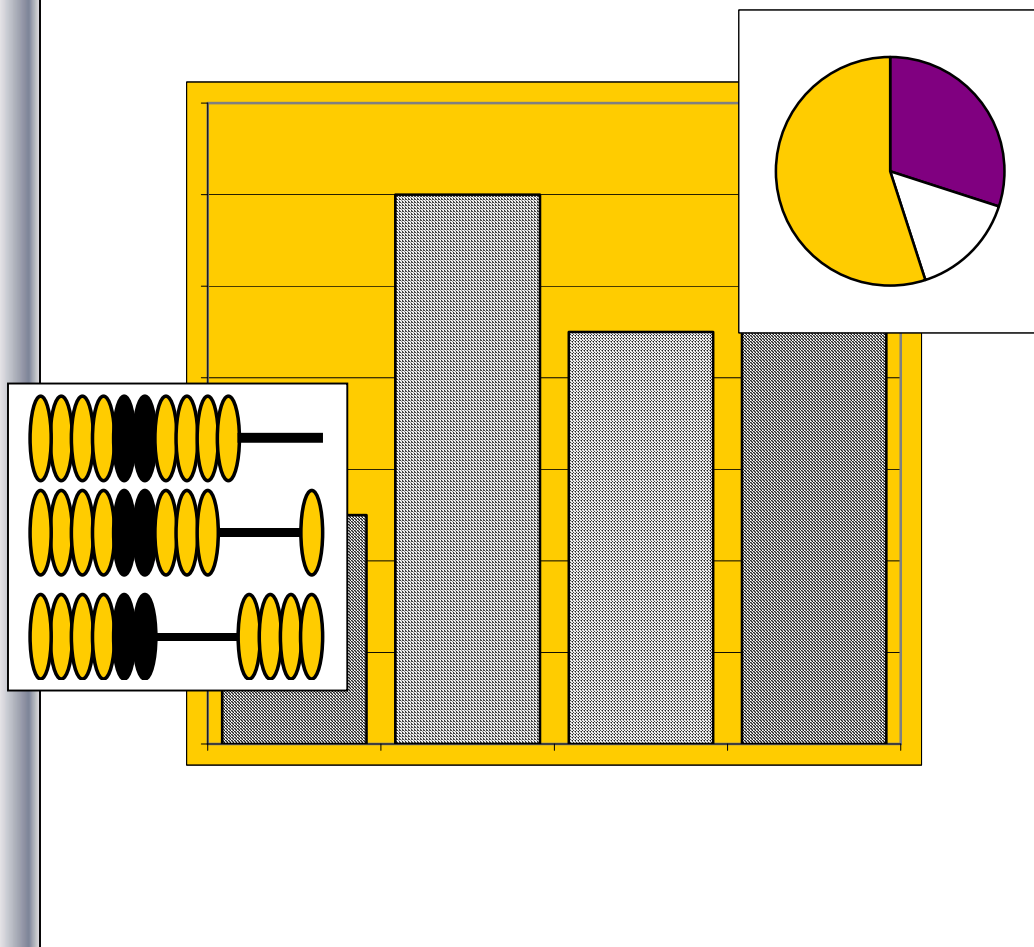




Анисимова Т.П.  
Прозорова В.С.  
Трошина Л.Е.  
Куликова А.Н.  
Голованов П.В.

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ



**Анисимова Т.П.  
Прозорова В.С.  
Трошина Л.Е.  
Куликова А.Н.  
Голованов П.В.**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

Издание одиннадцатое дополненное и переработанное

Допущено учебно-методическим объединением по образованию в области  
производственного менеджмента в качестве учебного пособия для межвузов-  
ского использования.

**ИВАКО Аналитик  
Москва  
2011**

**ББК 65.050**

**Анисимова Т.П., Голованов П.В., Куликова А.Н., Прозорова В.С., Трошина Л.Е. Бухгалтерский учет и отчетность. - М.: ИВАКО Аналитик, 2011.-102 с.: ил.  
ISBN 5-89547-058-0**

Настоящее учебное пособие предназначено для изучения теоретических основ и получения практических навыков ведения бухгалтерского учета. В нем максимально доступно изложены теоретические основы бухгалтерского учета, рассмотрены все разделы бухгалтерского учета, приведены необходимые примеры и расчеты по наиболее сложным элементам учета, рассмотрены бухгалтерские проводки.

В разделы пособия введены новые положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, которые разработаны в соответствии с международными стандартами и методами бухгалтерского учета.

Учебное пособие предназначено для бухгалтеров, студентов, аспирантов, преподавателей.

Издается в авторской редакции.

Учебно-методическим изданиям, предназначенным для распространения среди учащихся данного учебного заведения, ISBN не присваивается.

© ИВАКО Аналитик, 2011г.

---

### **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

*Анисимова Тамара Петровна, Прозорова Валентина Сергеевна, Трошина Лидия Евгеньевна, Куликова Анна Николаевна, Голованов Павел Вячеславович*

Издательство «ИВАКО Аналитик».  
Тираж 300. Объем 6,65 п.л. 60х90/8

## Содержание

1. МЕСТО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА..	4
2. СУЩНОСТЬ И ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	6
3. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	8
4. ПРИНЦИПЫ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	9
5. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ .....	11
6. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	14
7. СЧЕТА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.....	14
8. ВЛИЯНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС.....	22
9. ОБОРОТНЫЕ ВЕДОМОСТИ.....	23
10. СОСТАВ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ .....	25
11. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	28
12. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ .....	28
13. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ .....	33
14. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	41
15. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ.....	44
16. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ.....	46
17. УЧЕТ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ.....	49
18. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО.....	54
19. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ .....	59
20. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) И ПРОЧИХ ДОХОДОВ.....	59
21. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА .....	63
22. УЧЕТ ПРИБЫЛИ И ЕЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ .....	66
23. УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ.....	72
24. УЧЕТ ЦЕННОСТЕЙ, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩИХ ОРГАНИЗАЦИИ .....	79
УЧЕТ ТЕКУЩЕЙ АРЕНДЫ У АРЕНДАТОРА .....	80
25. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ .....	82
26. ПРОГРАММЫ АВТОМАТИЗАЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА .....	83
27. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ЦЕЛЯХ .....	90
ПРИЛОЖЕНИЕ 1.....	92
ПРИЛОЖЕНИЕ 2.....	93
ПРИЛОЖЕНИЕ 3.....	95
ПРИЛОЖЕНИЕ 4.....	97

## 1. МЕСТО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА

Существуют следующие виды учета: финансовый, управленческий, налоговый.

Задача бухгалтерского учета для внешних пользователей — инвесторов, кредиторов, банков, государственных органов — получение достоверной информации об имущественном и финансовом состоянии предприятия; для внутренних пользователей - менеджеров компаний различного уровня управления — получение достоверной и оперативной информации, необходимой для принятия решений по управлению, в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия.

Первая специализация бухгалтерского учета — финансовый учет, вторая специализация (оперативный учет и анализ) — управленческий учет.

**Цель финансового учета** — предоставление данных, необходимых для составления финансовой отчетности фирмы, которая предназначена как для собственной администрации, так и для внешних пользователей. Чтобы данные финансовой отчетности были сравнимы и содержали необходимую информацию для объективной оценки внешними пользователями, инвесторами и кредиторами финансового положения фирмы, ее платежеспособности, кредитоспособности, оценки степени рентабельности инвестиций в данное предприятие, финансовый учет необходимо вести в соответствии с четко определенными требованиями и стандартами.

**Управленческий учет** охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием. Его цель - прежде всего, обеспечить менеджеров информацией для принятия научно обоснованных управленческих решений. К данным управленческого учета, предназначенным для руководства фирмы, предъявляются совершенно иные требования, чем к информации, представленной в финансовой отчетности и используемой внешними пользователями.

Идеологическим началом разделения бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения стали изменения, внесенные в «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» от 01.07.1995 года № 661.

**Налоговый учет** преследует чисто фискальную цель; он необходим для определения размера налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет, и, прежде всего, для обеспечения правильного расчета сумм налоговых отчислений в бюджет в соответствии с требованиями нормативных документов, регулирующих систему налогов и отчислений в РФ.

Проведем сравнительный анализ финансового, управленческого и налогового видов учета по следующим показателям.

1. Основные пользователи информации. Пользователи финансовых отчетов традиционно находятся вне фирмы, подготавливающей отчет. Руководители фирмы отвечают за качество отчетности. Внутренние отчеты составляются для руководства фирмы, они не доступны для внешних пользователей. Данные, содержащиеся в этих отчетах, представляют коммерческую тайну фирмы. К таким отчетам, в частности, относятся сметы расходов и доходов; калькуляция себестоимости продукции, которые используются при определении цены продажи продукции, в планировании производства и реализации; планы капитальных вложений.

Пользователями налоговых отчетов являются, в первую очередь, налоговые органы. Налоговые отчеты и справки расчетов налоговых отчислений необходимо подавать в налоговую инспекцию в установленные сроки. Руководители фирмы отвечают за качество отчетности и правильность расчетов сумм налоговых отчислений.

2. Способы отражения учетной информации. Финансовую отчетность фирмы составляют в денежном выражении (стоимостной оценке); она включает конечные остатки по всем счетам Главной книги. Хозяйственные операции отражают на счетах обязательно по системе двойной записи. Регистрация управленческой информации не обязательно должна опираться

на систему двойной записи, накапливаться на счетах Главной книги. Может использоваться любая система, которая является полезной для сбора и анализа информации.

Расчеты налоговых отчислений отражаются в налоговой отчетности и справках к расчетам, которые, как и финансовая отчетность, составляются в денежном выражении.

Различия между ведением финансового учета и налогового учета состоят в вопросе определения выручки от реализации и себестоимости продукции.

3. Свобода выбора. Финансовый учет базируется на четких стандартах и принципах, которые определяют регистрацию, оценку и отражение хозяйственных операций. Управленческий учет не имеет строгих ограничений, здесь используется единственный критерий — полезность для принятия обоснованных управленческих решений.

Так же, как и финансовый учет, налоговый учет строго регламентирован и определен жесткими требованиями и правилами. В соответствии с законодательством затраты на командировку, подготовку кадров, представительские расходы, рекламу, компенсационные выплаты на использование личных автомобилей, проценты по полученным кредитам полностью включаются в себестоимость продукции для целей бухгалтерского учета, однако для целей налогообложения прибыли они будут приняты лишь в пределах норм.

4. Единицы измерения. Финансовые и налоговые отчеты отражают хозяйственные операции, события, которые уже имели место; вся информация измеряется в денежных единицах (например, рублях) на момент совершения операции, т. е. используется «исторический» рубль. Для принятия управленческих решений часто применяется «будущий» рубль, так как необходимо оценить величину будущих операций, объема производства и реализации продукции, прибыли, инвестиций и др. Оценка прогнозируемых данных должна опираться на предполагаемую оценку рубля в будущем. Кроме того, в управленческом учете применяются и такие измерители, как человеко-часы, машино-часы, единицы готовой продукции и прочие натуральные измерители.

5. Основные объекты учета. В финансовом и налоговом учете, как правило, суммируются данные по фирме в целом. Внешнюю финансовую отчетность составляют по всей хозяйственной единице. Управленческий учет обычно включает в себя информацию о деятельности отдельных подразделений фирмы, отделов, цехов, рабочих мест. Объектом учета также может выступать отдельная управленческая задача, определенная область деятельности.

6. Частота составления отчетности. Финансовые и налоговые отчеты составляют регулярно, периодичность отчетности — основной их принцип. Управленческие отчеты могут составляться ежемесячно, ежеквартально, ежегодно, но строгой периодичности здесь нет, главное, чтобы отчет был полезен пользователю и получен им в нужное время.

7. Степень надежности. Финансовая и налоговая информация отражает операции, которые уже завершены, поэтому она носит объективный характер и поддается аудиторской проверке. Управленческий учет в большей мере имеет дело с операциями, относящимися к будущему времени, поэтому и информация в управленческом учете может иметь вероятностный и субъективный характер.

8. Обязательность ведения учета. Все предприятия, независимо от формы собственности и формы организации бизнеса, обязаны вести финансовый и налоговый учет и представлять финансовую и налоговую отчетность в соответствующие органы. Ведение управленческого учета является внутренним делом самого предприятия и может проводиться по воле руководства.

Указанные различия финансового, налогового и управленческого учета не означают, что эти подсистемы существуют независимо друг от друга. Налоговый и управленческий учет используют данные, представленные в финансовой отчетности, а с другой стороны, именно управленческий учет позволяет рассчитать такие важные показатели финансового учета, как себестоимость реализованной продукции, остатки готовой продукции и др.

## **2. СУЩНОСТЬ И ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем полного, сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

– формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, внешним — инвесторам, кредиторам, а также другим пользователям бухгалтерской отчетности;

– обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля: за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью; наличием и движением имущества и обязательств; использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

– предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости. Государство в лице законодательной и исполнительной власти в соответствующих законах и иных актах законодательства устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, правила публикации отчетности и осуществляет меры, обеспечивающие достоверность бухгалтерской информации. Исходя из этого Министерство финансов РФ регламентирует единообразный подход к отражению в бухгалтерском учете хозяйственных операций и процессов, принципы их оценки, обязанности, права и ответственность учетного аппарата и др.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации.

Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;

в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

В планах счетов бухгалтерского учета, других нормативных актах и методических указаниях должна предусматриваться упрощенная система бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов Российской Федерации.

В Российской Федерации в настоящее время существует четырехуровневая система законодательных актов по бухгалтерскому учету:

**Первый уровень** — законодательный, в том числе:

– Гражданский кодекс РФ, части первая и вторая (принят Государственной Думой 21 октября 1994 г. и 22 декабря 1995 г.);

– Федеральный закон от 14 июня 1995 г. №88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ»;

– Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н.;
- Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон №110-ФЗ от 06.08.01;
- Трудовой кодекс РФ, Федеральный закон №197-ФЗ от 30.12.2001г.;

**Второй уровень** — система национальных бухгалтерских стандартов, состоящая из положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), в том числе:

- ПБУ 1/2008 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утверждено приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №104н;
- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», утверждено приказом МФ РФ от 24 октября 2008 г. N 116н;
- ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утверждено приказом МФ РФ от 27 ноября 2006 г. N 154н;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утверждено приказом МФ РФ от 6 июля 1999г. №43н;
- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утверждено приказом МФ РФ от 9 июня 2001г. № 44н;
- ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утверждено приказом МФ РФ от 30 марта 2001г. №26н (с учетом изменений, введенных приказом МФ РФ от 12.12.2005 №147н);
- ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утверждено приказом МФ РФ от 25 ноября 1998 г. N 56н;
- ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», утверждено приказом МФ РФ от 28 ноября 2001 г. N 96н;
- ПБУ 9/99 «Доходы организации», утверждено приказом МФ РФ от 6 мая 1999 г. №32н;
- ПБУ 10/99 «Расходы организации», утверждено приказом МФ РФ от 6 мая 1999 г. №33н;
- ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», утверждено приказом МФ РФ от 13 января 2000 г. №5н;
- ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», утверждено приказом МФ РФ от 27 января 2000 г. N 11н;
- ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утверждено приказом МФ РФ от 16 октября 2000 г. N 92н;
- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утверждено приказом МФ РФ от 27 декабря 2007 г. №153н;
- ПБУ 15/2008 «Учет расходов по кредитам и займам и затрат по их обслуживанию», утверждено приказом МФ РФ от 6 октября 2008 г. №107н;
- ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР», утверждено приказом МФ РФ от 19.11.2002г. № П5н;
- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утверждено приказом МФ РФ от 19.11.2002г. №114н;
- ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утверждено приказом МФ РФ от 10.12.2002г. №126н;
- ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», утверждено приказом МФ РФ от 24.11.2003г. №105н;
- ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений», утверждено приказом МФ РФ от 6 октября 2008 г. №106н;
- ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утверждено приказом МФ РФ от 28 июня 2010 г. N 63н.

**Третий уровень** — методические указания, рекомендации по ведению бухгалтерского учета, разрабатываемые как Министерством финансов РФ, так и другими органами в соответствии с российским законодательством, учитывающие отраслевую специфику.



Например:

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утверждено приказом МФ РФ от 31 октября 2000г. №94н с учётом изменений;
- Приказ МФ РФ от 2 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности»;
- Приказ МФ РФ «Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» 29.12.01г. №119н и другие документы.

К документам **четвертого уровня** будут относиться указания, инструкции, приказы и иные документы по постановке и ведению бухгалтерского учета непосредственно в организации, т.е. организации могут разрабатывать и утверждать рабочий план счетов, регистры бухгалтерского учета и т.д.

### 3. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Предметом бухгалтерского учета выступает хозяйственная деятельность предприятия.

Предмет состоит из объектов, которые можно объединить в две группы:

- объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность (имущество и обязательства);
- объекты, составляющие хозяйственную деятельность (хозяйственные процессы).

В соответствии с федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «объектами бухгалтерского учета является имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организацией в процессе их деятельности» (рис 3.1)



Рис. 3.1. Состав объектов бухгалтерского учета

**Имущество предприятия** — это основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, долгосрочные финансовые инвестиции, материальные оборотные средства, средства в текущих расчетах, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства.

Обязательства перед собственниками возникают:

1) в момент первоначального взноса собственников при открытии предприятия, зарегистрированного в учредительных документах, и при дополнительных взносах (при перерегистрации предприятия) — этот источник собственных средств предприятия называется уставным капиталом;

2) в результате накопления средств — прибыль, резервный капитал, добавочный капитал, резервные фонды.

Прочие обязательства — это: долгосрочные заемные средства, краткосрочные заемные средства, задолженности бюджету, по оплате труда, по социальному страхованию и обеспечению и др.

Хозяйственные операции:

- заготовление;
- производство;
- реализация.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться на основании первичных документов, унифицированных форм (с 1.01.99 г. — формы первичных учетных документов утверждены Госкомстатом РФ от 30 октября 1997 г. № 71 а).

Первичные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции;
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Первичный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные документы исправления могут вноситься по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, а также на дискетах и иных машинных носителях.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Метод бухгалтерского учёта — это совокупность специфических приёмов и способов ведения бухгалтерского учета. К ним относятся:

- документация и инвентаризация;
- денежная оценка и калькуляция;
- счета и двойная запись;
- бухгалтерский баланс и отчётность.

#### **4. ПРИНЦИПЫ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Действующими положениями по организации бухгалтерского учета в РФ установлены следующие принципы ведения бухгалтерского учета:

1. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций осуществляется способом двойной записи в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности.

2. Основанием для записей в учетных регистрах являются данные первичных документов, фиксирующих хозяйственные операции.

3. Имущество, обязательства и хозяйственные операции для отражения в бухгалтерском

учете и отчетности подлежат оценке в денежном выражении в валюте Российской Федерации, в рублях.

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно — по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества произведенного в самой организации — по стоимости его изготовления.

Применение других методов оценок допускается в случаях, предусмотренных законодательством РФ и нормативными актами.

4. Полнота отражения в учете за отчетный период всех хозяйственных операций (принцип полноты).

5. Обязательность проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности предприятия обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяется и документально подтверждается их наличие, состояние и оценка.

В методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом МФРФ от 13 июня 1995 года № 49, в федеральном законе «О бухгалтерском учете» и в Положении о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденных приказом МНС, МФ РФ от 11 июня 1999 г. №1804, отражен порядок и сроки проведения инвентаризации.

Проведение инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Инвентаризации обязательна:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийных бедствий, пожара или других чрезвычайных ситуаций;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

а) излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли (если такие существуют) относятся на издержки производства, сверх норм — за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации.

6. Соблюдение в течение года учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций, оценки имущества и финансовых обязательств. Изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть объяснено в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности (принцип преемственности).

7. Принцип начисления, означающий, что хозяйственные операции фиксируются в бухгалтерском учете тогда, когда они возникают и отражаются в отчетности тех периодов, к которым они относятся. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

8. Разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений.

9. Тожество данных аналитического учета оборотам и остаткам синтетических счетов на первое число каждого месяца (требование непротиворечивости).

10. В бухгалтерском учете и отчетности отражается лишь имущество, являющееся соб-

ственностью предприятия. Имущество, принадлежащее другим предприятиям, учитывается на забалансовых счетах.

11. Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания).

Принцип продолжения деятельности означает, что предприятие рассматривается как имеющее постоянный производственный процесс, что оно будет продолжать функционировать и не намерено сокращать объем производства или ликвидироваться.

13. Требование осмотрительности (осторожности) означает большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов), чем возможных доходов.

14. Рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (требование рациональности).

Организации, руководствуясь законодательством РФ и другими нормативными актами, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из особенностей деятельности.

Учетная политика представляет собой совокупность принципов и правил, регламентирующих методику и организацию бухгалтерского учета на предприятии, вытекающих из содержания действующих на данный момент времени нормативных документов.

## **5. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ**

В учетной политике предприятия должны быть отражены методологические и организационные аспекты ведения бухгалтерского учета.

В методологические аспекты учетной политики включаются следующие элементы:

- установление границы между основными средствами и средствами труда в обороте;
- порядок начисления амортизации по основным средствам;
- порядок начисления амортизации по нематериальным активам;
- оценка производственных запасов и готовой продукции;
- способ распределения косвенных расходов между объектами калькулирования;
- порядок учета ремонта основных средств;
- вариант учета выпуска готовой продукции;
- порядок создания резервов по сомнительным долгам;
- вариант распределения и использования чистой прибыли и др.

К организационным аспектам учетной политики относятся:

- состав рабочего плана счетов бухгалтерского учета;
- форма ведения бухгалтерского учета;
- организация бухгалтерского учета;
- количество и сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- организация внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля.

При формировании учетной политики предприятия по конкретному направлению (вопросу) ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ. Если указанная система не устанавливает способа ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, то при формировании учетной политики осуществляется разработка предприятием соответствующего способа исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету. Учетную политику формирует главный бухгалтер или другое лицо, на которое возложены обязанности ведения бухгалтерского учета на предприятии.

В документе, регламентирующем учетную политику на отчетный год, должна быть указана информация о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

Новшеством ПБУ 1/2008 является то, что необходимо утвердить в учетной политике все формы первичных документов, а не только те, по которым нет унифицированных форм.

Необходимо также раскрыть формы регистров бухгалтерского учета. Внеся изменение в учетную политику, необходимо дополнительно оценить в денежном выражении влияние, которое окажет это изменение на финансовое положение организации.

В табл. 5.1 приведены альтернативные способы учета, отражаемые в учетной политике предприятия.

Учетная политика предприятия подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением и т.п.) предприятия, подписанной руководителем предприятия.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях: изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета; разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения ее деятельности. Смена собственников не вызывает необходимости изменения учетной политики. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года, то есть с 1 января года, следующего за годом ее утверждения распорядительным документом по организации, если иное не обусловлено причиной такого изменения. То есть ПБУ 1/2008 разрешает вводить изменения и в текущем году, так как смена деятельности или реорганизация могут происходить в течение года.

Таблица 5.1

Содержание учетной политики предприятия

Элемент учетной политики	Альтернативные способы учета
1. Оценка запасов и расчет фактической себестоимости материальных ресурсов в производстве	а) по средней себестоимости; б) по методу "ФИФО" (по цене первых по времени закупок); в) по себестоимости единицы закупаемых материальных ресурсов.
2. Оценка товаров	а) по розничным (продажным) ценам; б) по покупной стоимости.
3. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам (НМА)	а) состав НМА, подлежащих амортизации, и срок их полезного использования; б) состав НМА, не подлежащих амортизации.
4. Методы начисления амортизации по нематериальным активам	а) линейный способ; б) способ уменьшаемого остатка, при котором организацией самостоятельно устанавливается коэффициент (не выше 3); в) пропорционально объему продукции.
5. Начисление амортизации по основным средствам (ОС)	а) линейный способ; б) способ уменьшаемого остатка, при котором организацией самостоятельно устанавливается коэффициент (не выше 3); в) по сумме чисел лет срока полезного использования; г) пропорционально объему продукции.
6. Установление границы между основными средствами и средствами труда в обороте стоимостью не более 20000 руб. за единицу	а) учитывать в составе основных средств; б) учитывать в составе материалов.
7. Переоценка основных средств	а) производится; б) не производится.
8. Создание резервов предстоящих расходов и платежей	а) создавать резервы на оплату отпусков работникам; выплату вознаграждения за выслугу лет; по итогу работы за год; на ремонт ОС; б) не создавать резервы.

Элемент учетной политики	Альтернативные способы учета
9. Учет затрат по ремонту ОС	а) включение затрат в себестоимость отчетного периода; б) создание резерва предстоящих расходов и платежей для равномерного их включения в себестоимость разных отчетных периодов; в) накапливание затрат предварительно в составе расходов будущих периодов без создания резерва.
10. Группировка и включение затрат в себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	а) группировка затрат на прямые и косвенные; формирование полной фактической себестоимости; продукции, работ, услуг путем включения всех затрат традиционным способом; б) группировка затрат на условно-переменные и условно-постоянные, формирование сокращенной себестоимости продукции, работ, услуг путем включения в нее условно-переменных затрат и отнесение условно-постоянных затрат на реализацию способом «директ-костинг»
11. Порядок формирования незавершенного производства	а) по фактической себестоимости (полной, неполной); б) по нормативной себестоимости (полной, неполной); в) по прямым затратам; г) по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.
12. Способ распределения косвенных расходов	а) по величине зарплаты производственных работников; б) по величине прямых материальных затрат; в) по величине общих прямых затрат; г) по величине выручки от реализации продукции, работ, услуг.
13. Учет выпуска продукции	а) вести учет выпуска готовой продукции с использованием счета 40 «выпуск продукции (работ, услуг) »; 3) вести учет выпуска готовой продукции без использования счета 40 «выпуск продукции (работ, услуг)»
14. Учет сомнительных долгов	а) путем создания резерва по сомнительным долгам; б) без создания резерва по сомнительным долгам
15. Инвентаризация имущества и обязательств	определение сроков проведения инвентаризаций, их количества в отчетном году, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, кроме случаев, обязательных по законодательству РФ инвентаризаций.
16. Техника ведения бухгалтерского учета	а) на основе установленного законодательством плана счетов; б) на основе самостоятельно разработанного рабочего плана счетов.
17. Форма ведения бухгалтерского учета	а) журнально-ордерная; б) мемориально-ордерная; в) автоматизированная; г) упрощенная; д) журнал-Главная и др.
18. Организация бухгалтерского учета	а) самостоятельным структурным подразделением предприятия - бухгалтерией; б) специализированной профессиональной организацией на договорной основе; в) квалифицированным специалистом на договорной основе.

## **6. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Руководитель организации может в зависимости от объема учетной работы:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель организации.

Главный бухгалтер действует в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом МФ РФ от 29 июня 1998 г., № 34н.

Главный бухгалтер организации назначается или освобождается от должности руководителем и подчиняется непосредственно руководителю организации.

Главный бухгалтер организации руководствуется законодательством, «Положением о бухгалтерском учете» и другими нормативными актами и несет ответственность за соблюдение содержащихся в них требований и правил ведения бухгалтерского учета.

Главный бухгалтер обеспечивает контроль за отражением на счетах бухгалтерского учета всех осуществляемых хозяйственных операций, предоставление оперативной информации, составление в установленные сроки бухгалтерской отчетности, осуществление (совместно с другими подразделениями и службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления и мобилизации внутривозможных резервов.

Главный бухгалтер подписывает совместно с руководителем организации документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетных, кредитных и денежных обязательств. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и к исполнению не принимаются. Право подписи может быть предоставлено лицам, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплины.

О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю организации. При получении от руководителя письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету главный бухгалтер исполняет его.

Прием и сдача дел по назначению и освобождению главного бухгалтера оформляются актом проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности на предприятии и актом передачи.

При смене бухгалтера должен оформляться двусторонний акт сдачи-приемки дел, который подписывается главными бухгалтерами предприятия, увольняемым и назначаемым.

## **7. СЧЕТА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

### **Счета и двойная запись**

Счета предназначены для экономической группировки в денежной оценке хозяйственных средств предприятия и хозяйственных операций. Счет – это таблица (табл. 7.1, 7.2) двусторонней формы, левая часть которой называется дебет, а правая кредит. Большинство счетов имеют остатки (сальдо) на начало и конец месяца ( $C_1$ ,  $C_2$ ) и обороты за месяц по дебету и кредиту ( $O_d$ ,  $O_k$ ).

Существуют три вида счетов: активные, пассивные, активно-пассивные.

Активные счета предназначены для учета имущества предприятия.

Пассивные счета предназначены для учета обязательств предприятия.

Активно-пассивные счета – могут менять направление сальдо.

Счета бухгалтерского учета делятся на синтетические и аналитические.

Синтетические счета предназначены для укрупненной группировки средств предприятия, их источников и хозяйственных процессов в едином денежном выражении. Эти данные используются для заполнения форм отчетности. Для оперативного руководства работой предприятия, контроля за сохранностью собственности, учета затрат на производство, для расчетов с бюджетом и др. требуются детальные сведения. Для этих целей используются аналитические счета.

Таблица №7.1

Дебет	Схема активного счета	Кредит
<p><math>C_1</math> - остаток (сальдо) хозяйственных средств на начало месяца.</p> <p>Хозяйственные операции, вызывающие увеличение (+) имущества в отчетном месяце.</p> <p>Оборот по дебету (<math>O_d</math>) – сумма хозяйственных операций по дебету.</p> <p><math>C_2</math> - остаток (сальдо) на конец месяца = <math>C_1 + O_d - O_k</math></p>		<p>Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение имущества в отчетном месяце (-).</p> <p>Оборот по кредиту (<math>O_k</math>) – сумма хозяйственных операций по кредиту.</p>

Между синтетическим счетом и относящимися к нему аналитическими счетами существует связь: сальдо одного синтетического счета должно быть равно сальдо аналитических счетов, которые к нему относятся; суммы оборотов по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны суммам оборотов по дебету и кредиту аналитических счетов, к нему относящихся. Эту закономерность нужно иметь в виду, осуществляя проверки на предприятиях.

Таблица №7.2

Дебет	Схема пассивного счета	Кредит
<p>Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение (-) обязательств в отчетном месяце</p> <p>Оборот по дебету (<math>O_d</math>) – сумма хозяйственных операций по дебету</p>		<p><math>C_1</math> - остаток (сальдо) источника хозяйственных средств на начало месяца.</p> <p>Хозяйственные операции, вызывающие увеличение обязательств в отчетном месяце</p> <p>Оборот по кредиту (<math>O_k</math>) – сумма хозяйственных операций по кредиту</p> <p><math>C_2</math> - остаток (сальдо) на конец месяца = <math>C_1 + O_k - O_d</math></p>

Регистрация всех хозяйственных операций на счетах осуществляется посредством **двойной записи**, т. е. каждая операция записывается по дебету одного и кредиту другого счета в равных суммах при простой корреспонденции счетов, а при сложной – по дебету (кредиту) одного и по кредиту (дебету) других счетов, но всегда соблюдается равенство оборотов по дебету и кредиту корреспондирующих счетов. Процедура определения счетов, затрагиваемых конкретной хозяйственной операцией, и отражение на этих счетах произведенной операции называется бухгалтерской проводкой. Взаимная связь между счетами, отражающими данную операцию, называется корреспонденцией счетов, а счета, между которыми возникает связь, называются корреспондирующими.

Пример *простой корреспонденции счетов*: на основе чека, приходного кассового ордера и выписки из банка получены с расчетного счета в кассу денежные средства для выдачи заработной платы персоналу предприятия и на командировку в размере 40 000 рублей.

Д50 касса 40000 К51 расчетный счет 40000



Пример сложной корреспонденции счетов: на основе расходного кассового ордера выдана заработная плата персоналу в размере 35000 рублей и на командировочные расходы подотчетному лицу в размере 5000 рублей.

Д70 расчеты с персоналом по оплате труда 35000

Д71 расчеты с подотчетными лицами 5000

К50 касса 40000

### План счетов бухгалтерского учета

Для надлежащей организации бухгалтерского учета на предприятии большое значение имеет правильное использование «Плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению», где даются характеристики каждого счета и типовые корреспонденции.

План счетов (табл. 7.3) содержит восемь разделов, каждый из которых отражает сферу деятельности предприятия. В каждом разделе указаны наименование синтетических счетов (счетов первого порядка), их номер и наименование субсчетов (счетов второго порядка), которые детализируют синтетические счета.

Счета бухгалтерского баланса							Счета отчета о при- былях и убытках	Забалансовые счета (001-011)
Раздел I «Внеоборотные активы» (01-09)	Раздел II «Производственные запасы» (10-19)	Раздел III «Затраты на производство» (20-29 и 30-39)	Раздел IV «Готовая продукция и товары» (40-49)	Раздел V «Денежные средства» (50-59)	Раздел VI «Расчеты» (60-79)	Раздел VII «Капитал» (80-89)		

Рис. 7.3. Структура плана счетов

Самостоятельным разделом выделены *забалансовые счета*. Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и т.п., условных прав и обязательств), а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Бухгалтерский учет указанных ценностей ведется по простой схеме, забалансовые счета не корреспондируются с другими счетами.

В плане счетов размещены счета активов и процессов, а затем счета обязательств и капитала. В каждом разделе объединены все счета, связанные с определенной стадией кругооборота, независимо от назначения и структуры этих счетов.

Так, в раздел I «Внеоборотные активы» включены и счета активов («Основные средства», «Доходные вложения и материальные акт; «Нематериальные активы», «Оборудование к установке»), и процессов («Вложения во внеоборотные активы»), и регулируя счета («Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов»).

В разделе II «Производственные запасы» предусмотрены счета активов («Материалы», «Животные на выращивании и откорме»), счета процессов («Заготовление и приобретение материальных ценностей») и регулирующие счета («Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», «Отклонение в стоимости материальных ценностей»).

Внутри разделов также соблюдена определенная последовательность в расположении счетов. В частности, регулирующие счета помещены после основных счетов: счет 01 «Основные средства» и счет 02 «Амортизация основных средств», счет 04 «Нематериальные активы» и счет 05 «Амортизация нематериальных активов», счет 10 «Материалы» и счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», счет 58 «Финансовые вложения» и счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» и т. д.

В разделе III «Затраты на производство» сначала помещены счета учета процесса основного производства, т.е. производства, продукция которого является предметом деятельности организации. Затем расположены счета учета вспомогательных производств. Далее идут счета для накапливания и распределения затрат по обслуживанию производства и управлению.

В разделе VI «Расчеты» такая последовательность: счета внешних контрагентов (поставщики, подрядчики, покупатели, заказчики, работодатели), счета расчетов с государством (бюджеты, пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования), счета расчетов с персоналом (по оплате труда, подотчетным суммам, прочим операциям), собственниками (акционерами, участниками, учредителями, уполномоченными государственными и муниципальными органами), счета внутрихозяйственных (внутрибалансовых) расчетов.

Счета 80-89 полностью предназначены для учета капитала организации (раздел VII «Капитал»). Счета 90-99 отведены для систематизации информации о доходах и расходах организации, а также конечном финансовом результате ее деятельности (раздел VIII «Финансовые результаты»). Таким образом, разделы I-VII охватывают в основном счета бухгалтерского баланса, а раздел VIII связан главным образом с отчетом о прибылях и убытках.

На предприятиях может использоваться рабочий план счетов, который утверждается приказом руководителя предприятия об учетной политике.

### **Классификация счетов**

На рис. 7.4 показано, что на первой стадии группировки бухгалтерские счета делятся в зависимости от их назначения на четыре группы: основные, регулирующие, операционные и финансово-результативные счета.

**На основных счетах** накапливается информация, характеризующая движение имущества и капитала предприятия и состояние расчетов с дебиторами и кредиторами. Эти счета являются базовыми для формирования статей бухгалтерского баланса.

**Регулирующие счета** уточняют стоимостную характеристику объектов бухгалтерского учета, отражаемых на основных счетах, они не имеют самостоятельного значения, а являются только их дополнением. С их помощью текущая учетная оценка активов, отражаемых на основных счетах, регулируется до суммы их балансовой стоимости (оценки). Например, в балансе нематериальные активы и основные средства учитываются по остаточной стоимости (Сост), которая рассчитывается как разница между первоначальной стоимостью (Сп) и амортизационными отчислениями (Ао) этих объектов, т.е.  $Сост = Сп - Ао$ , где Ао отражаются на регулирующих счетах.

**Операционные счета** предназначены для отражения на них расходов, связанных с осуществлением хозяйственных операций, процессов заготовления, производства и реализации продукции, товаров, работ и услуг.

**Финансово-результативные счета** предназначены для определения результатов от сопоставления доходов и связанных с их получением расходов предприятия и выявления его прибыли или убытка.

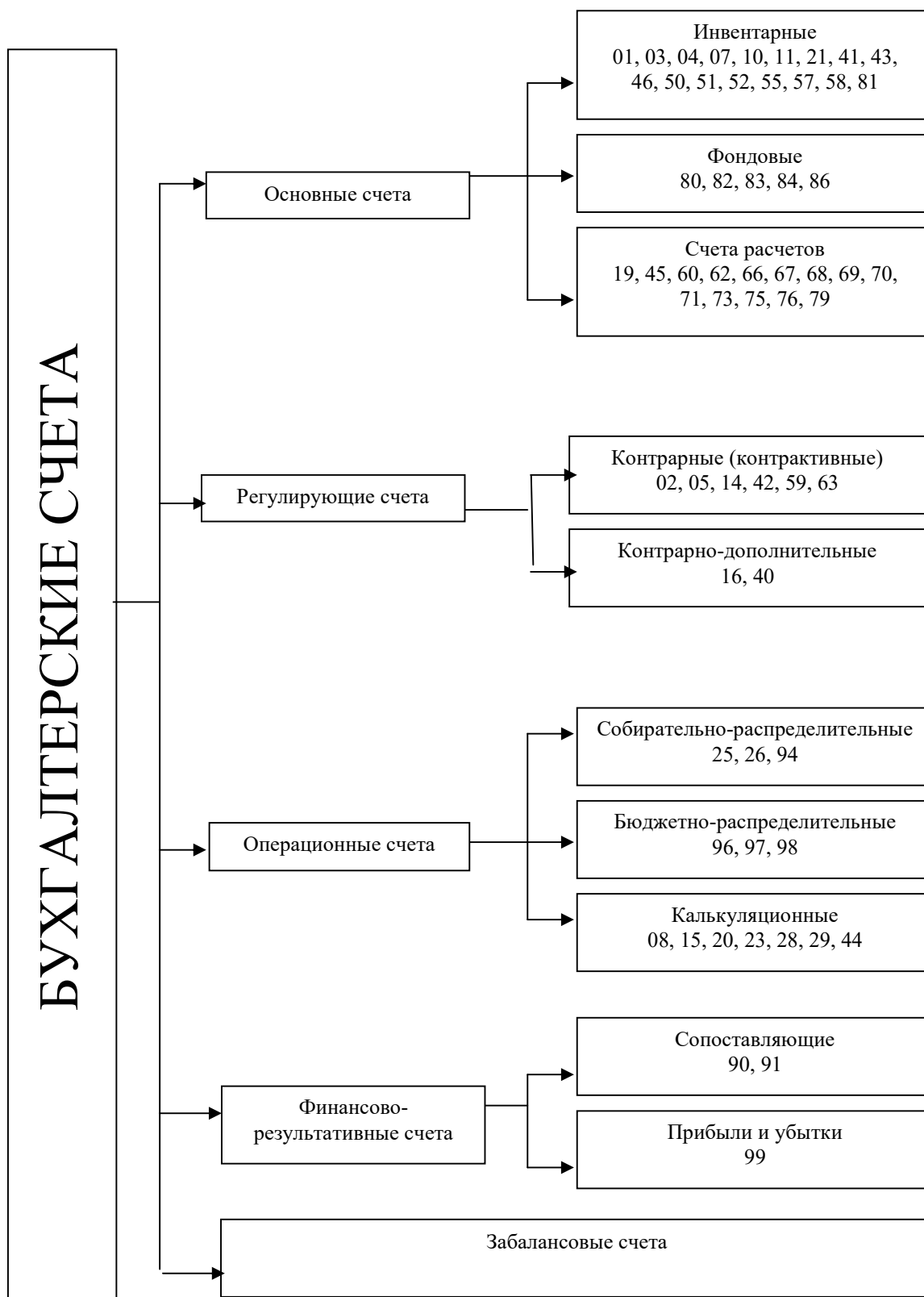


Рис. 7.4. Система классификации бухгалтерских счетов

На всех перечисленных счетах путем двойной записи отражаются: имущество, принадлежащее данному предприятию, источники его формирования и хозяйственная деятельность предприятия.

Простая запись осуществляется на забалансовых счетах, предназначенных для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, временно нахо-

дящихся в пользовании или распоряжении предприятия (аренда, ответственное хранение, переработка), а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

На второй стадии группировки счета делятся на основе признаков общности построения, т.е. структуры показателей информации на счетах, характеризующих экономически однородные объекты бухгалтерского учета. Основные счета на этой стадии группировки делятся на инвентарные, фондовые и счета расчетов.

Инвентарными называются счета, на которых учитываются материальные ценности и денежные средства предприятия, включая ценные бумаги. На аналитическом уровне эти объекты учета могут быть пересчитаны (проинвентаризированы) в натуральном выражении. Отсюда происходит их название «инвентарные».

Присутствующие среди инвентарных объектов нематериальные активы, как неосязаемые предметы, не полностью отвечают признакам инвентарных объектов. Если данные объекты бухгалтерского учета используются в хозяйстве менее 12-ти месяцев, то затраты на их приобретение отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов», состоящем в группе бюджетно-распределительных счетов. На дебете инвентарных счетов отражается поступление (приход) объекта учета, а на кредите — их отпуск (расход). Остатки на этих счетах, отражающие наличие объектов учета на соответствующую дату, всегда должны иметь дебетовое сальдо. Инвентарные счета всегда являются активными.

Фондовыми называются счета, на которых учитываются источники формирования собственных средств предприятия — уставный, резервный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль и целевое финансирование.

По кредиту фондовых счетов отражается формирование (увеличение) капитала за счет соответствующих источников, а по дебету — использование (уменьшение) капитала на установленные законодательством Российской Федерации цели.

При этом движение уставного капитала не может быть отражено в учете без предварительной регистрации учредительных документов юридического лица.

Аналитический учет уставного капитала ведется в разрезе его учредителей (акционеров) в отличие от других составных частей собственного капитала.

Остатки на фондовых счетах, отражающие величину капитала на соответствующую дату, всегда должны иметь кредитовое сальдо. Фондовые счета являются пассивными.

Счета расчетов предназначены для обобщения информации о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами предприятия. Для их правильного отражения в отчетности финансового состояния предприятия не допускается зачет между статьями его активов и пассивов, и информация о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности должна формироваться в бухгалтерском учете в развернутом виде с обособлением задолженности дебиторов и кредиторов.

Счета для отражения расчетов с дебиторами по своему строению противоположны счетам, на которых учитываются расчеты с кредиторами (см. схемы этих счетов).

Дебет	Схема счета расчетов с дебиторами	Кредит
1) Образование (увеличение) задолженности дебиторов 2) Остаток долга дебиторов	2) Погашение или зачет (уменьшение) задолженности дебиторов	

Дебет	Схема счета расчетов с кредиторами	Кредит
2) Погашение или зачет (уменьшение) задолженности кредиторам	1) Образование (увеличение) задолженности кредиторам 2) Остаток долга кредиторам	

На счетах 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 45 «Товары отгруженные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчет-

ными лицами» и 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» образование или увеличение задолженности отражается по дебету счетов расчетов с дебиторами.

На дебете счета 19 отражаются суммы, подлежащие зачету при расчетах с бюджетом по НДС, и этот счет корреспондирует со счетом расчетов 68 «Расчеты по налогам и сборам». С кредита активного счета 19 в корреспонденции с пассивным счетом 68 отражается погашение задолженности перед бюджетом.

На дебете счета 45 отражаются продукция и товары, отгруженные покупателю и по правилам учета не включаемые в объем продаж.

Образование или увеличение задолженности перед кредиторами отражается по кредиту следующих счетов расчетов с кредиторами: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Погашение или зачет (уменьшение) дебиторской задолженности отражается по кредиту счетов расчетов с дебиторами, а кредиторской задолженности — по дебету счетов расчетов с кредиторами.

Если остаток дебиторской задолженности отражается, как правило, по дебету соответствующего счета расчетов с дебиторами, то остаток кредиторской задолженности, наоборот, по кредиту соответствующего счета расчетов с кредиторами. Поэтому счета расчетов с дебиторами являются активными, а с кредиторами — пассивными.

Такие синтетические счета расчетов, как 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 79 «Внутрихозяйственные расчеты», являются активно-пассивными.

Регулирующие счета делятся по методу регулирования оценки объектов, отражаемых на основных счетах.

Если регулирование текущей учетной оценки объектов учета основных счетов до суммы их балансовой стоимости осуществляется путем вычитания суммы регулятива регулирующего счета из учетной цены объекта основного счета, то такие регулирующие счета называются контрарными.

Контрарные счета по отношению к активным основным счетам называются контрактивными с остатком регулятива по кредиту.

Большинство регулирующих являются контрактивными, т.е. пассивными счетами. Они являются парными к следующим активным счетам:

- 02 «Амортизация основных средств» к счету 01 «Основные средства»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов» к счету 04 «Нематериальные активы»;
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» к счету 10 «Материалы» и другим счетам;
- 42 «Торговая наценка» к счету 41 «Товары»;
- 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» к счету 58 «Финансовые вложения»;
- 63 «Резервы под сомнительным долгам» к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Поскольку регулирующие счета не имеют самостоятельного значения, то в бухгалтерском балансе они непосредственно не представлены. Регулирующие счета могут быть и контрарно-дополнительными, например, счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Особый характер имеет контрарно-дополнительный счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», применяемый при использовании в учете нормативной себестоимости в качестве текущей оценки готовой продукции.

Сначала с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция» оприходованная на склад готовая продукция по нормативной се-

бестоимости, а в конце отчетного периода после определения ее фактической себестоимости она списывается на дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» с кредита счета 20 «Основное производство». Образовавшаяся на счете 40 разница между фактической и нормативной себестоимостью списывается дополнительной записью как перерасход или сторнировочной (отрицательной) записью как экономия на счет 43 «Готовая продукция» либо на счет 90 «Продажи» в зависимости от принятой учетной политики организации. Отсутствие остатка характеризует этот счет как собирательно-распределительный и контрарно-дополнительный одновременно.

Операционные счета делятся в зависимости от их построения на три группы: собирательно-распределительные, бюджетно-распределительные и калькуляционные.

Отличительной особенностью собирательно-распределительных счетов является отсутствие на них остатка. Поэтому в бухгалтерском балансе они не представлены. Эти счета выполняют учетную функцию контроля за соблюдением сметных ассигнований по таким накладным расходам, как общепроизводственные или общехозяйственные расходы. Поэтому их называют также контрольно-распределительными счетами. Собирают на них затраты в размере сметных статей по дебету. Списание собранных на дебете за отчетный период расходов осуществляется с кредита этих счетов в целях их косвенного распределения по калькуляционным объектам.

Принцип соответствия доходов и расходов и их временной привязки к соответствующему отчетному периоду обеспечивается наличием в сметном плане бюджетно-распределительных счетов. К ним относятся: счет 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов».

Счета 96 и 97 имеют много общего. На обоих по дебету отражаются фактические расходы, связанные с производственно-хозяйственной деятельностью предприятия, а с их кредита эти расходы равномерно по установленным нормам списываются на соответствующие объекты калькулирования.

Разница между ними состоит в том, что на счете 97 «Расходы будущих периодов» по дебету отражают расходы, производимые иногда, одновременно и в больших размерах, а затем по кредиту их постепенно списывают (погашают). В результате на этом счете остаток еще неописанных расходов отражается на дебете счета, поэтому он относится к активным счетам.

На счете 96 «Резервы предстоящих расходов» сначала по кредиту отражается создание необходимого резерва для покрытия предстоящих расходов путем их нормативного включения в себестоимость продукции, а затем по дебету отражаются фактически произведенные расходы. В результате на этом счете остаток неиспользованного еще резерва отражается по кредиту счета, поэтому он относится к пассивным счетам. При недостаточности созданного резерва этот счет может превратиться в свою противоположность — счет 97 «Расходы будущих периодов».

Счет 98 «Доходы будущих периодов» позволяет равномерно относить доходы на финансовые результаты соответствующего отчетного периода. По кредиту этого счета сначала отражаются доходы будущих периодов, а в соответствующем отчетном периоде, учитывая производственные расходы, с дебета этого счета доходы списываются на финансовые результаты отчетного периода. Остаток еще несписанных доходов будущих периодов отражается на кредите счета 98, поэтому он относится к пассивным счетам.

Все бюджетно-распределительные счета имеют отношение к бухгалтерскому балансу, хотя и размещены в Плане счетов в разделе VIII «Финансовые результаты».

На калькуляционных счетах формируется информация для калькуляционных расчетов фактической себестоимости заготовленных производственных запасов, произведенной продукции и т.д.

На дебете калькуляционных счетов собираются затраты, связанные с формированием: инвентарной стоимости основных средств (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»), себестоимости заготовления материалов (счет 15 «Заготовление и приобретение материаль-

ных ценностей»), себестоимости произведенной продукции (счет 20 «Основное производство») и т.д.

Полученные и оприходованные материальные ценности списываются по исчисленной себестоимости по кредиту калькуляционных счетов. Наличие дебетовых остатков по ним свидетельствует о том, что у них есть и признаки инвентарных счетов. Это активные счета.

У таких счетов, как 28 «Брак в производстве» и 44 «Расходы на продажу», есть все признаки собирательно-распределительного характера, а счет 28 вообще не имеет остатка, следовательно, он не связан с балансом.

У некоторых счетов имеются признаки нескольких классификационных групп. Определять их место в классификации счетов следует по главному, основному признаку.

На представленной выше схеме классификации счетов многие счета раздела VIII «Финансовые результаты» Плана счетов по своим структурным характеристикам отнесены к операционным счетам. Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» имеет структуру собирательно-распределительного счета, а счет 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов» — структуру бюджетно-распределительных счетов.

Счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» отнесены к группе финансово-результатных счетов. Сюда же входит и итоговый счет прибылей и убытков 99 «Прибыли и убытки». Эти три бухгалтерских счета составляют единый блок взаимосвязанных счетов, информация которых используется для формирования показателей отчета о прибылях и убытках.

Счета 90 и 91 отнесены к сопоставляющим. По их кредиту отражаются доходы, а по дебету — расходы. При превышении доходов над расходами разница списывается в виде прибыли на кредит счета 99, а при превышении расходов — в виде убытка на дебет счета 99. Остаток на обоих счетах отсутствует, поэтому к бухгалтерскому балансу они прямого отношения не имеют.

Счет 99 «Прибыли и убытки» — итоговый, служит для подведения финансовых результатов деятельности предприятия. Он является активно-пассивным в зависимости от содержания полученного финансового результата. Если прибыль — он пассивный, убыток же делает его активным, но в балансе любой финансовый результат должен быть отражен в пассиве в виде нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, отражаемого в скобках.

По способу участия в формировании статей баланса счета поделены на три группы:

- 1) прямой механический перенос суммы сальдо по счету в баланс;
- 2) предварительные арифметические действия, в результате которых статья формируется из информации, содержащейся на нескольких бухгалтерских счетах (субсчетах);
- 3) предварительные арифметические действия, в результате которых балансовые статьи формируются из данных, полученных путем разложения информации одного счета на две балансовые статьи.

## **8. ВЛИЯНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

Любая хозяйственная операция вызывает изменения в балансе.

Существует четыре типа операций, оказывающих влияние на баланс.

Первый тип хозяйственных операций вызывает изменения (+И) только в активе баланса (А), т. е. перераспределение состава и размещения средств. Итог баланса не изменяется.

$$A + И - И = П$$

Пример: Согласно расходному кассовому ордеру выдано под отчет на командировочные расходы 500 руб.

В балансе по статье «Касса» сумма уменьшится на 500 руб., а по статье «Расчеты с подотчетными лицами» сумма увеличится на 500 руб.

Корреспонденция (взаимосвязь) счетов будет иметь следующий вид:

Д сч.71 «Расчеты с подотчетными лицами»	500
К сч.50 «Касса»	500

Второй тип хозяйственных операций вызывает изменения только в пассиве баланса, т. е. видоизменяются источники хозяйственных средств. Итог баланса не изменяется.

$$A = П + И - И$$

Пример: На основании расчетно-платежной ведомости удержан из заработной платы по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) в размере 100 руб.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» уменьшается – дебетуется, а счет 68 «Расчеты с бюджетом» увеличивается – кредитруется.

Корреспонденция счетов (проводка) будет иметь следующий вид:

Д сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	100
К сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	100

Третий тип операции - вызывает изменения в активе и пассиве баланса в сторону его увеличения. Итог баланса увеличивается.

$$A + И = П + И$$

Пример : На основании нарядов и расчетных ведомостей начислена заработная плата рабочим предприятия в сумме 3100 руб..

Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда» увеличивается - кредитруется, счет «Основное производство» увеличивается - дебетуется.

К сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	3100
Д сч. 20 «Основное производство»	3100

Четвертый тип хозяйственных операций вызывает изменение в активе и пассиве баланса, вызывая уменьшение итога баланса.

$$A - И = П - И$$

Пример: На основании платежных ведомостей и расходного кассового ордера выдана заработная плата работникам в сумме 3000 руб.

Счет «Касса» уменьшается – кредитруется, а счет «Расчеты с персоналом по оплате труда» – уменьшается – дебетуется.

Корреспонденция счетов имеет следующий вид:

К сч.50 «Касса»	3000
Д сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	3000

## **9. ОБОРОТНЫЕ ВЕДОМОСТИ**

По окончании каждого месяца итоги записей по счетам заносятся в соответствующие ведомости и сверяются. Если ведомости составлены правильно, то на их основе составляется баланс. Оборотные ведомости бывают простые и шахматные (табл. 9.1 и 9.2).

Рассмотрим порядок отражения операций на счетах, используя приведенные операции в разделе 8.

В простой оборотной ведомости должны получиться три пары равных итогов:  $\sum 3 = \sum 4$  на основе начального баланса,  $\sum 5 = \sum 6$  на основе принципа двойной записи,  $\sum 6 = \sum 7$  основании равенства предыдущих пар колонок.



**80 Уставный капитал**

Д	К
	C <sub>1</sub> =150.000
O <sub>Д</sub> =0	O <sub>К</sub> =0
C <sub>2</sub> =150.000	

**51 Расчетные счета**

Д	К
C <sub>1</sub> =150.000	
O <sub>Д</sub> =0	O <sub>К</sub> =0
C <sub>2</sub> =150.000	

**50 Касса**

Д	К
C <sub>1</sub> =4200	500 (1) 3000 (4)
O <sub>Д</sub> =0	O <sub>К</sub> =350
C <sub>2</sub> =700	

**71 Расчеты с подотчетными лицами**

Д	К
C <sub>1</sub> =100 (1) 500	
O <sub>Д</sub> =500	O <sub>К</sub> =0
C <sub>2</sub> =600	

**68.1 Расчеты по налогам и сборам (налог на доходы)**

Д	К
	C <sub>1</sub> =4000 100 (2)
O <sub>Д</sub> =0	O <sub>К</sub> =100
C <sub>2</sub> =4100	

**70 Расчеты с персоналом по оплате труда**

Д	К
(2) 100 (4) 3000	C <sub>1</sub> =2000 3100 (3)
O <sub>Д</sub> =3100	O <sub>К</sub> =3100
C <sub>2</sub> =2000	

## 20 Основное производство

Д	К
С <sub>1</sub> =1700 (3) 3100	
О <sub>Д</sub> =3100	О <sub>К</sub> =0
С <sub>2</sub> =4800	

Таблица №9.1

### Простая оборотная ведомость

№ пп	№№ и наимено- вания сче- тов	Баланс на начало года		Оборот		Баланс на конец года	
		Д	К	Д	К	Д	К
1	2	3	4	5	6	7	8
1	П80		150000	-	-	-	150000
2	А51	150000	-	-	-	150000	-
3	А50	4200	-	-	3500	700	-
4	А71	100	-	500	-	600	-
5	П68.1	-	4000	-	100	-	-
6	П70	-	2000	3100	3100	-	4100
7	А20	1700	-	3100	-	4800	2000
	Итого:	156000	156000	6700	6700	156100	156100

Таблица №9.2

### Шахматная оборотная ведомость

№ пп	№№ и наименование дебетуемых счетов	Кредитуемые счета					Итого по дебету
		50	71	68.1	70	20	
1	50						
2	71	500					500
3	68.1						
4	70	3000		100			3100
5	20				3100		3100
	Итого по кредиту	3500		100	3100		6700

Простая оборотная ведомость не дает возможности проследить за корреспонденцией счетов, поэтому для проверки связи между счетами составляется шахматная оборотная ведомость, которая строится по принципу шахматной доски. В нее попадают счета, по которым были обороты. Причем сумма указывается один раз на пересечении корреспондирующих счетов.

Итоговая сумма шахматной оборотной ведомости отражает сумму оборотов по дебету и кредиту счетов и должна совпадать со второй парой колонок  $\Sigma 5$ ,  $\Sigma 6$  простой оборотной ведомости.

## **10. СОСТАВ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность. Бухгалтерская отчетность организации является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, результаты деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год). Месячная и квартальная отчетность является промежуточной.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах деятель-

ности. Достоверной считается информация, сформулированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета РФ.

Отчетным периодом считается 1 год: с 1 января по 31 декабря. Для вновь созданных организаций отчетным периодом считается период со дня государственной регистрации по 31 декабря включительно, а для созданных после первого октября — с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета за первый отчетный период, должны быть приведены данные за предыдущий отчетный период.

Состав бухгалтерской отчетности определен в Положении о бухгалтерском учете «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н; в федеральном законе о «Бухгалтерском учете» № 129-ФЗ, утвержденном 21 ноября 1996 г.; в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н:

В ее состав включаются:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о целевом использовании полученных средств;
- пояснительная записка;
- итоговая часть аудиторского заключения (если предприятие подлежит обязательному аудиту).

В соответствии с Приказом МФ РФ от 2 июля 2010 г. N 66н «О формах бухгалтерской отчетности» определен состав промежуточной бухгалтерской отчетности (месячной, квартальной). В нее включаются форма №1 «Бухгалтерский баланс» и форма №2 «Отчет о прибылях и убытках».

Ряд предприятий должны представлять вместе с бухгалтерской отчетностью обязательное аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность является открытой для ознакомления пользователей - учредителей, инвесторов, банков, кредиторов, покупателей, поставщиков и т.д. Организация должна обеспечить возможность для заинтересованных пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

В случаях, предусмотренных законодательством, организация публикует бухгалтерскую отчетность, включая итоговую часть аудиторского заключения.

Организация обязана предоставить бухгалтерскую отчетность:

- территориальному отделению налоговой инспекции;
- территориальному отделению органа государственной статистики;
- в другие адреса, предусмотренные законодательством.

Бухгалтерская отчетность предприятия служит основным источником информации о его деятельности. Внешние пользователи получают возможность принять решения о целесообразности ведения дел с тем или иным партнером, принять решение о выдаче кредитов.

**Баланс** – это система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату (данные о хозяйственных средствах – активах и их источниках – пассивах).

Баланс строится в виде двусторонней таблицы, левая часть которой актив, правая - пассив. Актив - это имущественная масса, которая должна активно работать, приносить прибыль. В международных стандартах это трактуется так: «активы - это ресурсы предприятия, которые дают определенное представление о его потенциале по генерированию будущих ресурсов, будущая экономическая выгода».

Актив содержит два раздела и подразделы, в которые включаются статьи.

Статьи располагаются в порядке возрастающей ликвидности, т.е. в зависимости от того с какой быстротой данная часть имущества приобретает денежную форму.

Пассив содержит три раздела и подразделы. Пассив баланса показывает, какая величина средств вложена в хозяйственную деятельность предприятия. В рыночной экономике пассив в большей мере определяется как «обязательства за полученные ценности или требования за полученные предприятием ресурсы», т.е. обязательства перед собственниками и обязательства перед кредиторами, банками и др. Такое деление обязательств имеет большое значение при определении срочности их погашения.

Сумма актива баланса должна быть равной сумме пассива (табл. № 22.2).

Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному.

Организации обязаны представить квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года, т.е. до 1 апреля текущего года.

В связи с переходом на международные стандарты и методы финансового учета введено в действие ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утверждено приказом МФ РФ от 6 июля 1999 г. №43н). В положении рассматривается форма и структура финансовой отчетности.

В отчете о прибылях и убытках формы №2 отражаются разделы:

- доходы и расходы по обычным видам деятельности;
- прочие доходы и расходы.

В отчете о Прибылях и убытках (формы №2) введены строки:

- валовая прибыль;
- прибыль от продаж;
- прибыль до налогообложения;
- чистая прибыль.

В пояснительной записке необходимо указывать данные:

- о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях (описание чрезвычайных доходов и расходов);
- о событиях после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности (представление информации основывается на требованиях ПБУ 7/98 и ПБУ 8/98);
- о прекращенных операциях (по ним прекращается действие принципа непрерывности деятельности ПБУ 1/2008);
- о государственной помощи;
- о прибыли, приходящейся на одну акцию, и др.

Организация должна утвердить график документооборота, в котором отражается дата выписки документов, ответственных за оформление передвижение документа и сдачу его в архив.

Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

При проверках, осуществляемых на предприятиях, необходимо уточнить достоверность представляемых в отчетности данных, проверить соответствие представленных форм отчетности последним утвержденным формам, соблюдение сроков представления отчетности, т.к. налоговые службы при несвоевременном их представлении и некачественном заполнении могут применять штрафные санкции. На первом этапе проверки необходимо провести счетную проверку отчетов; затем проверить, соответствуют ли данные отчетов данным первичного учета, бухгалтерским данным, увязаны ли эти данные в различных отчетах за один и тот же период.

## **11. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Под формой бухгалтерского учета понимается процесс обработки учетной информации. Самое широкое применение находят: журнально-ордерная форма учета, форма журнал-Главная.

Журнально-ордерная форма основана на использовании шахматного принципа регистрации операций. Все журналы-ордера ведутся по кредитовому признаку, в корреспонденции с дебетуемыми счетами. В журналах-ордерах данные берутся из первичных документов.

Кроме журналов-ордеров, ведется *журнал-Главная книга*, в которой систематизируются данные из журналов-ордеров. На основании Главной книги заполняются баланс и другие формы отчетности. Эта форма бухгалтерского учета для регистрации хозяйственных операций использует специальные накопительные ведомости учета.

В приказе МФ РФ от 22 декабря 1995 г №131 «Об указании по ведению бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» приведен перечень регистров бухгалтерского учета:

- ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислениях — форма В-1;
- ведомость учета производственных запасов и готовой продукции — форма В-2;
- ведомость учета затрат на производство — форма В-3;
- ведомость учета денежных средств и фондов — форма В-4;
- ведомость учета расчетов и прочих операций — форма В-5;
- ведомость учета реализации — форма В-6;
- ведомость учета расчетов с поставщиками — форма В-7;
- ведомость учета оплаты труда — форма В-8;
- ведомость шахматная — форма В-9.

Каждая ведомость применяется для учета операции по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Сумма по любой операции записывается в двух ведомостях одновременно: по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, в другой по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. Запись в ведомости осуществляется на основании форм первичной документации.

Ошибки в ведомостях исправляются путем зачеркивания неправильного текста и надписывания над зачеркнутым правильного текста или суммы.

Всякое исправление ошибки должно быть оговорено надписью «исправлено» с указанием даты и подтверждено подписью лица, отвечающего за веление учета на предприятии.

## **12. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ**

### **Учет операций по расчетному счету**

Расчетные счета открываются предприятиям, являющимся юридическими лицами и имеющим самостоятельный баланс.

В соответствии с законом о предприятиях и предпринимательской деятельности предприятие вправе открыть расчетные счета в любом банке для хранения денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Для открытия расчетного счета предприятия представляют в банк следующие документы:

- заявление на открытие счета;
- документ о законности образования предприятия (решение учредителей о создании предприятия, заверенное нотариально);
- устав предприятия (копия, заверенная нотариально);
- свидетельство о регистрации предприятия (заверенное нотариально);
- справка налоговой инспекции о постановке на налоговый учет;

- справка из Пенсионного фонда о постановке на учет;
- справка Госкомстата о присвоенных кодах о видах деятельности;
- приказ о назначении директора и главного бухгалтера;
- карточка с образцами подписей и оттиском печати (2 экз.) (заверенная нотариально).

Налоговые органы, в случае выявления открытия банками счетов без уведомления налогового органа, на руководителей банков налагают административные штрафы, предусмотренные пунктом 1 Указа президента РФ от 23.05.1994г., №1006.

Прием и выдача денег с расчетного счета или безналичные расчеты производятся банком на основании документов, утвержденных им же. Наиболее распространенными являются:

- объявления на взнос наличными;
- чек денежный;
- платежное поручение;
- аккредитив и др.

Для получения наличных денег необходимо в банке получить чековую книжку. По денежному чеку деньги выплачиваются тому лицу, которое указано в чеке. В чеке указывается сумма и цели расходования денег. Чеки выписываются от руки и действуют в течение 10 дней со дня их выписки. Безналичные расчеты осуществляются в соответствии с Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации, введенным в действие с 1.07.92 г.

Расчетные документы должны соответствовать требованиям установленных стандартов.

Расчетные документы выписываются с использованием технических средств, исправлений не допускается.

Платежное поручение представляет собой поручение предприятия банку о перечислении соответствующей суммы со своего счета на счет другого предприятия.

При представлении в банк платежных документов по перечислению средств должна предоставляться очередность платежа (1,2,3,4,5). (Гражданский кодекс РФ, ст. 855).

Платежными поручениями оплачиваются товары, работы и услуги; перечисляются налоги, отчисления во внебюджетные фонды и т. д. Поручения действительны в течение 10 дней со дня выписки.

Предприятия периодически получают от банка выписку из расчетного, валютного и прочих счетов, на основании которых зачислены или списаны средства. На выписках не должно быть никаких исправлений, подчисток.

Выписка из расчетного счета - второй экземпляр лицевого счета предприятия. Банк считает себя должником предприятия, поэтому остатки средств и поступления записывает по кредиту расчетного счета, а списания (уменьшения долга) - по дебету. Обработывая выписки, бухгалтер должен помнить эти особенности и записывать на счет 51 «Расчетные счета» зачисления по дебету, а списания по кредиту.

В выписках банков указываются кодовые обозначения операций (*табл. №12.1*).

При проверке банковских операций по расчетному счету необходимо установить:

- соответствуют ли суммы по выпискам банка суммам, указанным в приложенных к ним первичным документах;
- не допускалось ли неправильное отражение в бухгалтерском учете банковских операций;
- имеется ли на первичных документах, приложенных к выпискам, штампы банка; правильность и полноту зачисления денежных средств, сданных в банк наличными.

Синтетический учет операций по расчетному счету бухгалтерия ведет на активном счете 51 «Расчетные счета». По дебету счета записывается остаток свободных денежных средств предприятия на начало месяца, поступления наличных денег из кассы предприятия, денежные средства, зачисленные от покупателей продукции, дебиторов, полученные ссуды.

По кредиту этого счета отражаются денежные средства в погашение задолженностей предприятия поставщикам материальных ценностей, подрядчикам за выполненные работы, бюджету, банку за полученные ссуды, органам социального страхования и прочим кредиторам, а также суммы, выданные наличными в кассу.

### Учет кассовых операций

Для приема, хранения и расходования наличных денег предприятие имеет кассу. Размер сумм наличных денег в кассе предприятия ограничен лимитом, устанавливаемым кредитным учреждением по согласованию с предприятием. сверх установленных норм наличные деньги могут храниться в кассе только в дни выдачи заработной платы, пенсий, пособий в течение трех дней, включая день получения денег.

Касса принимает наличные деньги по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером. Выдача наличных денег производится по расходным кассовым ордерам. При завершении операций кассир обязан подписать расходные и приходные кассовые ордера, а приложенные к ним документы погасить. В кассе предприятия могут храниться ценные бумаги, бланки строгой отчетности (ценные бумаги это - путевки, проездные билеты, марки, они учитываются на сч. 50 «Касса», бланки строгой отчетности - трудовые книжки, вкладные листы к ним, учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности»).

Каждое предприятие имеет кассовую книгу. Записи в ней ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу. Вторые экземпляры отрывные, они служат отчетом кассира. Подчистки и неоговоренные исправления запрещаются. Записи в кассовую книгу производятся сразу после получения или выдачи денег. Кассир обязан подсчитать итоги операций за день, вывести остаток денег в кассе.

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе используется активный счет 50 «Касса». Сальдо счета означает наличие денег в кассе, оборот по дебету - суммы, поступившие наличными, оборот по кредиту - выданные суммы.

При проверке кассы следует руководствоваться:

– Инструкцией №40 ЦБ РФ от 22.09.1993г. «О порядке ведения кассовых операций в РФ» - данной инструкцией предусмотрено, что банки систематически проверяют соблюдение предприятиями требований порядка ведения кассовых операций.

– Указанием ЦБ РФ от 20.06.07г. №1843-У «Об установлении предельного расчета наличными деньгами в РФ между юридическими лицами по одной сделке» - в настоящее время лимит наличных расчетов между юридическими лицами равен 100 тыс.руб. по одной сделке, свыше этой суммы расчеты осуществляются в безналичном порядке.

– Кодексом РФ об административных нарушениях (КоАП РФ), в соответствии с которым за расчеты наличными деньгами сверх установленного лимита, неоприходование в кассу денежной наличности, накопление в кассе наличных денег сверх лимитов установлена ответственность (ст. 15.1 КоАП РФ).

Проверка кассы и кассовых операций проходит по трем направлениям:

- инвентаризация наличных денежных средств;
- проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств, поступающих в кассу;
- проверка правильности списания денег на расход.

При инвентаризации кассы необходимо выяснить:

- имеется ли обязательство кассира о материальной ответственности;
- не находится ли в кассе денежная наличность, значительно превышающая лимиты.

## Перечень кодов банковских операций

Условные кодовые обозначения операций	Содержание записи	
	По дебету расчетного счета	По кредиту расчетного счета
01 . .	Списано согласно платежному поручению	Зачислено согласно копии платежного поручения
03 . .	Оплачен наличными деньгами чек	Поступило наличными деньгами
07	Списано в погашение ссуды	Зачислена на расчетный счет сумма ссуды, согласно заявлению
08 . .	Выдана лимитированная чековая книжка, согласно заявлению	Зачислен на расчетный счет неиспользованный остаток суммы лимитированной чековой книжки
10	Списаны проценты за получение ссуды	

## Отражение операций по расчетному счету

кредит счетов	дебет сч. 51 Расчетные счета	кредит	дебет счетов
	С <sub>1</sub> - остаток денежных средств на начало месяца	Получено наличными в кассу	- сч. 50
сч. 50 -	Сдан остаток денежной наличности	Перечислены платежи в бюджет (налоги)	- сч. 68
сч. 62 -	Зачислено за отгруженную продукцию, материальные ценности, выполненные работы и услуги, основные средства	Оплачены платежные документы поставщиков материалов, услуг	- сч. 60
сч. 55 -	Зачислен остаток неиспользованной чековой книжки, аккредитива	Погашена задолженность по ссудам банка	-сч. 66,67
сч.66,67-	Зачислена ссуда	Перечислен ЕСН, страховые взносы на обязательное, пенсионное страхование, отчисления соцстраху на случай травматизма	-сч. 69
сч. 91.1 -	Зачислены штрафы, пени, неустойки полученные		
сч. 76 -	Зачислено в погашение долга от дебиторов	Оплата банковских услуг	-сч. 91.2
сч. 76 -	Ошибочно зачисленные суммы, зачислено в погашение недостач от поставщиков	Приобретение акций, облигаций	- сч. 58
	С <sub>2</sub> - остаток денежных средств на конец месяца		



## Отражение на счетах операций по сч. 50 «Касса»

Кредит счетов	дебет	сч. 50 Касса	кредит	дебет счетов
	С <sub>1</sub> - остаток денежных средств на начало месяца			
Сч. 51 -	Поступление наличных денег с расчетного счета	Выдано наличными зарплаты, пособий, премий		- сч. 70
сч. 62-	Оплата наличными за реализованную продукцию, материальные ценности, оказанные услуги	Сдан сверхлимитный остаток денежных средств		- сч. 51
сч. 91-	Сумма излишков, выявленных при инвентаризации кассы			
сч. 71 -	Сдан остаток аванса неиспользованных денежных средств подотчетными лицами	Выдано в подотчет на хозяйственные и командировочные расходы		- сч. 71
сч. 73 -	Погашение наличными задолженности по недостачам, тратам, хищениям, взнос наличными за товары, проданные в кредит	Выдано наличными по исполнительным листам и депонированная зарплата		- сч. 76
сч. 76 -	Погашение дебиторской задолженности	Сумма недостач, выявленных при инвентаризации кассы		- сч. 94
сч. 66,67-	Получено в кредит	Погашен кредит		- сч.66,67
		Выдано материальной помощи		- сч. 91
	С <sub>2</sub> - остаток денежных средств на конец месяца			

При проверке необходимо сопоставить выписки банка с корешками чеков и сверить записи с бухгалтерией.

Выявленные излишки наличных денег приходятся с последующим перечислением в доход предприятия по следующей счетной формуле:

Д сч. 50 «Касса»  
К сч. 91.1 «Прочие доходы и расходы»

В случае выявления недостач их сумма подлежит взысканию с материально ответственного лица и оформляется записью:

1)

Д сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»  
К сч. 50 «Касса»

2)

Д сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»  
К сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

### **13. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

Учет основных средств регламентируется следующими нормативными документами:

– Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утверждено приказом МФ РФ от 30 марта 2001 г. №26н с учетом изменений в ПБУ 6/01 приказом МФ РФ от 12.12.2005г. № 147н;

– Постановление правительства РФ от 1.01.2002г. №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»;

– ПБУ 9/99 Доходы организаций, утверждено приказом МФ РФ от 6.05.1999г. № 32н;

– ПБУ 10/99 Расходы организаций, утверждено приказом МФ РФ от 6.05.1999г. № 33н.

Согласно пункту 4 ПБУ 6/01 с учетом изменений в ПБУ, активы учитываются в составе основных средств, если они:

- используются не только в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд, но и для предоставления за плату во временное пользование, владение;

- используются более 12 месяцев или одного операционного цикла, если операционный цикл превышает 12 месяцев;

- в дальнейшем будут приносить организации доход;

- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

Согласно пункту 5 ПБУ 6/01, по видам основные средства подразделяются на: здания, сооружения, рабочие и силовые машины, а также оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструменты, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения внутрихозяйственные дороги и др.

Кроме того в состав основных средств входят капитальные вложения в арендованное имущество (неотделимые улучшения), земельные участки и объекты природопользования, а также средства, направленные на коренные улучшения земель.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации, или служит для выполнения целей деятельности организации. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 1.01.02 №1 «О классификации основных фондов, включаемых в амортизационные группы», имущество объединяется в 10 групп.

Первая группа – все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 до 2 лет включительно;

Вторая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

Третья группа – имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

Четвертая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

Пятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

Шестая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

Седьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

Восьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

Девятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

Десятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет;

Указанная классификация может использоваться как для бухгалтерского, так и для налогового учета.

Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из продукции, ожидаемой к получению в результате использования этого объекта.

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 определенных самостоятельных функций.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, срок полезного использования, которых существенно отличается, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

В зависимости от назначения основные фонды подразделяются на производственные и непроизводственные. К основным средствам производственного назначения относятся средства, предназначенные для производственного процесса.

Основные средства непроизводственного назначения не участвуют в процессе производства, но их используют для культурно-бытовых нужд работников предприятия (основные средства жилищно-коммунального хозяйства, поликлиник, медицинских пунктов, клубов, стадионов, детских садов и т.д.).

По степени использования основные средства подразделяются на средства, находящиеся в запасе, на консервации, в эксплуатации.

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные и арендованные, находящиеся в доверительном управлении, ведении. Начисление амортизации внутри групп различно. Необходимо правильно классифицировать основные средства, т.к. неправильное их разделение может привести к неправильному начислению износа и как конечный результат, неправильному отражению затрат.

Существуют три оценки основных средств:

- первоначальная;
- восстановительная;
- остаточная;

Первоначальная (балансовая) стоимость складывается в момент вступления основных средств в эксплуатацию.

Восстановительная стоимость основных средств – это стоимость воспроизводства основных средств исходя из действующих цен на момент переоценки.

В отчетности основные средства показываются по остаточной стоимости.

Остаточная стоимость основных средств определяется как разность между первоначальной стоимостью и суммой амортизации (износа).

Учет основных средств ведется на основе следующих типовых унифицированных форм первичной документации:

- документы, подтверждающие государственную регистрацию в установленных законодательством случаях (это относится к объектам недвижимости);
- акт приемки-передачи основных средств (форма ОС-1);
- инвентарная карточка учета основных средств (форма ОС-6);
- описание инвентарных карточек по учету основных средств (форма ОС-7);
- карточки учета движения основных средств (форма ОС-2);
- инвентарные списки основных средств (форма ОС-9);
- акт списания основных средств (форма ОС-4).

Поступление основных средств оформляется актом приемки-передачи (форма ОС-1). Акт приемки-передачи оформляется двумя сторонами, указывается дата введения в эксплуатацию, первоначальная стоимость, сумма износа, корреспонденция счетов.

Для обеспечения аналитического учета основных средств на каждый объект заводится инвентарная карточка (форма ОС-6).

Для контроля за сохранностью основных средств каждому объекту присваивается инвентарный номер и сохраняется на весь период нахождения на данном предприятии.

Отражение на счетах операций по сч. 01 «Основные средства»				
кредит счетов	дебет	сч. 01 Основные средства	кредит	дебет счетов
		С <sub>1</sub> – первоначальная стоимость собственных основных средств на начало месяца		
сч. 08 -		Первоначальная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию в результате капитальных вложений	Сумма накопленной амортизации выбывших основных средств	- сч. 02
сч. 08 -		Первоначальная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию поступивших в качестве вклада учредителей в Уставный капитал предприятия	Остаточная стоимость выбывших основных средств	- сч. 91.2
сч.08 -		Стоимость объектов введенных в эксплуатацию, полученных безвозмездно		
сч. 03 -		Согласованная стоимость основных средств, переданных из долгосрочной аренды в собственность предприятия арендатора		
сч. 91.1-		Стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации		

Заполняются инвентарные карточки в инвентарные книги (форма ОС-7). Выбытие основных средств оформляется актом и отражается в инвентарной карточке.

Переоцененные основные средства записываются по восстановительной стоимости в разделе карточки «Реконструкция, модернизация». Сумма износа, установленная при переоценке, указывается в соответствующем разделе.

В местах использования основных средств ведутся инвентарные списки (форма ОС-9), в которых даются сведения о средствах, находящихся в эксплуатации.

В карточках учета движения основных средств (форма ОС-2) указывают наличие основных средств по видам на 1 января. Ежемесячно в них записывают наличие основных средств на 1 число следующего месяца.

Ликвидация основных средств (слом, демонтаж) комиссия оформляет актом на списание основных средств (форма ОС-4).

#### **Учет поступления и выбытия основных средств**

Основные средства поступают на предприятие по следующим каналам:

- вклад в Уставный капитал предприятия;
- в результате капитальных вложений;
- в результате безвозмездной передачи;
- вследствие аренды и др.

Учет основных средств ведется на активном счете 01 «Основные средства».

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости – Сп ос.

#### **Вклад в Уставный капитал предприятия.**

Такие объекты учитываются в денежной оценке, согласованной учредителями организации с учетом всех фактических затрат, т.е. не только фактических затрат по доставке объекта

и приведения их в состояние пригодное для использования, но и вознаграждение посредникам, информационные услуги, консультационные услуги и другие фактические затраты.

- Отражена задолженность участников по вкладам в Уставный капитал:

Д сч. 75 «Расчеты с учредителями»

К сч. 80 «Уставный капитал»

- Согласованная учредителями стоимость основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал организации:

Д сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К сч. 75 «Расчеты с учредителями»

- Ввод в эксплуатацию основных средств:

Д сч. 01 «Основные средства»

К сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Под капитальными вложениями понимаются вложения денежных средств в новое строительство и приобретение, реконструкцию, модернизацию, расширение и техническое перевооружение мощностей, уже действующих объектов основных средств.

Учет капитальных вложений осуществляется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», счет активный. Сальдо означает сумму фактических затрат по незаконченному строительству и приобретениям, то есть объектам не сданным в эксплуатацию, оборот по дебету (Од) - сумму фактических затрат по строительству и приобретениям, установке, монтажу, оборот по кредиту - списание фактических затрат, составляющих первоначальную стоимость сданных в эксплуатацию объектов.

В первоначальную стоимость основных средств, приобретенных за плату попадают все фактические затраты организации на приобретение, сооружение, изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев предусмотренных законодательством РФ).

В первоначальную стоимость основных средств включаются также фактические затраты на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Основные средства, поступающие на предприятие в результате капитальных вложений (за плату), отражаются следующей записью:

Д сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Д сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

При вводе в эксплуатацию основные средства приходуются по следующей счетной формуле:

Д сч. 01 «Основные средства»

К сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Учтенный на счете 19 налог на добавленную стоимость по основным средствам списывается в уменьшение задолженности бюджету по следующей счетной формуле:

Д сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»

К сч.19 «Налог на добавленную стоимость»

Безвозмездное поступление основных средств на предприятие.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» утвержденным приказом МФ РФ от 6 мая 1999 г. №32н с учетом изменений все доходы разделены на две группы:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие поступления.

Безвозмездные поступления основных средств относятся к прочим доходам.

Первоначальная стоимость основных средств, полученных безвозмездно, признается их рыночная стоимость на дату принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы, с учетом всех фактических затрат по приобретению, не пересматривается рыночная стоимость при принятии к учету в качестве основных средств.

- Отражение рыночной стоимости безвозмездно полученных основных средств:

Д сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К сч. 98 «Доходы будущих периодов»

- Введены основные средства в эксплуатацию:

Д сч. 01 «Основные средства»

К сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

- Начислена амортизация основных средств полученных безвозмездно:

Д сч. 25 «Общепроизводственные расходы»

К сч. 02 «Амортизация основных средств»

- Включена в прочие доходы часть стоимости безвозмездно полученных основных средств:

Д сч. 98 «Доходы будущих периодов»

К сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

Типичные ошибки:

- предприятие не отражает сумму безвозмездно полученных средств на сч.08 «Капитальные вложения»;
- предприятие не платит налог на прибыль с суммы полученных безвозмездно от других организаций основных средств.

Учет выбытия основных средств из эксплуатации происходит в результате ряда причин:

- продажа;
- моральный или физический износ;
- ликвидации при аварии, стихийном бедствии;
- безвозмездной передачи;
- передача в виде вклада в уставной капитал другим организациям;
- выявление недостачи в результате инвентаризации и др.

### Выбытие активов

При выбытии внеоборотных активов, по которым начислялась амортизация, в учете производятся следующие основные записи. Вся сумма накопленной за время использования объекта амортизации списывается в уменьшение его первоначальной стоимости: дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета 01 «Основные средства». Остаточная стоимость объекта переносится со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет этого же счета записываются все расходы, связанные с выбытием актива, а в кредит его – доходы от выбытия объекта. Например, при выбытии основных средств в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» относятся расходы на демонтаж оборуду-

дования, разборку зданий и сооружений, а в кредит – материалы, лом, полученные при ликвидации объектов. Таким образом, на счете 91 «Прочие доходы и расходы» формируется финансовый результат от выбытия актива, рассматриваемый в качестве составляющей прочих доходов и расходов организации. При необходимости аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» может быть организован так, чтобы обеспечить системное определение финансового результата по каждому выбытию активов.

При выбытии объекта в счет вклада в уставной капитал делаются следующие записи:

- Списание амортизации по выбывшим основным средствам:

Д сч. 02 «Амортизация основных средств»

К сч. 01 «Основные средства»

- Списание остаточной стоимости основного средства:

Д сч. 58 «Финансовые вложения»

К сч. 01 «Основные средства»

- Разница между согласованной оценкой вклада и остаточной стоимостью списывается:

Д сч. 58 «Финансовые вложения»

К сч. 91.1 «Прочие доходы»

или

Д сч. 91.2 «Прочие расходы»

К сч. 58 «Финансовые вложения»

В случае выбытия объекта основных средств в счет вклада в уставной капитал необходимо восстановление НДС по неполностью самортизированным основным средствам (с остаточной стоимости на момент выбытия).

При продаже объекта основных средств делаются следующие записи:

- Списание амортизации по выбывшим основным средствам:

Д сч. 02 «Амортизация основных средств»

К сч. 01 «Основные средства»

- Списание остаточной стоимости основного средства:

Д сч. 58 «Финансовые вложения»

К сч. 01 «Основные средства»

- Начисление дохода от реализации основного средства:

Д сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К сч. 91.1 «Прочие доходы»

- Выделение НДС из дохода от реализации основного средства:

или

Д сч. 91.2 «Прочие расходы»

К сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

При списании объекта основных средств делаются следующие записи:

- Списание амортизации по выбывшим основным средствам:

Д сч. 02 «Амортизация основных средств»

К сч. 01 «Основные средства»

- Списание остаточной стоимости основного средства:

Д сч. 58 «Финансовые вложения»

К сч. 01 «Основные средства»

Согласно пункту 15 ПБУ 6/01, сумма дооценки актива по выбывшим основным средствам переносится из добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации.

### **Учет износа и амортизации основных средств**

Основные средства в процессе эксплуатации постепенно изнашиваются. Поэтому каждому предприятию необходимо обеспечить накопление средств, необходимых для восстановления и приобретения основных средств. Такое накапливание обеспечивается за счет включения в издержки производства амортизационных отчислений.

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ
- способ уменьшающего остатка
- способ списания стоимости по сумме числа лет срока полезного использования
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев их нахождения на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации при сроке восстановления превышающем 12 месяцев и основным средствам, переведенным по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев. Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

- при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости основных средств на начало года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта,

- при способе уменьшающего остатка - исходя из остаточной стоимости основных средств на начало года и нормы амортизационных отчислений, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта, с учетом коэффициента, устанавливаемого организацией самостоятельно, но не более 3.

- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе стоит число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта,

- 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.

Амортизационные отчисления рассчитывают ежемесячно. Амортизацию по вновь поступившим основным средствам начисляют с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия основного средства к учету, а по выбывшим основным средствам заканчивают начисление амортизации 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

По объектам основных средств некоммерческих организаций, жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п., не достигшим продуктивного возраста скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям амортизация не начисляется, а начисляется износ.



По жилфонду, приобретенному для извлечения дохода, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования, музейные предметы, музейные коллекции).

Начисление амортизации отражается по следующей проводке:

К сч. 02 «Амортизация основных средств»  
Д сч. 25, 26, 20, 23

Где сч. 25 – общепроизводственные расходы;

сч. 26 – общехозяйственные расходы;

сч. 20 – основное производство.

По средствам, сданным в аренду, начисление амортизации происходит по следующей проводке:

К сч. 02 «Амортизация основных средств»  
Д сч. 91.2 «Прочие расходы»

Если применяется линейный способ начисления амортизации, то используется следующая формула:

$$A_{\text{от}} = A_{\text{пр}} + A_{\text{пост}} - A_{\text{выб}},$$

где

$A_{\text{от}}$  – амортизация, подлежащая начислению в отчетном месяце;

$A_{\text{пр}}$  – амортизация, начисленная за прошлый месяц;

$A_{\text{пост}}$  – амортизация по поступившим основным средствам в прошлом месяце;

$A_{\text{выб}}$  – амортизация по выбывшим основным средствам в прошлом месяце.

Активы, принятые к учету в качестве основных средств и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике, но не более 20 000 руб. за единицу могут отражаться в учете в составе МПЗ. Организация самостоятельно определяет учитывать активы на сч. 01 «Основные средства» или на сч. 10 «Материалы», что должно найти отражение в учетной политике.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/1 коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством РФ.

При принятии решения о переоценке следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно. Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшении добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение сумм уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущем отчетном периоде, относится на прочие расходы (сч. 91.2).

В бухгалтерском учете увеличение балансовой стоимости основных средств до их восстановительной стоимости отражается следующими проводками:

Д сч. 01 «Основные средства»  
К сч. 83 «Добавочный капитал»

Индексация амортизации основных средств отражается по следующим счетным формулам:

К сч. 02 «Амортизация основных средств»  
Д сч. 83 «Добавочный капитал»

При этом сохраняется соотношение амортизации к первоначальной стоимости.

Нарушения по учету износа и амортизации основных средств чаще всего бывают следующие:

– продолжают начислять амортизацию по объектам с истекшими сроками эксплуатации, по средствам находящимся на консервации.

При проверке предприятия необходимо обратить внимание на следующее:

– объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды, на балансе не учитываются, а учитываются на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

#### **14. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Учет нематериальных активов регламентируется следующими нормативными документами:

- ПБУ 14/2007 - «Учет нематериальных активов»
- ПБУ 9/99 - «Доходы организации»
- ПБУ 10/99 - «Расходы организации»

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных активов необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной формы;
- возможность идентификации от другого имущества;
- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, управленческих целях и проч.

- использование в течение длительного периода времени, т.е. срока полезного использования более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества в течение 12 месяцев;

- способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем;

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации (если это обязательно).

Нематериальные активы относятся к долгосрочным инвестициям предприятия.

В соответствии с пунктом 4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам могут быть отнесены:

- исключительные права патентообладателя на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения;

- исключительные авторские права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;

- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

- деловая репутация организации;

- сложные объекты, которые включают несколько результатов интеллектуальной деятельности (кинофильмы, мультимедийные продукты, сайты в Интернете)

Поступление нематериальных активов может происходить в виде:

- 1) вноса учредителями в счет вклада в уставный капитал;
- 2) безвозмездного поступления от других предприятий и физических лиц;
- 3) приобретения предприятием в процессе его деятельности (капитальные вложения);
- 4) создания предприятием (торговая марка, товарный знак) и др.

Нематериальные активы оцениваются в зависимости от источников приобретения и вида активов:

7) внесенные учредителями в счет их вклада в уставный капитал оцениваются по цене договаривающихся сторон;

7) приобретенные за плату у других организаций или лиц, или созданные самим предприятием - исходя из фактических затрат на приобретение и затрат по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию;

7) полученные от других предприятий и лиц безвозмездно - по рыночной цене на дату оприходования;

7) стоимость нематериального актива «деловая репутация» определяется как разница между ценой приобретения предприятия как единого целого и балансовой стоимостью его активов. Амортизируется только положительная разница. В случае отрицательной разницы стоимость деловой репутации списывается единовременно на счет учета прочих расходов (91).

Нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, то есть по фактическим затратам на приобретение, изготовление и затратам по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом начисленной амортизации.

Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования – устанавливается в месяцах.

По объектам, по которым проводится погашение стоимости, амортизационные отчисления определяются одним из следующих способов:

- линейный способ – исходя из первоначальной стоимости и норм амортизации, исчисленной организацией на основе срока полезного использования объекта;

- способ уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости (первоначальной за вычетом начисленной амортизации на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой коэффициент, устанавливаемый организацией, не выше 3, а в знаменателе - оставшийся срок полезного использования);

- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, амортизация не начисляется.

По нематериальным активам, приобретенным с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств), и нематериальным активам бюджетных организаций амортизация не начисляется.

Амортизационные отчисления по деловой репутации начисляются в течение 20 лет.

Начисление амортизации нематериальных активов производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Учет нематериальных активов ведется на счете 04 «Нематериальные активы».

Счет 04 - активный, сальдо по дебету отражает первоначальную стоимость приобретенных нематериальных активов, оборот по дебету - первоначальная стоимость поступивших нематериальных активов; оборот по кредиту - остаточная стоимость выбывших нематериальных активов; сумма накопленной амортизации, выбывших нематериальных активов.

Налог на добавленную стоимость, уплаченный предприятиями при приобретении нематериальных активов, учитывается на сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям».

После постановки нематериальных активов на учет суммы уплаченного НДС списываются в уменьшение задолженности бюджету.

Для учета амортизации нематериальных активов используется счет 05 «Амортизация нематериальных активов», счет пассивный, регулирующий, сальдо по кредиту отражает сумму начисленной амортизации на начало периода, оборот по кредиту - сумма начисленной амортизации, оборот по дебету - списание амортизации по выбывшим объектам.

Таблица №14.1

Отражение на счетах операций по сч. 04 «Нематериальные активы»				
кредит счетов	дебет	сч. 04 Нематериальные активы	кредит	дебет счетов
	С <sub>1</sub> - первоначальная стоимость нематериальных активов			
сч. 08 -	Ввод в эксплуатацию нематериальных активов поступивших в качестве вклада учредителей в Уставный капитал		сумма накопленной амортизации выбывших нематериальных активов	- сч.05
сч. 08 -	Оприходование нематериальных активов, полученных безвозмездно		остаточная стоимость выбывших нематериальных активов	-сч.91.2.1
сч. 08 -	Приобретение нематериальных активов за плату у других предприятий и лиц			

Таблица №14.2

Отражение на счетах операций по сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»				
кредит счетов	дебет	сч. 05 Амортизация нематериальных активов	кредит	дебет счетов
	С <sub>1</sub> - сумма амортизации нематериальных активов на начало месяца			
сч. 04 -	Списание накопленной амортизации по выбывшим нематериальным активам		Сумма начисленной амортизации в отчетном месяце	- сч.20, 25, 26, 31, 44

В связи с изменениями, внесенными в ПБУ 14/2000, стоимость нематериальных активов можно переоценивать.

Выбывают нематериальные активы в результате:

- реализации;
- безвозмездной передачи;
- списания в связи с полным износом;
- передачей в Уставный капитал других предприятий и др.

Для получения результата от продажи, списания или безвозмездной передачи нематериальных активов используется счет 91 «Прочие доходы и расходы» (см. табл. 7.2).

Практика показывает, что в некоторых фирмах не начисляют амортизацию нематериальных активов, тем самым занижают себестоимость продукции, стоимость нематериальных активов часто бывает произвольной, тогда и величина амортизации тоже является произвольной.

## **15. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ**

К основным документам по учету материалов относятся:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н.

В соответствии с этими документами, к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

Под материалами понимается часть материально-производственных запасов, являющаяся предметом труда, предназначенная для обработки, переработки или использования в производстве либо для хозяйственных нужд. Материалы, как правило, целиком потребляются в каждом производственном цикле, при этом их стоимость полностью включается в стоимость производимой продукции.

Кроме того, в составе материалов учитываются средства труда сроком службы до 1 года, а также активы, которые в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 относятся к основным средствам, но стоимость которых менее установленного в учетной политике организации лимита (лимит не может превышать 20000 рублей за единицу).

К материалам относятся: сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы.

Целью бухгалтерского учета материалов является контроль операций, связанных с приобретением (заготовлением), а также контроль за наличием и движением материалов.

Учет принадлежащих организации материалов ведется с использованием счета 10.

«Материалы», к которому могут быть открыты субсчета в соответствии с категориями материалов:

1. Сырье и материалы;
2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
3. Топливо;
4. Тара и тарные материалы;
5. Запасные части;
6. Прочие материалы;
7. Материалы, переданные в переработку на сторону;
8. Строительные материалы;
9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности;
10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе;
11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации.

### Учет поступления и выбытия материалов

Материалы могут поступать в организацию одним из следующих способов:

- а) по договорам купли-продажи, договорным поставкам, другим аналогичным договорам в соответствии с действующим законодательством;
- б) путем изготовления материалов силами организации;
- в) внесения в счет вклада в уставный (складочный капитал организации);
- г) получения организацией безвозмездно (включая договор дарения).

В соответствии с п.5 ПБУ 5/01 материалы принимаются к бухгалтерскому учету по их фактической себестоимости.

Под фактической себестоимостью материалов понимается сумма фактических затрат на их приобретение, комиссионного вознаграждения, таможенных пошлин, расходов на транспортировку и хранение, а также затрат по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию.

Фактической себестоимостью материалов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении силами организации складывается из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Фактическая себестоимость материалов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно определяется из их рыночной стоимости на дату оприходования.

Фактическая себестоимость материалов, приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств) определяется исходя из стоимости обмениваемого имущества, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Организации могут создавать резервы под снижение стоимости материальных ценностей (на величину разницы между их текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью). Производственные запасы, на которые текущая рыночная стоимость в течение года снизилась, либо они морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом созданного по ним резерва.

Материалы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовый счет в оценке, предусмотренной в договоре.

Оценка материалов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия материалов к бухгалтерскому учету.

Синтетический учет материалов ведется по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам. В качестве учетных цен применяются:

- договорные цены;
- планово-расчетные цены;
- фактическая себестоимость материалов в предыдущих периодах;
- средняя цена группы материалов.

Оприходование материалов, при их учете по фактической себестоимости, отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов учета расчетов с поставщиками и других источников поступления.

Необходимость учета материалов по учетным ценам возникает, если приход и расход материалов необходимо отразить до того, как станет возможным рассчитать их фактическую себестоимость. В этом случае дополнительно используются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». На дебете счета 15 отражается фактическая себестоимость поступивших материалов. На счете 10 материалы учитываются по учетным ценам, а разница между стоимостью материалов по учетным ценам и фактической себестоимостью их приобретения (заготовления) отражается на счете 16. Накопленные на счете 16 разницы списываются в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам.

Приемка и оприходование поступивших материалов и тары под материалы оформляются путем составления приходных ордеров при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

При установлении несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям, приемку осуществляет комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов.

Для учета движения материалов на складе применяется карточка учета материалов, которая заполняется на каждый номенклатурный номер материала и ведется материально-ответственным лицом. Записи в карточках ведут на основании первичных приходно-расходных документов в день совершения операции.

Отпуск материалов в производство или для других хозяйственных целей отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу или другими соответствующими счетами.

При отпуске материалов их оценка производится одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретения закупок (ФИФО).

Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов в подразделения организации являются: лимитно-заборная карта, требование-накладная, накладная.

Отпуск материалов сторонним организациям оформляют накладными на отпуск материалов на сторону, которые выписывает отдел снабжения на основании нарядов, договоров и других документов, как правило, в трех экземплярах: первый экземпляр остается на складе, второй передается получателю материалов, а третий – в бухгалтерию.

При перевозке материалов автотранспортом применяют товарно-транспортную накладную.

Ежемесячно подразделения организации составляют отчеты о наличии и движении материальных ценностей и передают их в бухгалтерию.

Налог на добавленную стоимость по поступившим от поставщиков материалам учитывается по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Суммы НДС по поступившим и оприходованным материалам, в зависимости от направления расхода запасов, подлежат списанию с кредита счета 19-3 в уменьшение задолженности перед бюджетом (при использовании материалов на производственные нужды) или списанию на счета реализации (при продаже запасов) и соответствующих источников покрытия (при использовании на непроизводственные нужды).

В бухгалтерской отчетности в части сведений о материально-производственных запасах в соответствии с п.27 ПБУ 5\01 в пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация:

- о способах оценки запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки запасов;
- о стоимости запасов, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

## **16. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ**

Для организации учета труда и заработной платы персонал предприятия делится на три группы:

- промышленно- производственный;
- непромышленный;
- работники несписочного состава (выполняющие работы по договорам подряда).

Учетом личного состава персонала занимается кадровая служба или лица, на это уполномоченные.

Первичными документами по учету численности персонала являются приказы о приеме, увольнении или переводе на другую работу и о предоставлении отпуска.

Каждому работнику у при приеме на работу присваивается табельный номер. Бухгалтерия на каждого работника открывает лицевой счет для накапливания сведений о зарплате. Учет использования рабочего времени ведется в табелях учета использования рабочего времени (Т-12 или Т-13).

В форме Т-12 отражается не только использование рабочего времени, но и расчет заработной платы, в форме Т-13 - без расчета заработной платы. Заработная плата в этом случае начисляется в расчетно-платежной ведомости (форма Т-49).

Применяются две формы оплаты труда:

- повременная
- сдельная.

При повременной оплате труда заработок начисляется за определенное количество отработанного времени с учетом квалификации работника и условий труда.

При сдельной оплате труда размер заработка зависит от количества изготавливаемой продукции в соответствии с установленными расценками.

Для целей бухгалтерского учета зарплата делится на основную и дополнительную.

Под основной заработной платой подразумеваются выплаты за отработанное время, за количество и качество выполняемых работ, доплаты, премии и др.

Дополнительная заработная плата включает выплаты, предусмотренные законодательством о труде за непроработанное время: оплата времени отпуска, времени выполнения государственных обязанностей, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков и т.д.

В состав фонда заработной платы включаются начисленные предприятием суммы оплаты труда в денежной и натуральной формах за отработанное и неотработанное время, стимулирующие доплаты и надбавки, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, премии и единовременные поощрительные выплаты, а также выплаты на питание, жилье, топливо, носящие регулярный характер.

В состав выплат социального характера включаются компенсации и социальные льготы, предоставленные работникам на лечение, отдых, проезд (без социальных пособий из внебюджетных фондов), материальная помощь и другие.

Согласно трудовому законодательству рабочим и служащим оплачивается и неотработанное время. В основе расчета таких выплат лежит средняя заработная плата. Порядок ее расчета закреплен в Трудовом кодексе РФ и Постановлении Правительства РФ №922 от 24.12.07 «Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

Расчетный период для расчета среднего заработка составляет 12 календарных месяцев, а размер среднемесячного числа календарных дней составляет 29,4.

Из расчетного периода для подсчета среднего заработка исключается время, а также выплаченные суммы, в частности, когда:

- работник получал пособие по временной нетрудоспособности, или пособие по беременности и родам;
- работник освобождается от работы с полным или частичным сохранением заработной платы;
- работник не работал в связи с приостановкой деятельности организации.

#### Расчет отпускных

Выплаты исходя из среднего заработка осуществляются, в частности, в период нахождения сотрудника в оплачиваемом отпуске.

Если расчетный период отработан полностью, то отпускные рассчитываются следующим образом:

$$O = \frac{ЗП_{\Sigma}}{12 \times 29,4} \times Д, \text{ где}$$

О – сумма отпускных;

ЗП – сумма начислений работнику за расчетный период (12 месяцев);

Д – количество календарных дней отпуска.



Если расчетный период отработан не полностью, для определения отпускных необходимо посчитать количество календарных дней, фактически отработанных в расчетном периоде.

#### Расчет пособия по временной нетрудоспособности

Для расчета пособий по временной нетрудоспособности необходимо руководствоваться Постановлением Правительства РФ №375 от 15.06.07 «Положение об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством», Постановлением Правительства №255-ФЗ от 29.12.06 «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством», Постановлением Министерства здравоохранения и социального развития №15909 от 31.12.09 «Порядок и условия назначения и выплаты государственных пособий гражданам имеющим детей».

Для целей расчета пособий применяется страховой стаж. В страховой стаж включаются периоды:

- работы по трудовому договору;
- государственной, гражданской или муниципальной службы;
- иной службы, в течение которой гражданин подлежал обязательному страхованию на случай временной нетрудоспособности.

Пособия выдается в размере:

- 100 % среднего заработка – работникам со страховым стажем 8 и более лет;
- 80 % среднего заработка – работникам со страховым стажем от 5 до 8 лет;
- 60 % среднего заработка – работникам со страховым менее 5 лет;

При болезни работнику нужно оплачивать не рабочие, а календарные дни.

Пособие по временной нетрудоспособности исчисляется исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, в том числе за время работы у другого работодателя. При этом в средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в Фонд социального страхования за два календарных года, предшествующих году наступления страхового случая, в том числе за время работы у других страхователей.

Дневное пособие работника рассчитывается следующим образом:

$$П = \frac{ЗП_{2года}}{730} \times \begin{matrix} 1 \\ 0,8 \\ 0,6 \end{matrix}$$

П – размер дневного пособия;

ЗП – сумма начислений работнику за расчетный период (2 года);

Доля в размере 1; 0,8; 0,6 берется в зависимости от страхового стажа

Величина размера дневного пособия сравнивается с максимальной величиной, устанавливаемой Фондом социального страхования в зависимости от страхового стажа на каждый календарный год:

При стаже до 5 лет – предельная сумма составляет 20750 руб. в месяц

При стаже от 5 до 8 лет – предельная сумма составляет 27666 руб. в месяц,

При стаже 8 и более лет – предельная сумма составляет 34583 руб. в месяц

Застрахованному лицу, имеющему страховой стаж менее шести месяцев, пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом.

С 2011 года первые три дня болезни начисляются за счет средств предприятия, последующие дни – за счет средств Фонда социального страхования.

Бухгалтерия предприятия не только производит начисление заработной платы, но и удержания.

В соответствии с законодательством из заработной платы производится следующие удержания:

- налог на доходы физических лиц;
- возмещение материального ущерба, причиненного работниками предприятию;
- штрафы;
- удержания по исполнительным документам;
- удержания за товары, проданные в кредит;
- удержания за брак и т.д.

Бухгалтерия организует учет начисленной заработной платы на счетах бухгалтерского учета. Так, начисленная основная и дополнительная заработная плата относится в дебет счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25.1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», 25.2 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисленные пособия по временной нетрудоспособности (начиная с 4 дня временной нетрудоспособности) относятся в дебет счета 69.1 «Расчеты по социальному страхованию» и в кредит счета 70.

Для учета сумм налога на доходы физических лиц используется счет «Расчеты по налогам и сборам». Удержание налога на доходы отражается по дебету счета 70 и кредиту счета 68.

Таблица №16.1

Отражение на счетах операций по сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»			
Кредит счетов	сч. 70 Расчеты с персоналом по оплате труда		дебет счетов
	дебет	кредит	
Сч. 50 -	Суммы, выданные наличными из кассы	С <sub>1</sub> - задолженность предприятия работникам	
Сч. 68 -	Суммы, удержанного из заработной платы налога на доходы в бюджет	Суммы начисленной заработной платы работникам	- сч.20, 23, 25, 26
Сч. 76 -	Суммы, удержанные по исполнительным листам, за товары, проданные в кредит	Суммы начисленной заработной платы за время отпуска	- сч.20, 96
Сч.28 -	Суммы, удержанные из заработной платы за брак	Суммы начисленных пособий по временной нетрудоспособности за первые три дня болезни	- сч. 20, 25, 26, 23
		Суммы начисленных пособий по временной нетрудоспособности за последующие дни болезни	- сч. 69.1

## **17. УЧЕТ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ.**

Порядок расчета страховых взносов в фонды установлен Федеральным законом №212-ФЗ от 24.07.09 «О страховых взносах в пенсионный фонд российской федерации, фонд социального страхования российской федерации, федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Данные взносы предназначены для мобилизации средств по реализации прав граждан на государственное пенсионное, социальное обеспечение и медицинскую помощь. Он зачисля-

ется в государственные внебюджетные фонды – Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и Фонды обязательного медицинского страхования РФ.

Порядок исчисления и уплаты страховых взносов связан с установленными принципами государственного пенсионного обеспечения граждан. В соответствии с Федеральным законом «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» (Федеральный закон от 17.12.01 №173-ФЗ) трудовая пенсия по старости может состоять из следующих частей:

- страховой;
- накопительной.

Финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии введено регулируется Федеральным законом №167-ФЗ от 15.12.01 «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». Плательщики, объект обложения и база для исчисления взносов на обязательное пенсионное страхование соответствует плательщикам, объекту обложения и базе для исчисления страховых взносов, установленных Федеральным законом №212-ФЗ от 24.07.09.

**Плательщиками страховых взносов признаются:**

1) *лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:*

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями (если выплачивают вознаграждение по трудовому или иному аналогичному договору как работодатели);

2) *индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой.*

Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям плательщиков страховых взносов, он исчисляет и уплачивает страховые взносы по каждому основанию.

**Объектом обложения страховыми взносами признаются:**

***для плательщиков, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам*** - выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу работников:

- по трудовым договорам;
- по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ или оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуально предпринимателям, адвокатам, нотариусам);
- по авторским договорам.

**База для начисления страховых взносов у плательщиков-работодателей** определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, признаваемых объектом обложения и начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц (за исключением сумм, необлагаемых страховыми взносами). При этом плательщики страховых взносов, определяют базу для начисления страховых взносов отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом.

В части суммы взносов, подлежащих зачислению в Фонд социального страхования РФ, в базу для начисления не включаются вознаграждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам.

При определении базы учитываются любые выплаты и вознаграждения, вне зависимости от формы их выдачи, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных прав), предназначенных для физического лица – работника (например, оплата коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов, за исключением взносов по договорам страхования, указанным ниже). При этом выплаты и вознаграждения, полученные в натуральной форме (в виде товаров, работ, услуг), учитываются по их рыночной стоимости на день выплаты, включая НДС, а для подакцизных товаров - включая соответствующие суммы акцизов.

При наличии вознаграждений по авторскому договору база для начисления страховых взносов определяется как сумма доходов, полученных по авторскому договору, уменьшенная на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением таких доходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в пределах нормативов, установленных в зависимости от вида создаваемых авторских произведений.

База для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица устанавливается в сумме, не превышающей 415 000 рублей нарастающим итогом с начала расчетного периода. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 000 рублей нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются. При этом установленная предельная величина базы для начисления страховых взносов подлежит ежегодной (с 1 января соответствующего года) индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в Российской Федерации. Размер указанной индексации определяется Правительством Российской Федерации. В 2010 году предельная сумма для начисления страховых взносов составляла 415 000 рублей, а с 2011 года составляет  $415\ 000 \times 1,1164 = 463\ 000$  рублей.

**Не подлежат обложению страховыми взносами:**

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, субъектов РФ, решениями органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;

2) все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных законодательством РФ), связанных:

- с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- с бесплатным предоставлением жилых помещений, коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;
- с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

с возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников (в соответствии со статьей 196 Трудового Кодекса РФ) и др.;

В 2010 году применялись следующие тарифы страховых взносов:

1) Пенсионный фонд Российской Федерации - 20 %, при этом страховые взносы в пенсионный фонд уплачивались отдельно на страховую и накопительную часть пенсии в зависимости от возраста физического лица, в отношении которого производится расчет;

2) Фонд социального страхования Российской Федерации - 2,9 %;

3) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 1,1 %;

4) Территориальные фонды обязательного медицинского страхования - 2 %.

**С 2011 года применяются следующие тарифы страховых взносов** (за исключением льготных категорий плательщиков) (табл. 17.1, 17.2):

1) Пенсионный фонд Российской Федерации - **26 %**, при этом страховые взносы в пенсионный фонд уплачиваются отдельно на страховую и накопительную часть пенсии в зависимости от возраста физического лица, в отношении которого производится расчет;

2) Фонд социального страхования Российской Федерации - **2,9 %**;

3) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - **2,1 %**;

4) Территориальные фонды обязательного медицинского страхования - **3 %**.

Таблица 17.1

## Тарифы страховых взносов с 2011 года

База на каждого работника нарастающим итогом с начала года	Пенсионный фонд	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд	Территориальный фонд	
До 463000 руб. включительно	26,0%	2,9%	2,1%	3,0%	34,0%
Свыше 463000 руб.	Не облагается	Не облагается	Не облагается	Не облагается	Не облагается

Таблица 17.2

## Тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование с 2011 года

База для начисления страховых взносов на каждого работника нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 года и старше	Для лиц 1967 года и моложе	
	На финансирование страховой части трудовой пенсии	На финансирование страховой части трудовой пенсии	На финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 463000 руб. включительно	26,0%	20,0%	6,0%
Свыше 463000 руб.	Не облагается	Не облагается	Не облагается

Ежеквартально, не позднее 15-ого числа месяца, следующего за истекшим кварталом, плательщики страховых взносов обязаны представить в Фонд социального страхования РФ сведения о суммах:

- 1) начисленных взносов в Фонд социального страхования РФ;
- 2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение;
- 3) направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;
- 4) расходов, подлежащих зачету;
- 5) уплачиваемых в Фонд социального страхования РФ.

Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению ведется на сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Этот счет имеет три субсчета:

- 69.1 «Расчеты по социальному страхованию»
- 69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»
- 69.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

К счету 69.1 «Расчеты по социальному страхованию» открываются два субсчета:

- «Расчеты по государственному социальному страхованию»;
- «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Порядок расчета и осуществления выплат по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний регулируется Федеральным законом №125-ФЗ от 24.07.98 «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Согласно статье 15 этого закона при наступлении страхового случая пособия по социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний выплачиваются непосредственно территориальным отделением Фонда социального страхования РФ.

Страховые взносы в Фонд социального страхования РФ перечисляются двумя платежными поручениями:

- 1) на социальное страхование по тарифам, утвержденным Федеральным законом №212-ФЗ от 24.07.09;
- 2) на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Согласно Федеральному закону №331-ФЗ от 8.12.10 страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний рассчитываются в процентах к начисленной оплате труда по всем основаниям (доходу) застрахованных, а в определенных случаях – к сумме вознаграждения по гражданско-правовому договору по группам отраслей (подотраслей) экономики в соответствии с классами профессионального риска в следующих размерах:

I класс профессионального риска	0,2	XVIII класс профессионального риска	2,3
II класс профессионального риска	0,3	XIX класс профессионального риска	2,5
III класс профессионального риска	0,4	XX класс профессионального риска	2,8
IV класс профессионального риска	0,5	XXI класс профессионального риска	3,1
V класс профессионального риска	0,6	XXII класс профессионального риска	3,4
VI класс профессионального риска	0,7	XXIII класс профессионального риска	3,7
VII класс профессионального риска	0,8	XXIV класс профессионального риска	4,1
VIII класс профессионального риска	0,9	XXV класс профессионального риска	4,5
IX класс профессионального риска	1,0	XXVI класс профессионального риска	5,0
X класс профессионального риска	1,1	XXVII класс профессионального риска	5,5
XI класс профессионального риска	1,2	XXVIII класс профессионального риска	6,1
XII класс профессионального риска	1,3	XXIX класс профессионального риска	6,7
XIII класс профессионального риска	1,4	XXX класс профессионального риска	7,4
XIV класс профессионального риска	1,5	XXXI класс профессионального риска	8,1
XV класс профессионального риска	1,7	XXXII класс профессионального риска	8,5
XVI класс профессионального риска	1,9		
XVII класс профессионального риска	2,1		

Страховые взносы во внебюджетные фонды начисляются следующим образом:

1. начислены страховые взносы на финансирование страховой части пенсии

Д 20, 25, 26  
К 69.2.1

2. начислены страховые взносы на финансирование накопительной части пенсии

Д 20, 25, 26  
К 69.2.2

3. начислены страховые взносы в Фонд социального страхования РФ

Д 20, 25, 26  
К 69.1.1

4. начислены страховые взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве в Фонд социального страхования РФ

Д 20, 25, 26, 23  
К 69.1.2

5. начислены страховые взносы в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования

Д 26  
К 69.3.1

6. начислены страховые взносы в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования

Д 26  
К 69.3.2

7. начислено пособие по временной нетрудоспособности (первые 3 дня временной нетрудоспособности)

Д 20, 25, 26, 23  
К 70

8. начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств Фонда социального страхования (начиная с 4 дня временной нетрудоспособности)

Д 69.1.1  
К 70

Таблица №17.3

Отражение на счетах операций по сч. 69.1 «Расчеты по социальному страхованию»			
кредит счетов	сч. 69.1 Расчеты по социальному страхованию		дебет счетов
	дебет	кредит	
			$C_1$ – начальное сальдо
сч. 70 -	Начисление пособий по социальному страхованию	Начисление фонду социального страхования	- сч.20, 23, 25, 26
сч. 51 -	Перечисление фонду социального страхования		
			$C_2 = 0$

## 18. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Учет затрат на производство регламентирован Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. № 33н. Основными нормативными документами являются Отраслевые методические рекомендации (инструкции) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) и др.

Основными задачами учета затрат на производство являются: своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и сбыт продукции, калькулирование фактической себестоимости отдельных видов и всей товарной продукции, контроль за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников.

Не относятся к расходам затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений и непроизводственные затраты:

- по приобретению и созданию внеоборотных активов;
- по вкладам в уставной капитал и других организаций;
- в порядке предварительной оплаты и т.п.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы признаются при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с договором;

- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими же расходами считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг, т.е. то что является предметом деятельности организации. Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности считаются прочими расходами. К ним относятся:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Прочие расходы относятся на финансовый результат деятельности организации.

Учет расходов по обычным видам деятельности ведется по элементам и по статьям затрат. Элемент представляет собой однородный вид затрат, показывающий, что израсходовано предприятием, независимо от назначения затрат.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы по обычным видам деятельности группируются по экономическим элементам:

- материальные затраты (за вычетом возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;



- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

К прочим расходам в составе себестоимости продукции относятся затраты на содержание служебного транспорта, затраты на служебные командировки, представительские расходы и др.

Для контроля за составом затрат по местам их совершения и для исчисления себестоимости отдельных видов продукции необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели эти затраты произведены. Для этого ведется учет по статьям затрат.

Состав статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Это могут быть:

1. материалы;
2. стоимость возвратных отходов;
3. покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних 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;
9. общехозяйственные расходы;
10. потери от брака;
11. прочие производственные расходы;
12. коммерческие расходы.

Затраты 1-10 формируют производственную себестоимость. С учетом коммерческих расходов формируется полная себестоимость производимой продукции (работ, услуг).

Таблица №18.1

Отражение на счетах операций по сч. 20 «Основное производство»				
кредит счетов	дебет	сч. 20 Основное производство	кредит	дебет счетов
		<i>C<sub>1</sub></i> - фактическая себестоимость незавершенного производства		
сч. 10-		Отпущено сырья, материалов, топлива на изготовление продукции по учетным ценам;		
сч. 10-		Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащих включению в себестоимость продукции.	Стоимость сырья, материалов, возвратных отходов, сданных на склад	-сч. 10
сч. 70-		Начислена заработная плата работникам предприятия	Фактическая себестоимость окончательного брака	-сч. 28
сч. 69-		Начислены страховые взносы	Фактическая себестоимость готовой, реализованной продукции (работы)	-сч.43, 90.2
сч. 97-		Включены в себестоимость расходы будущих периодов		
сч. 02-		Начислена амортизация основных средств		

сч. 05-	Начислена амортизация нематериальных активов.
сч. 71-	Списаны подотчетные суммы.
сч.25.1-	Списаны расходы по содержанию и эксплуатации оборудования.
сч.25.2-	Списаны общепроизводственные расходы
сч. 26-	Списаны общехозяйственные расходы
сч. 28-	Включены в себестоимость потери от брака
$O_{\partial}$ = итога	фактические затраты отчетного периода
	$O_k$

В отдельных отраслях промышленности в номенклатуру статей могут вноситься изменения, предусмотренные отраслевыми инструкциями. Крупные предприятия используют счета 20, 23, 25, 26, 29, 97. По дебету счетов учитываются расходы предприятия, по кредиту – их списание.

Для обеспечения учета затрат по элементам и статьям калькуляции все затраты основного производства группируются на счете 20 «Основное производство». Счет активный, калькуляционный. Для определения себестоимости продукции или услуг вспомогательных производств соответствующие затраты группируются на счете 23 «Вспомогательные производства». По своему содержанию этот счет соответствует счету 20 «Основное производство».

Согласно п.65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ утвержденного приказом МФ РФ от 29 июля 1998 г. №34н незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе по :

- фактической себестоимости (полной, неполной);
- нормативной (плановой) себестоимости;
- прямым затратам;
- стоимости сырья, материалов и полуфабрикатами.

В единичном производстве – по фактической себестоимости.

Расходы, произведенные и оплаченные в расчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в отчетности отдельной строкой (статьей) как расходы будущих периодов и подлежат отнесению на издержки производства в течение срока, к которому они относятся. К таким расходам относятся:

- расходы на подготовку и освоение производства
- расходы по ремонту основных средств
- расходы на приобретение лицензий и т.д.

Одна из задач учета производства - учет потерь от брака. Учет ведется на активном счете 28 «Брак в производстве». Брак по месту обнаружения бывает внешний и внутренний.

По дебету этого счета отражается себестоимость неисправимого брака и затраты по исправлению. По кредиту счета отражаются суммы возмещения потерь от брака, удержанные с виновников, с поставщиков, стоимость неисправимого брака по цене лома.

Потери от брака списываются в себестоимость продукции (кредит сч. 28, дебет сч. 20), после этого счет закрывается.

#### Варианты учета затрат на производство, калькулирование себестоимости продукции

Действующими нормативными документами предусмотрено в учете затрат для отечественных предприятий два варианта.

Традиционный для отечественного учета, калькуляционный вариант, при котором в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (счет 20 «Основное

производство», счет 23 «Вспомогательные производства», счет 25 «Общепроизводственные расходы», счет 26 «Общехозяйственные расходы», и др.) с кредита объектов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые, относимые в дебет счетов 20, 23, т.е. непосредственно связанные с производством данного вида продукции, выполнения работ и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно-распределительных счетов 25, 26, не связанные с конкретным видом продукции, работой, а обусловленные организацией, обслуживанием, управлением производства.

На счете 25 собираются общепроизводственные расходы (ОПР):

- по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств;
- расходы по страхованию производственного имущества;
- расходы на освещение, отопление;
- арендная плата;
- оплата труда персонала, занятого обслуживанием производства и др.

Общепроизводственные расходы с кредита счета 25 списываются в дебет счетов 20, 23, 29.

На счете 26 собираются общехозяйственные расходы (ОХР):

- административно-управленческие расходы;
- заработная плата общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных услуг и др.

Общехозяйственные расходы с кредита счета 26 списываются в дебет счетов 20, 29, 90. Распределение косвенных расходов осуществляется пропорционально принятой базе распределения (наиболее распространенной является - основная заработная плата производственных рабочих).

Другой вариант предполагает разделение всех затрат за отчетный период на производственные, обусловленные протеканием производственного процесса, и периодические.

Производственные затраты собираются по дебету счетов 20, 23, косвенные производственные по дебету счета 25 с кредита счетов производственных ресурсов. В конце отчетного периода в расчет себестоимости продукции, помимо прямых затрат, включаются косвенные, что отражается записью: дебет счетов 20, 23, кредит счета 25.

Периодические затраты, собираемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы» при этом варианте не включаются в себестоимость, а списываются в конце отчетного периода на уменьшение выручки от продажи продукции: дебет счета 90.2 «Себестоимость продаж», кредит счета 26 (метод «директ-костинг»).

При проверке правильности учета затрат на производство продукции необходимо установить:

- соблюдается ли неизменность выбранного в начале года метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости продукции;
- насколько верно разграничиваются производственные затраты по отчетным периодам;
- какова точность оценки материальных ресурсов на производство продукции;
- правильно ли начислена амортизация по основным средствам, нематериальным активам,;
- какова обоснованность сумм накладных расходов и способов их распределения между объектами калькуляции;
- насколько правильно отнесены на издержки производства фактические суммы расходов: по командировкам, представительских и др.

Типичные ошибки, обнаруживаемые при проверках.

Наиболее часто имеет место необоснованное завышение или занижение величины материальных затрат, включаемых в себестоимость продукции. Другая часто встречающаяся группа ошибок (нарушений) связана с включением в издержки обращения и производства расходов, подлежащих возмещению за счет прибыли. Предприятия в течение отчетного периода по-разному списывают общехозяйственные расходы (учитываемые на счете 26) в дебет счета 90.2 или в дебет счета 20.

Предприятия списывают в дебет счета 90.2 «Продажи» все имевшие в отчетном месяце затраты, собранные на счете 20 «Основное производство», должны же списывать затраты только в части реализованной предприятием продукции.

## **19. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

Готовой продукцией считается часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Работы и услуги – это стоимость различных работ и услуг выполненных и оказанных сторонним организациям и лицам, а также работникам организации на условиях оплаты.

Организации учитывают готовую продукцию по фактической производственной себестоимости или по учетным ценам.

Для определения фактической производственной себестоимости выпущенной за месяц готовой продукции затраты отчетного месяца, собранные на дебете счета 20 «Основное производство» корректируются на разницу в затратах по незавершенному производству на начало и конец месяца.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- нормативная (плановая) себестоимость (полная или неполная);
- договорные цены и др.

Учет наличия и движения готовой продукции ведется на счете 43 «Готовая продукция». Оприходование готовой продукции по фактической себестоимости отражается по дебету счета 43 и кредиту счета 20.

Если готовая продукция учитывается по учетным ценам, то выпущенная продукция отражается с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету счета 40 отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции, а по кредиту ее учетная цена.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции ее производственная себестоимость списывается с кредита счета 43 в дебет счета 90 «Продажи». Если готовая продукция учитывается по учетным ценам, то на счете 90 отражаются также отклонения фактической себестоимости от учетной цены, которые определяются сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40. Перерасход списывается со счета 40 в дебет счета 90 дополнительной проводкой, а экономия – способом «красное сторно».

Отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90.

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то для ее учета используется счет 45 «Товары отгруженные».

## **20. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) И ПРОЧИХ ДОХОДОВ**

Основные принципы отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете определены в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденными приказами Министерства финансов РФ от 06.05.99 №№ 32н и 33н.

В соответствии с ПБУ доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Выручка от продажи признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и реализацией продукции, с приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, и определения финансового результата по ним предназначен счет 90 «Продажи».

К счету 90 могут быть открыты следующие субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-8 «Управленческие расходы»;
- 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

При признании в бухгалтерском учете доходов от обычных видов деятельности сумма этих доходов отражается по кредиту счета 90, субсчет 90-1, и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно себестоимость проданных продукции, товаров, работ и услуг списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др. в дебет счета 90, субсчет 90-2.

Суммы НДС и акцизов, начисленные по отгруженной продукции (выполненным работам, оказанным услугам), выделенные отдельно в расчетных документах отражаются по дебету счета 90, субсчета 90-3 и 90-4 в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчета «Расчеты по НДС», «Расчеты по акцизам».

Записи по субсчетам 90-1, 2, 3, 4 к счету 90 производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставляя итоги дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 3, 4 с итогом кредитового оборота субсчета 90-1 выявляют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Полученная прибыль (убыток) заключительными записями отчетного месяца списывается со счета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года заключительными записями, открытые к 90 счету субсчета 90-1, 90-2, 90-3, 90-4 закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж». В результате, по состоянию на 1 января года следующего за отчетным ни один из субсчетов 90 счета сальдо не имеет.

Ведение записей по субсчетам к 90 счету нарастающим итогом с начала года облегчает заполнение раздела «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

К прочим доходам организации относятся доходы, если вид деятельности, с которым связано их получение, не является основным для организации.

Прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата), считаются выручкой.

Аналогично в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности), также считаются выручкой

Порядок отнесения доходов к доходам от обычных видов деятельности и прочим доходам подлежит закреплению в учетной политике организации исходя из принципа существенности.

#### Структура счета доходов и расходов от обычных видов деятельности

К счету 90 «Продажи» заводят следующие субсчета: 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-8 «Управленческие расходы», 90-9 «Прибыль/убыток от продаж». По счету 90 «Продажи» производятся следующие учетные записи (таблица 20.1).

На субсчетах 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-8 «Управленческие расходы» данные накапливаются в течение года по видам доходов и расходов от обычных видов деятельности. Эти сведения используются для составления отчета «О прибылях и убытках» и другой бухгалтерской отчетности. Субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для формирования счета прибылей и убытков в течение отчетного года.

Таблица №20.1

Содержание учетной записи	Корреспондирующие счета	
	по дебету	по кредиту
Начисление доходов по обычным видам деятельности (выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, имущественных прав)	Разные	90-1 «Выручка»
Формирование себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг, имущественных прав	90-2 «Себестоимость продаж»	Разные
Начисление налога на добавленную стоимость при реализации продукции, товаров, работ, услуг, имущественных прав	90-3 «Налог на добавленную стоимость»	68-2 «Налог на добавленную стоимость»
Начисление акцизов при реализации подакцизной продукции	90-4 «Акцизы»	68-3 «Акцизы»
Списание расходов периода в счет уменьшения выручки (в случае применения метода «директ-констинг» при формировании себестоимости)	90-8 «Управленческие расходы»	Разные
Формирование в конце месяца прибыли/убытка от продаж по обычным видам деятельности: - Превышение итога кредитовых оборотов по субсчету 90-1 над итогом дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-8 - Превышение итога дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-8 над итогом кредитовых оборотов по субсчету 90-1	90-9 «Прибыль/убыток от продаж»  99 «Прибыли и убытки»	99 «Прибыли и убытки»  90-9 «Прибыль/убыток от продаж»
Закрытие субсчетов в конце отчетного года (реформация баланса)	90-1 «Выручка»  90-9 «Прибыль/убыток от продаж»	90-9 «Прибыль/убыток от продаж» 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-8 «Управленческие расходы»

#### Структура счета прочих доходов и расходов

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» заводят следующие субсчета: 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Прочие расходы», 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов». По счету 91 «Прочие доходы и расходы» производятся следующие учетные записи (таблица 20.2).

На субсчетах 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» данные накапливаются в течение года по видам прочих доходов и расходов. Эти сведения используются для составления отчета «О прибылях и убытках» и другой бухгалтерской отчетности. Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для формирования счета прибылей и убытков в течение отчетного года.

Таблица №20.2

Содержание учетной записи	Корреспондирующие счета	
	по дебету	по кредиту
Начисление прочих доходов (поступления от совместной деятельности, курсовые разницы, поступления в возмещение причиненных организации убытков, материальные ценности, оставшиеся после ликвидированных основных средств, основные средства, обнаруженные в результате инвентаризации и др.)	Разные	91-1 «Прочие доходы»
Начисление прочих расходов (проценты по кредитам и займам, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, возмещение причиненных убытков, курсовые потери и др.)	91-2 «Прочие расходы»	Разные
Списание в конце месяца сальдо прочих доходов и расходов: - Превышение итога кредитовых оборотов по субсчету 91-1 над итогом дебетовых оборотов по субсчету 91-2 - Превышение итога дебетовых оборотов по субсчету 91-2 над итогом кредитовых оборотов по субсчету 91-1	91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» 99 «Прибыли и убытки»	99 «Прибыли и убытки» 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»
Закрытие субсчетов в конце отчетного года (реформация баланса)	91-1 «Прочие доходы» 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» 91-2 «Прочие расходы»

## **21. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА**

Основным источником формирования собственных средств предприятия является Уставный капитал.

**Уставный капитал** – это сумма вкладов, первоначально инвестированных собственниками в имущество предприятия для обеспечения его уставной деятельности. Его размер всегда четко определен в учредительных документах предприятия.

Порядок формирования уставного капитала зависит главным образом от организационно-правовой формы предприятия. Согласно Гражданскому Кодексу РФ принято различать уставный капитал хозяйственного общества, складочный капитал хозяйственного товарищества, неделимый фонд производственного кооператива и уставный капитал государственного предприятия.

Порядок формирования хозяйственных обществ различен. В акционерном обществе (АО) уставный капитал формируется путем продажи акций, в обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью (ООО и ОДО) – за счет вкладов (долей) участников.

Складочный капитал хозяйственного товарищества и неделимый фонд производственного кооператива формируются за счет паевых вкладов (долей) участников.

Уставный капитал государственных предприятий представляет собой средства, выделенные государством из бюджета в момент ввода предприятия в эксплуатацию для осуществления его деятельности.

За счет уставного капитала предприятия формируются его собственные основные и оборотные средства.



Рассмотрим формирование Уставного капитала на примере акционерного общества.

Акционерным обществом является юридическое лицо, имеющее Уставный капитал, разделенный на определенное количество равных частей (акций), и отвечающее по обязательствам только своим имуществом. Акционерное общество - это объединение капиталов; деятельность акционерного общества регламентируется Уставом.

Различают акционерные общества открытого и закрытого типа. Акционерные общества открытого типа распространяют акции по открытой подписке, акционерные общества закрытого типа акции не продает.

Акционерное общество имеет Уставный капитал, который фиксируется в уставе. Уставный капитал может быть изменен в случае увеличения или уменьшения номинальной стоимости акций с момента принятия решения общим собранием акционеров при условии уведомления Министерства Финансов РФ.

Учет уставного капитала ведется на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Сальдо счета означает сумму зарегистрированного уставного капитала, оборот по кредиту - увеличение уставного капитала, оборот по дебету - уменьшение.

После регистрации акционерного общества на сумму зарегистрированного уставного капитала отражается задолженность акционеров обществу, для этого делается запись:

Д сч. 75 «Расчеты с учредителями»  
К сч. 80 «Уставный капитал»

Сч. 75 - активно-пассивный, он служит для учета расчетов с учредителями по вкладам в Уставный капитал (субсчет 75.1 активный - «Расчеты по вкладам в Уставный капитал») и для учета расчетов с учредителями по начисленным доходам (субсчет 75.2 пассивный - «Расчеты по выплате доходов»).

Таблица №21.1

кредит счетов	Отражение операций по сч. 80 «Уставный капитал»			дебет счетов
	дебет	сч. 80 Уставный капитал	кредит	
сч. 75 -	Уменьшение Уставного капитала при выходе акционеров из общества		С <sub>1</sub> - сумма зарегистрированного Уставного капитала Образование Уставного капитала в момент регистрации Увеличение Уставного капитала	- сч. 75 - сч. 84

На сумму приобретенных акций учредители могут внести денежные средства, основные средства, нематериальные активы и др. При этом делается запись:

Д сч. 51 (08 и др.)... «Расчетный счет» («Вложения во внеоборотные активы» и др.)  
К сч. 75 «Расчеты с учредителями»

Для учета расчетов с акционерами используется субсчет 75.2 «Расчеты по выплате доходов», сальдо счета означает сумму задолженности акционерам. Сумма начисленных дивидендов отражается по кредиту сч. 75.2. Суммы доходов перечисленные и суммы удержанного налога на доходы физических лиц отражаются по дебету сч. 75.2.

Таблица №21.2

Отражение операций на сч. 75.1 «Расчеты по вкладам в Уставный капитал»

кредит счетов	сч. 75.1 Расчеты по вкладам в Уставный капитал			дебет счетов
	дебет		кредит	
	$C_1$ - сумма задолженности учредителей			
сч.80 -	Образование задолженности учредителей по вкладам в Уставный капитал	Погашение задолженности учредителей при внесении: - основных средств; - денежных средств; - прочего имущества		- сч.08 - сч. 51

Таблица №21.3

Отражение операций по расчетам с учредителями по выплате доходов сч. 75.2.

кредит счетов	сч. 75.2 Расчеты с учредителями по выплате доходов			дебет счетов
	дебет		кредит	
	$C_1$ - сумма задолженности перед акционерами по доходам			
сч.68 -	Суммы удержанного налога на доходы физических лиц с акционеров физических лиц, налога на прибыль – с акционеров юридических лиц	Сумма начисленных дивидендов		- сч.84
сч.51, 50 -	Суммы доходов перечисленные			

Таблица №21.4

Отражение операций на сч. 83 «Добавочный капитал»

кредит счетов	сч. 83 Добавочный капитал			дебет счетов
	дебет		кредит	
	$C_1$ - сумма образованного добавочного капитала			
сч.84 -	Списание дооценки	Переоценка стоимости имущества		- сч.01
сч.02 -	Переоценка амортизации	Эмиссионный доход		- сч.51

**Добавочный капитал** - может быть образован в результате прироста стоимости средств по результатам переоценки, при безвозмездном получении средств, в виде эмиссионного дохода. Эмиссионный доход может возникнуть в случае реализации предприятием акций по цене выше их номинальной стоимости.

Учет добавочного капитала ведется на сч. 83 «Добавочный капитал». Счет пассивный, сальдо счета показывает сумму образованного добавочного капитала, оборот по кредиту - образование капитала, оборот по дебету - безвозмездная передача средств и др.

К счету 83 могут быть открыты субсчета:

83.1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;

83.2 «Эмиссионный доход»;

На субсчете 83.1 «Прирост стоимости имущества по переоценке» учитывается состояние и движение добавочного капитала предприятия, образуемого в результате прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки. Порядок образования добавочного капитала регулируется нормативными актами.

Образование и пополнение добавочного капитала отражаются по кредиту счета 87 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетами учета имущества, по которому определен прирост стоимости.

На субсчет 83.2 «Эмиссионный доход» предприятия, созданные в форме акционерных обществ, зачисляются при формировании уставного капитала (при учреждении общества, при увеличении уставного капитала путем дополнительной эмиссии акций или повышения номинальной стоимости акций) сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной при реализации их по цене, превышающей номинальную стоимость. При

этом делается запись по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» и дебету счетов учета денежных средств или иных ценностей, переданных предприятию в оплату акций.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

**Резервный капитал** - создается в соответствии с законодательством и учредительными документами на покрытие возможных убытков, потерь. Резервный капитал образуется за счет отчислений от прибыли.

Учет резервного капитала ведется на пассивном счете 82 «Резервный капитал». Сальдо счета означает сумму неиспользованного капитала, оборот по кредиту - образование резерва, оборот по дебету - использование резерва. Отчисления в резервный капитал отражаются следующей записью:

К сч. 82 «Резервный капитал»  
Д сч. 84 «Нераспределенная прибыль»

Использование средств резервного капитала учитывается по дебету сч. 82 в корреспонденции со счетами - потребителями этих средств, например со сч. 75 - в части сумм, направляемых на выплату доходов при отсутствии и недостаточности прибыли отчетного года, со сч. 84 - нераспределенная прибыль - в части сумм, направленных на покрытие убытка за отчетный год и др.

Таблица №21.5

		Отражение операций на сч. 82 «Резервный капитал»			
кредит		сч. 82 Резервный капитал		дебет	
счетов		дебет	кредит	счетов	
сч.84 -	Использование резервного капитала		С <sub>1</sub> - сумма неиспользованного капитала Образование резервного капитала за счет чистой прибыли	- сч.84	

## **22. УЧЕТ ПРИБЫЛИ И ЕЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ**

Прибыль предприятия представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации (продажи) продукции (работ, услуг) и прочих доходов уменьшенных на величину прочих расходов.

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовый результат отчетного года. Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в учете и отчетности отдельной статьей как доходы будущих периодов и подлежат отнесению на финансовый результат при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

**Валовая прибыль** определяется как разница между выручкой от реализации товаров (продукции, работ, услуг) за минусом НДС, акцизов и иных обязательных платежей и себестоимостью проданных товаров (продукции, работ, услуг).

**Прибыль (убыток) от продаж** формируется путем уменьшения суммы валовой прибыли на сумму управленческих и коммерческих расходов.

Финансовые результаты деятельности предприятия учитываются на активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки» нарастающим итогом, по дебету записываются убытки, по кредиту - прибыль.

В течение года суммы авансовых платежей налога на прибыль отражают по кредиту счета 51 «Расчетные счета» и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Суммы фактически причитающихся с организации платежей (согласно расчетам) записываются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Налог на прибыль») выявляется сумма задолженности по платежам в бюджет или переплаты. Погашение долга отражается записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

При реформации бухгалтерского баланса сумма чистой прибыли отчетного года, сформировавшаяся на счете 99 «Прибыли и убытки», переносится в кредит счета 84. Эта запись производится заключительным оборотом декабря отчетного года таким образом, чтобы по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, счет 99 «Прибыли и убытки» не имел никакого сальдо (рис. 22.1).

Таблица №22.1

Основные бухгалтерские проводки по учету прибыли и убытков

Содержание операции	Документ	Кор. счета.	
		Д	К
1	2	3	4
1) Выявление и списание прибыли от реализации продукции	Расчет бухгалтерии	90.9	99
2) Выявление прибыли от реализации основных средств	Расчет бухгалтерии	91.9	99
3) Выявление прибыли от реализации материальных ценностей	Расчет бухгалтерии	91.9	99
4) Начислены доходы от долевого участия в других предприятиях	Расчет бухгалтерии	76	91
5) Получены доходы от долевого участия в других предприятиях	Выписка банка	51	76
6) Начислены доходы от сдачи имущества в аренду	Расчет бухгалтерии	62	91
7) Получены доходы от сдачи имущества в аренду	Выписка банка	51	76
8) Штрафы, пени, неустойки полученные	Выписка банка	76, 51, 52	91, 76
9) Отражены положительные курсовые разницы	Выписка банка	52	91
10) Включена в прочие доходы часть стоимости безвозмездно полученных средств	Справка	98	91
11) Потери от стихийных бедствий	Расчет	99	91
12) Убытки от списания дебиторской задолженности за истечением срока исковой давности	Справка бухгалтерии	91	62, 76
13) Убытки от списания долгов по недостачам вследствие несостоятельности ответчика, по аннулированным заказам	Справка бухгалтерии	91	73
14) Судебные издержки	Выписка банка	91	51
15) Штрафы, пени, неустойки уплаченные за невыполнение договорных обязательств	Выписка банка	91	51
16) Списаны отрицательные курсовые разницы	Выписка банка	91	51, 52
17) Начисление налога на имущество	Расчет	91	68

Уже в следующем за отчетным годом на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе или собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью производится распределение прибыли. Оно подразумевает начисление дивидендов (доходов), отчисление средств в резервные фонды организации, покрытие убытков прошлых лет. Все эти операции отражаются в учете по дебету счета 84 в корреспонденции со счетами: 75 «Расчеты с учредителями» - на сумму начисленных дивидендов; 82 «Резервный капитал» - на сумму отчислений в резервные фонды. После отражения указанных операций сальдо по счету 84 показывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения акционеров акционерного общества или участников общества с ограниченной ответственностью.

Акционеры получают отчет о прибылях и убытках, заключительным показателем которого становится чистая прибыль организации. Именно этот показатель является основой для

объявления годового дивиденда. Выплаты же объявленных дивидендов производятся в пределах общей суммы, утвержденной общим собранием акционеров.

При необходимости с помощью аналитического учета по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» можно организовать системный контроль состояния и движения средств нераспределенной прибыли. С этой целью к данному счету открываются субсчета для каждого этапа движения средств, образующих нераспределенную прибыль. Этим субсчетам могут быть присвоены, например, следующие наименования «Прибыль, подлежащая распределению», «Нераспределенная прибыль в обращении» и «Нераспределенная прибыль использованная».

На субсчет «Прибыль, подлежащая распределению» зачисляется вся сумма чистой прибыли отчетного года, из которой затем начисляются дивиденды (доходы) и производятся отчисления в резервные фонды. После отражения этих операций сальдо данного субсчета переносится в кредит субсчета «Нераспределенная прибыль в обращении».

На субсчете «Нераспределенная прибыль в обращении» с течением времени собирается общая сумма нераспределенной между акционерами прибыли. Сальдо данного субсчета показывает величину средств, накопленных для создания нового имущества в форме основных и других материальных ресурсов. Записи по дебету этого субсчета производятся в корреспонденции с субсчетом «Нераспределенная прибыль использованная» лишь при фактическом использовании соответствующих средств на создание нового имущества. После отражения использования средств сальдо субсчета «Нераспределенная прибыль в обращении» представляет величину свободного остатка нераспределенной прибыли.

На субсчете «Нераспределенная прибыль использованная» обобщается информация о том, какая часть средств нераспределенной прибыли превращена из денежной формы в товарную, т.е. на какую сумму приобретено новое имущество. Например, по мере производства записи по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в учете делается внутренняя проводка по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»: дебет субсчета «Нераспределенная прибыль в обращении» и кредит субсчета «Нераспределенная прибыль использованная». Как и по другим субсчетам, сальдо данного субсчета может быть лишь кредитовым, а кредитовые записи по нему (в части нераспределенной прибыли отчетного года) возможны лишь после принятия акционерами решения о распределении прибыли отчетного года.

Описанное построение аналитического учета никак не сказывается на сальдо по синтетическому счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Независимо от внутренних записей по субсчетам сальдо по синтетическому счету сохраняет свою величину и остается неизменным.

В связи с различием правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах возникает два показателя прибыли:

- бухгалтерская прибыль (убыток);
- налогооблагаемая прибыль (убыток).

Правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций, а также взаимосвязь бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли (убытка), устанавливает Положение по бухгалтерскому учету 18/02, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от N 114н от 19 ноября 2002 г. (действует с 01.01.2003г.)

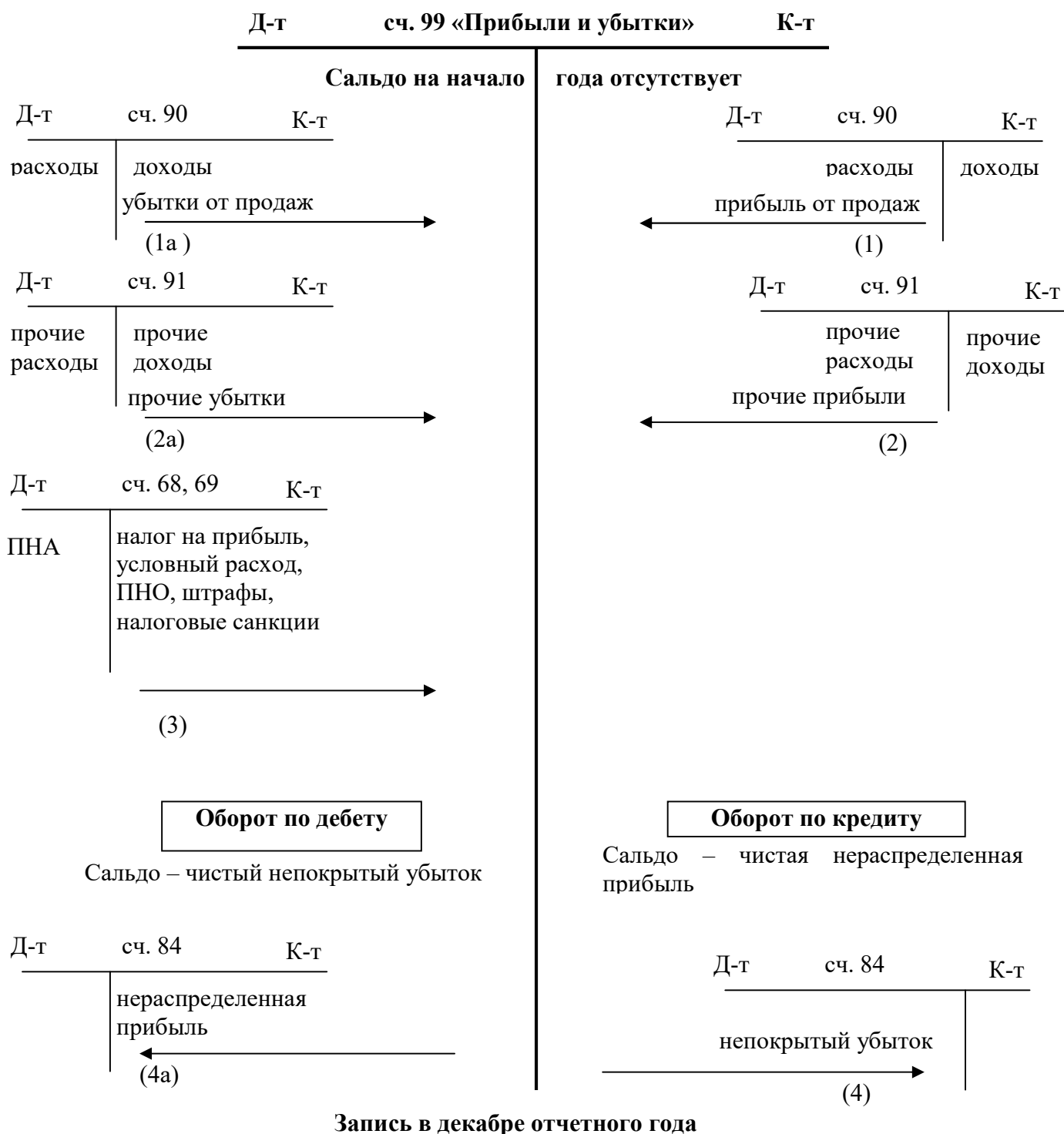


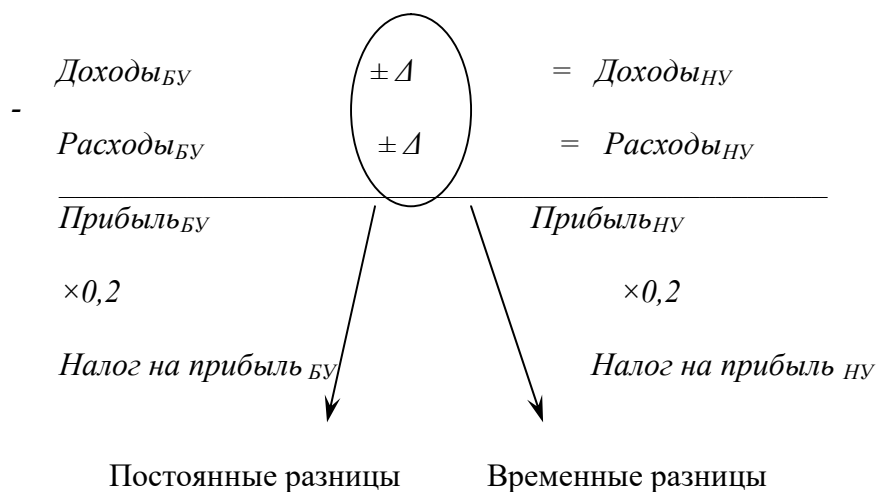
Рис. 22.1. Схема взаимосвязей счетов для отражения финансового результата:

- 1 - ежемесячное списание прибыли или убытка (1a),
- 2 - ежемесячное списание прочей прибыли или прочих убытков (2a),
- 3 - начисление по срокам в течение отчетного года налога на прибыль, постоянных и временных разниц, штрафных налоговых и приравненных к ним санкций,
- 4 – в декабре отчетного года счет 99 закрывается списанием на дебет счета 84 непокрытого убытка или на кредит того же счета нераспределенной прибыли (4a).

Разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода состоит из постоянных и временных разниц.

Под постоянными разницами (ПР) понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Под временными разницами (ВР) понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.



Где  $\text{Доходы}_{БУ}$  – сумма доходов предприятия, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета;

$\text{Доходы}_{НУ}$  – сумма доходов предприятия, рассчитанная в соответствии с налоговым законодательством;

$\text{Расходы}_{БУ}$  – сумма расходов предприятия, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета;

$\text{Расходы}_{НУ}$  – сумма расходов предприятия, рассчитанная в соответствии с налоговым законодательством;

$\text{Прибыль}_{БУ}$  – прибыль предприятия, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета;

$\text{Прибыль}_{НУ}$  – прибыль предприятия, рассчитанная в соответствии с налоговым законодательством;

$\text{Налог на прибыль}_{БУ}$  – налог на прибыль предприятия, рассчитанный исходя из бухгалтерской прибыли;

$\text{Налог на прибыль}_{НУ}$  – налог на прибыль предприятия, рассчитанный исходя из налогооблагаемой прибыли.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

вычитаемые временные разницы (ВВР);

налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков (счет 99).

Операция начисления условного расхода отражается следующей проводкой:

Д	сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет по учету условных расходов
К	сч. 68 «Налоги и сборы», субсчет «Налог на прибыль», субсчет «Расчет налога на прибыль»

Операция начисления условного дохода отражается следующей проводкой:

Д	сч. 68 «Налоги и сборы», субсчет «Налог на прибыль», субсчет «Расчет налога на прибыль»
К	сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет по учету условных расходов

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) корректируется на расчетные суммы налога на прибыль, исчисленные исходя из возникших постоянных и временных разниц.

Расчетная сумма налога на прибыль, исчисленная исходя из сумм возникших постоянных разниц, называется постоянным налоговым обязательством (ПНО).

Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Под постоянным налоговым обязательством понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков (счет 99, субсчет "Постоянное налоговое обязательство") в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам (счет 68).

Расчетная сумма налога на прибыль, исчисленная исходя из сумм возникших временных вычитаемых разниц, называется отложенным налоговым активом (ОНА).

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых активов (счет 09). При этом в аналитическом учете отложенные налоговые активы учитываются дифференцированно по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета учета отложенных налоговых активов (счет 09) в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам (счет 68).

Расчетная сумма налога на прибыль, исчисленная исходя из сумм возникших временных налогооблагаемых разниц, называется отложенным налоговым обязательством (ОНО).



Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых обязательств (счет 77). При этом в аналитическом учете отложенные налоговые обязательства учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета учета отложенных налоговых обязательств (счет 77) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам (счет 68).

Условный расход по налогу на прибыль ( - условный доход по налогу на прибыль) + ПНО + ОНА – ОНО = Текущий налог на прибыль

## **23. УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ**

### **Учет расчетов с подотчетными лицами**

Подотчетными лицами являются работники предприятия, получившие авансом наличные суммы денежных средств на командировочные расходы, представительские цели, для покупки за наличный расчет товаров в других организациях или у физических лиц, а также иные хозяйственно-операционные цели.

Выдача наличных денежных средств на хозяйственные нужды должна быть предусмотрена сметой предприятия.

При отражении в бухгалтерском учете командировочных расходов подотчетных лиц организации необходимо учесть, что в зависимости от цели командировки можно разделить на служебные и непроизводственные. Служебной командировкой признается поездка работника, осуществляемая по распоряжению руководителя организации, на определенный срок в другую местность для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы. В служебную командировку могут направляться только работники организации. Сумма, выдаваемая на расходы, связанные со служебными командировками, зависит от срока командировки и места назначения. В состав расходов по служебным командировкам включаются, в частности, затраты на следующие цели:

- найм жилого помещения;
- бронирование гостиничных номеров и авиабилетов;
- проезд к месту командировки и обратно, включая оплату сборов за предварительную продажу билетов и оплату расходов за пользование в поездах постельными принадлежностями;
- уплата страховых платежей по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте;
- суточные за время нахождения в командировке.

Командированному работнику выдается денежный аванс в пределах сумм, причитающихся на оплату проезда в оба конца, суточных, расходов по найму жилого помещения. Выдача наличных денежных средств под отчет на командировку оформляется расходным кассовым ордером после расчета бухгалтерией причитающихся сумм.

Расходы по служебным командировкам, подтвержденные соответствующими документами, включаются в себестоимость продукции, работ, услуг в фактическом размере. Для целей налогообложения оплата суточных принимается лишь в пределах норм, установленных Постановлениями Правительства при командировках в пределах Российской Федерации, а также для различных стран командирования. В настоящее время нормативы суточных утверждены Постановлением Правительства РФ от 08.02.02 №93 «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных и полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией».

Подотчетное лицо обязано представить руководителю организации для утверждения авансовый отчет с приложением командировочного удостоверения и документов, подтверждающих достоверность произведенных расходов, в течение трех дней по возвращении из командировки в пределах Российской Федерации и в течение десяти дней по возвращении из зарубежной командировки. После утверждения отчета руководителем он передается в бухгалтерию для отражения в бухгалтерском учете использованных сумм. Остаток неиспользованных сумм сдается подотчетным лицом в кассу по приходному кассовому ордеру, а перерасход выдается из кассы по расходному кассовому ордеру в день сдачи авансового отчета. Новые авансы подотчетному лицу выдаются лишь при условии полного расчета по ранее выданному ему авансу.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Счет 71 дебетуется на выданные под отчет суммы в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Расходование сумм, выданных под отчет, отражаются по кредиту счета 71. При этом оплата подотчетными лицами расходов, связанных с производством продукции (работ, услуг), их реализацией, управлением производством и организацией в целом, отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу». Оплата подотчетным лицом расходов, связанных с приобретением основных средств или товарно-материальных ценностей, отражается по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Сальдо счета 71 отражает сумму задолженности подотчетных лиц предприятию или сумму невозмещенного перерасхода.

Командировочные расходы в части оплаты проживания в гостинице облагаются НДС по следующей записи:

Д сч. 20 «Основное производство»

Д сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

При контроле расчетов с подотчетными лицами проверяются авансовые отчеты с приложенными к ним документами. Авансы на командировочные расходы должны выдаваться лицам, работающим в данной фирме. Необходимо проверить, имеются ли командировочные удостоверения на командирование работников, их срок; документы, подтверждающие стоимость проезда, правильность расчета суточных, своевременность представления отчетов по авансам и взнос в кассу неиспользованных сумм; установить, имеется ли на авансовых отчетах отметка руководителя фирмы о целесообразности произведенных расходов.

кредит счетов	Отражение на счетах расчетов с подотчетными лицами сч. 71 Расчеты с подотчетными лицами		дебет счетов
	дебет	кредит	
	С <sub>1</sub> - остаток денежных средств у подотчетного лица на начало месяца		
сч.50	Выдано в подотчет из кассы на хозяйственные нужды или на командировочные расходы.	Подотчетные суммы, использованные на производственные нужды	- сч. 20, 25, 26
Сч.50	Выдано в возмещение перерасхода.	Подотчетные суммы, использованные на расходы, связанные с отгрузкой и реализацией продукции	сч. 44
		Подотчетные суммы, использованные на расходы, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей	- сч.10, 08, 15
Сч.71		Внос в кассу неиспользованных подотчетных сумм	- сч. 50
Сч.71		Возмещение долга по подотчетным суммам	- сч. 70

### **Учет расчетов с персоналом по прочим операциям**

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с персоналом организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами предназначен Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» могут быть открыты субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»,

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

73-3 «Расчеты за товары, проданные в кредит» и другие.

На субсчете 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками предприятия 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.). Условия выдачи займов определяются организацией самостоятельно. Договор займа должен быть заключен в письменной форме.

По дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» отражается сумма предоставленного работнику займа в корреспонденции со счетом 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета». Если средства выданы работнику непосредственно банком в счет предоставленного предприятию кредита (без предварительного зачисления этих средств на расчетный счет предприятия), то записи по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» производятся в корреспонденции со счетами 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (субсчет «Кредиты банков для работников»).

На сумму платежей, поступивших от работника-заемщика в погашение займа, счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» кредитуется в корреспонденции со счетами 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (в зависимости от принятого порядка платежа). Погашение кредитов банка отражается во всех случаях по дебету счетов 66, 67 и кредиту счетов учета денежных средств, с которых были оплачены причитающиеся банку суммы.

Если заем, выданный организацией работнику, им не возвращен или возвращен не полностью, эта задолженность подлежит списанию на счет 91 «Прочие доходы и расходы» как внереализационные расходы организации.

На субсчете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником предприятию в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Списание недостач и хищений за счет виновных лиц может быть произведено в следующих случаях:

- если граждане признаны виновными по решению суда;
- если граждане являются виновными в силу принятия на себя полной материальной ответственности;
- в других случаях, когда работники в соответствии с Трудовым Кодексом могут быть привлечены к полной или ограниченной материальной ответственности.

В дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, относятся с кредита счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» записи производятся в корреспонденции со счетами: учета денежных средств - на суммы внесенных платежей; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на суммы, удержанные в возмещение причиненного ущерба из заработной платы; 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - на суммы списанных недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска.

Если с виновных лиц взыскивается стоимость недостающих или похищенных ценностей по ценам, превышающим их балансовую стоимость (себестоимость), то разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73, и их стоимостью, отраженной на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», относится в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере взыскания с виновного лица причитающейся от него суммы данная разница списывается со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи ценностей, выявленные в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеется решение судебных органов о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Одновременно на эту сумму дебетуется счет 73 и кредитуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

На субсчете 73-3 «Расчеты за товары, проданные в кредит» учитываются расчеты с работниками предприятия за товары, проданные им в кредит. Предприятия, на которых работают лица, купившие товары в кредит, и которые полностью возмещают торговым организациям суммы предоставленного ими покупателям кредита за счет кредита банка, при оплате банком соответствующих расчетных документов дебетуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» в корреспонденции со счетами 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». По мере удержания с работников очередных платежей указанные предприятия дебетуют счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», после чего удержанные суммы перечисляются в погашение кредита банка с кредита счета 51 «Расчетный счет» в дебет счетов 66, 67.

Предприятия, не пользующиеся кредитами банка для погашения задолженности своих работников за приобретенные ими товары в кредит, на основании выданных этими работниками поручений-обязательств удерживают из их заработной платы суммы очередных платежей, дебетуя счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (по лицевым счетам торговых ор-

ганизаций). По мере перечисления удержанных сумм торговой организации счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется по работникам предприятия.

### **Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам**

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам, уплачиваемым предприятием, используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Порядок исчисления и уплаты налогов регулируется законодательными и другими нормативными актами.

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется на суммы, причитающиеся ко взносу в бюджет, в корреспонденции:

- со счетом 99 «Прибыли и убытки» - на сумму налога на прибыль;
- со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму налога на доходы;
- со счетами учета затрат на производство 20, 23, 26 – на сумму налогов, относимых на себестоимость продукции;
- со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму налогов, относимых на финансовый результат деятельности организации, и дебетуется на суммы, фактически перечисленные в бюджет.

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

Суммы налога на добавленную стоимость, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей (заказчиков) за реализованные им товары, продукцию, работы, услуги и другие ценности, отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" и дебету счетов учета реализации. Они уменьшаются на суммы налога по приобретенным (оприходованным) ценностям, учитываемым по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" (по соответствующим субсчетам) при наступлении соответствующих оснований путем списания сумм налога с кредита счета 19 в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При получении авансов (предварительной оплаты) при поставке товаров, продукции, иных ценностей либо под выполнение работ (услуг), а также при оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности, вся сумма, указанная в документах по полученным авансам (оплате), отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет «Расчеты по авансам полученным»).

Одновременно сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная по установленной ставке на основании документов о полученных авансах (оплате), отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет "Расчеты по авансам полученным") и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость". При отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) на сумму ранее учтенного налога на добавленную стоимость корректируется ранее сделанная запись (дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" и кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») и далее отражаются все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), в общеустановленном порядке.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая получению (полученная) арендодателем от арендатора в составе арендной платы, списывается в кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" с дебета счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При получении организацией сумм денежных средств, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), указанные суммы отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счетов соответствующих источников (счета 83 "Добавочный капитал", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", 86 "Целевые финансирование и поступления").

Одновременно по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции с дебетом счетов учета соответствующих источников отражается сумма налога на добавленную стоимость, причитающаяся в соответствии с налоговым законодательством к уплате в бюджет по расчету с этих сумм.

При оплате труда (включая выдачу премий, вознаграждений) товарами собственного производства, при передаче товаров собственного производства безвозмездно или по ценам ниже рыночных (в том числе своим работникам) налог на добавленную стоимость (в части превышения над суммами, отраженными через счета учета реализации) по таким товарам, продукции, работам, услугам отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (соответствующего субсчета) в корреспонденции со счетами учета соответствующих источников.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость, используется счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" с соответствующими субсчетами:

19-1 - "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств",

19-2 - "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам",

19-3- "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам».

Налог на добавленную стоимость, уплаченный при приобретении основных средств, нематериальных активов и иных товарно-материальных ценностей, работ, услуг, учитывается по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" соответствующих субсчетов и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". В момент принятия на учет приобретенных ценностей суммы налога, подлежащие налоговому вычету в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком, списываются с кредита счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие уплате (уплаченные) арендодателем по хозяйственным операциям, связанным со сдачей имущества в аренду и расходы по которым относятся в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», отражаются по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" соответствующего субсчета. Списание этих сумм налога со счета 19 производится в соответствии с налоговым законодательством.

В случае недостачи, порчи или хищений материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) сумма налога на добавленную стоимость, указанного в первичных документах при их приобретении и не подлежащего в соответствии с налоговым законодательством вычету, списывается с кредита соответствующих субсчетов счета 19 в дебет счета учета недостач материальных ценностей. Суммы налога на добавленную стоимость, не подлежащего в соответствии с налоговым законодательством вычету, но ранее уже возмещенные из бюджета, восстанавливаются по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" в корреспонденции с дебетом счетов недостач материальных ценностей, использования прибыли отчетного периода.

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию на непроизводственные нужды, списываются с кредита счета 19 "Налог на добавленную сто-

имость по приобретенным ценностям" соответствующих субсчетов на дебет счетов учета источников их покрытия (финансирования).

Суммы налога на добавленную стоимость, перечисленные в бюджет, отражаются по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

В регистрах бухгалтерского учета (журналах-ордерах, ведомостях, машинограммах и других) по заготовке материальных ценностей, реализации продукции (работ, услуг) и других активов сумма налога должна выделяться в отдельную графу на основании документов, оформленных в соответствии с требованиями законодательства (счетов, счетов-фактур, накладных, приходно-кассовых ордеров, актов выполненных работ и других аналогичных документов).

Кроме того, организация учета сумм налога на добавленную стоимость должна обеспечить получение информации, необходимой для составления налоговых деклараций.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с акцизами, используются счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Акцизы по оплаченным материальным ценностям" и счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по акцизам".

По дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Акцизы по оплаченным материальным ценностям" организация отражает суммы акцизов, уплаченные поставщикам за подакцизные товары, используемые в качестве сырья для производства подакцизных товаров, по которым засчитывается акцизный платеж, в корреспонденции с кредитом счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др.

Суммы акцизов, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей (заказчиков) за реализованные им товары (работы, услуги), отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет "Расчеты по акцизам" и дебету счета 90 «Продажи».

Суммы акцизов, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги) и отражаемые по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам», уменьшаются на суммы акцизов по материальным ценностям, учитываемым по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" (по соответствующему субсчету) по мере отпуска в производство оприходованного и оплаченного подакцизного сырья путем списания соответствующих сумм акцизов с кредита счета 19 в корреспонденции с дебетом счета 68.

В этих целях должен быть организован отдельный учет сумм акцизов как по оприходованным и оплаченным приобретенным материальным ценностям, так и неоприходованным и неоплаченным.

Перечисление авансовых платежей акцизов в бюджет по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке марками акцизного сбора установленного образца, отражается записью по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции с дебетом счета 97 "Расходы будущих периодов", субсчет "Авансовый платеж по акцизам в форме продажи марок акцизного сбора".

По мере реализации сумма акцизов, приходящаяся на реализованные подакцизные товары, подлежащие маркировке марками акцизного сбора, отражается по дебету счета 90 «Продажи» в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам» субсчет "Расчеты по акцизам".

Одновременно авансовый платеж в части расходов, приходящихся на реализацию подакцизных товаров с наклеенными марками акцизного сбора, списывается с кредита счета 97 "Расходы будущих периодов" в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет "Расчеты по акцизам".

По товарам, выработанным из давальческого сырья, сумма акцизов, предусмотренная в составе выручки от их реализации, отражается по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Фактическая себестоимость подакцизных товаров (без учета акцизов), используемых для производства других товаров, не облагаемых акцизами, отражается по кредиту счетов 21 "Полуфабрикаты собственного производства" или 43 "Готовая продукция" в корреспонденции с дебетом счета 20 "Основное производство".

Одновременно по этим товарам исчисляется сумма акцизов, которая отражается по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по акцизам" в корреспонденции с дебетом счета 20 "Основное производство".

При отнесении в соответствии с установленным порядком недостач (хищений) материальных ценностей, а также порчи их сверх норм естественной убыли на виновных лиц соответствующие суммы отражаются по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" и кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" по отпускной цене, исчисленной с учетом акцизов. Взыскание с виновных лиц отражается по кредиту счета 73 в корреспонденции со счетами 50 "Касса", 70 "Расчеты по оплате труда" и др. Взыскание с виновных лиц стоимости недостающего и испорченного спирта производится с учетом акциза.

Суммы акцизов, фактически перечисленные в бюджет в соответствии с налоговым расчетом (декларацией), отражаются по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет "Расчеты по акцизам" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Сумма акцизов, выделенная отдельно в расчетных документах по поставленным (отгруженным) товарам в составе выручки от реализации, отражается по кредиту счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетами расчетов с покупателями и заказчиками. Одновременно указанная сумма акциза отражается по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 68, субсчет "Расчеты по акцизам".

При получении организацией денежных средств, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), со стоимости опциона, указанные средства отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счетов соответствующих источников.

Одновременно по кредиту счета 68 в корреспонденции с дебетом счетов учета соответствующих источников отражается сумма акцизов, причитающаяся к уплате в бюджет по расчету с этих сумм.

При оплате труда (включая выдачу премий, вознаграждений) товарами собственного производства, при передаче товаров собственного производства безвозмездно или по ценам ниже рыночных (в том числе своим работникам) акцизы (в части превышения над суммами, отраженными через счета учета реализации) по таким товарам отражаются по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (соответствующего субсчета) в корреспонденции со счетами учета соответствующих источников.

В регистрах бухгалтерского учета (журналах-ордерах, ведомостях, машинограммах и других) по заготовке материальных ценностей, реализации продукции (работ, услуг) и других активов сумма акцизов должна выделяться в отдельную графу на основании надлежаще оформленных документов (счетов, счетов-фактур, накладных, приходно-кассовых ордеров, актов выполненных работ и других аналогичных документов).

## **24. УЧЕТ ЦЕННОСТЕЙ, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩИХ ОРГАНИЗАЦИИ**

### Учет текущей аренды основных средств у арендодателя и арендатора

Субъектами гражданских правоотношений по договору аренды выступают арендодатель и арендатор. По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение или во временное пользование. Полученные арендатором в результате использования имущества продукция и доходы являются его собственностью.



Арендные отношения могут принимать различные формы в зависимости от сроков аренды и условий, на которых она представляется.

В зависимости от условий представления различают текущую и долгосрочную аренду. Текущая аренда предполагает сдачу арендодателем своего имущества на определенный срок арендатору для удовлетворения последним своих потребностей в этом имуществе с обязательным возвратом арендованного имущества арендодателю. В арендный период права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору переходит лишь право владения имуществом.

Долгосрочная аренда может предусматривать включение в договор условия перехода права собственности по окончании договора аренды. В договоре записывается сумма согласованной (договорной) арендной платы за весь период аренды, который для арендатора составляет всю сумму арендной платы (арендных обязательств), а для арендодателя - сумму выручки за выбывший объект. В договоре могут быть предусмотрены проценты за пользование объектом. Особенностью такого вида аренды является передача арендодателю по окончании срока договора права собственности на объект, т.е. списание его с баланса арендодателя и оприходование арендатором. По договору может быть предусмотрена дополнительная сумма выкупа за переход права собственности по окончании срока договора. У арендатора это имущество будет включаться в состав собственных средств по первоначальной стоимости, отражающей согласованную стоимость по договору и сумму выкупа.

Объектом текущей аренды могут быть объекты основных средств или их части.

Срок текущей аренды определяется в пределах года с дальнейшей пролонгацией и возможностью дальнейших изменений условий договора.

При текущей аренде объект аренды продолжает числиться на балансе арендодателя, амортизация начисляется в обычном порядке, но с отнесением сумм амортизации на финансовые результаты, т.к. средства, сданные в аренду, не используются в хозяйственной деятельности. Сумма арендной платы устанавливается договором с учетом возмещения амортизации, расходов на содержание и ремонт объекта. Сумма начисленной арендной платы включается арендодателем во внереализационные доходы, с последующим выделением из них сумм полученного НДС.

#### Учет текущей аренды у арендатора

Арендатор учитывает арендуемое имущество на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договоре, на основании приемо-сдаточного акта, накладной либо другого документа, удостоверяющего факт передачи основных средств в аренду арендатору.

Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства, находящиеся за рубежом, учитываются на счете 001 «Арендованные основные средства» обособленно.

Арендатор в соответствии с арендным договором начисляет арендные платежи, которые по арендованному имуществу производственного назначения включаются в себестоимость продукции:

сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство»,  
25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»,  
19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»  
сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Перечисление арендной платы отражается следующей проводкой:

Д сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»  
К сч. 51 «Расчетные счета»

В соответствии с п.6.5 ПБУ 6/01 капитальные вложения в арендованные объекты основных средств зачисляются арендатором в собственные основные средства, если иное не предусмотрено договором аренды, в сумме фактически произведенных затрат.

Услуги по аренде облагаются НДС. Суммы НДС, уплаченные арендатором в составе арендной платы, относятся на счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» с последующим списанием на счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» в течение срока, к которому относится данный арендный платеж.

В случае если переход права собственности на арендуемые основные средства договором не предусматривается, по окончании арендного договора и возврате всех арендованных основных средств собственнику арендованные основные средства списываются с забалансового счета 001 «Арендованные основные средства» и данный счет сальдо не имеет.

#### Учет текущей аренды у арендодателя

Финансовый результат от сдачи имущества в аренду арендодатель отражает на счете 91 «Прочие доходы и расходы» или на счете 98 «Доходы будущих периодов».

Начисление и получение арендной платы отражается следующими проводками:

Д сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»  
К сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

Получение арендной платы отражается проводкой:

Д сч. 51 «Расчетные счета»  
К сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Арендная плата, начисленная авансом за будущие периоды, отражается на счете 98 «Доходы будущих периодов»:

Д сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»  
К сч. 98 «Доходы будущих периодов»

Получение арендной платы, начисленной в виде текущего платежа, отражается:

Д сч. 98 «Доходы будущих периодов»  
К сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

Суммы налога на добавленную стоимость, полученные в составе арендных платежей, отражаются проводкой:

Д сч. 91 «Прочие доходы и расходы»  
К сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Начисление сумм амортизации по сданным в аренду основным средствам относится у арендодателя на уменьшение финансовых результатов и оформляются проводкой:

Д сч. 91 «Прочие доходы и расходы»  
К сч. 02 «Амортизация основных средств»

Производственные затраты на ремонт сданных в текущую аренду основных средств арендодатель списывает на финансовый результат:

Д сч. 91 «Прочие доходы и расходы»  
К сч. 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

## **25. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

Бухгалтерский учет финансовых вложений с 1 января 2003 года регламентируется ПБУ 19/02 (утв. приказом Минфина России от 10.12.02 № 126н).

Финансовые вложения – это особый вид финансовых операций, которые требуют от руководителей и бухгалтеров тщательно отслеживать все изменения в законодательной и нормативной базе.

К финансовым вложениям относятся:

- ценные бумаги;
- паи и доли в уставных (складочных) капиталах;
- займы, предоставленные другим организациям;
- депозиты;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основе договоров уступки права требования (цессии).

К финансовым вложениям, относятся также депозиты в банках и дебиторская задолженность, приобретенная по договорам цессии. В качестве дебиторской задолженности могут выступать долги третьих лиц, а также права требования по договорам долевого участия в строительстве, или иная задолженность.

В то же время, не относятся к финансовым вложениям:

- векселя, выданные на имя организации покупателями её товаров (работ, услуг);
- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- вложения в недвижимость с целью сдачи её в аренду;
- драгоценные металлы, камни и ювелирная продукция (п. 3 ПБУ 19/02).

Согласно пункту 2 ПБУ 19/02, ценные бумаги и финансовые вложения организация вправе принять к учету при одновременном выполнении трех условий.

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.)

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы предназначен счет 58 «финансовые вложения».

Неоплаченные полностью финансовые вложения (кроме займов), если права на них перешли к организации, отражаются по дебету счета 58 и кредиту счета 76. Если же права на ценные бумаги не перешли к инвестору, то произведенные им затраты отражаются по дебету счета 76.

При оплате акций в учете делается проводка:

Д сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К сч.51 «Расчетный счет»

После перехода прав на акции в учете следует сделать запись:

Д сч.58 «Финансовые вложения»

К сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Согласно пункту 8 ПБУ 19/02, финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости. Она включает в себя все фактические затраты на приобретение объектов вложений, включая цену приобретения и сопутствующие расходы на услуги посредников, информационно-консультационные и другие услуги.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны подразделяться на краткосрочные и долгосрочные «в зависимости от срока обращения (погашения)» (п. 41 ПБУ 19/02).

«Финансовые вложения представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты. Остальные финансовые вложения представляются как долгосрочные и отражаются в разделе «Внеоборотные активы».

Таким образом, ценные бумаги со сроком обращения или погашения не более 12 месяцев после отчетной даты должны показываться в балансе как краткосрочные вложения. Остальные ценные бумаги должны отражаться как долгосрочные вложения.

Решающим критерием для деления финансовых вложений на краткосрочные и долгосрочные является срок предполагаемого обращения или погашения объектов вложений, в том числе ценных бумаг.

Для целей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- Первая группа объединяет финансовые вложения, по которым можно определить рыночную стоимость в порядке, установленном ПБУ 19/02.

- Ко второй группе относятся вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется (п. 19 ПБУ 19/02).

Ценные бумаги, которые служат объектом финансовых вложений, также делятся на две группы:

- ценные бумаги, по которым можно определить рыночную стоимость;
- ценные бумаги, по которым нельзя определить рыночную стоимость.

Организация имеет право производить переоценку стоимости ценных бумаг по рыночным ценам на конец каждого квартала или месяца (п. 20 ПБУ-19/02). Возникающие в этом случае разницы цен относятся на операционные доходы и расходы организации.

С принятием ПБУ 19/02 ежемесячно или ежеквартально переоценивать ценные бумаги, имеющие рыночную котировку, обязаны все организации. При этом важно помнить, что в налоговом законодательстве доходы и убытки от такой переоценки не учитываются для целей налогообложения прибыли (п. 24 ст. 257 и п. 46 ст. 270 НК РФ).

По долговым ценным бумагам, по которым не производится переоценка по рыночным ценам, организация вправе равномерно списывать (доначислять) разницу между ценой приобретения и номиналом. Указанные суммы включаются в состав операционных доходов или расходов организации.

При реализации и ином выбытии ценных бумаг соответствующие доходы могут быть признаны как выручкой от обычных видов деятельности (счет 90), так и прочими поступлениями (счет 91) в зависимости от учетной политики организации.

Согласно пункту 26 ПБУ 19/02 при выбытии ценных бумаг их стоимость может определяться одним из трех методов:

- по первоначальной стоимости единицы финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- методом ФИФО.

Стоимость ценной бумаги по методу средней цены и ФИФО может определяться на основе расчета за месяц в целом или на дату предшествующей операции (по методу «скользящей цены»).

При выбытии ценных бумаг, по которым производилась переоценка, их стоимость определяется исходя из последней оценки (п.30 ПБУ 19/02).

## **26. ПРОГРАММЫ АВТОМАТИЗАЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА**

В неавтоматизированной системе ведения бухгалтерского учета обработка данных о хозяйственных операциях легко прослеживается и обычно сопровождается документами на бумажном носителе информации - распоряжениями, поручениями, счетами и учетными регистрами, например многочисленными журналами учета. Аналогичные документы часто используются и в компьютерной системе, но во многих случаях они существуют только в элек-

тронной форме. Более того, основные учетные документы (бухгалтерские книги и журналы) в компьютерной системе бухгалтерского учета представляют собой файлы данных, прочитать или изменить которые без компьютера не возможно.

#### Элементы автоматизированной системы учета.

1. Аппаратные средства. К ним относятся: оборудование и устройства, из которых состоит компьютер, в частности центральный процессор, оптические считывающие устройства, накопители на магнитной ленте, дисководы, принтеры, терминалы и т.п.

#### 2. Программные средства.

а) Системные программы. К этим программам, выполняющим общие функции, обычно относят операционные системы, которые управляют аппаратными средствами и распределяют их ресурсы для максимально эффективного использования. Системы управления базами данных (СУБД), обеспечивающие выполнение стандартных функций по обработке данных, и сервисные программы, которые выполняют в компьютере основные операции, например сортировку записей. Системные программы обычно разрабатывают поставщики аппаратных средств или фирмы, специализирующиеся в области программного обеспечения, и модифицируют с учетом индивидуальных требований.

б) Прикладные (пользовательские) программы - это наборы машинных команд для обработки данных, которые организация-пользователь разрабатывает самостоятельно или приобретает у внешнего поставщика.

3. Документация - описание системы и структуры управления применительно к вводу, обработке и выводу данных, обработке сообщений, логическим и другим командам.

4. Персонал - работники, которые управляют системой, проектируют ее и снабжают программами, эксплуатируют и контролируют систему обработки данных.

5. Данные - сведения о хозяйственных операциях и другая необходимая информация, которую вводят, хранят и обрабатывают в системе.

6. Процедуры контроля - процедуры, обеспечивающие соответствующую запись операций, предупреждающие или регистрирующие ошибки.

#### Особенность компьютерной обработки данных.

Широкое использование средств вычислительной техники, особенно компьютеров, позволяющих накапливать данные как непосредственно в регистрах (карточках, свободных листах и т.д.), так и на машинных носителях информации (на жестком диске, дискетах), привело к появлению новых приемов и способов бухгалтерского учета. Разработаны машиноориентированные формы бухгалтерского учета. Отличительной их особенностью является возможность составления на основе компьютерных программ в автоматическом режиме регистров, обобщающих учетную информацию в разрезах, необходимых для управления, контроля, анализа и составления установленной бухгалтерской отчетности.

Относительная простота освоения и эксплуатация позволяет использовать компьютеры в качестве персональной техники, оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их базе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

Одним из обязательных условий автоматизации учетно-вычислительных работ являются программы регистрации и обработки бухгалтерских данных. Они включают разработку технологий автоматизированного получения и обработки учетной информации, в том числе: первичные документы, приспособленные к автоматизированной обработке; документооборот, рассчитанный на обработку учетных данных на компьютерах; коды; отчетные разработки, получаемые автоматически; программы работ вычислительной техники; технологические и инструкционные карты, формализующие порядок выполнения работ на всех этапах технологического процесса автоматизированной машинной обработки учетной информации, включая работу учетного персонала и персонала других функциональных служб организации по собору и передаче первичной учетной информации на обработку и по использованию полученных отчетных разработок.

При этом программы регистрации и обработки бухгалтерской информации должны быть адаптированы к установленным правилам ведения бухгалтерского учета. В частности, это

касается представления бухгалтерских регистров в удобном для чтения виде, исключения возможности несанкционированных исправлений в записях и др.

На текущий момент рынок представлен довольно большим количеством систем ведения бухгалтерского учета. По оценкам специалистов, число бухгалтерских программ, предлагаемых на рынке, приближается сегодня к тысяче. Фирм разработчиков - множество. При этом на слуху у потребителя их не более двух десятков. В тоже время, спрос на эти продукты постоянно растет, что в свою очередь вызывает повышение качества, как самих программных продуктов, так и их сопровождения.

В настоящий момент существуют законченные бухгалтерские комплексы для ведения учета на малых и средних предприятиях, комплексы программ для бухгалтерского учета бюджетных организаций, ведения учета на предприятиях с упрощенной системой налогообложения, для индивидуальных предпринимателей. Так же широко представлены законченные отраслевые решения, учитывающие специфику учета предприятий различных видов деятельности. Наибольшим спросом пользуются автоматизированные системы учета для предприятий строительной сферы, автотранспорта, общественного питания, ювелирной торговли и т.д.

Сегодня твердо встали на ноги и широко известны фирмы, занимающиеся выпуском программных продуктов для автоматизации учета, это: 1С, СКБ КОНТУР, ПАРУС, «Инфо-Бухгалтер», Интеллект-Сервис, ИНФИН.

### **Программы автоматизации бухгалтерского учета стандартные возможности и условия эксплуатации.**

В этом разделе будут рассмотрены возможности автоматизированного учета и условия эксплуатации компьютерных программ на примере типовых решений, «1С:Предприятие» и «Инфо-Бухгалтер», как наиболее известных и наиболее полно охватывающих решения для автоматизации бухгалтерского учета на малых и средних предприятиях.

#### **Работа с программой «Инфо-Бухгалтер»**

Версия 8.2 программы «Инфо-Бухгалтер» предназначена для автоматизации бухгалтерского учета скорее малых, чем средних предприятий. Данная версия работает в среде MS Windows. Минимальная конфигурация компьютера для работы с программой - процессор серии Pentium-133, объем оперативной памяти от 16 Мб.

Главным источником информации для получения отчетных документов в программе «Инфо-Бухгалтер» является журнал хозяйственных операций. После ввода хозяйственных операций все отчетные документы формируются автоматически. К каждой хозяйственной операции присоединен список финансовых проводок.

Проводка может быть представлена в суммовом виде - определяется кодами счетов или субсчетов дебета и кредита, а также суммой проводки или в количественно-суммовой форме, когда в проводке фигурируют также цена и количество.

Ввод хозяйственных операций реализован в программе четырьмя способами:

- заполнение первичного документа;
- ввод типовой операции;
- копирование существующих операций;
- ввод операций "вручную".

При заполнении первичного документа программа предлагает оформить данную операцию в виде новой проводки. Документ затем можно сохранить в архиве, а сама операция займет свое место в журнале хозяйственных операций.

Можно ввести стандартную (типовую) операцию и без формирования документа. Этот способ ускоряет ввод операций. Список типовых операций достаточно полон и включает в себя основные операции, с которыми приходится сталкиваться бухгалтерам-практикам в своей повседневной работе.

Помимо первичных документов и необходимых для работы бланков, программа «Инфо-Бухгалтер» содержит все необходимые отчетные документы в ГНИ и во внебюджетные фонды. В программе есть блок стандартных бухгалтерских отчетов, таких как: оборотная ведомость.

мость, ведомость остатков, карточка движения средств, шахматка, главная книга, журнал-ордер, ведомость к журналу ордеру, материальный отчет, журнально-ордерные формы. По любой сумме оборотной ведомости или ведомости остатков можно получить связанные отчеты. Это означает, что сформировать главную книгу, шахматку, журнал-ордер, материальный отчет, карточку движения средств можно с различными уровнями детализации вплоть до конкретной хозяйственной операции и за любой промежуток времени. По каждому счету или субсчету любого уровня можно получить карточку движения средств за любой период времени в форме списка хозяйственных операций. Из карточки движения средств можно отредактировать хозяйственную операцию. При этом изменится содержание операции и в ЖХО.

Все обороты и остатки по счетам или субсчетам, отраженные в отчетах, формируются на основе исходных остатков в плане счетов и оборотов в журнале хозяйственных операций.

План счетов - сердце программы «Инфо-Бухгалтер», он представляет собой список счетов и субсчетов. Счетов может быть неограниченное количество. Для упорядочения учета введено понятие субсчетов, то есть счетов второго и более низкого уровней. Каждый из счетов плана счетов может иметь неограниченное количество субсчетов. По глубине вложенности субсчетов их может быть до 20 уровней. На каждом уровне может быть создано неограниченное количество субсчетов.

#### Работа с программой «1С:Бухгалтерия»

Система программ «1С:Предприятие» предоставляет широкие возможности ведения автоматизированного учета на предприятиях, в организациях и учреждениях, независимо от их вида деятельности и формы собственности, с различным уровнем сложности учета. В настоящий момент существуют актуальные версии программ «1С:Предприятие 7.7» и «1С:Предприятие 8». Рекомендуемые требования для 1С:Предприятие 7.7: среда MS Windows 95/98 и NT. Минимальная конфигурация компьютера для работы с программой - процессор Intel 80486DX и выше, объем оперативной памяти от 16 Мб. Рекомендуемая конфигурация рабочего места для 1С:Предприятие 8: операционная система: MS Windows 2000/XP/Server 2003, Intel Pentium III 866 МГц, 256 Мбайт, жесткий диск (при установке используется около 120 Мбайт, устройство чтения компакт дисков, USB-порт, SVGA дисплей.

В системе программ «1С:Предприятие» используются три основные компоненты внутренней структуры:

- "Бухгалтерский учет" – план счетов, аналитические разрезы учета,
- "Оперативный учет" – регистры учета с произвольным набором измерений и ресурсов,
- "Расчет" – группы видов расчетов, журналы расчетов.

Конфигурации, работающие на основе каждой из этих компонент или их комбинации, позволяют организовать эффективный бухгалтерский, кадровый, оперативный торговый, складской и производственный учет, а также расчет заработной платы.

«1С:Бухгалтерия» - универсальная программа массового назначения для автоматизации бухгалтерского учета. Конфигурация "Бухгалтерский учет" позволяет реализовать любую схему учета с использованием плана счетов и может использоваться как автономно, так и совместно с другими компонентами "1С:Предприятия". Типовая конфигурация представляет собой готовое решение для автоматизации большинства участков бухгалтерского учета.

В комплект поставки входит конфигурация, предназначенная для учета в хозрасчетных организациях и отдельная конфигурация для ведения учета с использованием упрощенной системы налогообложения. Конфигурация "Бухгалтерский учет" поставляется готовой для ведения налогового учета на уровне хозяйственных операций.

#### 1С:БУХГАЛТЕРИЯ 7.7

«1С:Бухгалтерия 7.7» позволяет автоматизировать ведение следующих разделов бухгалтерского учета:

- операции по банку и кассе
- основные средства и нематериальные активы
- учет материалов

- учет товаров и услуг
- учет производства продукции
- учет валютных операций
- расчеты с покупателями и поставщиками
- расчеты с подотчетными лицами
- учет расчетов по заработной плате с сотрудниками, начисление НДФЛ и ЕСН;
- расчеты с бюджетом
- другие разделы учета

«1С:Бухгалтерия 7.7» представляет гибкие возможности учета, заключающиеся в возможности использования:

- нескольких планов счетов одновременно
- многоуровневых планов счетов
- многомерного и многоуровневого аналитического учета
- количественного учета
- мультивалютного учета по неограниченному числу валют
- ведение на одном компьютере учета для нескольких предприятий
- сложных проводок

«1С:Бухгалтерия 7.7» позволяет автоматизировать подготовку любых первичных документов:

- платежные поручения и другие банковские документы
- счета на оплату
- накладные
- счета-фактуры
- приходные и расходные кассовые ордера
- авансовые отчеты
- доверенности
- другие документы.

Средства работы с документами позволяют организовать ввод документов, их произвольное распределение по журналам и поиск любого документа по различным критериям: номеру, дате, сумме, контрагенту.

Исходной информацией в "1С:Бухгалтерии 7.7" является операция, которая отражает реальную хозяйственную операцию, произошедшую на предприятии. Операция содержит одну или несколько бухгалтерских проводок для отражения совершённой хозяйственной операции в бухгалтерском учете. Операции могут быть введены вручную или сформированы введенными документами автоматически. Кроме того, в «1С:Бухгалтерия 7.7» могут использоваться типовые операции, дающие возможность пользователю автоматизировать рутинный ввод часто повторяющихся операций. «1С:Бухгалтерия 7.7» обеспечивает:

- целостное отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций
- удобные средства ручного ввода операций
- подбор корреспондирующих счетов при вводе проводок
- использование типовых операций
- автоматическое формирование операций первичными документами (накладными, требованиями, кассовыми ордерами и т.д.)
- автоматический расчет амортизации, переоценки валют, финансовых результатов
- автоматическое формирование операций по закрытию месяца



«1С:Бухгалтерия 7.7» включает набор стандартных отчетов, позволяющих бухгалтеру получить информацию за произвольный период, в различных разрезах и с необходимой степенью детализации. Все создаваемые отчеты могут быть выведены на печать.

- Отчеты по синтетическому учету:
- оборотно-сальдовая ведомость
- шахматная ведомость
- главная книга
- журнал-ордер и ведомость по счету
- анализ счета - за период и по датам
- карточка счета.
- Отчеты по аналитическому учету:
- оборотно-сальдовая ведомость по счету в разрезе объектов аналитического учета
- анализ счета в разрезе объектов аналитики
- анализ объекта аналитики по счетам
- журнал-ордер счета по объекту аналитики
- карточка операций по объекту аналитики.

Кроме того, в состав отчетов включены отчеты по проводкам, а также предоставлена возможность анализа остатков и оборотов с помощью графического их отображения (диаграммы различных видов), а так же программа включает набор форм бухгалтерской и налоговой отчетности. Эти формы ежеквартально обновляются фирмой "1С" и бесплатно распространяются среди зарегистрированных пользователей.

«1С:Бухгалтерия 7.7» содержит разнообразные средства для связи с другими программами:

- подключение систем правовой поддержки
- возможность обмена информацией с системами "Клиент-банк"
- обмен данными с другими системами через файлы в текстовом формате или формате DBF, а также на основе современных средств интеграции: OLE, OLE Automation и DDE. Использование этих средств позволяет: управлять работой других программ, используя встроенный язык, - например, формировать отчеты и графики в Microsoft Excel; получать доступ к данным "1С:Бухгалтерии 7.7" из других программ; вставлять в документы и отчеты "1С:Бухгалтерии 7.7" объекты, созданные другими программами - например, помещать в первичные документы логотип фирмы; размещать в документах и отчетах рисунки и графики

### 1С:БУХГАЛТЕРИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ 8

В новую версию "1С:Бухгалтерию 8" включено все лучшее, что было реализовано в предыдущих версиях, и то новое, что создано с учетом опыта совместной работы с многочисленными пользователями и партнерами фирмы "1С". "1С:Бухгалтерия 8" сохраняет преемственность с "1С:Бухгалтерией 7.7".

Основные преимущества 1С:Бухгалтерии 8 по сравнению с 1С:Бухгалтерией 7.7:

- Ведение учета деятельности нескольких организаций в одной информационной базе. Единые справочники товаров, контрагентов и статей затрат для всех организаций. Обязательная отчетность формируется отдельно.
- Налоговый учет на отдельном плане счетов. По составу и структуре план счетов налогового учета приближен к бухгалтерскому плану счетов. Это упрощает освоение и повышает прозрачность налогового учета.
- Разные схемы налогообложения в одной программе. Общая система налогообложения, УСН, ЕНВД в единой информационной базе. Книга учета доходов и расходов формируется автоматически.
- Расширенные возможности настройки типовых операций. Можно самостоятельно создавать новые виды типовых операций. При изменении типовой операции можно переформировать все проводки, введенные на основании нее ранее.

- Современный удобный интерфейс. "1СБухгалтерия 8" разработана на современной технологической платформе "1С:Предприятие 8" с широкими сервисными возможностями.

#### Сравнение вышеописанных систем.

Выше описанные программы имеют одинаковые сравнительно невысокие требования к компьютерам и могут успешно работать даже на относительно медленных компьютерах. Тем не менее, автоматизация бухгалтерского учета на основе программы «Инфо-Бухгалтер» находит свое применение в основном на малых предприятиях с небольшим документооборотом и небольшим количеством контрагентов. Автоматизация бухгалтерского учета на базе программы «1С:Бухгалтерия 7.7» обычно используется для предприятий как малого так и среднего бизнеса. Дело в том, что аналитический учет в программе «Инфо-Бухгалтер» организован в качестве субсчетов рабочего плана счетов. Так на счете 60 «расчеты с поставщиками», создается отдельный субсчет для учета расчетов по каждому поставщику. Это несколько неудобно при наличии большого количества контрагентов. Кроме того, подобная система ведения аналитического учета не обеспечивает многомерный аналитический учет, что, например, значительно усложняет расчет средней себестоимости в случае ведения аналитического учета в разрезе складов и номенклатуры. С точки зрения многомерного аналитического учета, оптимальное решение автоматизация бухучета на базе программы «1С:Бухгалтерия 7.7».

С другой стороны важным моментом любой автоматизации является обучение персонала работе с автоматизированной системой. С точки зрения освоения и обучения работе с программой, выгодно отличается программа «Инфо-Бухгалтер». Эта программа проще в первоначальном освоении, имеет простой интерфейс и очень удобную систему справки. Оценки специалистов позволяют сделать вывод, что освоение программы «1С:Бухгалтерия 7.7» бухгалтером что называется с нуля требует около трех месяцев.

#### Особенности ведения автоматизированного учета.

Переход на автоматизированную форму ведения бухгалтерского учета требует от бухгалтеров несколько большего, чем просто обучения работе с программным продуктом. Автоматизация учета требует изменений в образе мышления бухгалтера, в противном случае автоматизация не даст результата в полной мере. Большинство программных продуктов для ведения бухгалтерского учета позволяют не только сократить время и трудозатраты на формирование различных отчетов, регистрацию первичной информации, подготовку документов, в большинстве своем они позволяют получать с минимальными трудозатратами различную аналитическую информацию, и как уже упоминалось выше, вести многомерный аналитический учет.

Приведем пример, пусть на предприятии существуют два склада, на которых хранятся некоторые условные материалы – Материал №1, Материал №2 и Материал №3 и предприятию требуется вести аналитический учет остатков материалов на складах. Как будет организован этот учет без использования автоматизации. Как известно, учет материалов происходит на активном счете 10 «Материалы». Таким образом, для ведения учета по складам к счету 10 будут открыты субсчета 10.1 и 10.2, для первого и второго склада соответственно. Также необходимо ведение аналитического учета в разрезе отдельных видов материалов, следовательно, следует открыть субсчета 10.1.Материал №1, 10.1.Материал №2 и 10.1.Материал №3 для всех материалов на первом складе и аналогичные счета для второго склада. Теперь при необходимости получить остаток всех материалов на первом складе, мы просто определим дебетовые остатки по счету 10.1. Аналогично, остатки материала Материал №1 на складе №1 равны дебетовым остаткам по счету 10.1.Материал №1. Но что делать, если необходимо получить остатки материала Материал №2 по всем складам в целом? Это необходимо, например, для расчета средней себестоимости. Итак, что бы решить эту задачу, надо сложить дебетовые остатки счетов 10.1.Материал №2 и 10.2.Материал №2. В приведенном примере мы довольно просто решили эту задачу, но на практике все выглядит немного

сложнее. Обычно, количество складов не ограничивается двумя и уж тем более количество материальных позиций значительно превосходит три, как в нашем примере. Также следует внимательно следить, чтобы не произошло путаницы в субсчетах, чтобы на одинаковых субсчетах разных складов учитывались одни и те же материальные позиции, т.к. путаница в субсчетах приведет к ошибкам в учете.

В автоматизированной системе подобный учет, как правило, аналогичен алгоритму электронных таблиц, например, Excel. Учет движений материалов может выглядеть примерно так.

дата	склад	материал	приход/расход
10.01.03	C1	Материал №1	+100
11.01.03	C1	Материал №1	-50
11.01.03	C2	Материал №1	+50
14.01.03	C1	Материал №2	+40
15.01.03	C1	Материал №1	+70

Аналитический учет аналогичен наложению фильтра на отдельные столбцы таблицы. Так движения и остаток материала Материал №1 на первом складе, получаются простым отбором строк, удовлетворяющих условиям:

дата	склад	материал	приход/расход
10.01.03	C1	Материал №1	+100
11.01.03	C1	Материал №1	-50
15.01.03	C1	Материал №1	+70
Остаток			120

Таким образом, подведем итог, автоматизированная форма ведения учета обеспечивает экономию времени и трудозатрат на выполнение обычных бухгалтерских операций: составление отчетов, печать и формирование документов. Подготовка сведений для различных налоговых органов становится значительно проще, особенно учитывая то, что последнее время большинство налоговых органов требуют сдачи отчетности в электронном виде. Кроме того, автоматизированные системы бухгалтерского учета обычно имеют возможности для работы с программами типа банк-клиент, что значительно облегчает учет операций по банку. И самое главное это значительно большие возможности по ведению аналитического учета в различных разрезах, что позволяет на ряду с задачами бухгалтерского учета решать некоторые управленческие задачи.

## **27. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ЦЕЛЯХ**

При осуществлении управленческого учета, а также в процессе бюджетного управления данные бухгалтерского учета очень востребованы. Это очевидно, поскольку в системе бухгалтерского учета на предприятии учитываются все факты хозяйственной деятельности, влияющие на формирование финансовых результатов, а также на изменение стоимости имущества компании и объема ее обязательств. При этом ведение бухгалтерского учета является обязательным, что означает, что на любом предприятии есть бухгалтерская служба, отвечающая за формирование бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский учет является строго документированным, что означает отражение в учете только тех операций, которые уже реально осуществлены. Для целей управленческого учета и бюджетирования это можно расценивать и как положительный и как негативный фактор. Документированность операций дает уверенность в их осуществлении и позволяет использовать данные бухгалтерского учета в целях планирования деятельности в будущем на основе данных предшествующих периодов. Кроме того, наличие специалистов, которые ежедневно занимаются учетом фактов хозяйственной деятельности, делает возможным регулярное об-

новление данных в системе учета. Самым ярким примером является учет движения денежных средств на счетах бухгалтерского учета. Обновление информации об осуществленных платежах и поступлениях на основе данных, ежедневно поступающих из банка, дает возможность ежедневного обновления данных в учетной системе.

К сожалению, обновление информации по формирующимся доходам и себестоимости, состоянию имущества и обязательств, происходит с явной временной задержкой по сравнению с фактическим осуществлением операций, которая связана с необходимостью представления в бухгалтерию всех надлежаще оформленных документов, а это делает информацию, отраженную в бухгалтерском учете запоздалой для принятия текущих управленческих решений.

Вторым важным аспектом, принимаемым во внимание при принятии решения об использовании данных бухгалтерского учета при принятии управленческих решений, является разная степень детализации информации для целей составления бухгалтерской и управленческой отчетности. Так, например, на счетах бухгалтерского учета не обязательно отражение затрат на производство продукции в разрезе подразделений предприятия, осуществляющих эти затраты, также, при формировании финансового результата не требуется определение прибылей и убытков отдельно по каждому виду деятельности.

Таким образом, разработка и внедрение в систему бухгалтерского учета классификаторов доходов и затрат, поступлений и выплат, имущества и обязательств, необходима для использования учетных данных для управленческих целей, однако влечет за собой увеличение трудоемкости ведения учета.

Здесь хочется обратить внимание на процесс внедрения управленческого учета и системы бюджетирования на предприятии, поскольку бухгалтерия, которая из всех подразделений предприятия, казалось бы, в первую очередь должна понимать цели и задачи системы управления на предприятии, воспринимает расширение своих функций, увеличение объема учетной работы и выдерживание сроков, определяемых в управленческих целях, а не законодательно установленными сроками сдачи отчетности, крайне негативно. Подчинение главного бухгалтера на предприятии непосредственно директору делает процесс взаимодействия бухгалтерской службы и отделов, занимающихся управленческим учетом, без поддержки директора обреченным на неудачу.

Сформулируем кратко достоинства и недостатки использования бухгалтерских данных в системе управленческого учета

#### **Преимущества:**

- Наличие единой учетной базы для целей бухгалтерского и управленческого учета дает возможность минимизировать расхождения между показателями бухгалтерской и управленческой отчетности;

- Наличие квалифицированного структурного подразделения, которое может заниматься обработкой первичных документов как для целей бухгалтерского, так и для целей управленческого учета, дает возможность не увеличивать документооборот и штат компании;

- Создание системы управленческого учета, использующей данные бухгалтерского учета, не требует значительных инвестиций в дополнительные информационные системы.

#### **Недостатки:**

- Несвоевременное отражение в бухгалтерском учете информации, необходимой для принятия управленческих решений;

- Жесткая регламентация российского бухгалтерского учета в определенных случаях приводит к необходимости различного учета одних и тех же событий для целей бухгалтерского и управленческого учета;

- Создание дополнительной аналитики к счетам бухгалтерского учета увеличивает трудозатраты на разнесение данных по счетам бухгалтерского учета.

**ПРИКАЗ**  
**об учетной политике предприятия**

В соответствии с Федеральным Законом РФ от 21. 11.96 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденным Приказом Минфина РФ № 60н от 9.12.98г., «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденным Приказом Минфина РФ №34н от 29.07.98г., Налоговым Кодексом РФ (части 1 и 2) начиная с 1 января 200...г. применять следующую учетную политику организации:

1. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется главным бухгалтером.
2. Для ведения бухгалтерского учета используется (сокращенный) рабочий план счетов.
3. Инвентаризацию имущества и финансовых обязательств проводить один раз в год (1 октября текущего года).
4. К основным средствам относить предметы сроком службы более 1 года и стоимостью больше 20 т.р. за единицу.
5. Использовать линейный (иной) метод начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, приобретенных до 01.01.200... г.
6. Для вновь поступивших основных средств использовать линейный (иной) способ начисления амортизации.
7. Учет приобретения материалов вести на счете 10 «Материалы».
8. Отпуск материалов в производство вести по фактической стоимости (по методу ФИФО)
9. Учет затрат на производство и калькулирование полной (сокращенной) себестоимости продукции вести на счете 20 «Основное производство» с разделением затрат на прямые и косвенные.
10. Базой распределения косвенных расходов считать основную заработную плату производственных рабочих (иная база).
11. Незавершенное производство и готовую продукцию учитывать по фактической себестоимости (без использования счета 40).
12. Создать резервы на предстоящую оплату отпусков работникам, на выплаты по итогам работы за год, вознаграждение за выслугу лет (сч. 96).

МП	Директор	/подпись/
	Главный бухгалтер	/подпись/

## ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Приложение № 1  
к Приказу Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 02.07.2010 № 66н

### Формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках

#### Бухгалтерский баланс на \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Дата (число, месяц, год) \_\_\_\_\_  
 Форма по ОКУД \_\_\_\_\_  
 по ОКПО \_\_\_\_\_  
 ИНН \_\_\_\_\_  
 по ОКВЭД \_\_\_\_\_  
 по ОКФС/ОКОПФ \_\_\_\_\_  
 по ОКЕИ \_\_\_\_\_

Организация \_\_\_\_\_  
 Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_  
 Вид экономической деятельности \_\_\_\_\_  
 Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) \_\_\_\_\_  
 Местонахождение (адрес) \_\_\_\_\_

Коды	
0710001	
384 (385)	

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	На _____ 20__ г. <sup>3</sup>	На 31 декабря 20__ г. <sup>4</sup>	На 31 декабря 20__ г. <sup>5</sup>
	<b>АКТИВ</b>			
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I			
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Запасы			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность			
	Финансовые вложения			
	Денежные средства			
	Прочие оборотные активы			

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	На _____ 20__ г. <sup>3</sup>	На 31 декабря 20__ г. <sup>4</sup>	На 31 декабря 20__ г. <sup>5</sup>
	<b>ПАССИВ</b>			
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ<sup>6</sup></b>			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	( ) <sup>7</sup>	( )	( )
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Итого по разделу III			
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Резервы под условные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Резервы предстоящих расходов			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V			
	<b>БАЛАНС</b>			

Руководитель \_\_\_\_\_ Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)  
 " " \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

## Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.
4. Указывается предыдущий год.
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.
6. Некоммерческая организация именуется указанным раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).
7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

**ПРИЛОЖЕНИЕ 3**

**Отчет о прибылях и убытках**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Организация \_\_\_\_\_ по ОКПО \_\_\_\_\_  
 Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_ ИНН \_\_\_\_\_  
 Вид экономической деятельности \_\_\_\_\_ по ОКВЭД \_\_\_\_\_  
 Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС \_\_\_\_\_  
 Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) \_\_\_\_\_ по ОКЕИ \_\_\_\_\_

Форма по ОКУД \_\_\_\_\_  
 Дата (число, месяц, год) \_\_\_\_\_

Коды	
0710002	
384 (385)	

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	За _____ 20__ г. <sup>3</sup>	За _____ 20__ г. <sup>4</sup>
	Выручка <sup>5</sup>		
	Себестоимость продаж	( )	( )
	Валовая прибыль (убыток)		
	Коммерческие расходы	( )	( )
	Управленческие расходы	( )	( )
	Прибыль (убыток) от продаж		
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению		
	Проценты к уплате	( )	( )
	Прочие доходы		
	Прочие расходы	( )	( )
	Прибыль (убыток) до налогообложения		
	Текущий налог на прибыль	( )	( )
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)		
	Изменение отложенных налоговых обязательств		
	Изменение отложенных налоговых активов		
	Прочее		
	Чистая прибыль (убыток)		



Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	За _____ 20 ____ г. <sup>3</sup>	За _____ 20 ____ г. <sup>4</sup>
	<b>СПРАВОЧНО</b>		
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода <sup>6</sup>		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)      Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

## Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетный период.
4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.
5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.
6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

**ПРИЛОЖЕНИЕ 4**

**ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ, УТВЕРЖДЕННЫЙ ПРИКАЗОМ МФ РФ ОТ 31 ОКТЯБРЯ 2000 Г. N 94Н. (ИЗМЕНЕНИЕ В ПЛАНЕ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА – ПРИКАЗ МИНФИН РОССИИ ОТ 07.05.03 №38н).**

Наименование счета	Но- мер сче- та	Отно- шение к балансу	Номер и наименование субсчета
1	2	3	4
<b>РАЗДЕЛ I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства	01	А*	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	П**	
Доходные вложения в материальные ценности	03	А	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	А	По видам нематериальных активов и расходам на научно-исследовательские опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	П	
	06		
Оборудование к установке	07	А	
Вложения во внеоборотные активы	08	А	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	А	
<b>РАЗДЕЛ II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ</b>			
Материалы	10	А	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Спец оснастка и спец одежда на складе 11. Спец оснастка и спец одежда в эксплуатации

Наименование счета	Но- мер сче- та	Отно- шение к балансу	Номер и наименование субсчета
Животные на выращивании и откорме	11	А	
	12		
	13		
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	П	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	А, БО***	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	А-П	
	17		
	18		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	А	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств
			2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам
			3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
<b>РАЗДЕЛ III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО</b>			
Основное производство	20	А	
Полуфабрикаты собственного производства	21	А	
	22		
Вспомогательные производства	23	А	
	24		
Общепроизводственные расходы	25	А,БО	
Общехозяйственные расходы	26	А,БО	
	27		
Брак в производстве	28	А,БО	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	А	
	30		
	31		
	32		
	33		
	34		
	35		
	36		
	37		
	38		
	39		
<b>РАЗДЕЛ IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ</b>			
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	А,БО	
Товары	41	А	1. Товары на складах
			2. Товары в розничной торговле
			3. Тара под товаром и порожня
			4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	П	
Готовая продукция	43	А	
Расходы на продажу	44	А	

Наименование счета	Но- мер сче- та	Отно- шение к балансу	Номер и наименование субсчета
Товары отгруженные	45	А	
Выполненные этапы по незавер- шенным работам	46	А	
	47		
	48		
	49		
<b>РАЗДЕЛ V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА</b>			
Касса	50	А	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	А	
Валютные счета	52	А	
	53		
	54		
Специальные счета в банках	55	А	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
	56		
Переводы в пути	57	А	
Финансовые вложения	58	А	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товари- щества
Резервы под обесценение финансо- вых вложений	59	П	
<b>РАЗДЕЛ VI. РАСЧЕТЫ</b>			
Расчеты с поставщиками и подряд- чиками	60	А-П	
	61		
Расчеты с покупателями и заказчи- ками	62	А-П	
Резервы по сомнительным долгам	63	А-П	
	64		
	65		
Расчеты по краткосрочным креди- там и займам	66	П	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	П	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	А-П	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхова- нию и обеспечению	69	А-П	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицин- скому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	А-П	
Расчеты с подотчетными лицами	71	А-П	
	72		
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	А	1. Расчеты по предоставленным займам
			2. Расчеты по возмещению материального

Наименование счета	Но- мер сче- та	Отно- шение к балансу	Номер и наименование субсчета
			ущерба
	74		
Расчеты с учредителями	75	А-П	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	А-П	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	П	
	78		
Внутрихозяйственные расчеты	79	А-П	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
<b>РАЗДЕЛ VII. КАПИТАЛ</b>			
Уставный капитал	80	П	
Собственные акции (доли)	81	А	
Резервный капитал	82	П	
Добавочный капитал	83	П	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	А-П	
	85		
Целевое финансирование	86	П	По видам финансирования
	87		
	88		
	89		
<b>РАЗДЕЛ VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ</b>			
Продажи	90	А-П, БО	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	А-П, БО	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
	92		
	93		
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	А, БО	
	95		
Резервы предстоящих расходов	96	П	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	А	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	П	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления

Наименование счета	Но- мер сче- та	Отно- шение к балансу	Номер и наименование субсчета
			3. Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы
			4. Разница между суммой, виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей
Прибыли и убытки	99	А-П	
<b>ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА</b>			
Арендованные основные средства	001		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002		
Материалы, принятые в переработку	003		
Товары, принятые на комиссию	004		
Оборудование, принятое для монтажа	005		
Бланки строгой отчетности	006		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009		
Износ основных средств	010		
Основные средства, сданные в аренду	011		

\* А – активный

\*\* П - пассивный

\*\*\* БО - без остатка



**МОСКОВСКИЙ АВИАЦИОННЫЙ ИНСТИТУТ  
(ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ)**  
проводит профессиональную подготовку специалистов для получения ими  
**ВЫСШЕГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО ОБРАЗОВАНИЯ**  
на базе первого высшего образования (на обучение также могут быть приняты студенты старших курсов  
технических ВУЗов)

Очно-заочное обучение за **3 года** с выдачей **государственного диплома Бакалавра по направлению 080200 «Менеджмент», профиль «Антикризисный менеджмент»**

Занятия с преподавателями по субботам по 8 часов.

Стоимость обучения за семестр - 32 000 руб. скидки для выпускников МАИ - 10 %, корпоративные и «семейные» скидки - 10 %; «студенческие» скидки - 10%..

Мы первыми в 1995 году начали работу на рынке образовательных услуг по 2-му образованию и успешно используем 15-летний опыт преподавания.

Наши учебные группы не превышают 20 человек, что значительно повышает эффективность процесса обучения. Команда преподавателей на 30% состоит из практикующих преподавателей кафедры, остальные преподаватели - приглашенные ведущие специалисты из успешно работающих компаний.

В учебном плане основной упор делается на практику и на лучший опыт продвинутых бизнес-структур.

## УЧЕБНЫЙ ПЛАН

1 семестр	1. Введение в антикризисное управление (72 ч., зач.)*	4 семестр	1. Стратегический менеджмент (180, КР, экз.)
	2. Экономика (144, кр., экз.)		2. Логистика (72 ч., зач.)
	3. Финансы предприятия (108, кр, экз.)		3. Правовое обеспечение процедур несостоятельности (банкротства) (108 ч., экз.)
	4. Основы менеджмента (72ч., зач..)		4. Ценообразование (108, зач.)
	5. Теория статистики (72 ч., экз.)		5. Экономика недвижимости (108, зач.)
	6. Маркетинг (144 ч., экз.)		
2 семестр	1. Бухгалтерский учет (180, КР, экз.)	5 семестр	1. Налоговая система РФ (72, зач.)
	2. Финансовый менеджмент (180, КР, экз.)		2. Инвестиционный анализ (144, КР, экз.)
	3. Организационное поведение (77 ч., зач.)		3. Бизнес-планирование (72., зач.)
	4. Социально-экономическая статистика (108 ч., экз.)		4. Теория организации (108 ч., экз.)
	5. Методы принятия управленческих решений (144, зач.)		5. Диагностика причин несостоятельности (банкротства) (108 ч., экз.)
3 семестр	1. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности (180, КР, экз.)	6 семестр	1. Антикризисное управление (72 ч., зач.)
	2. Ресурсосберегающие технологии (108, экз)		2. Государственное и муниципальное управление (72 ч., зач.)
	3. Планирование на предприятии (108, экз.)		3. Управление изменениями (72 ч., зач.)
	4. Организация производства (108, экз)		- Экономическая практика.
	5. Хозяйственное право (72 ч, зачет)		- Гос.экзамен.
			- Выпускная работа.

\* В скобках указано количество часов, «КР» - наличие курсовой работы, форма отчетности: «экз.» - экзамен, «з» - зачет

Отсрочка от призыва в армию не предоставляется. Прием на основе собеседования.

### *Начало обучения с сентября*

Для поступления необходимы следующие документы:

- копия диплома с приложением о высшем образовании, заверенная в отделе кадров по месту работы;
- копия трудовой книжки, заверенная в отделе кадров по месту работы;
- копия паспорта;
- фото: 2 шт. - 4х6, 3 шт. - 3х4.

Оплатить обучение может как физическое, так и юридическое лицо.

**Ответы на все вопросы и справки можно получить по телефону: 8(903)971-34-17, 8(495)774-54-64, 8(499)158-20-51, 8(499)195-94-37 Анисимова Тамара Петровна**

E-mail: [economy502@mai.ru](mailto:economy502@mai.ru)

Сайт в Интернете: [www.mai-502.ru](http://www.mai-502.ru)

Приём документов производится по адресу: 125993, г. Москва, Волоколамское ш., д. 4, корпус 5 (факультет «Экономика и менеджмент»), ауд. 408, кафедра 502 (проезд до ст. м. «Сокол», далее троллейбус 12, 70, 82, 86, 6, 43 до остановки «Институт «Гидропроект»)