, выписанные на основании показателей измерительных приборов и действующих тарифов, а также за канализацию, пользование телефоном, почтово-телеграфные услуги.

Учет выданных авансов осуществляется обособленно в отдельных регистрах аналитического учета с целью получения информации о расчетах с

конкретными поставщиками и контроля за их состояниями. Суммы выданных авансов перечисляются по платежному поручению с расчетного или других счетов в банках. Эти операции оформляются бухгалтерской записью: **Д60 К 50, 51, 52, 55**.

Перечисленные авансы поставщикам и подрядчикам учитываются по дебету этого счета до тех пор, пока не будут полностью выполнены и документально оформлены поставка материально-производственных запасов или объем предусмотренных договором работ и услуг. За полученные товары и выполненные работы, подтвержденные документально, возникает задолженность перед поставщиками или подрядчиками, которая уменьшается на сумму ранее выданных авансов. При невыполнении договора поставки неиспользованные средства авансов возвращаются поставщиком на расчетный счет покупателя. Такая операция оформляется платежным поручением, в котором обязательно должно быть указано основание (номер и дата платежного поручения, по которому зафиксировано получение аванса, а также сговора). Возврат поставщиком неиспользованной суммы авансов оформляется бухгалтерской записью: **Д 50, 51, 52, 55 К 60**.

При журнально-ордерной форме учета учет расчетов с поставщиками ведут в журнале-ордере № 6. В этом журнале синтетический учет сочетается с аналитическим. Аналитический учет расчетов с поставщиками при расчетах и порядке плановых платежей ведется в ведомости № 5, данные которой в конце месяца включают общими итогами по корреспондирующим счетам в журнал-ордер № 6 [9].

2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

В расчетах с покупателями может применяться как наличная, так и безналичная форма расчетов.

Расчеты с участием граждан, когда последние не связаны с предпринимательской деятельностью, могут производиться наличными деньгами без ограничения суммы.

В безналичном порядке расчеты должны производиться только через

банки и иные кредитные организации, в которых организациям открыты соответствующие счета, если иное не установлено законом.

Расчеты с покупателями и поставщиками производятся платежными поручениями, платежными требованиями-поручениями, в виде товарообменных операций (бартерные сделки), в порядке уступки права требования, договора мены, инкассовыми поручениями, аккредитивами, векселями, чеками.

Порядок учета расчета с покупателями и заказчиками зависит от выбранного метода учета реализации продукции.

Если за момент реализации продукции принимается момент оплаты ранее отгруженной продукции, то дебиторская задолженность учитывается по производственной себестоимости по **Дебету 45 «Товары отгруженные» (с Кредита 43 «Готовая продукция»)**. По мере оплаты отгруженной продукции (**Д 51, 52 и других счетов, К 90 «Продажи»**) ее списывают с кредита 45 в дебет 90. Одновременно начисляется НДС по реализованной продукции (**Д 90 К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**).

Если за момент реализации продукции принимается момент ее отгрузки, то дебиторская задолженность отражается по цене реализации продукции на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». К этому счету могут быть открыты субсчета:

62/1. «Расчеты в порядке инкассо».

62/2. «Расчеты плановыми платежами».

62/3. «Векселя полученные» и другие.

На субсчете 61/1 «Расчеты в порядке инкассо» учитываются расчеты по предъявленным покупателям и заказчикам и принятым банком к оплате расчетным документам за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы и оказанные услуги.

На субсчете 62/2 «Расчеты плановыми платежами» учитывают расчеты с покупателями и заказчиками при длительных хозяйственных связях с ними, когда расчеты носят постоянный характер и не завершаются поступлением

оплаты по отдельному расчетному документу.

На субсчете 62/3 «Векселя полученные» учитываются расчеты с покупателями и заказчиками, обеспеченные полученными векселями.

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги предприятие предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись: **Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К 90 «Продажи».**

Поскольку отгруженная продукция считается реализованной, то с ее стоимости начисляется НДС (**Д 90 К 68 «Расчеты по налогам и сборам»**). При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности она списывается с кредита счета 62 в дебет счетов денежных средств.

Если по полученному векселю предусмотрено взимание процента от суммы векселя, то на величину процента кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с заключенными договорами предприятие может получать авансы на поставку материальных ценностей под выполнение работ или при оплате продукции и работ по частичной их готовности.

Для учета полученных от покупателя (заказчика) авансов (предварительной оплаты) используется субсчет счета 62 «Расчеты по авансам полученным».

Суммы, полученные предприятием авансом (суммы предварительной оплаты), отражаются на счете 62 обособленно в виде кредиторской задолженности в корреспонденции со счетами учета денежных средств: **Д 51 К 62.**

Одновременно производится начисление налога на добавленную стоимость, подлежащего взносу в бюджет с суммы полученного аванса (предварительной оплаты) по установленной ставке. На сумму начисленного налога уменьшается сумма аванса (предварительной оплаты) на счете 62 «Аванс» и увеличивается задолженность бюджету: **Д 62 аванс К 68 НДС.**

При последующей отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) сумма

начисленного налога на добавленную стоимость по авансу сторнируется (Д **62** К **68** – сторно), а затем отражаются все операции, связанные с реализацией продукции в общеустановленном порядке с использованием счета 90 «Продажи».

Зачет полученных авансов производится внутренней записью по субсчетам счета 62 записью: Д **62 аванс** К **62**.

Предприятия, выполняющие работы долгосрочного характера (строительные, научно-проектные, геологические и т.п.), используют для учета выполненных этапов, имеющих самостоятельное значение, счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

С 01.01.2000 г. в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» это правило распространено на продукцию и услуги. Каждый законченный и оплаченный этап работ представляет собой объем реализованных, выполненных работ данного отчетного периода. Стоимость законченных предприятием этапов работ, принятых в установленном порядке и оплаченных заказчиком, относится в Д**46** с К**90**. Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ списывается с К**20** в Д**90**. Оплата заказчиком этапов работ учитывается на счете 62 (Д**51** К **62**). По окончании всех этапов работ в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46, списывается в дебет счета 62.

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей – по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных о задолженности, обеспеченной: векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселями, дисконтированными (учтенными) в банках; векселями, по которым денежные средства не поступили в срок. Типовые проводки учета расчетов с покупателями и заказчиками указаны в табл. 24.

Таблица 24

Типовые бухгалтерские проводки по счету 62

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Получен аванс от покупателя под отгрузку продукции	51	62/а
2	Начислен НДС с аванса	62/а	68
3	Отражена задолженность покупателя за проданные товары	62	90/1
4	Восстановлен НДС по сумме аванса	62/а	68
5	Произведен зачет аванса	62	62/а
6	Поступление денежных средств от покупателя в окончательный расчет	51	62
7	Отражена задолженность покупателя на сумму стоимости реализуемого прочего имущества	62	91/1
8	Отражено получение векселя от покупателя	62	62/3
9	Списание неоплаченной задолженности за счет резерва по сомнительным долгам	63	62
10	Списание неоплаченной задолженности покупателя при отсутствии резерва по сомнительным долгам	91	62

3. Учет расчетов с бюджетом

Для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогах с работниками этой организации предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджеты (в корреспонденции со счетом 99 – на сумму налога на прибыль, со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму налога на доходы физических лиц и т.д.).

По дебету счета 68 отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Обособленное место в системе налогового законодательства занимает единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности в системе малого предпринимательства. Вмененным доходом признается потенциально возможный валовой доход плательщика данного налога за исключением возможно необходимых расходов, подтвержденных документально.

Плательщиками данного налога выступают юридические и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность.

На сумму исчисленного единого налога на вмененный доход составляется бухгалтерская проводка **Д 99 «Прибыли и убытки» К 68 «Расчеты по налогам и сборам» Субсчет 2 «Расчеты по единому налогу на вмененный доход».**

Погашение задолженности по данному налогу производится ежемесячно в

виде авансового платежа в размере 100 % суммы единого налога за календарный месяц. Согласно по выписке банка на сумму перечисления в учете делается запись: Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» Субсчет 2 «Расчеты по единому налогу на вмененный доход» К 51 «Расчетные счета».

Сроки уплаты устанавливаются законодательными органами субъектов РФ.

Синтетический учет расчетов с бюджетом ведется по счету 68 – в журнале-ордере № 8. Размер платежей регулируется законодательством на федеральном или местном уровне с указанием сроков погашения. В конце года суммы платежей в соответствии с произведенными расчетами корректируются: недоначисленные суммы начисляются, излишне внесенные засчитываются в счет очередных платежей или подлежат возврату. Аналитический учет по счету 68 ведется по видам налогов. В зависимости от источников платежа налоги отражаются различными проводками (табл. 25).

Таблица 25

**Примеры бухгалтерских проводок по отражению отдельных налогов
в зависимости от источников**

Источники основных налогов с юридических лиц	Налог	Бухгалтерская проводка
Выручка от реализации продукции, работ, услуг	НДС	Дебет 90-3 Кредит 68
	Акцизы	Дебет 90-4 Кредит 68
Себестоимость продукции, работ, услуг	Земельный налог	Дебет 26, 44 Кредит 68
Доход физических лиц	Налог на доход физических лиц	Дебет 70, 75 Кредит 68
Финансовый результат деятельности	Налог на имущество организаций	Дебет 91 Кредит 68
Прибыль	Налог на прибыль	Дебет 99 Кредит 68

4. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

В РФ образованы внебюджетные фонды. Одним из источников формирования данных фондов является единый социальный налог (ЕСН), уплачиваемый работодателями. Работодателями могут являться как юридические лица, так и индивидуальные предприниматели.

Для обобщения информации о расчетах по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование персонала предприятия используется счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». К счету 69 могут быть открыты следующие субсчета:

- 69/1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69/2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69/3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Объект обложения – выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателем в пользу работников по всем основаниям.

При расчете налогооблагаемой базы учитываются начисленные работнику суммы независимо от источника их финансирования и размеров, за исключением сумм, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 238 2 части НК РФ и с учетом налоговых льгот установленных ст. 239 НК РФ.

Ставки налога зависят от налоговой базы на каждого работника исчисленной нарастающим итогом с начала года. Основной особенностью является регрессивная шкала ставок налога.

В соответствии с Федеральным законом РФ от 2.01.2000 г. № 10-ФЗ «О тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2000 г.» установлены страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний для страхователей в процентах к начисленной оплате труда по всем основаниям. Конкретный процент определяется в зависимости от класса профессионального риска.

Порядок расчета отчислений во внебюджетные фонды аналогичен. Однако имеется особенность по Фонду социального страхования. Плательщики перечисляют ежемесячно в этот фонд не всю сумму взносов, а лишь остаток от начисленных страховых взносов за вычетом фактически произведенных расходов на санаторно-курортное обслуживание трудящихся и членов их семей и выплату всех видов пособий по социальному страхованию. Расчеты по социальному страхованию отражаются проводками, приведенными в табл. 26.

Таблица 26

При отражении расчетов по социальному страхованию и обеспечению
в учете возникают следующие проводки

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
	Начисление ЕСН и взносов на социальное страхование		

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начислен единый социальный налог (ЕСН) с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Фонд социального страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-1-1
2	Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Пенсионный фонд	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-2
3	Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в федеральный фонд обязательного медицинского страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-3-1
4	Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в территориальный фонд обязательного медицинского страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-3-2
5	Начислены взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-1-2
6	Начислены взносы на суммы выплат в пользу работников, производимых организацией за счет соответствующих источников	91	69
7	Страховые взносы с сумм отпускных	96	69
8	Фактическое перечисление отчислений по социальному страхованию и обеспечению	69-1-1, 69-1-2, 69-2, 69-3-1, 69-3-2	51

Начисленные суммы взносов социального страхования могут быть уменьшены при их использовании на начисление пособий из ФСС, выплаты работникам из средств фонда социального страхования и обеспечения (табл. 27).

Таблица 27

Основания для совершения расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Содержание операции	Документы	Дебет	Кредит
1. Начисление пособий из ФСС:			
- пособия по временной нетрудоспособности	Листок нетрудоспособности	69-1-1	70
- пособие по беременности и родам	Справка из жен. консультации о постановке на учет	69-1-1	70
- единовременное пособие беременным женщинам вставшим на учет в медучреждение	Справка ЗАГСа о рождении и заявлении родителей	69-1-1	70
- ежемесячное пособие на рождение ребенка	Копия свидетельства о рождении и заявлении на выдачу пособия	69-1-1	70
- ежемесячное пособие по уходу за ребенком до 1.5 лет	Справка ЗАГСа о смерти, заявлении на выдачу	69-1-1	70
- пособие на погребение			

	пособия		
2. Выплата работнику пособий за счет средств фонда социального страхования	Расходный кассовый ордер Платежная ведомость	70	50

5. Учет расчетов с учредителями

Все виды расчетов с учредителями (акционерами, участниками полного товарищества, членами кооператива и др.), в том числе и по вкладам в уставный капитал организации и по выплате доходов учитывают на счете 75 «Расчеты с учредителями». Государственные и муниципальные унитарные предприятия используют данный счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления.

Фактически внесенные учредителями материальные ценности и денежные средства отражают по дебету материальных и денежных счетов и кредиту счета 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал делают проводку **Д 75/1 К 80**.

Фактический вклад в уставный капитал учредителей может отражаться следующими проводками: **Д 08 К 75/1** – на сумму первоначальной стоимости основного средства; **Д 01, 04 К 08** – введено в эксплуатацию основное средство (нематериальные активы).

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в уставный капитал, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (если стоимость передаваемого имущества превышает 200 МРОТ, то оценка должна производиться независимым оценщиком):

Д 10, 41 К 75/1 – отражен вклад в уставный капитал материалов, товаров по согласованной учредителями оценке;

Д 51, 50, 52 К 75/1 – отражен вклад в уставный капитал денежных средств.

На субсчете 75/2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия. Учредителями организаций могут быть не только физические, но и юридические лица.

Начисление доходов от участия в организации отражают проводкой:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К 75/2 – при начислении дохода за счет прибыли отчетного года или нераспределенной прибыли прошлых лет;

Д 82 К 75/2 – при начислении дохода за счет резервного капитала;

Д 84, 83 К 70 – начисление доходов от участия в организации работникам организации;

Д 70,75 К 68 – удержание налога на доходы при начислении дивидендов с юридических и физических лиц;

Д 70,75 К 51 – выплаты участникам организации суммы доходов.

При выплате доходов продукцией (работами, услугами) выполняются проводки:

Д75, 70 К90/1 – отражена выплата доходов с использованием натуроплаты;

Д 90/3 К 68/НДС – НДС начислен к уплате в бюджет.

Дивиденды в акционерном обществе начисляются на основании протокола и решения собрания акционеров, по справке бухгалтерии, в которой отражаются и суммы удержанных налогов.

ПРИМЕР

Уставный капитал акционерного общества сформирован в размере 2000000 руб. (привилегированные акции – 20 %, обыкновенные – 80 %; номинал акции – 50 руб.). По решению совета директоров на выплату дивидендов направлено 150000 руб. чистой прибыли. По привилегированным акциям дивиденд определен в размере 12 %.

РЕШЕНИЕ

1. Всего акций: 2000000 руб. / 50 руб. = 40000 шт.

2. Привилегированные акции составляют: 40000 шт. x 20 % = 8000 шт.

3. Размер дивидендов, приходящийся на 1 привилегированную акцию:

$$50 \text{ руб.} \times 12 \% : 100 = 6 \text{ руб.}$$

4. Дивиденды, начисленные по привилегированным акциям:

$$6 \text{ руб.} \times 8000 \text{ шт.} = 48000 \text{ руб.}$$

5. Дивиденды, начисленные по обыкновенным акциям:

$$150000 \text{ руб.} - 48000 \text{ руб.} = 102000 \text{ руб.}$$

Аналитический учет расчетов с учредителями по доходам ведется по каждому учредителю (участнику) в ведомости № 7. Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 «Расчеты с учредителями» обособленно. Синтетический учет расчетов по доходам учредителей ведется в журнале-ордере № 8.

Сумма налога, подлежащая удержанию с доходов налогоплательщика – получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом, исходя из общей суммы налога и доли каждого налогоплательщика в общей сумме дивидендов. Налогом на прибыль организаций и налогом на доходы физических лиц облагается разница между суммой дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками), и суммой дивидендов, подлежащих выплате иностранной организации и (или) физическому лицу – нерезиденту РФ, а также суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом от других организаций, где он является акционером, за текущий отчетный (налоговый) период. При этом если разница отрицательна, то обязанности по уплате налога не возникает, но и возмещение из бюджета не производится.

Дивиденды, выплачиваемые акционерам, облагаются налогом на прибыль следующим образом:

- для российских организаций – 6 %;
- для иностранных организаций – 15 %;
- физическим лицам – резидентам РФ – 6 %;
- физическим лицам – нерезидентам РФ – 30 %.

Удержанный налоговым агентом налог на прибыль перечисляется в бюджет в течение 10 дней со дня выплаты дохода. Применительно к доходам физических лиц, в отношении которых применяются отличные от 13 % налоговые ставки, сумма налога исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщикам. При этом налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога на доходы физических лиц не позднее дня фактического получения в

банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

6. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не отраженных на счетах 60–75, предназначен счет 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами».

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут открываться следующие субсчета:

76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76/2 «Расчеты по претензиям»;

76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

76/4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете 76/1 отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем.

Исчисленные суммы страховых платежей отражаются по кредиту счета 76 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или других источников страховых платежей. Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается по дебету счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. В дебет счета 76 списываются потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов) с кредита счетов учета производственных запасов, основных средств и др. По дебету счета 76 отражается сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника организации, в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Суммы страховых возмещений, полученных организацией от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, отражаются по дебету счетов учета денежных средств. Не

компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются с кредита счета 76 на счет 99 «Прибыли и убытки». Аналитический учет ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76/2 отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам. Взаимные претензии возникают, в основном, из-за несоблюдения условий договоров и обязательств по расчетам. Эти претензии могут быть урегулированы до передачи дела в суд (арбитраж) и в соответствии с Положением о претензионном порядке урегулирования споров.

По дебету счета 76/2 отражаются расчеты по претензиям:

> к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленному при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствию цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок – в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками);

> к поставщикам материалов, товаров, как и к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу – в корреспонденции со счетом 60;

> к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостатки груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин – в корреспонденции со счетом 60;

> за брак и простой, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, – в

корреспонденции со счетами затрат на производство;

> к кредитным организациям по суммам, ошибочно описанным (перечисленным) по счетам организации, – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

> по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом, – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 76 кредитуется на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Суммы, которые взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76. Аналитический учет ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

Субсчет 76/3 используется для расчетов по причитающимся организациям дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества. Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету счета 76 и кредиту счета 91. Активы, полученные организацией в счет доходов, приходуются по дебету счетов учета активов и кредиту счета 76.

Субсчет 76/4 предназначен для учета расчетов с работниками предприятия по депонированным суммам.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателя) суммы оплаты труда, дохода от участия организации отражаются по кредиту счета 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам» в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По истечении установленных сроков выдачи наличных денежных средств кассир должен:

> проставить штамп или сделать отметку от руки «Депонировано» в

платежной (расчетно-платежной) ведомости напротив фамилий лиц, которым не выплачены заработная плата, пособие по социальному страхованию или стипендии;

> составить реестр депонированных сумм;

> сделать в конце ведомости надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по ведомости и скрепить надпись своей подписью;

> записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму.

Депонированные суммы оплаты труда на следующий день после истечения срока хранения сдаются на расчетный счет в кредитной организации и на сданные суммы оформляется расходный кассовый ордер.

Невостребованные работниками депонированные суммы хранятся в течение трех лет (до истечения срока исковой давности) и выдаются в течение этого периода по первому требованию работника.

По истечении сроков исковой давности невостребованные суммы депонированной оплаты труда списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы» на основании данных проведенной инвентаризации и приказа руководителя организации.

В этом случае должна делаться следующая запись: **Д76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам» К 91.**

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 обособленно [9].

7. Учет расчетов с подотчетными лицами

Для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы, используется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Подотчетными называются денежные авансы, выдаваемые работникам организации из кассы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам. Расходы по проезду к месту командировки и обратно оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами. Руководители организаций могут разрешить, в порядке исключения, производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм. Дополнительные выплаты относят на себестоимость продукции. Однако для целей налогообложения затраты на командировки принимаются в установленных пределах.

Сумму аванса, выдаваемого под отчет, определяют по предварительному расчету стоимости проезда, суточных, квартирных и других расходов. Полученные деньги разрешается расходовать подотчетным лицам только на цели, для которых они выданы. В установленные сроки подотчетные лица обязаны представить отчеты о действительно израсходованных суммах с приложением оправдательных документов. Отчеты о расходах по командировкам, например, должны быть представлены в течение 3 дней по возвращении из командировки. Неизрасходованные суммы аванса подотчетные лица возвращают в кассу. Новый аванс подотчетным лицам выдается только после полного расчета по ранее выданному авансу. В бухгалтерии авансовые отчеты проверяют и определяют расходы, подлежащие утверждению. Отчеты утверждает руководитель организации.

Согласно Трудовому кодексу РФ предприятие обязано оплатить командированному сотруднику: проезд; наем жилья; суточные; иные расходы, которые сотруднику поручил произвести работодатель.

Затраты на проезд возмещаются в полном объеме при условии их подтверждения билетами.

Оплата найма жилого помещения осуществляется по фактическим затратам, подтвержденным соответствующими документами, при отсутствии

документов – 12 рублей в сутки. Предприятие вправе осуществить выплаты работнику и сверх указанных норм, но только за счет прибыли.

Правительство своим постановлением от 08.02.2002 г. № 93 утвердило нормы суточных при российских и зарубежных командировках. По этому документу за день нахождения в командировке на территории нашей страны работнику полагается 100 рублей.

В соответствии с Налоговым кодексом суточные в пределах норм наряду с другими командировочными расходами включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Эти расходы учитываются в регистрах налогового учета после утверждения авансового отчета (подп. 4, п. 7, ст. 272 НК РФ).

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются записью Д 94 К 71. В дальнейшем эти суммы списываются со счета 94 в Дебет счета 70 или 73 «Расчет с персоналом по прочим операциям» (табл. 28).

Таблица 28

Типовые проводки по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Выданы подотчетные суммы наличными	71	50
2	Положительные курсовые разницы по операциям погашения сумм в иностранной валюте, выданных ранее под отчет	71	91/1
3	Подотчетные лица произвели расходы, связанные с приобретением, доставкой, оборудования, материалов, животных, с капитальными вложениями,	07, 08, 10, 11, 15	71
4	Начислен НДС по приобретенным подотчетными лицами товарно-материальным ценностям	19	71
5	Подотчетные лица произвели расходы, которые относятся к основному или вспомогательному производствам, а также на общепроизводственные и общехозяйственные нужды	20, 23, 25, 26	71
6	Подотчетные лица возвратили неиспользованные суммы полученного аванса	50	71
7	Незаконный расход подотчетных сумм, отнесенный, согласно исполнительному листу, за счет подотчетных лиц или иных виновников	73	71

При журнально-ордерной форме учета расчеты с подотчетными лицами

отражаются в журнале-ордере № 7. Аналитический учет по счету 71 ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

ПРИМЕР

Сотрудник отдела маркетинга организации направлен в служебную командировку в г. Брянск на 6 дней. Выдан аванс в размере 4800 руб. В установленные сроки представлен отчет с документами, подтверждающими достоверность расходов: расходы по найму жилого помещения – 3540 руб. (в том числе НДС 540 руб.); – суточные за 6 дней по норме – 600 руб.; проездные документы – 400 руб.

РЕШЕНИЕ

По данным утвержденного руководителем организации авансового отчета в системе счетов бухгалтерского учета должны быть сделаны следующие записи:

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
На сумму расходов по найму жилого помещения	сч. 26 «Общехозяйственные расходы»	сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	3000
НДС от суммы расходов по оплате жилого помещения	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	540
Суточные по норме	сч. 26 «Общехозяйственные расходы»	сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	600
Стоимость проезда	сч. 26 «Общехозяйственные расходы»	сч. 71 «Расходы с подотчетными лицами»	400
Зачет уплаченного НДС	сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»	540
Возврат в кассу остатка неиспользованного аванса	сч. 50 «Касса»	сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	260

Контрольные вопросы по теме 15:

1. Какие формы безналичных расчетов используются для оплаты продукции, работ и услуг?
2. На каком счете осуществляется у поставщика учет дебиторской задолженности за поставленный покупателю продукт?
3. На каком счете у покупателя отражается задолженность за продукцию, полученную от поставщика?

4. Какие счета используются для учета расчетов плановыми платежами?
5. Какие виды векселей используются в расчетах за продукцию и услуги?
6. Какая запись делается в учете при выдаче векселя под приобретение товарно-материальных ценностей?
7. Какая запись делается в учете у поставщика при получении векселя?
8. Какой записью отражаются подотчетные суммы, не возвращенные в срок?
9. Какой бухгалтерской записью отражаются расходы по найму жилого помещения для командированного лица?
10. Что является источником погашения процентов по просроченным кредитам?
11. Какой бухгалтерской записью отражается задолженность по краткосрочным кредитам?
12. На какой счет относится разница между суммой, подлежащей взысканию с материально ответственного лица, и стоимостью недостающих ценностей по учетным ценам?
13. За счет какого источника осуществляются платежи по обязательному имущественному и личному страхованию?
14. В каких регистрах бухгалтерского учета формируется информация по учету расчетов по претензиям?

ТЕМА 16. Учет труда и заработной платы

1. Синтетический и аналитический учет расчетов

с персоналом по оплате труда

Алгоритм операций по оплате труда и связанным с нею расчетам:

- начисление сумм оплаты труда и других выплат работникам предприятия с отнесением за счет соответствующих источников;
- расчет всех видов удержаний из заработной платы;
- расчет сумм отчислений в социальные фонды от фонда оплаты труда единого социального налога (ЕСН);
- получение в банке и отражение в учете наличных денег для выплаты работникам предприятия;
- выдача и депонирование задолженности предприятия перед работниками по зарплате.

Синтетический учет расчетов по оплате труда организации ведут на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», в развитие которого могут быть открыты следующие субсчета: 70/1 «Расчеты с сотрудниками, состоящими в штате организации»; 70/2 «Расчеты с совместителями»; 70/3 «Расчеты по договорам гражданско-правового характера».

Начисленные работникам организации суммы оплаты труда, премий, пособий по временной нетрудоспособности отражаются по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в дебет счетов: 08, 20, 23, 25, 26, 28, 44, 69, 96. Основанием для начисления оплаты труда, премий, пособий и других выплат служат таблицы учета отработанного времени, наряды на сдельную работу, рапорты о выработке, листки о простоях, листки нетрудоспособности и т.д.

По дебету счета 70 учитываются выплаты работникам, сумма удержанного налога на доходы физических лиц, своевременно не возвращенные подотчетными лицами авансы, суммы за причиненный материальный ущерб, за брак, в погашение задолженности по выданным займам, по исполнительным документам в пользу различных юридических и физических лиц. Выплаты и удержания

отражаются по дебету счета 70 в кредит счетов 50, 51, 68, 71, 73, 76 (табл. 29).

Таблица 29

**Схема учетных записей по расчетам с персоналом по начислениям
и удержаниям**

	Содержание операции	Дебет	Кредит
Начисление зарплаты и других выплат работникам предприятия			
1	Начисление заработной платы с отнесением на себестоимость продукции, работ, услуг: - основного производственного персонала - персонала вспомогательного производства - общепроизводственного персонала - общехозяйственного персонала - обслуживающего персонала - персонала коммерческой деятельности	20 23 25 26 29 44	70 70 70 70 70 70
2	Начисление выплат, не связанных с производственными результатами: оплата дополнительных отпусков и других выплат за счет целевого финансирования	86	70
3	Начисление дивидендов: - работающим акционерам - сторонним участникам общества	84 84	70 75
4	Начисление выплат в возмещение вреда, причиненного трудовым увечьем, профзаболеванием или иным повреждением здоровья	26, 97	76
5	Начисление пособий из ФСС	69-1-1	70
Начисление ЕСН и взносов на социальное страхование			
1	Начислен единый социальный налог (ЕСН) с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Фонд социального страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-1-1
2	Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Пенсионный фонд	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-2
3	Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в федеральный фонд обязательного медицинского страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-3-1
4	Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в территориальный фонд обязательного медицинского страхования	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-3-2
5	Начислены взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-1-2
Расчет обязательных удержаний из начисленных сумм работников			
1	Удержание налога на доходы физических лиц	70	68
2	Удержания по исполнительным листам	70	76
Расчет удержаний по инициативе администрации из начисленных сумм работников			
1	Удержание неиспользованных авансовых сумм	70	71
2	Удержание за допущенный брак	70	73
3	Удержание за причиненный материальный ущерб	70	73
4	Удержание на благотворительные цели	70	76
Выдача начислений в пользу работника			
1	Выдача всех видов начислений, отраженных по кредиту 70, после всех удержаний	70	50

	Содержание операции	Дебет	Кредит
2	Выдача суммы возмещения ущерба из кассы	73	50
3	Перевод невыданной заработной платы на депоненты	70	76

Оплата труда работникам организации выдается в сроки, установленные коллективными договорами и согласованные с государственными внебюджетными фондами и инспекцией Министерства РФ по налогам и сборам по месту регистрации юридического лица.

Для получения денег на оплату в банк предъявляются следующие документы: чек, платежные поручения на перечисление в бюджет обязательных налоговых платежей (налог на доходы физических лиц, ЕСН), платежные поручения в пользу различных организаций и лиц на суммы, удержанные из оплаты труда работников по исполнительным листам, исполнительным документам и личным обязательствам.

Если при предъявлении обслуживающему банку чека на выдачу денежных средств на оплату труда организацией не представляются платежные поручения на перечисление единого социального налога, банк не вправе выдавать денежные средства, заявленные в чеке. Выдача денежных средств работникам организации в качестве платы за труд осуществляется кассиром на основании составленных платежных ведомостей, в которых работник расписывается в получении денег. Суммы оплаты труда, не выданные в установленный срок, подлежат сдаче в банк на расчетный счет организации.

Денежные суммы на оплату труда работникам организации должны быть выданы в течение трех рабочих дней, включая день получения личных средств в банке. Если в течение данного срока по каким-либо причинам деньги не были выданы работнику, кассир, ответственный за их выдачу, в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии таких лиц ставит штамп или делает отметку от руки «Депонировано». Затем на основании платежной ведомости кассир заполняет реестр невыданной заработной платы (форма № РТ-11).

После заполнения данных форм кассир в платежной ведомости указывает фактически выплаченные и депонированные суммы и составляет расходный

кассовый ордер на выплаченную заработную плату. Соответствующая хозяйственная операция заносится в кассовую книгу.

На депонированную сумму составляется объявление на взнос наличными, и неполученные денежные средства сдаются в обслуживающее отделение банка. На сданную сумму в обязательном порядке составляется расходный кассовый ордер.

Для учета депонированных денежных средств применяем счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76/4 «Расчеты по депонированным суммам».

Депонированная сумма на оплату труда отражается в бухгалтерском учете до истечения срока исковой давности, составляющего три года. В течение данного срока работники, не получившие денег, имеют право потребовать их выплаты. В этом случае выдача депонированной суммы осуществляется по расходному кассовому ордеру. Если депонент будет выдаваться группе лиц, то следует составить платежную ведомость с указанием «Выдача депонента». По желанию работника депонированная сумма может быть перечислена на его личный счет (Д 76/4, К 51) либо выдана в натуральной форме (Д 76/4, К 90/1, 91/1). По истечении указанного срока (три года) сумма невостребованной депонированной суммы подлежит зачислению в состав прибыли предприятия как внереализационные доходы и налогообложению в общеустановленном порядке.

Операции, связанные с начислением заработной платы, отражаются в журнале-ордере № 10. Операции по выплате заработной платы и удержаниям из нее отражаются в журналах-ордерах, предназначенных для учета оборотов по кредиту счетов, корреспондирующих со счетом 70.

Аналитический учет оплаты труда в организации ведется по каждому работнику с использованием лицевых счетов рабочих и служащих. При предоставлении ежегодного отпуска работнику за ним сохраняется средний заработок (ст. 114 ТК РФ). Оплата отпуска производится не позднее, чем за три дня до его начала (ст. 136 ТК РФ).

Начисления за ежегодные отпуска включаются в фонд оплаты труда

отчетного месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. Суммы, причитающиеся за дни отпуска в следующем месяце, включаются в фонд оплаты труда следующего месяца.

2. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Учет расчетов с персоналом по прочим операциям ведут на синтетическом счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

73/1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На субсчете 73/1 «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам (например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.)

При этом по дебету счета 73 отражается сумма предоставленного работнику организации займа в корреспонденции со счетом 50 или 51.

На сумму платежей, поступивших от работника-заемщика, делается проводка Д 50,51,70 К73.

Таким образом, на субсчете 73/1 могут быть оформлены следующие основные проводки:

Д 73 К 50 – на сумму займа, выданного наличными деньгами через кассу организации;

Д 73 К 51 – на сумму займа, перечисленного с расчетного счета организации на вклад работнику в кредитном учреждении или перечисленного работнику почтовым переводом;

Д 50 К 73 – на сумму задолженности по займу, погашенную работником посредством сдачи наличных денег в кассу организации по приходному кассовому ордеру;

Д 51 К 73 – на сумму задолженности по вкладу, погашенную работником посредством зачисления ее на расчетный счет организации в банке (как правило, почтовым переводом). Этот порядок весьма эффективен в том случае,

когда заем выдается через кассу или расчетный счет головной организации работникам структурных подразделений (филиалов или представительств), которые расположены в других населенных пунктах;

Д 70 К 73 – на сумму задолженности по займу, удержанную с сумм начисленной оплаты труда работника. Это позволяет минимизировать риск непогашения задолженности по займу.

Если работник увольняется до момента полного погашения задолженности по полученному займу, сумму задолженности нужно перевести на счет 76: **Д 76 К 73**, так как счет 73 предназначен только для расчетов с работниками организации.

На субсчете 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостат и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

В дебет счета 73 суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, относятся с кредита счетов 94 и 98 «Доходы будущих периодов» (за недостающие товарно-материальные ценности), 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73 записи производятся в корреспонденции со счетами:

> 50, 51 – на суммы внесенных платежей;

> 70 – на суммы удержаний из сумм по оплате труда;

> 94 – на суммы списанных недостат при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска.

Таким образом, схема бухгалтерских проводок по удержанию с виновных лиц сумм нанесенного материального ущерба будет следующей:

Д 94 К 19 (41, 59 и т.д.) – на сумму недостачи или иного ущерба, причиненного организации неправомерными действиями работника;

Д 73 К 94 – на сумму ущерба, подлежащего взысканию с работника (в размере суммы фактически нанесенного ущерба);

Д 73 К 98 – на сумму, подлежащую взысканию с работника сверх сумм фактически нанесенного ущерба (в тех случаях, когда за недостачу отдельных

видов имущества предусмотрена кратная материальная ответственность);

Д 73 К 28 – на сумму производственного брака, отнесенного на счет виновных лиц;

Д 50 К 73 – на сумму задолженности, погашенную работником посредством сдачи наличных денег в кассу организации по приходному кассовому ордеру.

Трудовое законодательство не предусматривает возможности требовать внесения в кассу организации сумм, превышающих установленные размеры, – это может быть сделано только самим работником по собственному желанию;

Д 51 К 73 – на сумму задолженности, погашенную работником посредством зачисления ее на расчетный счет организации в банке (как правило, почтовым переводом). Суммы в возмещение ущерба, поступившие на расчетный счет от уволенных работников, должны отражаться по дебету счета 76, так как такая задолженность на счете 73 числиться не может;

Д 70 К 73 – на сумму задолженности, удержанную с сумм начисленной оплаты труда работника;

Д 94 К 73 – на сумму задолженности (всей или части), во взыскании которой с работника отказано судом. Эта ситуация может возникнуть тогда, когда решение о взыскании было принято руководителем организации, а впоследствии выяснилось, что при этом он превысил свои полномочия или соответствующие документы были оформлены с нарушениями, что дало работнику основание обратиться в суд, который принял решение в его пользу.

Если применяется кратная материальная ответственность, одновременно с проводками, отражающими погашение задолженности, оформляется проводка по списанию части сумм доходов будущих периодов в состав прочих доходов организации: **Д 98 К 91**.

Если работник увольняется до момента полного погашения задолженности по суммам нанесенного материального ущерба, на него оформляется исполнительная надпись, а сумма задолженности переводится на

счет 76: Д76 К73. Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется по каждому работнику организации [14].

Контрольные вопросы по теме 16:

1. Какие формы первичных документов по учету труда и его оплаты вы знаете?
2. В каком первичном документе осуществляется учет использования рабочего времени?
3. Какие формы оплаты труда используются?
4. Какие системы сдельной формы оплаты труда вы знаете?
5. Какие системы повременной формы оплаты труда вы знаете?
6. На основе чего строится оплата труда административно-управленческого персонала?
7. Как оплачивается работа в сверхурочное и ночное время?
8. Как оплачивается работа в выходные и праздничные дни?
9. Как оплачивается исправимый брак, допущенный не по вине работника?
10. Как оплачивается неисправимый брак, допущенный не по вине рабочего?
11. Как рассчитывается оплата за отпуск?
12. Как рассчитывается оплата пособия по временной нетрудоспособности?
13. Кто является плательщиком налога на доходы с физических лиц?
14. На каком счете осуществляется учет расчетов по исполнительным документам?
15. По дебету каких счетов отражается начисленная заработная плата работникам организации?
16. Что показывают кредитовые сальдо и оборот по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?
17. Какой бухгалтерской записью отражается создание резерва на оплату отпусков?
18. Какой записью отражается оплата отпусков, если учетная политика организации предполагает создание резерва на их оплату?
19. Что понимается под депонированной заработной платой?

20. На каком счете осуществляется учет расчетов по депонентам?

ТЕМА 17. Учет финансовых результатов

1. Учет доходов и расходов

Доходом (расходом) организации признается увеличение (уменьшение) экономических выгод в результате поступления (выбытия) активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения (возникновения) обязательств, приводящее к увеличению (уменьшению) капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) (ПБУ 9/99, ПБУ 10/99).

Бухгалтерский учет доходов и расходов осуществляется на основе их классификации (табл 30) в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности (ПБУ 9/99, ПБУ 10/99).

Таблица 30

Классификация доходов и расходов организации

Доходы в соответствии с ПБУ 9/99	Счета бухгалтерского учета	Расходы в соответствии с ПБУ 10/99	Счета бухгалтерского учета
По обычным видам деятельности	90	По обычным видам деятельности	20-29, 44
Прочие доходы	91	Прочие расходы	91

Доходами от обычных видов деятельности являются:

- а) для производственных предприятий – выручка от продажи продукции;
- б) для торговых организаций – выручка от продажи товаров;
- в) для транспортных организаций – выручка от оказания услуг по перевозке и т.д.

Все эти доходы должны отражаться по кредиту 90 «Продажи».

Учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Выручка – это сумма средств, которая получена от покупателей (заказчиков) за проданные им товары (продукцию, работу, услуги). Сумма выручки, полученной от обычных видов деятельности организации, отражается на счете 90 «Продажи» к которому открываются следующие субсчета:

90/1 «Выручка»;

- 90/2 «Себестоимость продаж»;
- 90/3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90/4 «Акцизы»;
- 90/5 «Экспортные пошлины»;
- 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Доходы считаются полученными от обычных видов деятельности, если доходы организация получает регулярно и их сумма превышает 5 % от общей суммы выручки за отчетный период [6].

Выручка от обычных видов деятельности отражается в учете после перехода права собственности на товары (продукцию) к покупателю, принятия работ заказчиком, оказания услуг следующей проводкой Д 62 К 90/1 – признана сумма выручки от продаж продукции (товаров, работ, услуг).

Как правило, переход права собственности происходит в момент отгрузки продукции (товаров) или в момент передачи заказчику результатов выполненных работ (оказанных услуг).

Одновременно с отражением выручки производится списание себестоимости проданной продукции (товаров, выполненных работ, оказанных услуг):

Д 90/2 К 43 (41, 45, 20 и т.д.) – списана себестоимость проданной продукции (товаров, выполненных работ, оказанных услуг);

Д 90/2 К счета 44 «Расходы на продажу» – списана стоимость коммерческих и иных аналогичных расходов, связанных с продвижением товара или продукции на рынок.

Хозяйственный договор может предусматривать особый порядок перехода права собственности, например, не в момент отгрузки товаров, а в момент их оплаты. Отгруженная готовая продукция (товары) в этом случае до момента их оплаты должна учитываться на счете 45 «Товары отгруженные». Отгрузка готовой продукции (товаров) по договору с особым переходом права собственности отражается проводкой: Д 45 К 43 (41). Отражение НДС на счете 90/3 производится в соответствии с используемым организацией методом учета выручки от продаж для целей налогообложения, закрепленным в приказе по учетной политике:

- а) *по моменту отгрузки продукции* (товаров, выполнения работ,

оказания услуг): Д 90/3 К 68 субсчет «Расчеты по НДС» – начислен НДС к уплате в бюджет;

б) *по моменту оплаты отгруженной продукции* (товаров, выполненных работ, оказанных услуг): Д 90/3 К 76 субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС» – учтен НДС по неоплаченной выручке; Д 76 субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС» К 68 субсчет «Расчеты по НДС» – начислен НДС к уплате в бюджет.

Начисление акцизов отражается проводкой Д 90/4 К 68 субсчет «Расчеты по акцизам».

Начисление акцизов не зависит от метода определения выручки от продаж для целей налогообложения. Исключение предусмотрено лишь для некоторых категорий подакцизных товаров (п. 1 ст. 195). По данным товарам начисление акцизов осуществляется после их оплаты. В этом случае проводки аналогичны рассмотренным выше по НДС при использовании учета выручки для целей налогообложения по моменту оплаты.

По окончании каждого месяца определяется финансовый результат (прибыль или убыток): Д 90/9 К 99 – отражена прибыль от продаж; Д 99 К 90/9 – отражен убыток от продаж.

Счет 90 на конец каждого месяца не должен иметь сальдо. Однако все субсчета 90 в течение года могут иметь сальдо, и их величина будет увеличиваться, начиная с января отчетного года.

В конце года 31 декабря осуществляется реформация баланса, все субсчета, открытые к счету 90 должны быть закрыты. Это отражается записями:

Д 90/1 К 90/9 – закрыт субсчет 90/1 по окончании года;

Д 90/9 К 90/2, 90/3, 90/4, 90/5 – закрыты субсчета к счету 90 «Продажи» по окончании года.

2. Порядок определения финансового результата деятельности предприятия

Конечный финансовый результат деятельности организации отражается

на счете 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета учитывают прибыли, а по дебету – убытки. Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансовой деятельности организации.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по куммулятивному принципу, то есть нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» предназначены для обобщения и накапливания информации о доходах и расходах организации:

а) на счете 90 формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель организации. Он определяется как разница между выручкой от реализации и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг).

б) прочие доходы и расходы, включаемые в общий финансовый результат организации, отражаются в учете обособленно от финансового результата продаж **на счете 91** «Прочие доходы и расходы» путем «развернутого» отражения отдельных статей в течение отчетного периода. Аналитический учет по субсчетам к счету 91 «Прочие доходы и расходы» следует вести по каждому виду прочих доходов и расходов. По окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

в) на счете 99 находят отражение доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами (чрезвычайные доходы и расходы), а также суммы платежей налога на прибыль.

На счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется чистая прибыль

организации, которая является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Данная величина заключительными записями декабря переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Формирование прибыли (убытка) осуществляется по следующему алгоритму:

$$\begin{array}{r} \text{Доходы по обычным видам деятельности} \\ - \\ \text{Расходы по обычным видам деятельности} \\ + - \\ \text{Сальдо прочих доходов и расходов} \\ - \\ \text{Налог на прибыль} \\ + - \\ \text{Платежи по перерасчетам по налогу на прибыль} \\ - \\ \text{Санкции за нарушения налогового законодательства} \\ = \\ \text{Чистая прибыль (убыток) за отчетный период} \end{array}$$

По итогам каждого месяца организация выявляет прибыль (убыток):

Д90/9 К99 – отражена прибыль от продаж; **Д99 К90/9** – отражен убыток от продаж.

Прибыль (убыток) от прочей деятельности отражается с помощью следующих проводок:

Д 91/9 К99 – отражена прибыль от прочей деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца);

Д 99 К 91/9 – отражен убыток от прочей деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца).

Суммы налога на прибыль, начисленные к уплате в бюджет согласно расчету (налоговой декларации) за отчетный период, отражаются в учете проводкой: **Д 99 К 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»**.

Налоговые санкции (пени и штрафы) не уменьшают налогооблагаемой прибыли и отражаются проводкой: **Д 99 К 68 соответствующий субсчет**.

Реформация бухгалтерского баланса осуществляется 31 декабря каждого счета и предусматривает закрытие счета 99 «Прибыли и убытки». В учете отражается прибыль (убыток), полученные организацией:

Д 99 К 84 – отражена чистая прибыль отчетного года;

Д 84 К 99 – отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

Контрольные вопросы по теме 17:

1. Как подразделяются доходы и расходы организации от видов ее деятельности?
2. На каком счете выявляется финансовый результат от обычных видов деятельности?
3. На каком счете выявляется финансовый результат от прочих видов деятельности?
4. Как исчисляется финансовый результат от обычных видов деятельности?
5. Какая запись производится при списании финансового результата от обычных видов деятельности?
6. Какая запись производится при списании финансового результата от прочих видов деятельности?
7. Какой записью закрывается субсчет 90-9 в конце отчетного года?
8. Какой записью закрывается субсчет 91-9 в конце отчетного года?
9. Какой счет используется для учета доходов, относящихся к последующим отчетным периодам?
10. Какой записью списываются доходы будущих периодов, относящихся к текущему периоду?
11. Какой счет предназначен для учета чрезвычайных доходов и расходов?
12. Какие расходы учитываются на счете 99 «Прибыли и убытки» в течение года?
13. Какая запись делается на счетах бухгалтерского учета при списании чистой прибыли заключительными оборотами за декабрь?
14. Для чего предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»?

ТЕМА 18. Учет капитала

1. Учет уставного капитала

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала организации предназначен счет 80 «Уставный капитал» (табл. 31).

Таблица 31

Особенности формирования уставного капитала предприятий различных организационно-правовых форм

№ п/п	Организационно-правовая форма	Уставный капитал	Особенности формирования
1	Полное товарищество	Складочный капитал	Совокупность вкладов участников полного товарищества, капитал разделен на доли
2	Товарищество на вере	Складочный капитал	Совокупность вкладов полных товарищей и вкладов участни-ков-вкладчиков
3	Общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью	Уставный капитал	Совокупность вкладов участников общества, капитал долевой
4	Закрытое акционерное общество	Уставный капитал	Совокупность в денежном выражении вкладов (акций по номинальной стоимости). Уставный капитал разделен на определенное число акций. Акции распределяются только среди учредителей ЗАО или иного заранее определенного круга лиц
5	Открытое акционерное общество	Уставный капитал	Совокупность в денежном выражении вкладов (акций по номинальной стоимости). Уставный капитал разделен на определенное число акций. ОАО проводит открытую подписку на выпускаемые им акции и осуществляет их свободную продажу
6	Производственные кооперативы	Паевой фонд	Совокупность паевых взносов членов кооператива
7	Государственные муниципальные унитарные предприятия	Уставный фонд	Совокупность выделенных организации государством или муниципальным органом основных и оборотных средств

Величина уставного капитала должна быть указана в учредительных документах организации: Уставе, учредительном договоре. Минимальный размер уставного капитала определяется федеральными законами. Уставный капитал акционерного общества состоит из номинальной стоимости акций общества, которые приобретены акционерами.

На основе учредительных документов организации на дату государственной регистрации делается проводка **Д 75 К 80** – отражена величина зарегистрированного уставного капитала на сумму вкладов участников (собственников) организации, необходимую для обеспечения ее деятельности и объявленную в учредительных документах.

Изменен порядок оплаты акций при учреждении акционерного общества. Не менее 50 % акций, распределенных при учреждении Акционерного общества, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента регистрации.

Вклады в уставный капитал могут вноситься денежными средствами и другими видами имущества. Внесение вкладов фиксируется проводкой **Д 51 (50, 52, 08, 10, 20, 21, 23, 29, 41, 43, 55, 58) К 75** - внесены вклады учредителей в уставный (складочный) капитал, а также средства, поступившие от учредителей и акционеров в счет погашения задолженности в виде денежных средств, основных средств, незавершенного строительства, материалов, незавершенного производства, товаров и др.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ (ПБУ 5/01 п. 8). При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости имущества, вносимого в оплату акций независимо от их стоимости, обязательно привлечение независимого оценщика.

Законом 120-ФЗ ограничена возможность ведения реестра акционеров самим акционерным обществом. Если число акционеров - владельцев обыкновенных акций более 50, то держателем реестра должен быть регистратор. Типовые проводки по получению и возврату вкладов по договору простого товарищества:

Д 01 (10, 41, 50, 51, 52, 58 и т.д.) К 80 – оприходованы вклады участников договора простого товарищества;

Д 80 К 01 (10, 41, 50, 51, 52, 58 и т.д.) – возвращено имущество участникам договора простого товарищества.

Учредители (участники) могут принять решение об увеличении

уставного капитала. Уставный капитал может быть увеличен только после того, как будет полностью оплачен ранее объявленный капитал. Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета увеличения уставного капитала аналогичен его формированию.

Решение об увеличении номинальной стоимости акций может принять только общее собрание. Решение об увеличении уставного капитала может быть принято советом директоров только единогласно (табл. 32).

Учредители (участники) могут принять решение об уменьшении уставного капитала, исходя из собственных интересов либо из требований законодательства. Акционерное общество обязано в соответствии с ГК РФ принять решение об уменьшении уставного капитала, если по данным годового бухгалтерского баланса стоимость чистых активов акционерного общества станет меньше величины уставного капитала. Если в результате произведенного уменьшения балансовая стоимость уставного капитала окажется ниже установленного минимума, общество подлежит ликвидации (табл. 33).

Таблица 32

Типовые проводки по увеличению уставного капитала

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Отражено увеличение уставного капитала за счет средств акционеров (участников)	75	80
2	Отражено увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала (нераспределенной прибыли) общества	83 (84)	80
3	Отражено увеличение уставного капитала за счет конвертации облигаций в акции общества	66 (67)	80
4	Отражено увеличение уставного капитала на номинальную стоимость дополнительно размещенных акций путем подписки (после регистрации итогов размещения акций и внесения изменений в устав ОАО)	75	80

Таблица 33

Типовые проводки по уменьшению уставного капитала организации

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Аннулированы собственные акции, выкупленные у акционеров (после внесения изменений в учредительные документы)	80	81
2	Уставный капитал уменьшен до величины чистых активов (после внесения изменений в учредительные документы)	80	84
3	Отражено уменьшение уставного капитала, если он не полностью оплачен в течение года после регистрации	80	75

4	Уменьшение величины уставного капитала на сумму уменьшения номинальной стоимости акций или на сумму вклада при выходе одного из участников из состава организации	80	75
---	---	----	----

ПРИМЕР

Решением собрания акционеров увеличивается уставный капитал на 30000 руб. Акционерам начислены дивиденды в сумме 38000 руб.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Отражается увеличение уставного капитала за счет дивидендов работников организации	а) субсчета 75-2 «Расчеты с учредителями по доходам»	субсчета 75-1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»	30000
	б) субсчета 75-1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»	субсчета 80-3 «Оплаченный капитал»	30000
2. Начислены дивиденды акционерам	счет 84 «Нераспределенная прибыль»	субсчета 75-2 «Расчеты с учредителями по доходам»	38000
3. Удержан налог на доходы физических лиц	субсчета 75-2 «Расчеты с учредителями по доходам»	счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»	8000

ПРИМЕР

Акционерное общество открытого типа приняло решение об увеличении уставного капитала на 200000 руб. за счет дополнительной эмиссии акций в количестве 500 шт. номинальной стоимостью по 400 руб. за акцию. Акции были проданы по цене выше номинала на сумму 280000 руб.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Отражается увеличение уставного капитала:	сч. 75 «Расчеты с учредителями»	сч. 80 «Уставный капитал»	200000
2. Проданы акции:	счета денежных средств	сч. 75 «Расчеты с учредителями»	280000
3. Отражается эмиссионный доход	сч. 75 «Расчеты с учредителями»	субсчета 83-2 «Эмиссионный доход»	80000

2. Учет других видов капитала

Добавочный капитал – это составляющая собственного капитала организации. В качестве добавочного капитала учитываются «сумма дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, проводимой в установленном порядке, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), и другие аналогичные суммы».

Для обобщения информации о добавочном капитале используется счет 83 «Добавочный капитал».

Формирование добавочного капитала может осуществляться за счет:

- > увеличения стоимости основных средств в результате переоценки;
- > эмиссионного дохода;
- > направления в него части чистой прибыли;
- > образования курсовых разниц в случае погашения задолженности по взносам в уставный (складочный) капитал, выраженной в иностранной валюте;
- > присоединения к добавочному капиталу суммы использованных целевых инвестиционных средств.

Организация имеет право не чаще одного раза в год (начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств. Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода.

Эмиссионный доход образуется у организации при продаже акций открытое акционерное общество по рыночной цене выше номинала.

Курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на добавочный капитал. В данном случае под курсовой разницей подразумевается разность, возникающая между официальными курсами иностранной валюты, котируемые ЦБ РФ, на дату ее

фактического внесения в уставный капитал и на дату государственной регистрации учредительных документов.

В бухгалтерском учете положительная курсовая разница, возникшая при внесении иностранной валюты в уставный капитал предприятия, отражается записью **Д 83 К 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».**

К добавочному капиталу присоединяются ассигнования, получаемые из бюджета любого уровня, которые израсходованы предприятием на финансирование долгосрочных инвестиций. Данные средства зачисляются вначале на специальный банковский счет, с которого затем производится их списание на покрытие расходов, осуществляемых в соответствии с инвестиционной программой предприятия. Затем израсходованная сумма бюджетных ассигнований включается в состав добавочного капитала бухгалтерской записью **Д 86 «Целевое финансирование» К 83 «Добавочный капитал».** Основанием для такого присоединения может выступать только факт использования бюджетных средств по целевому назначению.

Добавочный капитал может пополняться за счет средств, направляемых на пополнение собственных оборотных средств, данный источник образуется в процессе распределения участниками нераспределенной прибыли предприятия.

Средства добавочного капитала наиболее часто используются на следующие цели:

- > погашение сумм снижения стоимости основных средств в результате переоценки;
- > увеличение уставного капитала организации;
- > погашение убытка;
- > распределение между акционерами.

Снижение величины добавочного капитала возможно при снижении стоимости основных средств, выявившейся по результатам их переоценки. Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов.

ПРИМЕР

По состоянию на 01.01 текущего года провели переоценку объекта основных средств индексным методом. Первоначальная стоимость объекта 800000 руб. Амортизация начислена в сумме 300000 руб. При дооценке объекта использован индекс 1,15.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Сумма дооценки составила: 120000 (800000 x 1,15 - 800000) руб.	01 «Основные средства»	субсчета 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»	120000
2. Произведен пересчет сумм амортизации в связи с дооценкой объекта: 45000 (300000 x 1,15 - 300000) руб.	субсчета 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»	сч. 02 «Амортизация основных средств»	45000

Таблица 34

Типовые проводки по формированию добавочного капитала

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Увеличена стоимость объекта основных средств в результате переоценки	01	83
2	Доход от размещения собственных акций по цене выше номинала (эмиссионный доход) направлен на увеличение добавочного капитала	75	83
3	Чистая прибыль направлена на формирование (увеличение) добавочного капитала	84	83
4	Фактически использованные целевые инвестиционные средства включены в состав добавочного капитала (в некоммерческой организации)	86	83

В пункте 15 ПБУ 6/01 по вопросу списания накопленных сумм дооценки содержится следующее требование: «При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации». Организации обязаны при выбытии объекта основных средств выполнять следующую проводку **Дебет 83** «Добавочный капитал», субсчет «Прирост стоимости имущества по переоценке», **Кредит 84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» –

списаны накопленные по данному конкретному объекту суммы дооценки.

Для выполнения этой проводки должны быть выполнены следующие действия:

1. Сальдо счета 83 «Добавочный капитал» в части субсчета «Прирост стоимости имущества по переоценке» должно быть расшифровано по всем объектам основных средств, подвергавшимся переоценке. На основании ведомостей проведения переоценки необходимо определить долю добавочного капитала, приходящуюся на каждый отдельный инвентарный объект.

2. В случае имевшего место использования добавочного капитала для увеличения уставного капитала либо для уценки основных средств ниже их первоначальной стоимости организация должна определить, каким именно объектам не будет соответствовать полная сумма накопленных дооценок. Например, можно принять, что на эти цели использована переоценка уже выбывших с баланса объектов.

3. В момент списания основных средств с баланса (по любым причинам) в учете делается указанная выше запись на всю сумму дооценок, приходящуюся на долю выбывающего объекта. Сумма дооценок, приходящаяся на долю выбывающего объекта, могла быть ранее уменьшена в случае, если рассматриваемые объекты были в списке, сформированном на предыдущем шаге. Тогда запись будет делаться не на всю сумму накопленных по объекту дооценок, а на ее неизрасходованную часть (табл. 35).

Таблица 35

Типовые проводки по использованию добавочного капитала

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Уменьшена стоимость объекта основных средств в результате переоценки	83	01
2	Отражено превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды	83	91
3	Добавочный капитал распределен между учредителями (участниками) организации	83	75/2
4	Добавочный капитал направлен на увеличение уставного капитала (после внесения изменений в учредительные документы)	83	80
5	Добавочный капитал направлен на погашение убытка	83	84

Резервный капитал образуется за счет чистой прибыли, он имеет строго целевое назначение. В балансе отражается по соответствующей статье и включает резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством, и резервы, образованные в соответствии с учредительными документами. Таким образом, резервный капитал подразделяется на резервный фонд, создаваемый предприятиями в обязательном порядке, и другие необязательные резервные фонды. Эти типы резервных фондов должны отражаться в балансе отдельно.

В российских акционерных обществах законодательством установлен четкий порядок формирования обязательного резервного фонда. В ст. 35 Закона «Об акционерных обществах» установлены требования к формированию резервного фонда: его минимальный размер 5 % уставного капитала.

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Для иных целей резервный фонд не может быть использован.

Для предприятия с иностранными инвестициями размер резервного фонда составляет не менее 25 % его уставного капитала.

Общества с ограниченной ответственностью не обязаны создавать резервный фонд. Однако такое общество может создать резервный капитал, если это предусмотрено уставом общества. Кооперативы, унитарные предприятия также могут создавать резервный фонд на условиях, установленных уставом. В некоммерческих организациях создание резервного фонда не предусмотрено.

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала предназначен пассивный счет 82 «Резервный капитал». Отчисления в резервный фонд отражаются по кредиту счета, а использование фонда – по его дебету. Резервный фонд независимо от организационно-правовой формы организации формируется за счет чистой прибыли (не менее 5 %).

Направления использования резервного капитала (фонда) должны быть отражены в уставе организации. Формирование резервного капитала за счёт прибыли отражается проводкой Д 84 К 82.

Использование средств резервного капитала может быть осуществлено по следующим направлениям:

- покрытие убытка за отчетный год;
- погашение облигаций и выкуп акций открытое акционерное общество, если иных средств для этого недостаточно.

В бухгалтерском учете это отражается следующими проводками:

Д 82 К 84 – средства резервного капитала направлены на погашение убытка;

Д 82 К 66 – резервный капитал направлен на погашение краткосрочных облигаций;

Д 82 К 67 – резервный капитал направлен на погашение долгосрочных облигаций открытого акционерного общества.

Накопленные в необязательных резервных фондах средства можно использовать на самые разнообразные цели, например, для выплаты дивидендов акционерам при отсутствии прибыли за истекший год. Синтетический учет резервного капитала ведется в журнале-ордере № 12.

ПРИМЕР

По итогам работы за год акционерное общество получило прибыль (кредитовое сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки») в сумме 150000 руб. Размер обязательных ежегодных отчислений в резервный капитал – 10000 руб.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
31 декабря года списывается нераспределенная прибыль отчетного года:	сч. 99 «Прибыли и убытки»	субсчета 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	150000
1 января года: - списана прибыль отчетного года:	субсчета 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	субсчета 84-2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»	150000
- часть чистой прибыли прошлого года направлена на формирование резервного	субсчета 84-2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»	сч. 82 «Резервный капитал»	10000

капитала:			
-----------	--	--	--

3. Определение суммы нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Нераспределенная прибыль – это часть чистой прибыли, которая не была распределена между акционерами (участниками) и осталась в распоряжении предприятия.

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Экономическое содержание этого счета заключается в аккумуляровании невыплаченной в форме дивидендов или нераспределенной прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера. Формирование нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается следующими проводками:

Д 99 К 84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению» – отражена чистая прибыль отчетного года;

Д 84 субсчет «Непокрытый убыток» К 99 – отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

В течение отчетного года финансовый результат организации (прибыль или убыток) отражается на счете 99 «Прибыли и убытки». 31 декабря каждого года при реформации баланса сумма полученной чистой прибыли (убытка) списывается со счета 99 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Чистая прибыль может быть использована на:

- выплату дивидендов акционерам (участникам) организации;
- создание и пополнение резервного капитала;
- увеличение добавочного капитала;
- погашение убытков прошлых лет.

В случае получения убытка решение о том, за счет каких средств он будет покрыт, принимается собственниками (учредителями) организации (общим собранием акционеров в акционерных обществах или собранием участников общества с ограниченной ответственностью).

Убыток может быть погашен за счет:

- целевых взносов акционеров (участников) организации;
- средств резервного капитала;
- средств нераспределенной прибыли прошлых лет.

Таблица 36

Типовые проводки по погашению убытков организации

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Убыток покрыт за счет целевых взносов работников организации	73	84
2	Убыток покрыт за счет целевых взносов учредителей организации	75	84
3	Средства резервного капитала направлены на погашение убытка	82	84
4	Средства добавочного капитала направлены на погашение убытка	83	84
5	Уставный капитал уменьшен до величины чистых активов (после внесения изменений в учредительные документы)	80	84

Убыток может быть списан с баланса, если общее собрание примет решение об уменьшении уставного капитала до величины чистых активов.

Решение о распределении чистой прибыли принимается собственниками (учредителями) организации. Такое решение обычно принимается в начале года, следующего за отчетным. Распределение чистой прибыли находится в исключительной компетенции общего собрания участников (акционеров) и не может быть осуществлено единоличным распоряжением (приказом) руководителя организации. Собрание акционеров (участников) организации может принять решение не распределять полученную прибыль или оставить нераспределенной какую-то ее часть. Организация может самостоятельно организовать аналитический учет прибыли, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования средств. Чистая прибыль может быть использована только на развитие организации при наличии согласия собственника(табл. 37).

Таблица 37

Типовые проводки по использованию нераспределенной прибыли

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Оплачены расходы за счет нераспределенной прибыли с расчетного, валютного, специального счетов в банке (по решению учредителей)	84	51,52, 55
2	Начислены дивиденды (доходы) учредителям (участникам), являющимся сотрудниками организации	84	70
3	Начислены дивиденды (доходы) учредителям (участникам) организации	84	75/2

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
4	Начислены доходы участникам простого товарищества (на отдельном балансе)	84	75/2
5	Начислены доходы, причитающиеся государственному (муниципальному) органу (в учете унитарного предприятия)	84	75/2
6	Чистая прибыль направлена на увеличение уставного капитала (после внесения изменений в учредительные документы)	84	80
7	Чистая прибыль направлена на формирование (увеличение) резервного капитала	84	82
8	Чистая прибыль направлена на формирование (увеличение) добавочного капитала	84	83
9	Чистая прибыль отчетного года направлена на погашение убытков прошлых лет	84	84

Следует обратить внимание на то, что отражение на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)» расходов за счет чистой прибыли при ее отсутствии не допускается. В этом случае расходы должны отражаться на счетах учета расходов по обычным видам деятельности либо внереализационных, операционных расходов.

При аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

В аналитическом учете возможно разделение средств нераспределенной прибыли, использованных в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованных. Аналитический учет нераспределенной прибыли должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. В аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться. На предприятиях должен быть организован системный контроль состояния и движения средств нераспределенной прибыли.

К счету 84 могут быть открыты следующие субсчета (табл. 38):

- «Прибыль, подлежащая распределению» (84/1);
- «Нераспределенная прибыль в обращении»(84/2);
- «Нераспределенная прибыль использованная»(84/3).

Таблица 38

Основные функции субсчетов

Прибыль, подлежащая распределению (84/1)	Нераспределенная прибыль в обращении (84/2)	Нераспределенная прибыль использованная (84/3)
- Зачисление всей суммы чистой прибыли отчетного года: Д 99 К 84/1 - Начисление дивидендов: Д 84/1 К 70,75 - Отчисления в резервный фонд: Д 84/1 К 82	- Отражение общей суммы нераспределенной между акционерами прибыли - Характеристика величины средств, накопленных для создания нового имущества в форме основных и других материальных ресурсов - Отражение фактического использования средств на создание нового имущества	- Обобщение информации о том, какая часть средств нераспределенной прибыли превращена из денежной формы в товарную, т. е. на какую сумму приобретено новое имущество. По мере производства записи: дебет счета 01 и кредит счета 08 в учете делается внутренняя запись по счету 84: дебет субсчета «Нераспределенная прибыль в обращении» и кредит субсчета «Нераспределенная прибыль использованная»

4. Учет государственной помощи

Основным нормативным актом, определяющим порядок учета государственных субсидий, является ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденное 16 октября 2000 г. Приказом МФ РФ № 92 н.

Согласно пункту 1 ПБУ 13/2000, государственная помощь – это увеличение экономической выгоды организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества). При этом экономической выгодой не является деятельность государства, которая влияет на общие хозяйственные условия: создание в развивающихся регионах инфраструктуры (строительство дорог, средств связи, инженерных коммуникаций и т.д.), установление ограничений на деятельность конкурентов, занимающих доминирующее положение на рынке, и т.п.

В соответствии с п. 4 ПБУ 13/2000 организации должны раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о государственной помощи, представленной в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов).

Субсидия – это бюджетные средства, предоставляемые организации на

условиях долевого финансирования целевых расходов.

Субвенции – это бюджетные средства, предоставляемые организации на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе.

На практике государство оказывает организациям помощь не только в денежной, но и в натуральной форме: безвозмездно передает земельные участки, природные объекты, объекты инженерной инфраструктуры и т.д. Согласно ПБУ 13/2000, информацию о такого рода государственной помощи также необходимо раскрыть в бухгалтерской отчетности.

ПБУ 13/2000 устанавливает два способа принятия к учету бюджетных средств. Первый способ заключается в следующем: в бухгалтерском учете организации одновременно отражаются дебиторская задолженность по бюджетным средствам и возникновение целевого финансирования: **Д 76 К 86**.

По мере фактического получения средств предприятия делают проводки:

Д51 К 76 – поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д 08 К 76 – поступили объекты имущества, предоставленные бюджетом.

Такой способ учета бюджетных средств можно применять только в том случае, если одновременно выполняются следующие условия:

> организация уверена, что сможет выполнить условия предоставления бюджетных средств (подтверждением могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация);

> организация уверена, что получит бюджетные средства (подтверждением могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств и т.д.).

При втором способе бюджетные средства принимаются к учету по мере фактического поступления ресурсов. В бухгалтерском учете это отражается следующими проводками:

Д 51 К 86 – поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д 08 К 86 – поступили объекты имущества, предоставленные бюджетом.

Организация определяет стоимость объектов имущества, предоставленных бюджетом, исходя из цены, по которой в сравнительных обстоятельствах она определяет стоимость таких же или подобных активов.

Порядок списания бюджетных средств зависит от того, для каких целей эти средства были предоставлены: для финансирования капитальных расходов, текущих расходов или расходов, которые организация понесла в предыдущем отчетном периоде.

5. Бюджетные средства, полученные на финансирование капитальных расходов

В соответствии с п. 9 ПБУ 13/2000 организация, вводя объекты внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов) в эксплуатацию, списывает со счета целевого финансирования сумму бюджетных средств и учитывает их как доходы будущих периодов. Затем по мере начисления амортизации соответствующие суммы ежемесячно списываются со счета доходов будущих периодов на внереализационные доходы:

Д76 К 86 – отражена задолженность по бюджетному финансированию;

Д 51 К 76 – поступило бюджетное финансирование;

Д 86 К 98 – учтены бюджетные средства в составе доходов будущих периодов после оприходования объекта.

Если организации за счет бюджетных средств покупают внеоборотные активы, не подлежащие амортизации (объекты внешнего благоустройства, дорожного хозяйства, библиотечные фонды), то они в течение срока, в котором признаются расходы, связанные с выполнением условий предоставления бюджетных средств, списывают эти средства со счета доходов будущих периодов на прочие доходы.

6. Бюджетные средства, полученные на финансирование текущих расходов

В этом случае в момент принятия к учету материально-производственных запасов (МПЗ), начисления оплаты труда и т.п. бюджетные средства

списываются со счета целевого финансирования и учитываются как доходы будущих периодов. Затем по мере отпуска МПЗ в производство начисления заработной платы и т.п. соответствующие суммы списываются со счета доходов будущих периодов на прочие доходы:

Д 51 К 86 – поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д 10 К 60 – оприходованы материалы;

Д 86 К 98 – учтены бюджетные средства в составе доходов будущих периодов;

Д 20 К 10 – списаны в производство материалы;

Д 98 К 91 – отнесена на прочие доходы часть средств бюджетного финансирования.

Согласно пункту 10 ПБУ 13/2000, бюджетные средства, полученные на финансирование расходов предыдущих отчетных периодов, сначала отражаются в составе задолженности по бюджетному финансированию. Затем по мере поступления эти средства списываются на прочие доходы:

Д 51 К 76 – поступило бюджетное финансирование;

Д 76 К 91 – отнесены на прочие доходы бюджетные средства.

Согласно статье 78 Бюджетного кодекса РФ, организация должна вернуть бюджетные средства, если она использовала их не по назначению или не использовала в срок. Порядок отражения в учете операций по возврату бюджетных средств зависит от того, когда были получены эти средства – в текущем отчетном периоде или в предыдущие годы.

Организации, которые возвращают бюджетные средства, полученные в текущем году, делают исправительные (сторнировочные) проводки. Это установлено пунктом 13 ПБУ 13/2000.

В бухгалтерском учете организации это отражается следующим образом:

Д 86 К 98 – восстановлены полученные бюджетные средства, ранее отнесенные в состав доходов будущих периодов;

Д 98 К 91 – восстановлена часть средств бюджетного финансирования, отнесенная на прочие доходы;

Д 86 К 51 – возвращены бюджетные средства.

7. Учет средств целевого финансирования

К целевым финансированию и поступлениям относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно-исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских учреждений и т.п.

Источниками целевых поступлений и финансирования являются: ассигнования из государственного, регионального или местного бюджета; взносы родителей; средства, поступающие от других организаций; средства фондов специального назначения и др.

Средства целевого финансирования и поступлений расходуются в соответствии с утвержденными сметами. Использование указанных средств не по назначению запрещается. Для учета средств целевого назначения используют пассивный счет 86 «Целевое финансирование». Поступление средств отражается по кредиту данного счета, а расходование – по дебету.

Поступление в счет целевого финансирования:

- оборудование – **Д 07, 08 К 86**;
- материалы – **Д 10 К 86**;
- объекты незавершенного производства – **Д 20 К 86**;
- товары – **Д 41 К 86**;
- денежные средства – **Д 50, 51, 52, 55 К 86**.

Отражены средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования каких-либо мероприятий: **Д 76 К 86**.

Использование средств целевого финансирования отражается следующим образом:

- на содержание некоммерческой организации – **Д 86 К 20, 26**;
- на инвестиционные цели – **Д 86 К 83**;
- на финансирование расходов – **Д 86 К 98**.

Аналитический учет по счету 86 ведут по назначению целевых средств и

в разрезе источников поступления.

ПРИМЕР

Поступило в июне бюджетное финансирование на сумму 200000 руб. для приобретения материалов. В июне приобретено материалов на сумму 200000 руб. Используются в производстве приобретенные материалы: в июле – 100000 руб.; августе – 60000 руб.; сентябре – 40000 руб.

РЕШЕНИЕ

Операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Отражаем задолженность бюджета	сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	сч. 86 «Целевое финансирование»	200000
2. Поступление средств из бюджета	сч. 51 «Расчетные счета»	сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	200000
3. Получены от поставщика материалы	сч. 10 «Материалы»	сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	200000
4. Отражается использование средств бюджетного финансирования	сч. 86 «Целевое финансирование»	сч. 98 «Доходы будущих периодов»	200000
5. Отпущены в производство материалы	- в июле сч. 20 «Основное производство»	сч. 10 «Материалы»	100000
	- в августе сч. 20 «Основное производство»	сч. 10 «Материалы»	60000
	- в сентябре сч. 20 «Основное производство»	сч. 10 «Материалы»	40000
6. Списывается на финансовые результаты сумма доходов будущих периодов	- в июле сч. 86 «Целевое финансирование»	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	100000
	- в августе сч. 86 «Целевое финансирование»	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	60000
	- в сентябре сч. 86 «Целевое финансирование»	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	40000

Контрольные вопросы по теме 18:

1. На каком счете (независимо от организационно-правовой формы хозяйствующего субъекта) формируется информация о состоянии и

- движении уставного капитала?
2. Какие субсчета открываются в акционерных обществах в развитие счета 80 «Уставный капитал»?
 3. Какой записью в акционерных обществах отражается размер оплаченного уставного капитала?
 4. За счет чего можно увеличить уставный капитал акционерного общества?
 5. Какой записью отражается аннулирование акций, выкупленных у акционеров?
 6. Что понимается под чистыми активами?
 7. За счет каких источников увеличивается складочный капитал?
 8. За счет каких источников формируется паевой фонд?
 9. Какой записью отражается увеличение паевого фонда за счет прибыли?
 10. Какой записью отражается поступление имущества от учредителя унитарного предприятия?
 11. Какой записью отражается внесение основных средств в уставный капитал простого товарищества?
 12. На каком счете осуществляется учет расчетов с учредителями по дивидендам (процентам)?
 13. Какой записью отражается начисление дивидендов работникам организации?
 14. На каком счете осуществляется учет расчетов хозяйствующего субъекта по доходам, получаемым от участия в других организациях?
 15. За счет каких источников формируется добавочный капитал?
 16. Какие субсчета ведутся в развитие счета 83 «Добавочный капитал»?
 17. В каких случаях возможны дебетовые записи по счету 83 «Добавочный капитал»?
 18. На какие цели может быть использован резервный капитал?
 19. Какие субсчета ведутся в развитие счета 82 «Резервный капитал»?
 20. На какие цели могут быть получены бюджетные средства?
 21. Какой записью отражается использование средств бюджетного

финансирования?

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ. *О бухгалтерском учете* (принят ГД ФС РФ 23 февр. 1996 г.; ред. от 03.11.2006) // СЗ РФ. 1996. 25 нояб. № 48. Ст. 5369.
2. Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67 н. *О формах бухгалтерской отчетности организаций* (ред. от 18.09.2006) // Финансовая газета. 2003. № 33.
3. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43 н. *Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации»* ПБУ 4/99 (ред. от 18.09.2006) // Финансовая газета. 1999. № 34.
4. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44 н. *Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов»* ПБУ 5/01 (ред. от 26.03.2007) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2001. 30 июля. № 31.
5. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26 н. *Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств»* ПБУ 6/01 (ред. от 27.11.2006; зарегистр. в Минюсте РФ 28.04.2001 № 2689) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2001. 14 мая. № 20.
6. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32 н. *Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации»* ПБУ 9/99 (ред. от 27.11.2006; зарегистр. в Минюсте РФ 31.05.1999 № 1791) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. 28 июня. № 26.
7. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33 н. *Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации»* ПБУ 10/99 (ред. от 27.11.2006; зарегистр. в Минюсте РФ 31.05.1999 № 1790) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. 28 июня. № 26.
8. Бахрушина, М.А. *Бухгалтерский управленческий учет*: учеб. для студ.

вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Бахрушина. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Омега-Л, 2004.

9. Кондраков, И.П. *Бухгалтерский учет*: учеб. пособие / И.П. Кондраков. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2004.

10. Палий, В.Ф. *Международные стандарты финансовой отчетности* / В.Ф. Палий. М.: ИНФРА-М, 2003.

11. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94 н. *Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению* (ред. от 18.09.2006) // Экономика и жизнь. 2000. № 46.

12. Безруких, П.С. *Бухгалтерский учет* / П.С. Безруких. М.: ИНФРА-М, 2002. 568 с.

13. Козлова, Е.П. *Бухгалтерский учет в организациях* / Е.П. Козлова, Е.Н. Галанина, Т.П. Бабченко. М.: Финансы и статистика, 2007. 404 с.

14. Пканоров, П.С. *Средний заработок: Случаи и порядок исчисления* / П.С. Пканоров. М.: Налоговый вестник, 2007. 272 с.

15. Письмо ГНС РФ от 28.06.1996 № ПВ-6-09/450. *О реализации отдельных положений Указа Президента Российской Федерации от 08.05.96 № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплин»* (зарегистр. в Минюсте РФ 16.07.1996 N 1124) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1996. № 3.

16. *Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)* от 30.11.1994 № 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994; ред. от 17.07.2009, с изм. от 18.07.2009) // СЗ РФ. 1994. 5 дек. № 32. Ст. 3301.

17. *Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая)* от 26.01.1996 № 14-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.12.1995; ред. от 17.07.2009) // СЗ РФ. 1996. 29 янв. № 5. Ст. 410.

18. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)* от 05.08.2000 № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000; ред. от 19.07.2009; с изм. и

доп., вступ. в силу с 22.08.2009) // СЗ РФ. 2000. 7 авг. № 32. Ст. 3340.

19. **Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции** (утв. Миннауки РФ 15.06.1994 № ОР-22-2-46) // Российские вести. 1995. 25 мая. № 95.

20. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49. **Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств** // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1995. № 9.

21. Приказ Минфина РФ от 09.07.2007 № 60 н. **Об утверждении формы бланка строгой отчетности** (зарегистр. в Минюсте РФ 17.07.2007 № 9857) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. 30 июля. № 31.

22. Николаева, С.А. **Принципы формирования и калькулирования себестоимости продукции** / С.А. Николаева. М.: Аналитика-Пресс, 2006.

23. Николаева, С.А. **Учет затрат в условиях рынка: Система Директ-Костинг** / С.А. Николаева. М.: Аналитика-Пресс, 2006.

24. Пошерстник, Е.Б. **Состав и учет затрат в современных условиях** / Е.Б. Пошерстник, Н.В. Пошерстник. М.–СПб.: Издательский Торговый Дом «Герда», 2007.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Перечень ПБУ

1. ПБУ 1/98, утвержденное приказом Министерства финансов от 9.12.98 № 60 н, называется «Учетная политика предприятия»;
2. ПБУ 2/94, утвержденное приказом Министерства финансов от 20 декабря 1994 года, № 167, называется «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство»;
3. ПБУ 3/2000, утвержденное приказом Министерства финансов от 10.02.2000 года № 2 н, называется «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте»;
4. ПБУ 4/99, утвержденное приказом Министерства финансов от 6.07.99 № 43 н, называется «Бухгалтерская отчетность организации»;
5. ПБУ 6/01, утвержденное приказом Министерства финансов от 30.03.01 № 26 н, называется «Учет основных средств»;
6. ПБУ 5/01, утвержденное приказом Министерства финансов от 9.06.01 № 44 н, называется «Учет материально-производственных запасов»;
7. ПБУ 7/98, утвержденное приказом Министерства финансов от 25.11.98 № 56 н, называется «Событие после отчетной даты»;
8. ПБУ 8/01, утвержденное приказом Министерства финансов от 28.11.01 № 96 н, называется «Условные факты хозяйственной деятельности»;
9. ПБУ по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 29.07.98 № 34 н;
10. ПБУ 9/99 «Доходы организаций» от 6.05.98 № 32 н;
11. ПБУ 10/99 «Расходы организаций» от 6.05.99 № 33 н;
12. ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах» от 13.01.2000 № 5 н;
13. ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» от 27.01.00 № 11 н;
14. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» от 16.10.00 № 92 н;
15. ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» от 16.10.00 № 91 н;
16. ПБУ 15/01 «Учет займов, кредитов и затрат по их обслуживанию» от 2.08.01 № 60 н;
17. ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» от 2.07.02 № 66 н;
18. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские и технологические работы» от 19.11.02 № 115 н;
19. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» от 19.11.02 № 114 н;
20. ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» от 10.12.02 № 126 н;
21. ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» от 24.11.03 № 105 н.

Классификация ценных бумаг

1. По экономическому назначению:

1) акции акционерных обществ – любые ценные бумаги, удостоверяющие право их владельца на долю в собственных средствах акционерного общества, на получение дохода от его деятельности и, как правило, на участие в управлении этим обществом;

2) облигации (предприятий и т.п.) – любые ценные бумаги, удостоверяющие отношения займа между их владельцем (кредитором) и лицом, выпустившим документ (должником);

3) государственные долговые обязательства – любые ценные бумаги, удостоверяющие отношения займа, в которых должником выступает государство, органы государственной власти или управления;

4) производные ценные бумаги – любые ценные бумаги, удостоверяющие право их владельца на покупку или продажу акций, облигаций и государственных долговых обязательств (финансовые фьючерсы, варранты и др.);

5) вексель – составленное по установленной законом форме безусловное письменное долговое денежное обязательство, выданное одной стороной (векселедателем) другой стороне (векселедержателю), в т.ч. коммерческие бумаги – краткосрочные финансовые простые векселя, выпущенные для краткосрочного привлечения средств в оборот эмитента;

6) прочие ценные бумаги – иные финансовые инструменты, которые Минфин РФ вправе квалифицировать в качестве новых видов ценных бумаг.

2. В зависимости от способа передачи прав:

1) именные ценные бумаги, права держателя которых подтверждаются как на основе имени владельца, внесенного в текст бумаги, так и записи в соответствующей книге регистрации ценных бумаг, ведущейся эмитентом (прежде всего именные акции, облигации и сертификаты). Передаются путем цессии;

2) ценные бумаги на предъявителя, для реализации и подтверждения прав владельца которых достаточно просто предъявления ценной бумаги;

3) ордерные ценные бумаги, права держателей которых подтверждаются как предъявителем этих бумаг, так и наличием соответствующих передаточных надписей (индоссамента).

3. В зависимости от характера операций и сделок:

1) фондовые или денежные (прежде всего сюда относятся акции и облигации и производные от них ценные бумаги, имеющие хождение на фондовых биржах);

2) коммерческие (капитальные), или товарные бумаги, обслуживающие процесс товарооборота и определенные имущественные сделки (векселя, чеки; коносамента, складские и залоговые свидетельства, закладные и т.д.).

Учебное издание

Острякова Юлия Евгеньевна
Давидовская Вера Николаевна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ:
теоретический и практический аспекты**

Учебно-практическое пособие

Редактор Е.Аверьянова
Корректор А. Лихачева
Технический редактор О.Евдокимова

Подписано в печать 20.09.2009. Формат бумаги 60x84 1/16.
Печать трафаретная. Печ. л. 15,25. Тираж 100 экз.

Государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Ивановский государственный архитектурно-строительный университет».
153037, г. Иваново, ул. 8 Марта, 20.

Тираж отпечатан на копировальной технике частного предприятия.
ОГРН 304370230300436