

М.В. Боровицкая, И.В. Усольцева, В.Н. Тунегова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Тольятти
ТГУ
2011

Министерство образования и науки Российской Федерации
Тольяттинский государственный университет
Институт финансов, экономики и управления
Кафедра «Экономика, финансы и бухгалтерский учет»

М.В. Боровицкая, И.В. Усольцева, В.Н. Тунегова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учёта и мировой экономики
в качестве учебного пособия для студентов,
обучающихся по специальности «Бухгалтерский учёт,
анализ и аудит»

Тольятти
ТГУ
2011

УДК 657(075.8)

ББК 65.052.2

Б83

Рецензенты:

д.э.н., заслуженный деятель науки РФ ,

профессор Финансовой академии

при Правительстве Российской Федерации *М.В. Мельник*;

д.э.н., профессор Тольяттинского государственного университета

Е.В. Никифорова.

Б83 Боровицкая, М.В. Бухгалтерский учёт : учеб. пособие / М.В. Боровицкая, И.В. Усольцева, В.Н. Тунегова. – Тольятти : ТГУ, 2011. – 272 с. : обл.

Учебное пособие включает краткий лекционный курс, вопросы и задачи семинарских занятий, проверочные тесты, контрольные вопросы, глоссарий, список рекомендуемой литературы.

Предназначено для студентов специальностей 080105 «Финансы и кредит», 080104 «Экономика труда», 080502 «Экономика управления на предприятии» и направления подготовки бакалавра 080100.62 «Экономика» всех форм обучения.

УДК 657(075.8)

ББК 65.052.2

Рекомендовано к изданию научно-методическим советом Тольяттинского государственного университета.

ISBN 978-5-8259-0627-0 © ФГБОУ ВПО «Тольяттинский
государственный университет», 2011

Введение

Информационные ресурсы в условиях современной индустрии играют основополагающую роль в управлении экономикой государства. Для принятия эффективных управленческих решений требуется достаточное количество достоверной информации. Отсутствие необходимой информации, как и наличие недостоверной, является причиной затруднений в принятии правильных и обоснованных решений на любом уровне управления.

Опыт информационно развитых стран показывает, что в современном обществе управляемость экономикой и ее эффективность зависят не только и не столько от частных интересов, сколько от информационной обеспеченности принимаемых решений на уровне производства и управления.

В современном мире значимость информационных ресурсов неуклонно повышается. Грамотное управление любой социально-экономической системой невозможно без надлежащего информационного обеспечения управленческого персонала. В отношении предприятия речь идет об информационном обеспечении двух видов операций: *а)* направленных за пределы предприятия и *б)* не выходящих за пределы предприятия. К первому типу относятся операции, затрагивающие помимо собственно предприятия интересы одного или нескольких сторонних его контрагентов, понимаемых в широком смысле (физические и юридические лица, органы государственного управления): покупка сырья, инвестирование в некоторый проект, выплата дивидендов и т. п. Ко второму типу относятся операции, условно говоря, не затрагивающие ничьих сторонних интересов, только интересы самого предприятия: отпуск сырья в производство, реорганизация материальных, финансовых и информационных потоков внутри предприятия и др.

В системе информационного обеспечения центральное место занимает бухгалтерская информация, которая позволяет получать постоянные системные данные о состоянии хозяйствующего субъекта.

Информационные потоки, имеющие отношение к конкретному предприятию, разнообразны. Значительная их часть затрагивает используемую на предприятии систему бухгалтерского учета. Дан-

ные, циркулирующие в системе бухгалтерского учета, могут быть классифицированы различным образом. Одна из таких классификаций – подразделение данных на учетные и отчетные. Учетные данные служат основой информационного обеспечения операций, имеющих конфиденциальный характер; отчетные, как правило, являются общедоступными. Именно бухгалтерская отчетность выступает в качестве наиболее достоверного и надежного средства коммуникации, т. е. общения между людьми, имеющими интерес к субъекту, по данным которого отчетность составлена.

С этих позиций справедлив тезис Американского института присяжных бухгалтеров: «Основная функция учета – обеспечить количественную информацию, главным образом финансового характера, о хозяйствующих субъектах в целях использования этой информации для принятия управленческих решений».

Такая информация дает возможность пользователям принимать обоснованные решения при выборе альтернативных вариантов использования ограниченных ресурсов при управлении хозяйственной деятельностью фирмы.

Бухгалтерский учет служит связующим звеном между хозяйственной деятельностью и людьми, принимающими решения.

В пособии последовательно раскрыты вопросы формирования данных бухгалтерского учета, обобщения этих данных в бухгалтерской отчетности на основе действующего законодательства.

Глава 1. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Наблюдение, измерение, регистрация, обобщение и контроль за хозяйственной деятельностью организации, вместе взятые, составляют сущность **хозяйственного учета**.

Хозяйственная деятельность организации независимо от ее организационно-правовой формы, направления деятельности – это последовательное сочетание взаимосвязанных, одновременно протекающих хозяйственных процессов.

Основными процессами являются:

- снабжение (заготовление);
- производство;
- продажа продукции, созданной в процессе производства, и связанное с ней обслуживание потенциальных и реальных покупателей этой продукции.

Назначение этих процессов – получение определенного результата.

Каждый хозяйственный процесс складывается из множества хозяйственных операций.

Хозяйственная операция – факт, явление, вызывающее изменения в хозяйственном процессе, а значит, в хозяйственной деятельности организации, ее финансовом положении.

Хозяйственный учет объединяет три вида учета: оперативный, статистический, бухгалтерский. Бухгалтерский учет включает финансовый и управленческий. Все эти виды учета тесно взаимосвязаны между собой, дополняют, контролируют друг друга.

Оперативный учет – это текущее наблюдение, измерение, регистрация фактов, хозяйственных операций, явлений, отражающих различные стороны хозяйственной деятельности организации с целью текущего контроля за ее осуществлением.

Основное назначение оперативного учета – содействовать нормальному ходу хозяйственной деятельности организации. Его данные регистрируются в книгах, журналах, карточках, передаются устно по телефону и другим средствам связи, используются для текущего руководства организацией.

Назначение **статистического учета** – отражать массовые однородные процессы и явления, характерные не только для данной организации, но и для целой группы однородных организаций, а также для общества в целом. На основе их обобщения и анализа устанавливаются определенные закономерности тех изменений, которые происходят в обществе, прогнозируются их последствия.

Данные статистического учета обобщаются в периодической отчетности организации, которая представляется в установленные сроки государственным органам статистики.

Бухгалтерский учет – система наблюдения, измерения, регистрации и контроля за наличием и движением всех видов хозяйственных средств организации, источников их образования, за ходом и результатами хозяйственных процессов.

Количественное отражение хозяйственных операций в различных видах хозяйственного учета обеспечивается применением учетных измерителей – натуральных, трудовых, денежных.

Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. определяет бухгалтерский учет как «упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документированного учета всех хозяйственных операций».

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, его имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 2) обеспечение информацией пользователей бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием различных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- 3) предотвращение отрицательных результатов деятельности предприятия и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет своей хозяйственной деятельности должны вести все юридические лица не зависимо от организационно-правовой формы, а физические лица, занимающиеся индивидуальной предпринимательской деятельностью, ведут учет своих доходов и расходов в соответствии с действующим налоговым законодательством.

Учет является необходимым связующим звеном между хозяйственной деятельностью и лицами, осуществляющими управление предприятием, так как основными функциями бухгалтерского учета являются информационная, контрольная, аналитическая и обратной связи. Следовательно, сам бухгалтерский учет может рассматриваться как одна из функций управления.

Главная **цель бухгалтерского учета** – формирование полной и достоверной информации, обеспечение ею внутренних и внешних пользователей, а также анализ, интерпретация и использование информации для выявления тенденций развития предприятия, выбора различных вариантов для принятия управленческих решений.

При организации бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта необходимо руководствоваться **основными принципами** организации учета, среди которых выделяют принципы-допущения, принципы-требования и принципы-правила (рис. 1.1).

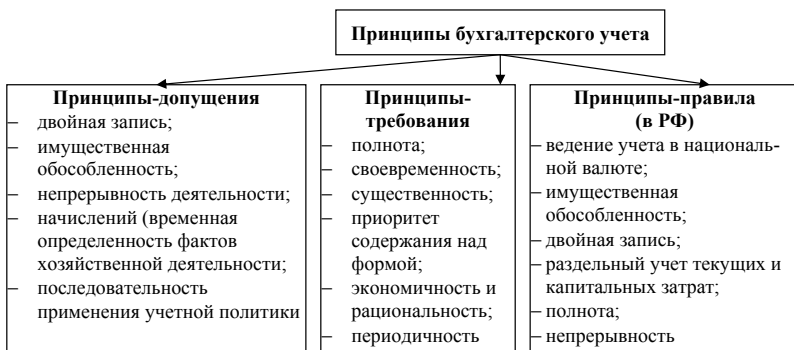


Рис. 1.1. Международные и отечественные принципы бухгалтерского учета

Пользователи бухгалтерской информации

Бухгалтерский учет представляет собой сложнейшую информационную систему. Возникновение и существование данной систе-

мы обусловлено различными потребностями. Получаемые в результате обработки входящей информации показатели деятельности организации являются необходимой базой для принятия решений лицами, осуществляющими управление как непосредственно данной организацией, так и иными связанными с ней юридическими и физическими лицами, государством и его органами, т. е. пользователями бухгалтерской информации (табл. 1.1).

Исходя из этого к пользователям бухгалтерской информации следует относить юридические или физические лица, заинтересованные в получении определенных данных об организации.

Таблица 1.1

Пользователи бухгалтерской отчетности

Внутренние	Внешние	
	Заинтересованные	Незаинтересованные
Администрация	Учредители	Статистические органы
Менеджеры	Собственники	Биржи
Сотрудники	Акционеры	Консалтинговые организации
	Заимодавцы	Аудиторские организации
	Инвесторы	Общественные организации
	Кредиторы	
	Покупатели и заказчики	

Вопросы для самоконтроля

1. Почему учетная профессия возникла еще в древние времена?
2. Что характерно для современного бухгалтерского учета?
3. Какова взаимосвязь бухгалтерского учета с другими экономическими науками?
4. Какие виды учета вы знаете?
5. Какова роль бухгалтерского учета в системе управления?
6. Кто является основателем принципиальных основ бухгалтерского учета?
7. Назовите основные измерители, применяемые в бухгалтерском учете.
8. Что является предметом бухгалтерского учета?
9. Назовите основные требования бухгалтерского учета.

10. Какие функции выполняет бухгалтерский учет в системе управления?
11. Что представляет собой метод бухгалтерского учета?
12. Какие специфические элементы составляют метод бухгалтерского учета?
13. Какие конкретно элементы метода бухгалтерского учета присущи каждому этапу процедуры бухгалтерского учета?
14. Кто относится к внутренним пользователям бухгалтерской информации?
15. В каких показателях заинтересованы внутренние пользователи бухгалтерской информации?
16. Назовите внешних пользователей бухгалтерской информации.
17. В каких показателях заинтересованы внешние пользователи бухгалтерской информации?
18. Какие принципы (правила) ведения бухгалтерского учета вы знаете?

Тесты к главе 1

1. Предметом бухгалтерского учета является:

- 1) система учета и контроля;
- 2) хозяйственная деятельность;
- 3) движение капитала;
- 4) состояние и движение имущества организации, источники его образования в процессе функционирования.

2. Метод бухгалтерского учета представляет собой:

- 1) технические приемы ведения бухгалтерского учета;
- 2) совокупность приемов и способов, при помощи которых отражаются, исследуются и контролируются его объекты;
- 3) балансовое обобщение учетной информации.

3. Специфические элементы метода бухгалтерского учета включают:

- 1) регистрацию и обобщение;
- 2) первичное наблюдение;
- 3) систему счетов и двойную запись;
- 4) баланс доходов и расходов.

4. К элементам метода бухгалтерского учета относятся:

- 1) имущество;
- 2) обязательства;
- 3) хозяйственные процессы;
- 4) документация.

5. Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется:

- 1) Минфином;
- 2) Центральным банком (ЦБ);
- 3) Правительством.

6. Оперативный учет используется:

- 1) для получения текущей информации с целью составления баланса;
- 2) получения информации о доходах и расходах организации;
- 3) оперативного получения информации, необходимой для текущего управления организацией и ее подразделениями.

7. Статистический учет используется:

- 1) для принятия управленческих решений на уровне предприятия;
- 2) изучения явлений, имеющих массовый характер в области экономики, образования, науки и пр.;
- 3) изучения явлений, связанных с деятельностью коммерческих структур;
- 4) составления отчетности.

8. Бухгалтерский учет представляет собой:

- 1) систему сбора информации об объектах хозяйственной деятельности;
- 2) упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем полного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций;
- 3) систему сбора информации в количественном выражении об имуществе организации в процессе функционирования.

9. Задачи бухгалтерского учета сформулированы:

- 1) в Налоговом кодексе;
- 2) Гражданском кодексе;

- 3) Законе «Об акционерных обществах»;
- 4) инструкциях Минфина России и МНС России;
- 5) положениях по бухгалтерскому учету;
- 6) Законе «О бухгалтерском учете»;
- 7) положении о ведении бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации;
- 8) инструкциях Центрального банка РФ (ЦБ РФ).

10. Пользователями бухгалтерской информации с прямым финансовым интересом являются:

- 1) налоговые органы и страховые компании;
- 2) органы статистики и арбитраж;
- 3) профсоюзы и обслуживающие банки;
- 4) настоящие и потенциальные инвесторы, кредитующие банки.

11. Пользователи бухгалтерской информации без финансового интереса – это:

- 1) собственники организации;
- 2) инвесторы;
- 3) кредиторы;
- 4) аудиторские фирмы.

12. Быстрота получения информации – одна из отличительных черт учета:

- 1) оперативного;
- 2) бухгалтерского;
- 3) статистического;
- 4) налогового.

13. Основная задача бухгалтерского учета заключается:

- 1) в формировании полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, предоставляемой внешними пользователями;
- 2) контроле за сохранностью имущества организации;
- 3) выявлении резервов снижения себестоимости продукции.

14. Этапы сбора информации о хозяйственных операциях включают:

- 1) наблюдение и документирование;
- 2) документирование и регистрацию;
- 3) наблюдение, измерение, регистрацию.

15. Информация, формируемая в учете, представляется внешним пользователям в виде отчетности:

- 1) управленческой и финансовой;
- 2) оперативной и статистической;
- 3) статистической, бухгалтерской и налоговой.

16. Пользователи бухгалтерской информации с косвенным финансовым интересом:

- 1) акционеры;
- 2) органы статистики;
- 3) налоговые органы;
- 4) профсоюзы;
- 5) обслуживающие банки;
- 6) сочетание ответов в п. 3), 4), 5).

17. Учет в системе управления организацией выполняет функцию:

- 1) контроля и оперативного руководства;
- 2) информационного обеспечения управления;
- 3) распределения и контроля.

18. Основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются:

- 1) обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями;
- 2) составление и предоставление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности;

- 3) обеспечение единообразного отражения финансово-хозяйственной деятельности организаций с целью предоставления информации в налоговые инспекции;
- 4) сочетание ответов в п. 1), 2).

19. Закон «О бухгалтерском учете» устанавливает:

- 1) правила ведения организациями хозяйственных операций;
- 2) единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ;
- 3) положения по бухгалтерскому учету.

20. Бухгалтерский счет предназначен:

- 1) для контроля за имуществом организации;
- 2) первичной регистрации данных бухгалтерского учета;
- 3) текущей регистрации и группировки изменений в имуществе организации в процессе движения.

Глава 2. ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Предмет любой науки – то, что она изучает. Бухгалтерский учет изучает хозяйственную деятельность организации как совокупность хозяйственных операций, осуществляемых в ходе хозяйственных процессов и обеспечивающих необходимый финансовый результат.

Осуществление этих процессов требует наличия хозяйственных средств, источников их формирования.

Объектами бухгалтерского учета на предприятии являются:

- экономические ресурсы (реальное имущество и дебиторская задолженность);
- источники образования ресурсов (капитал и обязательства);
- хозяйственные операции, осуществляемые предприятием в процессе деятельности;
- финансовые результаты.

Экономические ресурсы как один из объектов бухгалтерского учета делятся:

- в зависимости от их участия в хозяйственном обороте субъекта – на оборотные и внеоборотные;
- по функциональной роли в процессе воспроизводства – на средства производства, средства в сфере обращения и средства непроеизводственной сферы.

Имущество организации представляет собой совокупность материальных ресурсов, денежных средств, причитающихся организации выплат (дебиторская задолженность), финансовых вложений и затрат, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности организации. В нормативном регулировании бухгалтерского учета имущество организации получило название «активы организации».

В бухгалтерском учете **имущество** определяется как совокупность оборотных и внеоборотных активов предприятия. При этом к оборотным активам относятся денежные средства или продукция, которая может быть обращена в денежные средства; при этом они должны быть потреблены в течение одного года или обычного операционного цикла. Если этот цикл более одного года, то такое имущество оборотным не считается. Состав активов представлен на рис. 2.1



Рис. 2.1. Структура активов организации

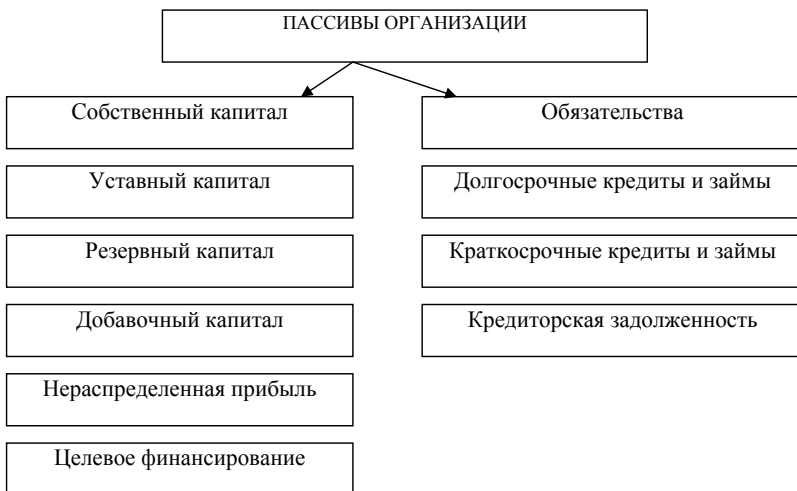


Рис. 2.2. Структура пассивов организации

Источники образования ресурсов (пассивы) включают собственный капитал и обязательства (кредиторскую задолженность).

Обязательства – это долговые обязательства, которые должны быть оплачены предприятием в течение обычного операционного цикла (одного года), так называемые текущие обязательства. Если долги оплачиваются в течение срока, превышающего 1 год, то это долгосрочные обязательства. Обычный операционный период означает период времени от момента инвестирования денежных средств до их возвращения в какой-либо форме. Структура пассивов организации представлена на рис. 2.2.

Хозяйственные операции – факты предпринимательской и иной деятельности предприятия, оказывающие влияние на имущество, обязательства, величину денежных результатов.

Из совокупности хозяйственных операций складываются процессы деятельности организации. В зависимости от экономического содержания можно назвать следующие процессы деятельности:

- создание и приобретение средств производства – комплекс хозяйственных операций, связанных с обеспечением организации средствами труда для процесса производства;
- заготовление материалов – комплекс хозяйственных операций, связанных с обеспечением организации предметами труда для процесса производства;
- производство – комплекс хозяйственных операций, связанных с превращением предметов труда в готовую продукцию;
- продажи – комплекс хозяйственных операций по сбыту продукции и доведению ее до потребителя.

Если предмет науки – это то, что она изучает, то ее метод должен дать ответ на вопрос, как она это делает. То есть метод науки – это совокупность приемов и способов, с помощью которых или через которые раскрывается сущность предмета.

Взаимосвязь процедур и элементов метода бухгалтерского учета представлена на рис. 2.3.

Метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность способов отражения финансово-хозяйственной деятельности организации, которые включают специфические приемы наблюдения объектов бухгалтерского учета, их измерения, группировки и обобщения.

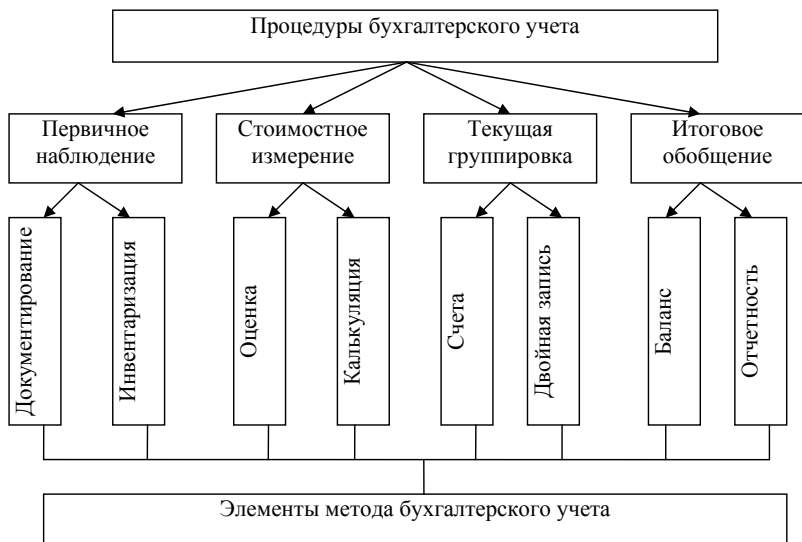


Рис. 2.3. Взаимосвязь процедур и элементов метода бухгалтерского учета

Назначение метода бухгалтерского учета – отразить его предмет как единое целое, обоснованно сгруппировать экономически однородные активы, хозяйственные операции, определить затраты и результаты в разрезе каждого хозяйственного процесса и хозяйственной деятельности организации в целом, обобщить учетную информацию в системе форм аналитической, периодической и годовой отчетности.

Бухгалтерский баланс

Имущество организации как объект бухгалтерского учета рассматривается в двух аспектах: по составу и функциональной роли в процессе производства и источникам его формирования. Двойственный характер отражения данных об объектах учета является основой балансового обобщения информации, которое характеризуется уравновешиванием системы показателей о наличии имущества организации, с одной стороны, и источников его формирования – с другой.

Баланс в бухгалтерском учете рассматривается как способ обобщения и группировки хозяйственных средств и их источников на отчетную дату в денежном выражении (тыс. руб., млн руб.).

В общем смысле баланс означает равновесие. Сам термин «баланс» латинского происхождения: *bis* – дважды, *lanz* – чаша весов, т. е. двуединая чаша весов – символ равновесия.

Бухгалтерский баланс может быть двух видов – отчетный и оборотный. Отчетный баланс заполняется по форме № 1 и входит в состав бухгалтерской отчетности. Оборотный баланс строится по принципу оборотной ведомости, является внутренним документом и имеет только контрольную функцию.

Изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями

Хозяйственные операции, которые осуществляются организацией за отчетный период, вызывают изменения в балансе. Эти операции в зависимости от характера их влияния на величину актива и пассива бухгалтерского баланса подразделяются на четыре типа:

- 1) вызывающие изменения только в активе баланса. При этом валюта баланса не изменяется;
- 2) вызывающие изменения только в пассиве баланса. Валюта баланса не изменяется;
- 3) вызывающие изменения в активе и пассиве баланса в сторону увеличения;
- 4) вызывающие изменения в активе и пассиве баланса в сторону уменьшения.

Примеры хозяйственных операций, оказывающих влияние на баланс, представлены в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Четыре типа изменений в бухгалтерском балансе

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Характеристика типа операции	Изменения активов	Изменения пассивов
1.	Денежные средства с расчетного счета поступили в кассу	20000	$A + X - X = П$	-20000 +20000	–
2.	Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы	10000	$A = П - X + X$	–	-10000 +10000
3.	Оприходованы материалы, поступившие от поставщиков	30000	$A + X = П + X$	+30000	+30000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Характеристика типа операции	Изменения активов	Изменения пассивов
4.	Выдана заработная плата работникам	15000	$A - X = П - X$	-15000	-15000
ИТОГО				+15000	+15000

Следовательно, любая хозяйственная операция вызывает в балансе какой-нибудь один из указанных четырех типов изменений. При этом она оказывает влияние на бухгалтерский баланс только в одном из названных четырех направлений и затрагивает не менее двух статей баланса. Это обусловлено особенностью кругооборота имущества организации, в процессе которого происходят изменения в имуществе или капитале и обязательствах либо одновременно в имуществе, капитале и обязательствах, послуживших источником его образования.

Основное уравнение бухгалтерского учета

Взаимосвязь имущества организации с ее собственным капиталом и обязательствами выражается в капитальном (основном) уравнении бухгалтерского учета. Выраженная в денежной оценке стоимость имущества равна стоимости капитала и обязательств организации. Это равенство может быть представлено схемой на рис. 2.4.

$$\frac{\text{Имущество (руб.)}}{\text{Активы}} = \frac{\text{Собственный капитал (руб.)} + \text{Обязательства (руб.)}}{\text{Пассивы}}$$

Рис. 2.4. Капитальное (основное) уравнение бухгалтерского учета

Осуществив преобразование капитального (основного) уравнения бухгалтерского учета, можно получить и другое фундаментальное значение бухгалтерского учета – значение собственного капитала.

$$\text{Имущество (руб.)} - \text{Обязательства (руб.)} = \text{Собственный капитал (руб.)}$$

Рис. 2.5. Капитальное (основное) уравнение бухгалтерского учета

Следовательно, собственный капитал организации представляет собой разницу между стоимостью всего ее имущества и обязательствами. Это чистая стоимость имущества, которая в нормативном регулировании бухгалтерского учета получила название «чистые активы».

Строение и содержание баланса

Две системы показателей, отражаемых в бухгалтерском балансе, представляют собой, с одной стороны, состав имущества организации, с другой – состав ее собственного капитала, важнейшей составляющей которого является капитализированная прибыль, и обязательств. Существуют специальные термины для обозначения этих систем показателей: актив и пассив. **Актив** – это система показателей, отражающих состав и размещение имущества в организации. **Пассив** – система показателей, отражающих состав собственного капитала и обязательств, а также их целевое назначение.

Каждая отдельная составная часть баланса, его актива и пассива называется **статьей баланса** и отражает экономически однородный вид активов или экономически однородный вид пассивов. Статья баланса считается его основным элементом.

Статьи баланса могут представлять собой один показатель, сумму показателей или агрегированный показатель. Например, статья «Уставный капитал» отражает сумму объявленного уставного капитала данной организации. Статья баланса «Запасы» может показывать сумму остатков сырья и материалов, товаров и готовой продукции. Статья «Основные средства» показывает остаточную стоимость основных средств, которая исчисляется путем уменьшения первоначальной стоимости объектов основных средств на сумму их начисленной амортизации.

Графически баланс изображается в виде двухсторонней таблицы. В ней с левой стороны размещается актив, с правой – пассив. В балансовых статьях актива записываются суммы остатков (сальдо) активных счетов, а в балансовых статьях пассива – сальдо пассивных счетов.

Действующий в настоящее время бухгалтерский баланс структурно состоит из двух разделов в активе и трех – в пассиве, каждый из которых имеет свой порядковый номер (табл. 2.2).

Итоги актива и пассива бухгалтерского баланса всегда равны между собой. Это объясняется тем, что в активе и пассиве баланса отражаются одни и те же средства, но рассматриваются они с различных точек зрения: в активе – что имеем, а в пассиве – за счет

чего имеем. Итоги актива и пассива баланса должны быть равны, их называют валютой баланса.

Таблица 2.2

Структура бухгалтерского баланса

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
1. Внеоборотные активы	1000000	3. Капитал и резервы	2000000
2. Оборотные активы	2500000	4. Долгосрочные обязательства	1000000
		5. Краткосрочные обязательства	500000
ИТОГО	3500000	ИТОГО	3500000

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите объекты бухгалтерского учета в соответствии с их классификацией.
2. Как группируется имущество организации?
3. Какова группировка обязательств организации?
4. Каково значение бухгалтерского баланса в бухгалтерском учете?
5. В чем состоит сущность балансового обобщения?
6. Какие виды бухгалтерского баланса различают в настоящее время?
7. В чем состоят отличия между балансом-брутто и балансом-нетто и какие из них применяются в российской практике учета?
8. Что такое «валюта баланса», «статья баланса», «раздел баланса»?
9. Чем обусловлено равенство актива и пассива баланса?
10. Назовите типы изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций.
11. Приведите примеры и сформулируйте выводы по каждому типу изменений в балансе.

Тесты к главе 2

1. Имущество организации группируется:

- 1) по целевому назначению и источникам образования;
- 2) составу и размещению;
- 3) составу и функциональной роли, по источникам образования и целевому назначению.

2. К объектам бухгалтерского учета относятся:

- 1) хозяйственная деятельность;

- 2) хозяйственные операции;
- 3) хозяйственные процессы.

3. Оборотные активы организации составляют:

- 1) основные средства;
- 2) капитальные вложения;
- 3) денежные средства;
- 4) уставный капитал;
- 5) расчеты по оплате труда.

4. Объектами бухгалтерского учета являются:

- 1) имущество;
- 2) прибыль;
- 3) обязательства;
- 4) хозяйственные процессы;
- 5) хозяйственные операции;
- 6) сочетание ответов в п. 1), 3), 5).

5. Затраты, не связанные с извлечением дохода, являются:

- 1) пассивами;
- 2) активами;
- 3) расходами отчетного периода;
- 4) будущими экономическими выгодами.

6. Имущество организации по составу и функциональной роли подразделяется:

- 1) на внеоборотные активы;
- 2) оборотные активы;
- 3) краткосрочные активы;
- 4) сочетание ответов в п. 1), 2).

7. Имущество организации по источнику образования и целевому назначению подразделяется:

- 1) на собственный капитал;
- 2) текущий капитал;
- 3) заемный капитал;
- 4) акционерный капитал;
- 5) сочетание ответов в п. 1), 3).

8. Обязательством считается:

- 1) задолженность организации, являющаяся следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов;
- 2) обязательства экономического субъекта по отношению к другим собственникам обособленного имущества;
- 3) дебиторская задолженность.

9. Оборотные активы подразделяются:

- 1) на денежные и неденежные активы;
- 2) товарные и нетоварные активы;
- 3) денежные активы и финансовые вложения.

10. К хозяйственным процессам относятся:

- 1) движение имущества и источников их формирования с целью извлечения дохода;
- 2) снабжение, производство, продажи;
- 3) движение денежных средств в процессе расширенного воспроизводства.

11. В соответствии с концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике активами считаются:

- 1) имущество хозяйствующего субъекта;
- 2) хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем;
- 3) ресурсы, контролируемые организацией, от которых ожидаются экономические выгоды в будущем.

12. Активы по роли в процессе производства подразделяются:

- 1) на основные средства;
- 2) денежные средства;
- 3) предметы труда;
- 4) средства труда;
- 5) производственные средства;
- 6) сочетание ответов в п. 3), 4).

13. К текущим активам организации относятся:

- 1) основные средства;
- 2) отложенный налоговый актив;
- 3) денежные средства.

14. Внеоборотные активы включают:

- 1) нематериальные активы;
- 2) денежные средства в рублях и инвалюте;
- 3) краткосрочные финансовые вложения;
- 4) доходы организации.

15. Активы организации по времени использования классифицируются:

- 1) среднесрочные и краткосрочные;
- 2) текущие и долгосрочные;
- 3) постоянные и временные.

16. Размер собственного капитала определяется как разница между стоимостью:

- 1) внеоборотных и оборотных активов;
- 2) внеоборотных активов и обязательств;
- 3) активов и обязательств.

17. Средствами организации, находящимися в обороте, являются:

- 1) вычислительная техника и хозяйственный инвентарь;
- 2) кредиторская задолженность;
- 3) капитальные вложения;
- 4) готовая продукция и отгруженные товары.

18. Имущество организации формируется за счет:

- 1) денежных средств;
- 2) капитала организации;
- 3) собственного и привлеченного капитала.

19. Методы признания доходов в бухгалтерском учете:

- 1) по «оплате»;
- 2) по «отгрузке» и кассовый;
- 3) начислений и кассовый.

20. Укажите соответствие имущества организации источникам его формирования:

1. Имущество организации	1) резервный капитал
	2) задолженность поставщикам
	3) хозяйственный инвентарь
	4) материалы
	5) уставный капитал
	6) касса
	7) основные средства
2. Источники формирования имущества	8) финансовые вложения
	9) добавочный капитал
	10) арендованные средства
	11) расчетные счета
	12) краткосрочные обязательства
	13) прибыль организации
	14) товары
	15) нематериальные активы
	16) краткосрочные кредиты и займы

Глава 3. ОТРАЖЕНИЕ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Понятие счета

Для управления процессами деятельности организации необходима информация не только о состоянии имущества, собственного капитала и обязательств на определенную дату, но и об их движении. Для отражения изменений в составе имущества, собственного капитала и обязательств используются бухгалтерские счета. В каждом счете на основании первичных документов отражаются лишь однородные хозяйственные операции, для которых этот счет предназначен. Эти операции увеличивают или уменьшают величину учитываемого показателя. Например, все операции, связанные с поступлением и выбытием объектов основных средств, группируются и учитываются на счете «Основные средства», заготовление и расход материалов – на счете «Материалы», получение и выдача наличных денежных средств – на счете «Касса» и т. д. Таким образом, *счет бухгалтерского учета* – это специальный способ группировки, текущего отражения и контроля изменений отдельных однородных объектов бухгалтерского учета.

Дебет	Наименование счета	Кредит

Рис. 3.1. Форма счета бухгалтерского учета

Деление баланса на две части – актив и пассив предопределяет такое же деление счетов. Для учета имущества, которое показывается в активной части баланса, открываются *активные счета* (рис. 3.2). Для учета собственного капитала и обязательств организации, которые отражаются в пассивной части баланса, открываются *пассивные счета* (рис. 3.2). При открытии счетов запись остатков в активных счетах производится по дебету (на левой стороне счета), в пассивных – по кредиту (на правой стороне счета). Для обозначения остатка в теории бухгалтерского учета применяется специальный термин – *сальдо*, которое может быть начальным (на начало месяца, квартала, года) и конечным (на конец месяца, квар-

тала, года). Термин «сальдо» происходит от итальянского *saldo*, что означает «остаток». Учебная форма счетов бухгалтерского учета может быть представлена рис. 3.1.

Периодически подсчитываются суммы записей увеличений и уменьшений по дебету и кредиту счетов. Суммы записей увеличений и уменьшений имущества и его источников называются **оборотами**. При этом при подсчете оборотов во внимание не принимается сальдо начальное. Таким образом, обороты по дебету активных счетов отражают увеличение имущества, а по их кредиту – его уменьшение. Соответственно, обороты по кредиту пассивных счетов отражают увеличение источников возникновения имущества, а по дебету – их уменьшение.

На основании начального сальдо, оборотов по дебету и кредиту счетов определяется новое состояние имущества и его источников, т. е. новое сальдо или сальдо конечное, которое должно быть только дебетовым в активных счетах и только кредитовым в пассивных счетах.

Счет активный		Счет пассивный	
Д	К	Д	К
Сальдо начальное			Сальдо начальное
Записи увеличений (+)	Записи уменьшений (–)	Записи уменьшений (–)	Записи увеличений (+)
Дебетовый оборот	Кредитовый оборот	Дебетовый оборот	Кредитовый оборот
Сальдо конечное			Сальдо конечное

Рис. 3.2. Схемы активного и пассивного счетов

Для подсчета конечного сальдо применяются следующие формулы.

В активных счетах:

$$C_n + \text{Об. по Д} - \text{Об. по К} = C_k \text{ по Д,}$$

где C_n – сальдо начальное; *Об. по Д* – оборот по дебету счета; *Об. по К* – оборот по кредиту счета; C_k – сальдо конечное.

В пассивных счетах:

$$C_n + \text{Об. по К} - \text{Об. по Д} = C_k \text{ по К,}$$

где C_n – сальдо начальное; *Об. по К* – оборот по кредиту счета; *Об. по Д* – оборот по дебету счета; C_k – сальдо конечное.

Если суммы дебета и кредита равны, то счет закрывается.

Д	К
Сальдо начальное (дебиторская задолженность)	Сальдо начальное (кредиторская задолженность)
Записи увеличений дебиторской задолженности или записи уменьшений кредиторской задолженности (+, -)	Записи уменьшений дебиторской задолженности или записи увеличений кредиторской задолженности (+, -)
Оборот	Оборот
Сальдо конечное (дебиторская задолженность)	Сальдо конечное (кредиторская задолженность)

Рис. 3.3. Схема активно-пассивного счета

Кроме активных и пассивных счетов теория бухгалтерского учета предусматривает возможность применения **активно-пассивных счетов**, которые имеют признаки и тех и других счетов. Активно-пассивные счета, как правило, применяются для учета каких-либо расчетов. Учебная форма активно-пассивных счетов бухгалтерского учета и порядок записи на них могут быть представлены рис. 3.3.

Сальдо начальное и сальдо конечное в активно-пассивных счетах может быть как только дебетовым, так и только кредитовым или дебетовым и кредитовым одновременно.

Двойная запись

Применительно к счетам бухгалтерского учета ее сущность выражается в том, что при отражении хозяйственных операций на счетах каждая операция записывается в одной и той же сумме дважды: по дебету одного счета и кредиту другого.

Для обозначения экономической взаимосвязи между счетами, т. е. взаимосвязи дебета одного счета с кредитом другого, используется специальный прием – **корреспонденция счетов**. Для того чтобы установить правильную корреспонденцию между счетами, необходимо предварительно выявить экономическую сущность каждой хозяйственной операции. Для этого при записи на счетах выбираются не любые, а только **корреспондирующие** счета, на которых одновременно производится запись в связи с данной хозяйственной операцией. **Бухгалтерская проводка** – запись хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета.

Можно выделить три принципа, присущие двойной записи на счетах бухгалтерского учета:

- 1) запись отражается на счетах дважды;
- 2) запись отражается по дебету одного и кредиту другого счетов;
- 3) запись на обоих взаимосвязанных счетах отражается в одной и той же сумме.

Двойная запись – это способ одновременного отражения хозяйственных операций по дебету одного счета и кредиту другого во взаимной экономической взаимосвязи в одинаковой сумме с целью балансового обобщения имущества организации и его источников. Иными словами, двойная запись является универсальным способом корреспонденции счетов, т. е. установления их взаимосвязи и согласования друг с другом. При записи суммы хозяйственной операции на одном счете всегда можно найти эту сумму на другом счете.

Синтетический и аналитический учет

Для конкретизации учета и установления более детального контроля за движением активов, пассивов и кругооборотом имущества необходима более подробная информация о каждом из этих объектов учета. В связи с этим счета бухгалтерского учета подразделяются на **синтетические** и **аналитические**.

Синтетические счета (рис. 3.4) дают обобщенные показатели объектов бухгалтерского учета и ведутся только в денежном выражении. Такие показатели необходимы для формирования общего представления пользователей бухгалтерской отчетности о наличии и движении имущества, капитала и обязательств.

Счет «Материалы»

Д	К
Сн 11000	2) 3500
1) 1500	3) 2750
Об. 1500	Об. 6250
Ск 6250	

Рис. 3.4. Схема синтетического счета

Аналитические счета (табл. 3.1 и 3.2) открываются в развитие синтетических, дают детализированные показатели объектов бухгалтерского учета и могут отражать их как в денежном выражении, так и в натуральных измерителях.

Таблица 3.1

Счет аналитического учета. Изделие АДебет Единица измерения – шт. Цена за единицу – 10 руб.

Кредит

№ п/п	Содержание операции	Количество	Сумма	№ п/п	Содержание операции	Количество	Сумма
1	<u>Начальный остаток</u>	<u>500</u>	<u>5000</u>	2	Отпуск	150	1500
	Поступление	100	1000	3	Отпуск	100	1000
	Оборот	100	1000		Оборот	250	2500
	Конечный остаток	350	3500				

Таблица 3.2

Счет аналитического учета. Изделие ВДебет Единица измерения шт. Цена за единицу 25 руб.

Кредит

№ п/п	Содержание операции	Количество	Сумма	№ п/п	Содержание операции	Количество	Сумма
1	<u>Начальный остаток</u>	<u>240</u>	<u>6000</u>	2	Отпуск	80	2000
	Поступление	20	500	3	Отпуск	70	1750
	Оборот	100	500		Оборот	150	3750
	Конечный остаток	110	2750				

Осуществление целенаправленного управления деятельностью организации, его текущего планирования, а также контроля за исполнением распоряжений администрации возможно только при наличии данных подробного аналитического учета, выявляющего расчеты с каждым работником, подотчетным лицом, дебитором и кредитором в отдельности, показывающего приход и расход отдельных видов и сортов товарно-производственных запасов. При этом нужно знать не только стоимость товарно-материальных ценностей, но также их количество и качество.

В теории отражение объектов бухгалтерского учета в обобщающих показателях называется **синтетическим учетом**, а в детализированных показателях – **аналитическим учетом**.

Таким образом, на основе приведенного примера можно сделать вывод о том, что показатели, записанные на синтетическом счете, равняются сумме показателей, записанных на аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету. Иными словами, запись в синтетических счетах отражается общей суммой, а в аналитических счетах – частными суммами. Следовательно, аналитические счета обладают теми же признаками, что и синтетический счет, информацию которого они детализируют.

Кроме синтетических и аналитических счетов в бухгалтерском учете применяются *субсчета*, которые представляют собой подразделение синтетических счетов с целью объединения в группе однородных аналитических счетов. По своей сути субсчета – это промежуточное звено между синтетическими и аналитическими счетами.

Например, синтетический счет «Материалы». В качестве субсчетов к нему выделяют следующие: «Сырье и материалы», «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», «Топливо», «Тара и тарные материалы», «Запасные части», «Прочие материалы», «Материалы, переданные в переработку на сторону», «Строительные материалы», «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Синтетические счета, субсчета и аналитические счета ведутся параллельно, одновременно, детализируют и дополняют друг друга. Синтетические счета – это главные счета или счета первого порядка, субсчета – это счета второго порядка, а аналитические – третьего порядка.

Обобщение данных текущего учета

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета дает возможность наблюдать за движением активов, пассивов и кругооборотом имущества организации. Однако этого недостаточно для того, чтобы проследить за изменением состава всего имущества организации в целом и получить сводную информацию обо всей хозяйственной деятельности.

Такие обобщающие данные текущего учета можно получить путем составления ежемесячных *оборотно-сальдовых ведомостей*.

Оборотные ведомости составляются как по синтетическим счетам, так и по аналитическим и представляют собой свод оборотов и сальдо. Оборотная ведомость по счетам синтетического учета может быть представлена в следующем виде (табл. 3.3).

В ней для каждого синтетического счета, задействованного в ведении учета, предусматривается отдельная строка, в которой записывается наименование этого счета, сальдо на начало месяца, обороты за месяц и сальдо на конец месяца. Таким образом, оборотная ведомость состоит из четырех частей. При этом в ее итоговой строке должны быть три пары равных между собой итогов: по дебету и

кредиту сальдо на начало месяца, по дебету и кредиту оборотов за месяц, по дебету и кредиту сальдо на конец месяца. Такое равенство итогов оборотной ведомости вытекает из следующего.

Таблица 3.3

Оборотно-сальдовая ведомость по счетам синтетического учета

Наименование счетов	Сальдо на 1-е ноября		Оборот за ноябрь		Сальдо на 30-е ноября	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Основные средства	71500	—	30000	20000	81500	—
Материалы	11000	—	1500	6250	6250	—
И другие активные счета...						
Уставный капитал	—	100000	—	—	—	100000
Расчеты с персоналом по оплате труда	—	95700	95700	120000	—	120000
И другие пассивные счета...						
Итого	850000	850000	600000	600000	855000	855000

Равенство итогов первой пары определяется равенством итогов актива и пассива баланса. *Равенство итогов второй пары* вытекает из сущности двойной записи, когда оборот по дебету всех счетов равен обороту по кредиту всех счетов. *Равенство итогов третьей пары* определяется равенством предшествующих итогов.

На основании четвертой части оборотной ведомости можно составить новый баланс, т. е. баланс на определенную дату. При этом показатели дебетовой части образуют актив баланса, а кредитовой — его пассив.

Оборотная ведомость также может называться **оборотным или динамическим балансом**. Баланс, в котором не приводятся обороты, называется **сальдовым, или статическим**.

Контрольное значение оборотной ведомости заключается в том, что ее составление позволяет проверить правильность и полноту записей на синтетических счетах. Таким образом, при помощи оборотных ведомостей выявляются ошибки, вытекающие из нарушения принципа двойной записи.

Пример

1. Составить баланс на начало периода по данным табл. 3.4.
2. Составить бухгалтерские проводки по данным табл. 3.5.
3. Заполнить на основании проводок шахматную ведомость.

4. Составить оборотно-сальдовую ведомость.
5. Заполнить баланс на конец периода.

Таблица 3.4

Остатки по счетам бухгалтерского учета ООО «Искра»
на 01.10.200__г.

№ п/п	Номер счета	Наименование счета	Сумма, руб.
1	01	Основные средства	1470 250
2	02	Амортизация основных средств	500 380
3	04	Нематериальные активы	127 500
4	10	Материалы	409 230
5	20	Незавершенное производство	130 000
6	43	Готовая продукция	143 900
7	50	Касса	110 000
8	51	Расчетный счет	176 000
9	60	Задолженность поставщикам	210 520
10	62	Задолженность покупателей	124 000
11	66	Краткосрочный кредит банка	250 000
12	68	Задолженность по налогам	127 100
13	69	Задолженность государственным внебюджетным фондам	132 500
14	70	Задолженность персоналу по оплате труда	174 680
15	76	Задолженность прочих кредиторов	130 500
16	80	Уставный капитал	300 000
17	82	Резервный капитал	189 000
18	83	Добавочный капитал	156 200
19	84	Нераспределенная прибыль	520 000

Таблица 3.5

Журнал хозяйственных операций ООО «Искра» за октябрь

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
1	Получено с расчетного счета по чеку: 1) для выплаты заработной платы 2) на хозяйственные нужды	22 500 3000		
2	Выдана из кассы заработная плата по платежной ведомости	22 100		
3	Поступили на расчетный счет платежи от покупателей	12 500		
4	Выдано из кассы под отчет завхозу Петрову О.А.	2000		
5	Согласно счету-фактуре оприходованы от поставщика на склад материалы	3500		
6	Отпущены со склада материалы: 1) на изготовление продукции 2) на общехозяйственные расходы	5100 2400		
7	Возвращен в кассу завхозом неиспользованный остаток подотчетной суммы	500		

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
8	Перечислено с расчетного счета поставщику за материалы	14 000		
9	Зачислен на расчетный счет аванс покупателя	20 000		
10	Перечислено с расчетного счета: 1) банку – в погашение краткосрочной ссуды 2) бюджету – в погашение задолженности по налогам 3) внебюджетным фондам на социальное страхование	60 000 50 000 12 500		
11	Начислена заработная плата: 1) работникам основного производства 2) персоналу заводоуправления 3) рабочим за ремонт оборудования	25 000 11 000 6700		
12	Начислены обязательные платежи во внебюджетные фонды: 1) из заработной платы рабочих основного производства 2) из заработной платы персонала заводоуправления 3) из заработной платы рабочих, занятых ремонтом оборудования	6500 2860 1742		
13	Удержан из заработной платы налог на доходы физических лиц (13%)	3800		
14	Начислена амортизация основных средств: 1) оборудования основного производства 2) оборудования общепроизводственного назначения 3) здания заводоуправления	12 500 11 400 10 400		
15	Списаны на затраты производства общехозяйственные расходы	26 660		
16	Списаны на затраты производства общепроизводственные расходы	19 842		

Алгоритм решения

Таблица 3.6

1. Журнал регистрации хозяйственных операций за октябрь

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дт счета	Кт счета
1	Получено с расчетного счета по чеку: 1) для выплаты заработной платы 2) на хозяйственные нужды	22 500 3000	50 50	51 51
2	Выдана из кассы заработная плата по платежной ведомости	22 100	70	50
3	Поступили на расчетный счет платежи от покупателей	12 500	51	62
4	Выдано из кассы под отчет завхозу Петрову О.А.	2000	71	50
5	Согласно счету-фактуре оприходованы от поставщика на склад материалы	3500	10	60

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дт счета	Кт счета
6	Отпущены со склада материалы: 1) на изготовление продукции 2) на общехозяйственные расходы	5100 2400	20 26	10 10
7	Возвращен в кассу завхозом неиспользованный остаток подотчетной суммы	500	50	71
8	Перечислено с расчетного счета поставщику за материалы	14 000	60	51
9	Зачислен на расчетный счет аванс покупателя	20 000	51	62
10	Перечислено с расчетного счета: 1) банку – в погашение краткосрочной ссуды 2) бюджету – в погашение задолженности по налогам 3) внебюджетным фондам на социальное страхование	60 000 50 000 12 500	66 68 69	51 51 51
11	Начислена заработная плата: 1) работникам основного производства 2) персоналу заводоуправления 3) рабочим за ремонт оборудования	25 000 11 000 6700	20 26 25	70 70 70
12	Начислены обязательные платежи во внебюджетные фонды: 1) из заработной платы рабочих основного производства 2) из заработной платы персонала заводоуправления 3) из заработной платы рабочих, занятых ремонтом оборудования	6500 2860 1742	20 26 25	69 69 69
13	Удержан из заработной платы налог на доходы физических лиц (13%)	3800	70	68
14	Начислена амортизация основных средств: 1) оборудования основного производства 2) оборудования общепроизводственного назначения 3) здания заводоуправления	12 500 11 400 10 400	20 25 26	02 02 02
15	Списаны на затраты производства общепроизводственные расходы	19 842	20	25
16	Списаны на затраты производства общехозяйственные расходы	26 660	20	26

2. Формируем шахматную ведомость на основе составленных проводок в журнале регистрации хозяйственных операций.

Для этого переносим данные по дебету счетов в кредит счетов по шахматному принципу. Итоги по горизонтали – обороты по *Дт* счетов, а итоги по вертикали – обороты по *Кт* счетов. Сумма итогов по дебету должна быть равна сумме итогов по кредиту.

Шахматная оборотная ведомость

Дт счетов	Кт счетов	Итого Об по Дт										Итого Об по Дт				
		02	10	25	26	50	51	60	62	68	69		70	71		
10								3500								3500
20	12 500	5100	19 842	26 660							6500	25 000				95 602
25	11 400										1742	6700				19 842
26	10 400	2400									2860	11 000				26 660
50								25 500							500	26 000
51										12 500						32 500
60								14 000								14 000
66								60 000								60 000
68								50 000								50 000
69								12 500								12 500
70						22 100							3800			25 900
71						2000										2000
Итого Об по Кт	34 300	7500	19 842	26 660	24 100	162 000	3500	32 500	3800	11 102	42 700	500				368 504

3. Оборотно-сальдовый баланс за октябрь 200_г.

Код счета	Наименование счета	Сальдо на 01.10		Обороты за октябрь		Сальдо на 01.11	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
01	Основные средства	1470250		—	—	1470250	
02	Амортизация основных средств		500380		34300		534680
04	Нематериальные активы	127500		—	—	127500	
10	Материалы	409230		3500	7500	405230	
20	Незавершенное производство	130000		95602		225602	
25	ОПР			19842	19842	—	—
26	ОХР			26660	26660	—	—
43	Готовая продукция	143900		—	—	143900	
50	Касса	110000		26000	24100	111900	
51	Расчетный счет	176000		32500	162000	46500	
60	Задолженность поставщикам		210520	14000	3500		200020
62	Задолженность покупателей	124000			32500	91500	
66	Краткосрочный кредит банка		250000	60000			190000
68	Задолженность по налогам		127100	50000	3800		80900
69	Задолженность внебюджетным фондам		132500	12500	11102		131102
70	Задолженность персоналу по оплате труда		174680	25900	42700		191480
71	Расчеты с подотчетными лицами			2000	500	1500	
76	Задолженность прочих кредиторов		130500				130500
80	Уставный капитал		300000				300000
82	Резервный капитал		189000				189000
83	Добавочный капитал		156200				156200
84	Нераспределенная прибыль		520000				520000
Итого		2690880	2690880	368504	368504	2623882	2623882

4. Составляем баланс ООО «Искра» на 01.11.200_г на основе оборотно-сальдового баланса табл. 3.8. Решение оформить в табл. 3.9

Таблица 3.9

Баланс организации (руб.)

АКТИВ	Сальдо на 01.10.200 г	Сальдо на 01.11.200 г
I. Внеоборотные активы		
Основные средства (за вычетом амортизации)	969 870	935 570
Нематериальные активы	127 500	127 500
Итого по разделу I:	1097 370	1063 070
II. Оборотные активы		
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности	409 230	405 230
Незавершенное производство	130 000	225 602
Готовая продукция	143 900	143 900
Дебиторская задолженность, в том числе:	124 000	93 000
– покупатели и заказчики	124 000	91 500
– прочие	–	1500
Денежные средства, в том числе	286 000	158 400
– касса	110 000	111 900
– расчетный счет	176 000	46 500
Итого по разделу II:	1093 130	1026 132
БАЛАНС	2190 500	2089 202
ПАССИВ		
III. Капитал и резервы		
Уставный капитал	300 000	300 000
Резервный капитал	189 000	189 000
Добавочный капитал	156 200	156 200
Нераспределенная прибыль отчетного года	520 000	520 000
Итого по разделу III:	1165 200	1165 200
IV. Долгосрочные обязательства		
Кредиты банков		
Долгосрочные займы		
Итого по разделу IV:	-	-
V. Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность, в том числе		
– кредиты банка со сроком погашения до 1 года	250 000	190 000
– поставщикам	210 520	200 020
– работникам организации	174 680	191 480
– в бюджет	127 100	80 900

ПАССИВ	Сальдо	Сальдо
	на 01.10.200 г	на 01.11.200 г
– органам социального страхования	132 500	131 102
– прочая задолженность	130 500	130 500
Итого по разделу V:	1025 300	924 002
БАЛАНС	2190 500	2089 202

Классификация и план счетов

В бухгалтерском учете отражается большое количество самых разнообразных объектов. При этом возникает необходимость их упорядочить и представить в виде элементов информационной системы, необходимой пользователям бухгалтерских данных. Основным элементом такой информационной системы является счет бухгалтерского учета. Для того чтобы выяснить особенности счетов, их целевое назначение и возможности применения для отражения различных видов имущества, собственного капитала и обязательств, а также процессов деятельности и их результатов, необходима научно обоснованная классификация счетов бухгалтерского учета.

Таким образом, назначение классификации счетов состоит не только в их упорядочивании, но и в создании информационной системы, отражающей хозяйственную деятельность организации.

В Российской Федерации в качестве основных классификационных признаков принято выделять *экономическое содержание* счетов, их *назначение* и *структурные особенности*.

Формирование информации на бухгалтерских счетах, так или иначе, связано с представлением этой информации в бухгалтерском балансе. Поэтому к числу важнейших признаков классификации счетов относится их *отношение* к балансу.

Обобщение информации, учтенной на бухгалтерских счетах, осуществляется в бухгалтерском балансе. Однако при ведении бухгалтерского учета возникает необходимость установления и отражения в нем принадлежности имущества (права собственности) организации. Необходимость этого объясняется тем, что, если право собственности не распространяется на используемое организацией имущество, оно должно быть показано за балансом.

Поэтому с точки зрения взаимосвязи бухгалтерских счетов и бухгалтерского баланса как информационного комплекса важней-

шее значение имеет классификация счетов по признаку их отношения к балансу. По этому признаку все счета бухгалтерского учета подразделяют на *балансовые* и *забалансовые* (табл. 3.10).

Таблица 3.10

Классификация счетов по отношению к балансу

Классификационный признак	Группы счетов	
	По отношению к балансу	Балансовые счета
По назначению	Активные Активно-пассивные Пассивные	Материальных ценностей Контрольные Условных прав и обязательств

Балансовые счета предназначены для учета имущества, собственного капитала и обязательств организации. По своему назначению они могут быть *активными*, *активно-пассивными* и *пассивными*.

Забалансовые счета предназначены для учета сведений о наличии и движении средств, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации, ее условных правах и обязательствах, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Забалансовые счета показываются за итогом баланса и в общий подсчет средств организации не входят.

В забалансовых счетах отражение хозяйственных операций производится без применения принципа двойной записи. При этом сторона *дебет* соответствует понятию «приход», «получение», а сторона *кредит* – «выбытие», «передача», «переадресовка».

План счетов бухгалтерского учета

В соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета, международными стандартами финансовой отчетности с 1 января 2001 года действует План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом МФ РФ № 94н от 31 октября 2000 г.

В этом Плане счетов приведены все синтетические счета. Каждому счету присвоен свой номер или шифр. При этом балансовые счета имеют номера от 01 до 99, а забалансовые – от 001 до 011. Из 99 позиций, предусмотренных Планом счетов, задействованы 60. Остальные 39 позиций представляют собой резерв. Создание резервных позиций в Плане счетов базируется на необходимости

осуществления оперативного внесения текущих изменений и дополнений в номенклатуру синтетических счетов при изменении методологии бухгалтерского учета, призванной адекватно оценивать развитие экономики.

Счета, отражающие экономически однородные виды имущества, обязательств, фондов, резервов, процессов деятельности и их результатов, сгруппированы в разделы, каждый из которых имеет свой номер. В рассматриваемом Плате счетов выделено восемь разделов.

Для достижения единообразия в ведении бухгалтерского учета в дополнение к Плану счетов Министерством финансов разработана Инструкция, в которой приводятся характеристика каждого счета и базовая схема отражения показателей на нем. После характеристики каждого синтетического счета в Инструкции дается типовая схема корреспонденций этого счета с другими синтетическими счетами, а также даются указания по организации аналитического учета.

На основе указанных Плана счетов и Инструкции по его применению организация утверждает рабочий план счетов, содержащий полный перечень синтетических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета в данной организации. Субсчета, предусмотренные рабочим планом счетов бухгалтерского учета, используются организацией исходя из требований управления ею, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных в новом плане счетов субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета. К каждому синтетическому счету может быть открыто до 10 субсчетов.

При этом значительный резерв счетов, предусмотренный к разделу «Затраты на производство», связан с тем, что организация может осуществлять ведение управленческого бухгалтерского учета совместно с финансовым бухгалтерским учетом. В этом случае резервные позиции раздела «Затраты на производство» могут быть использованы для кодирования объектов управленческого учета.

Таким образом, План счетов представляет собой классификатор номенклатуры счетов бухгалтерского учета, на основе которого строится вся система кодирования данных бухгалтерского учета и установления корреспонденций счетов по отражению данных о фактах финансово-хозяйственной деятельности.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение счета бухгалтерского учета.
2. Как различаются счета по отношению к бухгалтерскому балансу?
3. Каково графическое изображение счета?
4. Что означают «дебет» и «кредит» на счете?
5. Какая взаимосвязь существует между счетами и балансом?
6. Каково назначение активных и пассивных счетов?
7. Как определяются обороты и сальдо по счетам?
8. В чем заключаются особенность и содержание активно-пассивных счетов и порядок определения оборотов и сальдо на них?
9. В чем состоит сущность двойной записи?
10. Что такое корреспонденция счетов?
11. Какие бухгалтерские проводки являются простыми, а какие – сложными?
12. Покажите на конкретном примере взаимосвязь синтетических и аналитических счетов.
13. Что необходимо делать для того, чтобы оформить правильную корреспонденцию счетов?
14. Что такое счета первого, второго и третьего порядка?
15. В чем состоит значение шахматной и оборотно-сальдовых ведомостей?
16. В чем заключается отличительная особенность забалансовых счетов?
17. Назовите процедуры, предшествующие составлению баланса на отчетную дату.
18. Раскройте особенность отражения остатков активно-пассивных счетов в балансе.
19. Могут ли счета, на которых учитываются результаты работы предприятия, иметь сальдо в балансе? Ответ обосновать.

Тесты к главе 3

1. Способами наблюдения за хозяйственными явлениями и первичного их контроля являются:

- 1) двойная запись и баланс;
- 2) документация и инвентаризация;
- 3) оценка и отчетность.

2. Способы стоимостного измерения учитываемых явлений:

- 1) документация и оценка;
- 2) инвентаризация и баланс;
- 3) оценка и калькуляция.

3. Способ регистрации и текущей группировки хозяйственных операций:

- 1) счета и баланс;
- 2) документы;
- 3) двойная запись в системе счетов бухгалтерского учета.

4. Способы обобщения счетных записей:

- 1) счета, двойная запись, баланс;
- 2) инвентаризация и оценка;
- 3) составление баланса и других форм отчетности.

5. Хозяйственная операция – это процесс, результатом которого является:

- 1) движение денежных средств;
- 2) изменения в составе имущества и его источников;
- 3) изменения в капитале.

6. Суть двойной записи состоит:

- 1) в использовании денежного измерителя;
- 2) использовании уравнения двойственности;
- 3) отражении суммы хозяйственной операции дважды – по дебету одного счета и кредиту другого;
- 4) применении балансового метода.

7. Оборотная ведомость имеет:

- 1) две пары равных итогов;
- 2) три пары равных итогов;
- 3) одну пару равных итогов;
- 4) четыре пары равных итогов.

8. Собираательно-распределительные счета имеют:

- 1) сальдо конечное по дебету;
- 2) сальдо конечное по кредиту;
- 3) равенство оборотов, без сальдо.

9. Для детализации счетов синтетического учета используют:

- 1) субсчета;
- 2) аналитические счета;
- 3) забалансовые счета.

10. Обобщенное отражение объектов учета на счетах называется:

- 1) аналитическим учетом;
- 2) синтетическим учетом;
- 3) субсчетом.

11. Счета бухгалтерского учета в соответствии со строением баланса делятся:

- 1) на синтетические и аналитические;
- 2) балансовые и забалансовые;
- 3) активные, пассивные, активно-пассивные.

12. Детализация счетов синтетического учета предусмотрена:

- 1) субсчетами;
- 2) первичными документами;
- 3) аналитическим учетом.

13. Для контроля за правильностью ведения синтетического учета применяются:

- 1) балансы;
- 2) двойная запись;
- 3) оборотные ведомости.

14. Аналитические счета служат:

- 1) для обобщенной характеристики объектов учета;
- 2) детализации счетов синтетического учета;
- 3) детализации забалансовых счетов.

15. Субсчет бухгалтерского учета — это:

- 1) счет синтетического учета;
- 2) счет второго порядка в системе счетов бухгалтерского учета, предусмотренных Планом счетов;
- 3) счет аналитического учета.

16. При осуществлении записей на счетах синтетического учета используются измерители:

- 1) натуральные;
- 2) денежные;
- 3) трудовые;
- 4) натуральные и денежные;
- 5) денежные и трудовые.

17. Активными являются счета:

- 1) финансовых результатов;
- 2) капитала;
- 3) забалансовые;
- 4) производственных запасов.

18. Пассивными являются счета:

- 1) внеоборотных активов;
- 2) затрат на производство;
- 3) готовой продукции и товаров;
- 4) капитала.

19. Активно-пассивными являются:

- 1) забалансовые счета;
- 2) счета с двумя сальдо;
- 3) синтетические счета;
- 4) аналитические счета.

20. Примером активно-пассивного счета является счет:

- 1) «Касса»;
- 2) «Товары»;
- 3) «Отложенные налоговые обязательства»;
- 4) «Прибыли и убытки».

21. Сальдо на конец месяца по активному счету равно нулю, если:

- 1) по счету не было движения средств за месяц;
- 2) сумма операций по дебету равна сумме операций по кредиту;
- 3) сумма сальдо на начало месяца и дебетового оборота равна кредитовому обороту счета.

22. Сальдо конечное при отсутствии сальдо начального равно:

- 1) обороту по дебету;
- 2) обороту по кредиту;
- 3) разнице оборотов;
- 4) нулю.

23. Активные счета имеют сальдо:

- 1) дебетовое;
- 2) кредитовое;
- 3) дебетовое и кредитовое.

24. Структура пассивного счета:

- 1) сальдо начальное кредитовое, обороты по дебету и (или) кредиту, сальдо конечное кредитовое;
- 2) сальдо начальное дебетовое, обороты по дебету и (или) кредиту, сальдо конечное кредитовое;
- 3) сальдо начальное кредитовое, обороты по дебету, сальдо конечное дебетовое.

Глава 4. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РФ

В Российской Федерации общее руководство методологией и организацией учета осуществляет Правительство РФ. При этом основным методологическим центром по бухгалтерскому учету является Министерство финансов Российской Федерации, которое разрабатывает и издает нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности. Все эти нормативные акты обязательны к исполнению всеми предприятиями, функционирующими на территории России.

На основе этих нормативных актов Министерство финансов РФ, Центральный Банк РФ, Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг, Федеральная служба по надзору за страховой деятельностью и различные ведомства издают отдельные нормативные акты, определяющие особенности учета в соответствующих предприятиях, учреждениях, организациях и др.

Национальная система нормативного регулирования состоит из документов четырех уровней.

Первый (законодательный) уровень составляют законы и иные законодательные акты (указы Президента, постановления Правительства), регулирующие прямо или косвенно постановку учета в организации.

Особое место на этом уровне занимает Федеральный закон «О бухгалтерском учете», являясь одним из важнейших в системе экономических законов, разрабатываемых и утверждаемых применительно к новым условиям хозяйствования в Российской Федерации.

Принятие и вступление в силу Закона «О бухгалтерском учете» привели к повышению юридического статуса норм бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций. Закон закрепляет обязательность ведения и организации бухгалтерского учета для юридических лиц. Кроме того, данный документ устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета. При этом статьей 5 Закона устанавливается система нормативного регулирования бухгалтерского учета, важнейшим элементом которой являются Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).

В Законе четко определено, что ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации, являющейся юридическим лицом, т. е. руководитель его исполнительного органа либо лицо, ответственное за ведение дел организации. Таким образом, на законодательном уровне закреплено положение, что руководитель, а не главный бухгалтер несет ответственность за обнаруженные нарушения правил ведения бухгалтерского учета, несоблюдение законодательных норм в части совершения хозяйственных операций и в других случаях.

Весьма важное место на этом уровне занимают Гражданский, Налоговый и Трудовой кодексы Российской Федерации.

Второй уровень системы нормативного регулирования составляют положения по бухгалтерскому учету. В этих документах обобщены принципы и базовые правила бухгалтерского учета, изложены основные понятия, относящиеся к отдельным участкам учета, а также возможные бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности. В настоящее время действуют Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и 22 Положения, регламентирующие отдельные участки учета.

Раскрытие Положений по бухгалтерскому учету должно осуществляться в документах **третьего уровня** — методических указаниях и рекомендациях по ведению бухгалтерского учета. К этой группе документов относятся: методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции; по инвентаризации имущества и финансовым обязательствам; методические указания по учету основных средств; по учету материально-производственных запасов; методические указания и рекомендации, связанные с бухгалтерской отчетностью и формированием ее показателей, и др. Одними из важнейших документов этого уровня являются План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению. К ним также можно причислить и многочисленные указания Министерства финансов Российской Федерации по вопросам, впервые возникающим в практике хозяйственной деятельности.

Четвертый уровень в системе регулирования занимают рабочие документы организации, формирующие направленность ведения бухгалтерского учета в методическом, техническом и организационном аспектах. Все это должно быть выражено в приказе об учетной политике организации.

Рассмотренная система нормативного регулирования бухгалтерского учета должна обеспечить формирование полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации. Потребителями такой информации являются различные ее пользователи.

Учетная политика предприятия – документ, который должен быть на каждом предприятии, – представляет собой совокупность способов ведения бухгалтерского учета, выбранных организацией для использования. Методы учета различных активов и обязательств установлены положениями по бухгалтерскому учету, и организация должна самостоятельно решить, какие из них она будет применять. Если для каких-либо конкретных ситуаций способы ведения бухгалтерского учета не установлены, организация может разработать их самостоятельно. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08) дает понятие об учетной политике, а также определяет, какая информация должна содержаться в ней.

Учетная политика предприятия составляется главным бухгалтером и утверждается руководителем. Каждая организация должна самостоятельно разрабатывать учетную политику, так как законодательство позволяет применять различные способы учета по отношению к одинаковым объектам.

Например, законодательством установлены различные способы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Поэтому организация должна самостоятельно выбрать наиболее удобный способ для себя и отразить это в специальном документе – учетной политике.

Учетная политика должна обязательно содержать:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, который включает синтетические и аналитические счета, необходимые для его ведения;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов (например, бухгалтерская справка);
- порядок проведения инвентаризации (сроки, причины);
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота (документооборот оформляется отдельным документом, в приказе об учетной политике дается ссылка на утвержденный документооборот);
- порядок контроля за хозяйственными операциями (кто визирует первичные документы, ответственные исполнители).

Помимо учетной политики для бухгалтерских целей, о которой говорится в ПБУ 1/08, предприятию важно сформировать и учетную политику для целей налогообложения. В настоящее время требование об обязательном наличии такого документа содержат две главы Налогового кодекса РФ: 21 «Налог на добавленную стоимость» и 25 «Налог на прибыль организаций».

Вопросы для самоконтроля

1. Какие уровни нормативного регулирования бухгалтерского учета различают в настоящее время?
2. Дайте характеристику основных законодательных документов первого уровня.
3. Какие основные стандарты действуют в современном российском учете?
4. Охарактеризуйте основные нормативные документы третьего уровня.
5. Перечислите основные документы четвертого уровня.
6. Какова основная цель программы реформирования бухгалтерского учета в России?
7. Какие основные требования предъявляются к ведению бухгалтерского учета в организации?
8. Какие основные требования предъявляются при формировании учетной политики в соответствии с ПБУ 1/08?
9. Охарактеризуйте основные этапы обработки бухгалтерских документов.

10. Каково значение графика документооборота организации?
11. Укажите цель и значение инвентаризации в бухгалтерском учете.
12. Какова классификация инвентаризации?
13. В каких случаях обязательно проведение инвентаризации в учете?
14. Укажите основания проведения инвентаризации.
15. Как оформляются в учете результаты инвентаризации (недостача, излишки)?

Тесты к главе 4

1. Какие документы оказывают доминирующее влияние на регулирование учета в РФ?

- 1) ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- 2) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
- 3) План счетов бухгалтерского учета;
- 4) ПБУ.

2. Что выступает объектом регулирования в ФЗ «О бухгалтерском учете»?

- 1) организация и методология ведения учета и отчетности;
- 2) методология формирования отдельных объектов бухгалтерского наблюдения;
- 3) группировка объектов бухгалтерского наблюдения.

3. Чем обуславливается возможность выбора учетной политики?

- 1) наличием различных методологических и методических подходов к построению учета;
- 2) наличием различных экономических интересов;
- 3) перечисленным в п. 1) и 2).

4. Изменение учетной политики допускается в случае:

- 1) изменения системы нормативного регулирования;
- 2) разработки организацией новых способов ведения учета;
- 3) по желанию руководителя;
- 4) по решению Министерства по налогам и сборам.

5. В течение какого периода организация обязана соблюдать правила ведения учета, закрепленные учетной политикой?

- 1) квартал;
- 2) месяц;
- 3) год;
- 4) с момента создания до ликвидации.

6. Основу бухгалтерского учета составляет информация:

- 1) оперативная;
- 2) плановая;
- 3) нормативная;
- 4) текущая о фактах хозяйственной жизни, свершившихся в организации.

7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности представляет собой:

- 1) систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета с соответствующими кодами;
- 2) совокупность счетов бухгалтерского учета, открываемых организацией.

8. Под учетной политикой организации понимается:

- 1) обязательность документирования хозяйственных операций;
- 2) принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета;
- 3) система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении имущества и обязательств путем сплошного и непрерывного документального учета, утвержденная руководителем организации;
- 4) рабочие документы самой организации, утвержденные руководителем организации.

9. Бухгалтерский учет в Российской Федерации регулируется системой нормативного регулирования:

- 1) одноуровневой;
- 2) трехуровневой;
- 3) двухуровневой;
- 4) четырехуровневой.

10. Первый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют:

- 1) стандарты (положения по бухгалтерскому учету);
- 2) инструкции;
- 3) законодательные акты;
- 4) совокупность документов организации.

11. Второй уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют:

- 1) стандарты (положения по бухгалтерскому учету);
- 2) инструкции;
- 3) законодательные акты;
- 4) совокупность документов организации.

12. Третий уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют:

- 1) стандарты (положения по бухгалтерскому учету);
- 2) инструкции;
- 3) законодательные акты;
- 4) совокупность документов организации.

13. Четвертый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют:

- 1) стандарты (положения по бухгалтерскому учету);
- 2) инструкции;
- 3) совокупность документов организации;
- 4) законодательные акты.

Глава 5. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Денежные средства организации существуют в виде наличных денежных средств и денежных документов в кассе, а также в виде безналичных денежных средств на расчетных и валютных счетах в банках.

1. Учет кассовых операций

Наличные денежные средства в виде денег и денежных документов хранятся в кассе организации. Касса – отдельное помещение, предназначенное для хранения, выдачи и получения наличных денежных средств. Возглавляет кассу кассир – материально ответственное лицо, с которым заключается договор о полной материальной ответственности.

Общий порядок организации денежного обращения в РФ регламентируется Банком России.

Предприятия могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками, по согласованию со своими руководителями. При необходимости лимиты пересматриваются.

Для установления лимита остатка наличных денег в кассе и разрешения на расходование наличных денег из выручки организация представляет в банк, осуществляющий ее расчетно-кассовое обслуживание, специальный расчет по форме № 0408020.

За несоблюдение лимита организация может быть оштрафована.

Сверх установленных лимитов наличные деньги могут храниться в кассе только в дни выплаты заработной платы, пенсий, пособий в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в банке.

Документальное оформление кассовых операций

Прием наличных средств осуществляется по приходным кассовым ордерам (Ф. № КО-1), подписанным главным бухгалтером или уполномоченным лицом.

Выдача наличных денег производится по расходным кассовым ордерам (Ф. № КО-2) или другим надлежаще оформленным документам (платежным ведомостям, счетам, заявлениям на выдачу денег). Эти документы подписывают руководитель и главный бухгалтер или лица, ими уполномоченные. Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах имеется разрешающая подпись руководителя, то его подпись на расходном кассовом ордере не обязательна.

Никакие подчистки, помарки и исправления в кассовых документах не допускаются.

Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге. Кассовая книга – регистр учета. Каждая организация может иметь только одну кассовую книгу, в которой все листы нумеруются, прошнуровываются и опечатываются печатью организации. На последней странице указывается, сколько листов прошнуровано и пронумеровано, и проставляются подписи руководителя и главного бухгалтера. По окончании дня кассир подсчитывает итоги совершенных операций, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета второй отрывной лист вместе с приходными и расходными документами под расписку в кассовой книге.

Исправления корректурным способом допускаются в кассовой книге, заверяются подписями кассира и главного бухгалтера.

Бухгалтерские записи по учету кассовых операций представлены в табл. 5.1.

Инвентаризация кассы

Особенность бухгалтерского учета кассовых операций – ежемесячная инвентаризация кассы, которая проводится согласно Положению о порядке ведения кассовых операций, утвержденному Банком России от 4 октября 1993 г. № 18. Комиссией, назначенной приказом руководителя организации, в присутствии кассира проводится внезапная ревизия кассы. При этом проверяются наличные деньги, денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности.

Хранение в кассе денежных средств, не принадлежащих организации, запрещается, при обнаружении они считаются излишками, которые приходуются с последующим зачислением их в доход. Результаты инвентаризации оформляются актом, на обратной стороне которого материально ответственное лицо пишет объяснение причин излишков или недостач. Суммы недостач, выявленные в ходе инвентаризации, подлежат взысканию с материально ответственного лица.

Кассовые операции отражаются в журнале-ордере № 1 по кредиту счета 50 и ведомости № 1 по дебету счета 50 «Касса».

Таблица 5.1

Бухгалтерские записи по учету кассовых операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1	Получение с расчетного счета на различные цели	50	51
2	Получены наличные средства от покупателей	50	62
3	Получены средства от своих работников в возмещение долга	50	73
4	Оприходованы излишки кассы, выявленные при инвентаризации	50	91
5	Сдан остаток подотчетных сумм	50	71
6	Внесено наличными инвесторами – вклад в уставный капитал	50	75
7	Выплачена заработная плата	70	50
8	Выплачены суммы наличных дивидендов по акциям	75	50
9	Выданы суммы под отчет	71	50
10	Выплачены работникам суммы компенсаций за использование личного транспорта в служебных целях	73	50
11	Инкассированная банком сумма наличных денежных средств	57	50
12	Сдан на расчетный счет сверхлимитный остаток кассы	51	50

Пример

В связи со сменой материально ответственного лица – кассира в кассе предприятия ООО «Кворум» проведена инвентаризация по состоянию на 1 апреля 2009 года.

Фактический остаток денежных средств на момент инвентаризации – 4580 рублей, остаток почтовых марок на общую сумму 732 рубля (цена 1 марки – 12 рублей).

Остаток денежных средств на начало дня по кассовой книге – 1300 рублей.

Кассиром предъявлены кассовые документы о следующих операциях:

- оприходована в кассу выручка от покупателей за отгруженную ранее продукцию – 11 700 руб.;
- выдано под отчет завхозу А.А. Иванову для приобретения хозяйственного инвентаря – 1560 руб.;
- выдано менеджеру по продажам Д.Г. Ковальчук для оплаты рекламных услуг – 3900 руб.;

- внесено кассиром на расчетный счет – 6500 руб.;
- получено с расчетного счета для выплаты депонированной заработной платы – 7800 руб.;
- выдана работнику депонированная заработная плата – 5850 руб.;
- внесен завхозом А.А. Ивановым неиспользованный остаток аванса – 390 руб.;
- оприходован в кассу аванс покупателя по договору продажи торгового оборудования (б/у) – 3900 руб.;
- оплачен счет поставщика за поставленный товар – 2600 руб.;
- внесена сумма от виновного лица в погашение допущенной недостачи материалов на складе – 300 руб.

Комиссии был предоставлен материальный отчет о движении почтовых марок (цена 12 рублей за штуку):

- остаток на начало месяца – 39 штук;
- оприходовано от подотчетного лица в течение отчетного периода – 78 штук;
- передано в канцелярию – 59 штук.

Задание. Определить результат инвентаризации. Составить бухгалтерские проводки по данным хозяйственным операциям.

Алгоритм решения

1. Составляем проводки по данным предоставленных документов кассира.

Дебет 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму полученной выручки от покупателей – 11 700 руб.

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» – на сумму выданного аванса – 1560 руб.

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» – на сумму выданного аванса – 3900 руб.

Дебет 51 «Расчетный счет» Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» – на внесенную сумму в банк – 6500 руб.

Дебет 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» Кредит 51 «Расчетный счет» – на сумму полученной депонированной заработной платы – 7800 руб.

Дебет 70 «Расчеты по оплате труда» Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» – на сумму выплаченной заработной платы из кассы предприятия – 5850 руб.

Дебет 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму внесенного неиспользованного остатка аванса – 390 руб.

Дебет 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму аванса за продукцию – 3900 руб.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» – на сумму погашения задолженности поставщику – 2600 руб.

Дебет 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – на сумму погашенной работником недостачи – 300 руб.

2. Рассчитаем остаток по кассе наличных денежных средств по данным кассира.

Чтобы определить остаток по кассе, необходимо:

Сальдо (остаток) по кассе на начало дня + приход по кассе (оборот по Дт) – расход по кассе (оборот по Кт) = сальдо (остаток) по кассе на конец рабочего дня.

– Приход по кассе (оборот по Дт счета 50) составил:

11700 руб. + 7800 руб. + 390 руб. + 3900 руб. + 300 руб. = 24090 руб.

– Расход по кассе (оборот по Кт счета 50) составил:

1560 руб. + 3900 руб. + 6500 руб. + 5850 руб. + 2600 руб. = 20 410 руб.

– Сальдо (остаток) по кассе равно:

1300 руб. + 24090 руб. – 20410 руб. = 4980 руб.

3. Выводим результат от инвентаризации денежных средств в кассе.

По данным проверки фактическое наличие денег в кассе составило 4580 руб. По данным бухгалтерского учета – 4980 руб.

Следовательно, в кассе обнаружена недостача денежных средств в размере 400 рублей (4980 руб. – 4580 руб.). Так как кассир является материально-ответственным лицом, то недостача будет им погашена в полном объеме.

4. Отразим недостачу наличных денег в учете.

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи материальных ценностей» Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации» – на сумму недостачи – 400 руб.

5. Выводим результат от инвентаризации по почтовым маркам.

Стоимость марок в кассе на основании материального отчета кассира составила:

$$39 \text{ шт.} \times 12 \text{ руб.} + 78 \text{ шт.} \times 12 \text{ руб.} - 59 \text{ шт.} \times 12 \text{ руб.} = \\ = 468 \text{ руб.} + 936 \text{ руб.} - 708 \text{ руб.} = 696 \text{ руб.}$$

Стоимость марок в кассе на основании данных инвентаризации составила: 61 шт. × 12 руб. = 732 руб.

Следовательно, в кассе обнаружены излишки марок на сумму 36 руб. (3 марки).

6. Отразим излишки марок в учете.

Дебет 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» – на сумму излишков – 36 руб.

2. Учет операций на расчетных счетах

Предприятия независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков. Предприятие может иметь неограниченное количество рублевых расчетных счетов.

Все операции по расчетному счету банк проводит с согласия владельца или на основании его распоряжений (документов установленной формы).

Основанием для отражений операций по расчетному счету является выписка банка по данному счету. В ней указывается остаток денежных средств на начало дня, поступление, выбытие и остаток на конец дня.

Документы по учету операций по расчетному счету представлены в табл. 5.2.

На основании корреспонденции счетов, проставленной по банковской выписке, составляется журнал-ордер № 2 по кредиту счета 51 и ведомость № 2 по дебету счета 51 «Расчетные счета».

Таблица 5.2

Вид документа	Назначение документа
1. Объявление на взнос наличными	Письменный приказ владельца счета о принятии на расчетный счет наличных денежных средств. Обязательно указывается источник средств: выручка от продажи продукции, прочих активов, депонированная заработная плата. На принятые суммы выдается кассиру квитанция, на основании которой составляется РКО
2. Денежный чек	Распоряжение предприятия банку выдать указанную в нем сумму наличных денег с его расчетного счета. Предприятие получает чековые книжки в обслуживающем его банке. Чек заполняют от руки. В чеке указываются сведения о назначении полученных сумм: на оплату труда, хозяйственные расходы, командировочные расходы и т. д.)
3. Платежное поручение	Самая распространенная форма безналичных расчетов – поручение банку перечислить денежные средства с расчетного счета организации-продавца на расчетный счет организации-получателя. На первом экземпляре, который остается в банке, ставятся подписи руководителя, главного бухгалтера, печать
4. Платежное требование	Требование поставщика к покупателю произвести оплату на основании расчетных и отгрузочных документов. Расчеты могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Согласие на оплату (акцепт) плательщик обязан дать в течение трех дней с момента получения платежного документа. Может отказаться в письменной форме. Со счетов плательщика без акцепта (согласно условиям договора) оплачивают требования за коммунальные услуги, электроэнергию, абонентскую плату за телефон, проценты за кредит)
5. Инкассовое поручение	Расчетный документ, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке (взыскание денежных средств контролирующими органами в соответствии с законодательством; по исполнительным документам)

Бухгалтерские записи по учету операций по расчетным счетам представлены в табл. 5.3

Таблица 5.3

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1	Зачислены на расчетный счет денежные средства из кассы	51	50
2	Зачислены денежные средства, поступившие от покупателей	51	62-1
3	Зачислены средства долгосрочного и краткосрочного займов, кредитов	51	66,67

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
4	Поступили на расчетный счет денежные средства от учредителей, в счет вклада в уставный капитал	51	75-1
5	Погашена задолженность перед поставщиками	60	51
6	Погашена задолженность перед внебюджетными фондами	69	51
7	Погашен кредит долгосрочный (краткосрочный)	67, 66	51
8	Зачислены суммы, числящиеся в пути	51	57
9	Зачислены пени, неустойки, штрафы за невыполнение условий договоров	51	91-1
10	Списаны услуги банка	91-2	51

3. Учет на специальных счетах банка

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в российской и иностранной валютах, находящихся на территории РФ и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей).

К счету 55 «Специальные счета в банках» открываются субсчета:

- 55/1 «Аккредитивы»;
- 55/2 «Чековые книжки»;
- 55/3 «Депозитные счета» и др.

Общая особенность счета 55 – «замораживание» денежных средств организации на установленное время и установленные цели с возможностью немедленного использования всей «замороженной» суммы на эти цели.

Аккредитив – письменное свидетельство об открытии специального счета в банке для немедленной выплаты любой суммы в пределах аккредитива при расчетах с указанным в договоре поставщиком на указанные сроки действия данного свидетельства. При открытии аккредитива оформляется договор и деньги с расчетного счета переводятся на специальный счет.

Чековая книжка – денежный документ с указанием реквизитов организации и суммы, зарегистрированной для оплаты. Расчетный чек – письменное поручение банку перечислить со счета чекодателя указанную в чеке сумму. Выполнение платежа оформляется выпиской чека на сумму, не превышающую величину резерва. Полу-

чатель чека предъявляет его в банк, который переводит указанную в нем сумму с расчетного счета организации-чекодателя на расчетный счет получателя.

Бухгалтерские записи по учету операций на специальных счетах представлены в табл. 5.4.

Таблица 5.4

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
	Учет аккредитивов		
1	Открыт аккредитив	55-1	51
2	Произведены расчеты с поставщиком за счет средств аккредитива	60	55-1
3	Возвращена неиспользованная сумма	51	55-1
	Учет расчетов по чековой книжке		
4	Открыта чековая книжка	55-2	51
5	Произведена оплата чеком	60	55-2
6	Возвращена неиспользованная сумма	51	55-2
	Учет расчетов на депозитных счетах		
7	Открыт депозитный счет	55-3	51
8	Закрыт депозитный счет	51	55-3
9	Отражены проценты к получению по депозитному счету	51	91-1

Субсчет «**Депозитные счета**» предназначен для учета движения денежных средств, представленных банковским и другими вкладами (сберегательными сертификатами, депозитными счетами в кредитных организациях). В течение срока действия договора (три месяца, шесть месяцев) на «замороженную» сумму начисляется доход в виде процента от суммы вклада, а по окончании этого срока предприятие получает назад денежные средства и прибыль в виде начисленного процента.

4. Учет операций на валютных счетах

Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, открывают в банке валютный счет.

Основным документом, на основании которого зачисляют или снимают валюту со счета, является заявление на перевод.

Для учета операций по движению средств на валютных счетах применяют счет 52 «Валютный счет». К нему открываются субсчета:

- 52/1 «Транзитный валютный счет»;
- 52/2 «Текущий валютный счет»;
- 52/3 «Специальный транзитный валютный счет».

Все поступившие в адрес организации валютные средства зачисляются вначале на транзитный валютный счет. С этого счета организация может продать часть валютной выручки от экспорта товаров на внутреннем валютном рынке через уполномоченные банки по рыночному курсу рубля. Оставшуюся часть выручки организация зачисляет на текущий валютный счет.

На текущем валютном счете также отражаются:

- поступления в качестве взносов в уставный капитал;
- поступления в виде кредитов;
- поступления от продажи акций, облигаций.

Все валютные операции осуществляются без каких-либо ограничений.

Рассчитываться валютой на территории нашей страны российским предприятиям запрещено. Но если организация заключила сделку с зарубежной компанией, она может купить валюту, чтобы расплатиться с партнером.

Организация может купить валюту:

- если заключен импортный контракт;
- сотрудник едет в командировку за рубеж;
- есть представительство за границей.

Для этих валютных операций должен использоваться «Специальный транзитный валютный счет», на который зачисляется только иностранная валюта, купленная за рубли на валютном рынке. Снятие наличной иностранной валюты со специального валютного счета не допускается, за исключением случаев оплаты командировочных расходов.

Зачисление приобретенной валюты производится по курсу на день зачисления.

Основные бухгалтерские проводки по учету операций на расчетных счетах представлены в табл. 5.5.

Таблица 5.5

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1	Зачисление экспортной валютной выручки (продажа по моменту оплаты)	52/1	90/1
2	Зачисление экспортной валютной выручки (продажа по моменту отгрузки)	52/1	62
3	Зачисление кредитов банков	52/2	66,67
4	Погашение задолженности по вкладам иностранного учредителя в уставный капитал	52/2	75/1
5	Перечисление валютных средств для продажи	57/1	52/1
6	Зачисление на текущий валютный счет оставшейся после продажи части валютных средств	52/2	52/1
7	Зачисление приобретенной иностранной валюты	52/3	57/3
8	Оплата услуг банка	91	52/3

Для учета покупки и продажи валюты используется счет 57 «Переводы в пути», к которому открывают субсчета:

- 57/1 – валютные средства, перечисленные для продажи;
- 57/2 – депонированная банком валюта для продажи;
- 57/3 – средства, перечисленные для покупки валюты.

Пример

ООО «МИР» представило в уполномоченный банк поручение на покупку 10 000 долл. США. Иностранная валюта банком была приобретена по курсу 30,5 руб. за 1 долл. Курс Банка России на дату приобретения и зачисления валюты на специальный транзитный валютный счет предприятия составил 29,6 руб. за 1 долл. Комиссионное вознаграждение банку – 1500 руб.

Наличная валюта снята предприятием с валютного счета для оплаты командировочных расходов. Курс доллара США на дату списания валюты с валютного счета и зачисления в кассу организации – 28,9 руб. за 1 долл. США. На момент утверждения представленного подотчетным лицом авансового отчета курс доллара США составляет 29,0 руб. за 1 долл.

Задание. Отразить на счетах курсовые разницы.

Алгоритм решения

1. Составим бухгалтерские проводки по учету валюты.

Рассчитываем размер средств, направленных на покупку валюты:

$$30,5 \text{ руб.} \times 10\,000 \text{ долл. США} = 305\,000 \text{ руб.}$$

Дебет 57 «Переводы в пути» Кредит 51 «Расчетные счета» – на сумму денежных средств, направленных на покупку валюты, – 305 000 руб.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 51 «Расчетные счета»

– на сумму комиссионного вознаграждения банку – 1500 руб.

2. Рассчитываем размер рублевой оценки приобретенной валюты:

$$29,6 \text{ руб.} \times 10\,000 \text{ долл. США} = 296\,000 \text{ руб.}$$

Дебет 52 «Валютные счета» Кредит 57 «Переводы в пути»

– на сумму рублевой оценки приобретенной валюты, зачисленной на валютный счет, – 296 000 руб.

3. Определяем размер курсовой разницы:

$$305\,000 \text{ руб.} - 296\,000 \text{ руб.} = 9\,000 \text{ руб.}$$

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 57 «Переводы в пути» – на сумму курсовой разницы 9000 руб.

4. Дебет 50 «Касса» Кредит 52 «Валютные счета»

– на сумму рублевой оценки иностранной валюты, зачисленной в кассу организации, – 289 000 руб. (28,9 руб. × 10 000 долл. США).

5. Рассчитываем разницу между курсами валют на момент оприходования:

$$[(29,6 \text{ руб.} - 28,9 \text{ руб.}) \times 10\,000 \text{ долл. США}] = 7\,000 \text{ руб.}$$

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

Кредит 52 «Валютные счета» – на сумму курсовой разницы – 7000 руб.

6. Отражаем получение денежных средств подотчетным лицом:

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит 50 «Касса»

– на сумму рублевой оценки выданной подотчетному лицу иностранной валюты – 289 000 руб. (28,9 руб. × 10 000 долл. США).

7. Отражаем в учете списание затрат связанных с командировочными расходами:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму командировочных расходов – 289 000 руб. 28,9 руб. × 10 000 долл. США.

Определяем размер курсовой разницы между полученной подотчетным лицом валютой и курсом валюты на момент сдачи авансового отчета:

$$[(29,0 \text{ руб.} - 28,9 \text{ руб.}) \times 10\,000 \text{ долл. США}] = 1000 \text{ руб.}$$

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

– на сумму курсовой разницы – 1000 руб.

5. Учет курсовой разницы

Денежные средства, учитываемые на валютном счете, подлежат пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ.

В результате изменения курса в учете возникают курсовые разницы. Курсовая разница, образовавшаяся на валютном счете, – это разница между рублевой оценкой иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции и рублевой оценкой этой валюты по курсу ЦБ РФ, действующему:

- на дату совершения следующей операции с этой валютой;
- на конец отчетного периода.

Курсовые разницы могут быть положительными и отрицательными. Они учитываются при определении налогооблагаемой прибыли предприятия.

Положительная курсовая разница – прочий доход – Дт 52 «Валютные счета» Кт 91/1 «Прочие доходы».

Отрицательная курсовая разница – прочий расход – Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 52 «Валютные счета».

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные задачи учета денежных средств на предприятии.
2. Какими нормативными документами регламентируется порядок учета и расчетов наличными и безналичными денежными средствами?
3. На какие группы делятся все операции, связанные с расчетами предприятия?
4. Назовите формы безналичных расчетов.
5. Раскройте порядок оформления расчетных документов по движению денежных средств.

6. Как происходят расчеты по платежным поручениям?
7. Какие учетные регистры необходимы для принятия к учету операций по учету денежных средств?
8. Какими характеристиками должна обладать касса организации?
9. Кто устанавливает лимит кассы организации и как он рассчитывается?
10. Какие документы являются основанием для приема и выдачи денежных средств по кассе?
11. В чем состоят достоинства и недостатки аккредитива?
12. Для каких расчетов применяются чековые книжки?
13. Каким образом учитываются денежные средства организации, находящиеся временно на хранении в службах инкассации и почты?
14. Каков предельный размер расчетов наличными денежными средствами по одному договору?
15. Назовите особенности учета денежных средств на валютном счете.
16. Дайте понятие курсовой разницы и раскройте порядок ее учета на счетах бухгалтерского учета.

Тесты к главе 5

1. Касса должна находиться:

- 1) в отдельном помещении;
- 2) в помещении бухгалтерии;
- 3) в помещении расчетной группы бухгалтерии.

2. С кассиром должен быть заключен:

- 1) договор поручения;
- 2) договор хранения;
- 3) договор о материальной ответственности.

3. Ежедневный остаток наличных денег в кассе организации:

- 1) ограничен;
- 2) не ограничен.

4. Лимит остатка кассы устанавливает:

- 1) главный бухгалтер;
- 2) руководитель организации;

- 3) управляющий банком;
- 4) обслуживающий банк по согласованию с руководителем.

5. Лимит остатка кассы определяется исходя:

- 1) из средненедневной потребности организации в наличных средствах;
- 2) писем ЦБ РФ;
- 3) указаний обслуживающего банка;
- 4) средненедневного остатка в кассе за предыдущие три месяца.

6. Средства сверх лимита могут находиться в кассе в случае:

- 1) болезни кассира;
- 2) выдачи зарплаты, пособий, стипендий;
- 3) накопления наличных денег для предстоящих расчетов;
- 4) при получении разрешения от обслуживающего банка;
- 5) лимит превышен быть не может.

7. Сверхлимитные средства хранятся в течение:

- 1) одного рабочего дня;
- 2) трех рабочих дней;
- 3) недели;
- 4) срока, установленного обслуживающим банком по согласованию с руководителем.

8. Оформление кассовых операций производится следующими документами:

- 1) приходный кассовый ордер;
- 2) накладная;
- 3) расходный кассовый ордер;
- 4) акт приемки.

9. Прием и выдача денег по кассовым ордерам производятся:

- 1) в течение трех рабочих дней, включая день составления;
- 2) в течение срока, установленного руководителем по согласованию с обслуживающим банком;
- 3) только в день составления.

10. Пределы расчетов наличными между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями:

- 1) до 60 000 руб. по одной сделке;

- 2) до 100 000 руб. по одной сделке;
- 3) до 50 000 руб. по одной сделке;
- 4) ограничений нет.

11. Инвентаризация кассы проводится:

- 1) по распоряжению обслуживающего банка;
- 2) приказу руководителя организации;
- 3) указанию главного бухгалтера.

12. Срок проведения инвентаризации в кассе в обязательном порядке:

- 1) ежемесячно;
- 2) ежеквартально;
- 3) перед составлением годового отчета.

13. Излишки наличных денег в кассе, выявленные при инвентаризации, относятся на увеличение:

- 1) кредиторской задолженности;
- 2) финансового результата;
- 3) уставного капитала.

14. Недостачи в кассе, выявленные при инвентаризации, списываются:

- 1) на финансовый результат;
- 2) затраты на производство;
- 3) виновных лиц.

15. Какое количество расчетных счетов может иметь организация?

- 1) один;
- 2) не более пяти;
- 3) неограниченное количество.

16. При открытии каждого расчетного счета необходимо:

- 1) уведомить налоговые органы об открытии расчетного счета;
- 2) предоставить в банк справку о финансовом положении организации;
- 3) предоставить в банк справку об уплате налогов в бюджет.

17. По чьему распоряжению списываются средства с расчетного счета организации?

- 1) управляющего банка;
- 2) владельца счета;
- 3) поставщика материалов.

18. Кто имеет право бесспорного списания денежных средств с расчетного счета организации?

- 1) управляющий банком;
- 2) налоговые органы;
- 3) поставщик материалов.

19. На расчетный счет предприятия зачислены взносы от учредителей:

- 1) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 75 «Расчеты с учредителями»;
- 2) Дт 50 «Касса» Кт 75 «Расчеты с учредителями»;
- 3) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 4) Дт 75 «Расчеты с учредителями» Кт 51 «Расчетные счета»;
- 5) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

20. На расчетный счет предприятия зачислен долгосрочный кредит банка:

- 1) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 2) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 3) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 4) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

21. Внесено в кассу виновным лицом в погашение недостачи:

- 1) Дт 50 «Касса» Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 2) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 3) Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кт 50 «Касса»;
- 4) Дт 50 «Касса» Кт 84 «Нераспределенная прибыль».

22. Должен ли расходный кассовый ордер быть обязательно заверенным руководителем предприятия, если прилагается документ с распоряжением руководителя о выдаче денежных средств?

- 1) да;
- 2) нет.

23. Проведена вечерняя инкассация денежных средств предприятия. Определите бухгалтерскую проводку:

- 1) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 50 «Касса»;
- 2) Дт 57 «Переводы в пути» Кт 50 «Касса»;
- 3) Внутренняя проводка по счету 50 «Касса».

24. Внесено в кассу виновным лицом в погашение недостачи:

- 1) Дт 50 «Касса» Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 2) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 3) Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 4) Кт 50 «Касса»;
- 5) Дт 50 «Касса» Кт 84 «Нераспределенная прибыль».

25. Зачислены на расчетный счет проценты банка за хранение денежных средств на счете:

- 1) Дт 52 Кт 91-1 «Прочие доходы»;
- 2) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 91-1 «Прочие доходы»;
- 3) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 4) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 99 «Прибыли и убытки».

Глава 6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА. ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА. ВИДЫ ОПЛАТЫ ТРУДА

В соответствии с действующим законодательством установление размеров тарифных ставок и окладов, форм и систем оплаты труда является правом самих организаций и закрепляется в коллективных договорах.

В ТК РФ система установления заработной платы конкретизируется и ставится в зависимость от типа финансирования организаций.

Для оплаты труда работников могут применяться различные системы:

- тарифная;
- бестарифная;
- смешанная.

1. Тарифная система – совокупность нормативов, с помощью которых осуществляется дифференциация заработной платы работников различных категорий в зависимости от сложности выполняемой работы; условий труда; интенсивности труда (совмещение профессий); характера труда.

Тарифная система включает тарифные ставки, должностные оклады, тарифную сетку и тарифные коэффициенты.

Основные формы тарифной системы оплаты труда: повременная и сдельная, их системы представлены в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Формы тарифной оплаты труда

Форма оплаты труда	Основная характеристика	Документы, используемые при начислении заработной платы
1. Повременная	Форма оплаты труда, при которой заработная плата работника рассчитывается исходя из установленной тарифной ставки или оклада за фактически отработанное время	1. Тарифная ставка. 2. Документы по учету рабочего времени
Простая повременная	Часовая тарифная ставка умножается на количество отработанных часов	1. Личная карточка работника (для определения тарифной ставки). 2. Табель учета использования рабочего времени за расчетный месяц

Форма оплаты труда	Основная характеристика	Документы, используемые при начислении заработной платы
Повременно-премиальная	В условиях коллективного договора (контракта) устанавливается процентная надбавка (месячная или квартальная премия) к месячной или квартальной заработной плате	<ol style="list-style-type: none"> 1. Личная карточка работника (для определения тарифной ставки). 2. Табель учета использования рабочего времени за расчетный месяц. 3. Положение о премировании
2. Сдельная	Форма оплаты труда, при которой заработная плата работника рассчитывается исходя из заранее установленного размера оплаты каждой единицы качественно выполненной работы или изготовленной продукции	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сдельные расценки. 2. Наряд на сдельную работу (указывается количество произведенной продукции (выполненных операций))
Прямая сдельная	Зарботок работнику устанавливается по заранее установленной расценке за каждую единицу произведенной продукции соответствующего качества	<ol style="list-style-type: none"> 1. Наряд на сдельную работу (указывается норма выработки и фактически выполненная работа). 2. Сдельные расценки. 3. Табель учета использования рабочего времени за расчетный месяц
Сдельно-прогрессивная	Выработка рабочего в пределах установленной исходной нормы (базы) оплачивается по основным (неизменным) расценкам, а вся выработка сверх исходной нормы – по повышенным сдельным расценкам	<ol style="list-style-type: none"> 1. Наряд на сдельную работу (указывается норма выработки и фактически выполненная работа). 2. Сдельные расценки на продукцию, произведенную в пределах нормы и сверх нормы. 3. Табель учета использования рабочего времени за расчетный месяц
Сдельно-премиальная	Зарботная плата рабочего складывается из заработка по основным сдельным расценкам, начисленного за фактическую выработку, и премии за выполнение условий и установленных показателей премирования	<ol style="list-style-type: none"> 1. Наряд на сдельную работу (указывается норма выработки и фактически выполненная работа). 2. Табель учета использования рабочего времени за расчетный месяц. 3. Распоряжение о премировании за перевыполнение плана

Форма оплаты труда	Основная характеристика	Документы, используемые при начислении заработной платы
Аккордная	Размер оплаты выполненных работ устанавливается не за каждую производственную операцию в отдельности, а за весь комплекс работ (аккордное задание)	1. Аккордное задание. 2. Табель учета использования рабочего времени за расчетный месяц
Косвенно-сдельная	Размер заработка работников (обычно вспомогательных рабочих) ставится в прямую зависимость от результатов труда обслуживаемых ими рабочих	1. Цеховой наряд на выполнение цехом задания (нормы). 2. Тарифные ставки (оклады) работников участка. 3. Табель учета использования рабочего времени за расчетный месяц

2. Бестарифная оплата труда может использоваться при оплате труда работников отделов снабжения.

Суть бестарифной оплаты труда заключается в том, что заработок работника ставится в зависимость от конечных результатов работы структурного подразделения, в котором он работает, или от объема средств, направляемых администрацией организации на оплату труда работников.

3. Смешанные системы оплаты труда имеют признаки одновременно тарифной и бестарифной систем, например система плавающих окладов (корректируются периодически тарифные ставки и должностные оклады в зависимости от результатов труда работников), комиссионная форма оплаты труда (в отношении рекламных агентов, работников отдела сбыта).

При оплате труда своих работников организации в обязательном порядке должны соблюдать требования трудового законодательства о минимальном размере заработной платы.

Согласно ст. 133 ТК РФ месячная оплата труда работника, отработавшего полностью определенную на этот период норму рабочего времени и выполнившего свои трудовые обязанности, не может быть ниже установленного законом МРОТ (4611 руб.). При этом в МРОТ не включаются доплаты и надбавки, а также премии и другие поощрительные выплаты.

Учет личного состава работников

Учет личного состава работающих ведется путем оформления соответствующих документов на всех этапах движения работающих на предприятии:

- приказ о приеме на работу (Т-1);
- штатное расписание (Т-3);
- приказ о переводе на другую работу (Т-5);
- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (Т-6)
- график отпусков (Т-7);
- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (Т-9);
- приказ о прекращении трудового договора (Т-8);
- табель учета рабочего времени (Т-12).

На каждого работника в отделе кадров предприятия открывается личная карточка, в которой отмечаются все факты его деятельности.

Учет использования рабочего времени должен обеспечить контроль:

- за своевременной явкой работников на работу, выявлением всех неявившихся и опоздавших;
- за нахождением работников во время работы на рабочих местах, своевременным уходом и приходом во время обеда;
- за своевременным уходом с работы;
- фактически отработанного рабочего времени, времени простоев и других видов недоиспользования рабочего времени.

Учет рабочего времени ведется табельщиком в специальном документе – табеле учета рабочего времени.

Учёт отпусков и компенсаций

Одним из наиболее распространенных видов оплаты труда за неотработанное время (дополнительной заработной платы) является оплата отпусков и компенсаций при увольнении.

Ежегодно штатным работникам предоставляются очередные отпуска. Первый – по истечении 6 месяцев работы. Последующие по графику, утвержденному администрацией предприятия и согласованному с профсоюзным комитетом. Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней (ст. 115 ТК). Часть отпуска, превыша-

ющая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

Замена отпуска денежной компенсацией беременным женщинам и работникам в возрасте до 18 лет, а также работникам, занятым на тяжелых работах и работах с вредными и/или опасными условиями труда, не допускается (ст. 126 ТК).

Продолжительность ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работников исчисляется в календарных днях и максимальным пределом не ограничивается. Нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней не включаются и не оплачиваются.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней).

Пример

Период отпуска работника – с 1 ноября 2008 г. на 28 календарных дней. Расчетный период для определения отпускных с 1 ноября 2007 г. по 31 октября 2008 г. Предположим, что заработная плата за расчетный период составила 220 000 руб. Все месяцы отработаны полностью.

Расчет оплаты отпуска представлен в табл. 6.2.

Таблица 6.2

Пример расчета отпускных

Для определения среднего дневного заработка необходимо суммы начисленной заработной платы за последние 12 календарных месяцев разделить на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней). Средний дневной заработок составит 623,58 руб. (220 000 руб. / 12 / 29,4 дн. = 623,58 руб.) Сумма отпускных составит 17460,24 руб. (623,58 руб. × 28 дн. = 17460,24 руб.)
--

При увольнении работника, не использовавшего отпуск, ему должна быть выплачена денежная компенсация за все неиспользованные отпуска (ст. 127 ТК РФ). Если человек трудился в организации менее 11 месяцев, то за каждый полный месяц работы ему оплачивается 2,33 календарного дня отпуска (28 дней : 12 мес.).

Тем, кто уволился, отработав не менее 11 месяцев или год, полагается уже полная компенсация – за 28 календарных дней. А вот если сотрудник, к примеру, отработал год и месяц, то оплачивают ему уже 30,33 дня (28 + 2,33).

Для того чтобы подсчитать компенсацию, нужно умножить дни на среднедневной заработок работника, который определяется аналогично расчету среднедневного заработка для начисления отпускных.

Компенсация за неиспользованный отпуск, которую выдают увольняющемуся сотруднику, страховыми взносами не облагается (подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ). И не важно, уплачивается она за текущий год или за предыдущие отпуска. Соответственно, не надо начислять на сумму компенсации и пенсионные взносы. Также не нужно платить и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Удержанию подлежит налог на доходы физических лиц (абзац шестой п. 3 ст. 217 НК РФ).

Учёт начисленных пособий за счёт средств Фонда социального страхования

Законодательно (Трудовым кодексом) определены обязанности работодателя проводить начисления в пользу работников за неотработанное время – дополнительной заработной платы – за счет средств предприятия или иных источников. Одним из примеров финансирования является оплата пособий по больничным листам, осуществляемая за счет средств фонда социального страхования.

Расчет пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством регламентируется Федеральным законом от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (в ред. Федеральных законов от 09.02.2009 г. № 13-ФЗ, от 24.07.2009 г. № 213-ФЗ, от 28.09.2010 г. № 243-ФЗ, от 08.12.2010 г. № 343-ФЗ).

Больничные по собственной нетрудоспособности выплачиваются за первые три дня за счет работодателя (ст. 3, п. 2, пп. 1 № 255-ФЗ).

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам,

отпуска по уходу за ребенком, в том числе за время работы у других страхователей (ст. 14 п. 1 № 255-ФЗ). В средний заработок, из которого исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС (ст. 14 п. 2 № 255-ФЗ). Средний дневной заработок для исчисления пособий определяется путем деления суммы начисленного заработка на 730 (ст. 14 п. 3 № 255-ФЗ). Пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам, уходу за ребенком не может быть меньше МРОТ за календарный месяц (ст. 14 п. 1.1 № 255-ФЗ).

Выплата пособия по временной нетрудоспособности зависит от страхового стажа работника. В страховой стаж для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности (беременности и родам), включаются периоды работы, в течение которой гражданин подлежал обязательному социальному страхованию.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованному лицу в следующем размере:

- имеющему страховой стаж 8 и более лет – 100 процентов среднего заработка;
- имеющему страховой стаж от 5 до 8 лет – 80 процентов среднего заработка;
- имеющему страховой стаж до 5 лет – 60 процентов среднего заработка.

Алгоритм расчета пособия исходя из среднего заработка

1. За каждый год (2009 и 2010) подсчитываем сумму начислений, облагаемых взносами в ФСС.
2. Отдельно каждую из сумм сравниваем с 415 000 и берем в расчет суммы, не превышающие 415 000.
3. Суммируем полученные данные, делим на 730 и умножаем на коэффициент в зависимости от стажа.
4. Определяется сумма к выплате путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней нетрудоспособности.
5. Сравниваем с суммой пособия, рассчитанной исходя из МРОТ, и берем максимальную.

Алгоритм расчета пособия исходя из МРОТ

1. Определяется средний дневной заработок из МРОТ. Для этого $\text{МРОТ} \times 24 / 730$. В настоящее время получаем сумму:

$$4611 \times 24 / 730 = 151,59.$$

2. Применяем РК, если это необходимо, либо коэффициент, если работа на условиях неполного дня.
3. Определяем сумму к выдаче путем умножения количества календарных дней болезни на средний дневной заработок.

Удержания из заработной платы

Заработная плата работника может быть уменьшена на сумму различных удержаний. Удержания могут осуществляться в пользу (рис. 6.1):

- бюджета (налог на доходы физических лиц и т. д.);
- организации, в которой работает работник (невозвращенные подотчетные суммы, материальный ущерб и т. д.);
- третьих лиц (алименты; суммы, предназначенные для возмещения причиненного вреда).

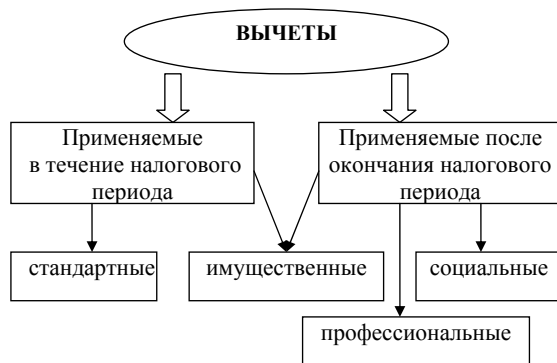


Рис. 6.1. Классификация налоговых вычетов

К доходам работника, подлежащим налогообложению, относятся: заработная плата, премии и другие вознаграждения всех видов, связанные с выполнением трудовых обязанностей (в том числе по совместительству), от выполнения работ по гражданско-правовым договорам и другим основаниям; суммы, полученные в виде дивидендов по акциям, и другие доходы. Налог на доходы физических лиц исчисляется по ставке 13%.

Выплачивая работникам доходы, организация обязана удерживать налог на доходы и перечислить сумму налога в бюджет.

Налогом облагается общая сумма дохода, которую работник получил от организации в календарном месяце, уменьшенная на сумму доходов, не облагаемых налогом, и на сумму налоговых вычетов (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ)

Размер вычета, руб.	Содержание вычета
3000	Для отдельных категорий налогоплательщиков (пп. 1.1 ст. 218)
500	Для отдельных категорий налогоплательщиков (пп. 1.2 ст. 218)
400	Вычет действует до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (по ставке 13%), превысит 40000 рублей. Начиная с этого месяца вычет не применяется (пп. 1.3 ст. 224)
1000	<ul style="list-style-type: none"> – распространяется на каждого ребёнка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребёнок (родителей, супругов родителей, опекунов или попечителей); – производится на каждого ребёнка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет; – действует до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 280000 рублей (начиная с этого месяца вычет не применяется); – осуществляется с месяца рождения ребёнка (детей) или месяца, в котором установлена опека (попечительство), и сохраняется до конца года, в котором ребёнок (дети) достиг указанного выше возраста (пп. 1.4 ст. 224)

Налоговый вычет – это твердая денежная сумма, уменьшающая доход работника при исчислении налога. Налоговые вычеты подразделяются на два вида:

- 1) учитываемые ежемесячно в течение налогового периода (календарного года) при исчислении НДФЛ;
- 2) учитываемые после окончания налогового периода при составлении налоговой декларации (рис. 6.1).

Удержанный налог на доходы физических лиц подлежит перечислению в бюджет не позднее дня фактического получения в банке наличных средств на оплату труда.

Налог на доходы физических лиц взимается только путём его удержания из дохода работника, но не из средств организации.

Из заработной платы рабочих производятся удержания по исполнительным листам.

Работник, изъявивший желание добровольно платить алименты, пишет заявление в бухгалтерию предприятия. Размер алиментов на содержание несовершеннолетних детей в твердой денежной сумме или в размере: на одного ребенка 1/4, на двух детей 1/3, на трех и более детей — половина заработка. Удержание алиментов производится со всех видов дополнительного вознаграждения как по основной, так и по совмещенной работе; со всех видов доплат и надбавок к заработной плате.

Из заработной платы рабочих производятся удержания за причиненный предприятию материальный ущерб.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность за причиненный материальный ущерб. При ограниченной материальной ответственности работник возмещает причиненный материальный ущерб в заранее установленном пределе — в размере действительных потерь, но не выше установленных законом. Полная материальная ответственность заключается в обязанности работника, по вине которого причинен ущерб, возместить его сполна независимо от размера.

Бухгалтерские записи по учету расчетов с персоналом по оплате труда представлены в табл. 6.4.

Таблица 6.4

Бухгалтерские проводки по учету заработной платы

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Начисление заработной платы	20, 23, 25, 26, 28, 44	70
2	Удержание налога на доходы физических лиц	70	68
3	Депонирование заработной платы	70	76
4	Начисление дивидендов работникам предприятия	84	70
5	Удержание из зарплаты по исполнительным листам (алименты)	70	76-5
6	Удержание за допущенный брак	70	28

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
7	Начисление пособия по временной нетрудоспособности (первые два дня)	20, 23, 25, 26, 44	70
8	Начисление пособия по временной нетрудоспособности (последующие дни)	69-1	70
9	Удержание в погашение задолженности за ранее нанесенный ущерб предприятию	70	73-2

Пример

Расчитать заработную плату бухгалтера предприятия ООО «Презент» за февраль 2009 года к выдаче, если его должностной оклад составляет 9300 руб., на иждивении находятся двое несовершеннолетних детей, доход за январь – 9560 руб. В феврале отработано 18 дней из 20 рабочих, на 2 дня по заявлению работника предоставлен отпуск без содержания по семейным обстоятельствам. Работник платит кредит, ежемесячный платеж составляет 2300 руб.

Задание. Определить сумму налога на доходы физических лиц. Отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Алгоритм решения

1. Определяем оплату труда за февраль 2009 года.

Оклад работника

$$\begin{array}{l} \text{Количество рабочих} \quad \times \quad \text{Количество отработанных} \\ \text{дней в месяце} \quad \quad \quad \times \quad \text{дней работником} \\ (9300 \text{ руб.} : 20 \text{ дней}) \times 18 \text{ дней} = 8370 \text{ руб.} \end{array}$$

Два дня не оплачиваются, так как они оформлены как отпуск без сохранения оплаты труда.

Таким образом, доход бухгалтера составил:

- за январь – 9560 руб.;
- за февраль – 8370 руб.

2. Определяем сумму налога на доходы физических лиц. В соответствии с налоговым законодательством каждый работник имеет право на стандартные налоговые вычеты, которые уменьшают налоговую базу для исчисления налога: на работника – 400 руб. и на каждого ребенка – 1000 руб., если его доход не превышает установленного размера.

Общая сумма вычетов составляет 2400 руб.

$$(400 \text{ руб.} + 1000 \text{ руб.} \times 2 \text{ ребенка}).$$

Сумма налога исчисляется исходя из налоговой базы, рассчитываемой нарастающим итогом с начала года, за минусом стандартных налоговых вычетов и с учетом налоговой ставки в размере 13%.

Сумма налога на доходы физических лиц за январь составит:
 $7160 \text{ руб. } (9560 \text{ руб.} - 2400 \text{ руб.}) \times 13\% = 930 \text{ руб. } 80 \text{ коп.}$

Сумма налога на доходы физических лиц за февраль составит:
 $13\,130 \text{ руб. } (17\,930 \text{ руб.} - 4800 \text{ руб.}) \times 13\% = 1\,706 \text{ руб.} =$
 $90 \text{ коп.} - 930 \text{ руб. } 80 \text{ коп.} = 776 \text{ руб. } 10 \text{ коп.}$

3. Определяем сумму к выдаче за февраль:

$8370 \text{ руб.} - 776 \text{ руб. } 10 \text{ коп.} = 7593 \text{ руб. } 90 \text{ коп.}$

Работник платит кредит, платеж составляет 2300 руб. Следовательно, окончательная сумма к выдаче составит 5293 руб. 90 коп.

$(7593 \text{ руб. } 90 \text{ коп.} - 2300 \text{ руб.})$.

4. Отражаем хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы – 8370 руб.

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на доходы физических лиц – 776 руб. 10 коп.

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – на сумму выплачиваемого кредита – 2300 руб.

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 50 «Касса» – на сумму заработной платы, подлежащей выплате из кассы предприятия – 5293 руб. 90 коп.

Вопросы для самоконтроля

1. Какими нормативными актами регулируется учет расчетов по оплате труда?
2. Какие системы оплаты труда вы знаете?
3. Назовите виды заработной платы и дайте им краткую характеристику.
4. Дайте характеристику первичным учетным документам по оплате труда.

5. Каков порядок начисления заработной платы?
6. Назовите основные первичные документы, которые являются основанием для начисления заработной платы работникам при различных формах оплаты.
7. Назовите порядок отражения расчетов по оплате труда в аналитическом учете.
8. Каков порядок выдачи заработной платы из кассы предприятия? На основании каких документов производят выплаты?
9. Назовите порядок отражения расчетов по оплате труда в синтетическом учете.
10. Какие виды обязательных удержаний вы знаете?
11. Каков порядок расчетов обязательных удержаний из оплаты труда?
12. Как рассчитать среднюю оплату труда и где используются данные этих расчетов?
13. Каков порядок расчетов с органами социального страхования?
14. Как отражаются в учете расчеты по оплате труда?
15. Раскройте порядок начисления пособий по временной нетрудоспособности работника. На основании каких документов делаются подобные расчеты?

Тесты к главе 6

1. Бухгалтерская запись Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» означает:

- 1) начисление отпускных работникам организации;
- 2) удержание налога на доходы физических лиц;
- 3) депонирование заработной платы работникам организации, не полученной в установленные сроки.

2. При начислении заработной платы рабочим, занятым обслуживанием машин и оборудования, делается бухгалтерская запись:

- 1) Дт 20 «Основное производство» Кт 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 2) Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

3) Дт 96 «Резервы предстоящих расходов» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

3. Работник организации может получить депонированную заработную плату в течение:

- 1) срока исковой давности;
- 2) трех лет;
- 3) месяца.

4. Начисление заработной платы работникам организации за трудовой отпуск отражается записью:

- 1) Дт 96 «Резервы предстоящих расходов» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 2) Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- 3) Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 96 «Резервы предстоящих расходов».

5. Бухгалтерская запись Дт 20 «Основное производство» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» означает, что:

- 1) начислены страховые взносы во внебюджетные фонды;
- 2) перечислены органам социального страхования и обеспечения причитающиеся им суммы отчислений;
- 3) начислены работникам основного производства пособия по временной нетрудоспособности.

6. Удержание НДФЛ отражается записью:

- 1) Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 2) Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 3) Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам».

7. Начисление заработной платы рабочим за ликвидацию объекта основных средств отражается записью:

- 1) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- 2) Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 3) Дт 23 «Вспомогательные производства» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

8. Основными формами оплаты труда являются:

- 1) повременная и сдельная;
- 2) основная и повременная;
- 3) основная и дополнительная.

9. К дополнительной заработной плате относят:

- 1) премию по итогам года;
- 2) выплаты разового характера;
- 3) выплаты за отработанное время;
- 4) выплаты за неотработанное время.

10. Удержание по исполнительным листам отражается записью:

- 1) Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 71 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 2) Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 3) Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

11. Начисление пособия по временной нетрудоспособности главному бухгалтеру организации отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт 20 «Основное производство» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 2) Дт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 3) Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

12. Если заработная плата начисляется по часовой тарифной ставке и количеству отработанных часов по табелю, то форма оплаты труда:

- 1) временно-премиальная;
- 2) простая повременная;

- 3) простая сдельная;
- 4) бестарифная.

13. Сведения о составе семьи работника необходимы для расчета:

- а) пособия по временной нетрудоспособности;
 - 1) налога на доходы физических лиц;
 - 2) заработной платы;
 - 3) отпускных;
 - 4) премии.

14. При исчислении средней заработной платы:

- 1) действует единый порядок ее исчисления для всех случаев;
- 2) имеются различия в исчислении средней заработной платы для оплаты отпускных и больничных;
- 3) порядок организация устанавливает самостоятельно.

15. Стандартные налоговые вычеты, уменьшающие налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы физических лиц, предоставляются:

- 1) только одним работодателем по выбору налогоплательщика;
- 2) всеми работодателями, где работает налогоплательщик;
- 3) только одним работодателем, где заработок составляет наибольшую сумму.

16. Для учета результатов работы сдельщиков используются первичные документы:

- 1) лицевой счет;
- 2) наряд на сдельную работу;
- 3) маршрутные листы;
- 4) рапорт о выработке.

17. Каждый час работы в ночное время оплачивается:

- 1) в повышенном размере, который определяет организация;
- 2) обязательно в двойном размере;
- 3) в обычном порядке.

18. Время простоя по вине работодателя:

- 1) не оплачивается;
- 2) оплачивается в половинном размере;

- 3) оплачивается в размере не менее 2/3 средней заработной платы;
- 4) оплачивается по усмотрению администрации.

19. К обязательным удержаниям из заработной платы работников относятся:

- 1) страховые взносы во внебюджетные фонды;
- 2) налог на доходы физических лиц;
- 3) погашение кредита.

20. По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражается:

- 1) выплата пособия по временной нетрудоспособности;
- 2) начисление страховых взносов;
- 3) начисление заработной платы за исправление брака.

Глава 7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ

В процессе хозяйственной деятельности организации вступают в экономические взаимоотношения и выполняют функции дебиторов и кредиторов.

Дебиторами называются организации и лица, которые должны предприятию. Дебиторской задолженностью называется задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации.

Дебиторская задолженность отражается по Дебету счетов: 60-2 «Расчеты по авансам выданным»; 62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»; 76-5 «Расчеты с разными дебиторами».

Кредиторами называются организации и лица, которым должно предприятие. Под кредиторской задолженностью понимают задолженность организации кредиторам.

Кредиторская задолженность отражается по Кредиту счетов: 60-1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 62-2 «Расчеты по авансам полученным»; 76-6 «Расчеты с разными кредиторами»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»; 68 «Расчеты по налогам и сборам»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

В бухгалтерском учете дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в аналитическом разрезе и отдельно по видам задолженности.

Дебиторская и кредиторская задолженности имеют сроки исковой давности. Согласно ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности установлен равным трём годам. По истечении срока дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию. Списание задолженности оформляется приказом руководителя.

Дебиторская задолженность списывается на уменьшение прибыли, а кредиторская задолженность зачисляется в прибыль. Списанная дебиторская задолженность в целях контроля отражается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» и учитывается на этом счете в течение пяти лет. Бухгалтерские записи по учету списания дебиторской и кредиторской задолженностей представлены в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Порядок списания дебиторской и кредиторской задолженности

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1	Списана в убыток дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности	91-2	60-2, 62-1, 76-5
2	Отражена списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	–
3	Получены денежные средства от дебиторов в счет погашения задолженности, отражен прочий доход	51	91-1
4	Отражено списание суммы задолженности неплатежеспособных дебиторов, ранее списанной в убыток	–	007
5	Списана кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности	60-1, 62-2, 76	91-1

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется на од-ноименном счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», на котором учитываются расчеты за поставленные материально-произ-водственные ценности, выполненные работы или оказанные услуги. Расчеты с организациями за коммунальные услуги допускается вести на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Поставщики выставляют счет-фактуру, в котором указана стои-мость поставки и выделена сумма НДС. Организация дает согласие (акцепт) на оплату предлагаемых материальных ценностей или ра-бот. После этого поставщик предоставляет указанные в счете-фак-туре материалы (табл. 7.2).

Безакцептно оплачиваются требования за предоставленную электрическую и тепловую энергию, воду, газ и т. д.

Таблица 7.2

Бухгалтерские записи по учету расчетов с поставщиками

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1	Оприходовано имущество, МПЗ, полученное от поставщика	08, 10, 41	60-1
2	Учтен НДС	19	60-1
3	Учтена стоимость полученных услуг	20	60-1
4	Учтен НДС	19	60-1
5	Перечислены денежные средства поставщику	60-1	51

Для учета авансов выданных используется субсчет 60-2 «Расчеты по авансам выданным». Использование авансов в расчетах оговаривается в договорах и выделяется в расчетно-платежных документах (табл. 7.3).

Таблица 7.3

Бухгалтерские записи по учету авансов в расчетах с поставщиками

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1	Произведена предоплата поставщикам	60-2	51
2	Оприходованы МПЗ, поступившие в счет предоплаты	10, 41	60-1
3	Учтен входящий НДС	19	60-1
4	Произведен зачет аванса	60-1	60-2
5	Возвращена разница на расчетный счет поставщика	51	60-2

Если сумма предоплаты превышает стоимость поставки, разница либо возвращается поставщиком на расчетный счет, либо учитывается как предоплата для последующих поставок. Если же сумма предоплаты меньше договорной стоимости поставки, выполняется зачет на суммы предоплаты, а оставшаяся часть кредиторской задолженности оплачивается обычным образом.

Пример

ООО «Кактус» осуществило ремонт оборудования силами сторонней организации. После принятия ремонта по акту выполненных работ был принят к оплате счет поставщика за выполненные работы по ремонту оборудования, используемого в основном производстве. По предоставленной смете стоимость работ составила 56 440 руб. (в том числе НДС – 8609 руб.). Счет поставщика ООО «Кактус» оплатило в полном объеме безналичным расчетом.

Задание. Отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.

Алгоритм выполнения задания

1. Принят к учету (акцептован) счет поставщика.

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму стоимости ремонтных работ без НДС – 47 831 руб. (56440 руб. – 8609 руб.)

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС по приобретенным ценностям – 8609 руб.

2. Оплачен счет поставщика.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетный счет» – на сумму денежных средств, перечисленных ремонтной организации в оплату счета, – 56 440 руб.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для расчетов с покупателями и заказчиками используется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». На данном счете ведется аналитический учет по каждому покупателю и заказчику (табл. 7.4).

Таблица 7.4

Бухгалтерские записи по учету расчетов с покупателями
и заказчиками

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1	Отгружена готовая продукция, признана выручка	62-1	90-1
2	Отгружены материальные ценности	62-1	91-1
3	Поступили денежные средства от покупателя	50,81	62-1
Создание резерва			
1	Создан резерв по сомнительным долгам	91-2	63
2	Списана дебиторская задолженность за счет средств резерва	63	62-1
3	Учтен остаток резерва в том случае, когда резерв не использован в полном объеме по окончании года	63	91-1
Отражение операций по незавершенным работам			
1	Выполнен этап незавершенных работ	46	90-1
2	Списана себестоимость выполнения этапа	90-2	43
3	Начислен НДС на выполненный этап	90-3	68-2
4	Поступили денежные средства за выполненный этап	51	62-1
5	Отражена задолженность заказчика за полностью выполненную работу	62-1	46
Отражение авансовой формы расчетов			
1	Поступила предоплата от покупателя	51	62-2
2	Начислен НДС по полученной предоплате	62-2	68-2
3	Отгружена готовая продукция, признана выручка	62-1	90-1
4	Списана себестоимость проданной продукции	90-2	43
5	Начислен НДС по реализации	90-3	68

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
6	Зачтена предоплата	62-2	62-1
7	Учтен НДС с предоплаты	68	62-2

Организация имеет право создавать резервы сомнительных долгов. Сомнительным долгом признается любая задолженность, если она не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Безнадежным долгом признается долг перед налогоплательщиком, по которому истек срок исковой давности, а также долг, по которому в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации. В тех случаях, когда покупатель выполняет расчеты не полностью, дебиторская задолженность списывается за счет созданного резерва.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной в конце предыдущего отчетного периода инвентаризации дебиторской задолженности. Счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» в балансе не показывается, а внесистемно вычитается из соответствующих статей дебиторской задолженности.

При расчетах с покупателями и заказчиками по длительно выполняемым работам используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». В процессе выполнения этапов работ покупатель частично оплачивает каждый из них. По итогам всей работы выполняется окончательный расчет.

При авансовой форме расчетов с суммы полученного денежного аванса организация должна перечислить НДС в бюджет.

Из сумм предоплаты и выручки зачитывается меньшая из двух. Аналогично из сумм НДС, начисленных по полученной предоплате и реализованной продукции, зачитывается наименьшая из двух. Неиспользованный аванс возвращается.

Учет расчетов с подотчетными лицами

Расчеты с подотчетными лицами – одна из сторон деятельности любого предприятия. Расходы на приобретение материальных ценностей, например канцелярских товаров, а также командировочные расходы могут оплачиваться наличными через подотчетных лиц.

Подотчетными лицами являются сотрудники организации, получившие под отчет наличные суммы денежных средств на предстоящие административно-управленческие или командировочные расходы.

Полученные под отчет денежные средства разрешается расходовать только на те цели, на которые они выданы. К подотчетным суммам относятся суммы, выданные работникам организации из кассы на возмещение:

- хозяйственно-операционных расходов (покупка товаров, включая оплату ГСМ);
- затрат, связанных со служебными командировками;
- представительских расходов (расходы на официальный прием и обслуживание представителей других предприятий, участвующих в переговорах: затраты на проведение официального приема для указанных лиц, транспортное обеспечение для доставки этих лиц к месту организации мероприятия, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчика, не состоящего в штате организации). К данному виду расходов не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Выдача наличных средств под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее предоставленному авансу. Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Для учета расчетов с подотчетными лицами применяется активно-пассивный счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (табл. 7.5).

Таблица 7.5

Бухгалтерские записи по учету расчетов с подотчетными лицами

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1	Выданы из кассы денежные средства работнику предприятия под отчет	71	50
2	Оприходованы материальные ценности, приобретенные подотчетным лицом	08,10,41	71
3	Утвержден авансовый отчет	20, 23, 25, 46, 44, 91-2	71
4	Учтены расходы, связанные с приобретением ценных бумаг	58	71
5	Возвращены неиспользованные подотчетные суммы	50	71

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
6	Отражены подотчетные суммы, не возвращенные подотчетным лицом в установленные сроки	94	71
7	Удержана из заработной платы невозвращенная подотчетная сумма	70	94
8	Выплачена сумма, превышающая аванс	71	50

Руководителем организации должен быть утвержден перечень подотчетных лиц. Не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который выданы средства под отчет, или со дня возвращения из командировки сотрудники обязаны представить в бухгалтерию предприятия авансовый отчет об израсходованных суммах с приложением оправдательных документов (чеки ККМ, товарные чеки, счета, накладные, проездные билеты и т. д.). Авансовый отчет утверждается руководителем организации, неизрасходованные суммы возвращаются в кассу.

Аналитический учет расчетов ведется по каждому подотчетному лицу и по каждому выданному авансу.

Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Учет расчетов с персоналом по прочим операциям ведется на активном счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», который предназначен для обобщения информации по расчетам с персоналом предприятия, кроме расчетов по оплате труда, расчетов по подотчетным и депонированным суммам. По дебету счета 73 отражается задолженность работников, а по кредиту – ее погашение.

Согласно Плану счетов, к данному счету могут быть открыты субсчета 73-1 «Расчеты по предоставленным займам», 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

Условия выдачи займов и их размеры определяются организацией самостоятельно. Договор займа заключается в письменной форме, и в нем указываются условия его возврата. Работник может получить от предприятия заём в виде материальных ценностей по их рыночной стоимости или денежных средств.

Списание недостач и хищений за счет виновных лиц может быть произведено в тех случаях, когда граждане признаны виновными по решению суда, если они виновны в силу принятия на себя полной материальной ответственности.

Бухгалтерские записи по учету расчетов с персоналом по прочим операциям представлены в табл. 7.6.

Таблица 7.6

Бухгалтерские записи по учету расчетов с персоналом
по прочим операциям

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1	Выдан работнику организации заём	73-1	50, 51, 10, 41
2	Отражено поступление денежных средств, товарно-материальных ценностей, переданных работником в счет погашения задолженности	50, 51, 10, 41	73-1
3	Отражена сумма недостачи, выявленной в ходе инвентаризации	94	10, 41, 01, 43
4	Списана сумма недостачи на виновное лицо	73-2	94
5	Отражена разница между рыночной и фактической стоимостью	94	98-4
6	Удержана из заработной платы виновного лица сумма недостачи	70	73-2
7	Внесена виновным лицом в кассу сумма недостачи	70, 50	73-2
8	Отражен доход текущего периода по возмещенной недостаче	98-4	91-1

Аналитический учет ведется по каждому работнику.

Расчеты с разными дебиторами и кредиторами

Для учета расчетов с дебиторами и кредиторами используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данный счет предназначен для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами: по имущественному и личному страхованию, претензиям, суммам, удержанным из оплаты труда работников в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов. То есть по данному счету учитываются расчеты, не связанные с приобретением и поставкой материальных ценностей.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут быть открыты следующие субсчета.

76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» – на данном субсчете отражаются расчеты по страхованию имущества персонала организации (страхователя). Страхование выплачивается внешними организациями (страховщиками). Предприятие,

получающее страховую премию, называется страхователем. Сумма страховой премии перечисляется страховщику. Страхование имущества обеспечивает организации возмещение затрат, связанных с приобретением нового имущества взамен утраченного или поврежденного, и выполняется при его приобретении.

Личное страхование (от несчастных случаев, связанных с осуществлением работником трудовой деятельности; профессиональных заболеваний; на случай потери работы) позволяет предоставить работникам организации материальное обеспечение в случае утраты трудоспособности.

Личное страхование относится на затраты того производства, где трудится работник.

Общий объем страховой суммы не может превышать 1% от объема реализации за год.

При наступлении страхового события – причинении ущерба организации либо здоровью персонала в указанных в договоре границах – начисляется задолженность страховщика по возмещению материального ущерба. Возмещение по страховому событию выполняется в размере, указанном в договоре страхования применительно к страховому событию. Некомпенсируемые суммы по страховым событиям относят на «чистые убытки» предприятия после уплаты налога на прибыль.

76-2 «Расчеты по претензиям» – на этом субсчете отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям, а также по предъявленным и признанным штрафам, пеням и неустойкам.

В процессе совершения сделок у сторон, исполняющих договор, могут возникнуть взаимные претензии. Урегулирование споров между юридическими лицами возможно в два этапа. На первом этапе одна сторона предъявляет претензию другой стороне, нарушившей договорные обязательства. Если после этого стороны не смогли прийти к согласию, то на втором этапе пострадавшая сторона обращается с иском в арбитражный суд.

Требование на претензию подписывает руководитель организации. В течение 30 календарных дней должен быть получен письменный ответ (за подписью руководителя другой организации).

76-3 «Расчеты по депонированным суммам» – на данном субсчете учитываются расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок из-за не-явки получателя (табл. 7.7).

Аналитический учет ведется по каждому дебитору и кредитору.

Таблица 7.7

Учет расчетов по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Оценка
Расчеты по личному имущественному страхованию				
1	Принята к учету страховая сумма по застрахованному имуществу	08, 10, 41, 43	76-1	Сумма страхования
2	Принята к учету сумма по застрахованному имуществу	20, 23, 25, 26, 28, 29, 44	76-1	Сумма страхования
3	Произведена оплата страхования	76-1	51	Сумма страховой премии
4	Списана стоимость ущерба на страховой случай	76-1	10	Стоимость ущерба
5	Начислена оплата лечения сотруднику в случае возникновения страхового случая	76-1	73-2	Стоимость лечения
6	Получена сумма возмещения	51	76-1	Сумма возмещения
7	Списана на чистые убытки некомпен-сируемая сумма	99	76-1	Сумма убыт-ков
Расчеты по претензиям				
1	Произведена предоплата поставщику	60-2	51	
2	Оприходованы материалы	10	60-1	
3	Учен НДС	19-3	60-1	
4	Учена претензия по поставке мате-риалов	76-2	60-1	
5	Оприходованы материалы (в случае признания претензии)	10	76-2	
6	Учен НДС	19-3	76-2	
7	Списана сумма претензии на убытки (в случае непризнания претензии)	91-2	76-2	
Учет расчетов по депонированным суммам				
1	Начислена заработная плата	20, 23, 25, 26, 29, 44	70	
2	Получены денежные средства для выдачи заработной платы	50	51	
3	Выдана заработная плата	70	50	

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Оценка
4	Депонирована неполученная сумма	70	76-3	
5	Возвращена в банк неполученная сумма	51	50	
6	Выплачена депонированная сумма	76-3	50	

Пример

ООО «Капитал» продает собственную продукцию торговой фирме ООО «Кворум». Согласно условиям договора продукция должна быть оплачена покупателем в течение 20 дней после ее получения. За каждый день просрочки организация-поставщик начисляет пени в размере 2% от суммы сделки. Стоимость проданной продукции – 524 800 руб. Продукция оплачена ООО «Кворум» позже срока на 10 дней.

Задание. Определить размер просрочки платежа и отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Алгоритм выполнения задания

1. Определим размер пени.

Размер пени за один день:

$$524\,800 \text{ руб.} \times 2\% = 10\,496 \text{ руб.}$$

Размер пени за десять дней:

$$10\,496 \text{ руб.} \times 10 = 104\,960 \text{ руб.}$$

2. Отражаем операции на счетах бухгалтерского учета.

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» – на сумму начисленных пеней – 104 960 руб.

Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» – на сумму полученных пеней – 104 960 руб.

Учет расчетов с бюджетом

Для учета расчетов по налогам и сборам используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Он предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым непосредственно организацией, и налогам, удерживаемым с персонала этой организации.

К счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» могут быть открыты следующие субсчета:

- 68-1 «Налог на доходы физических лиц»,
- 68-2 «Налог на добавленную стоимость»,
- 68-3 «Акцизы»,
- 68-4 «Налог на прибыль организации»,
- 68-5 «Налог на имущество» и др.

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

Начисление налогов и сборов, причитающихся в соответствии с налоговыми декларациями организации к уплате в бюджет, отражается по кредиту соответствующих субсчетов счета 68 и может производиться посредством:

- затрат на производство (расходов на продажу) – например, налог на добавленную стоимость;
- финансовых результатов деятельности организации – например, налог на имущество организаций;
- доходов, выплачиваемых физическим и юридическим лицам, – например, налог на доходы физических лиц (табл. 7.8).

Таблица 7.8

Бухгалтерские записи по учету расчетов по налогам и сборам

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
1	Начислен налог на имущество	91-2	68
2	Начислен НДС	20, 44, 90-3, 91-2	68
3	Начислен НДФЛ	70	68
4	Погашена задолженность перед бюджетом по налогам	68	51

Аналитический учет ведется по каждому налогу.

Учет расчетов с внебюджетными фондами

С сумм начисленной оплаты труда и других выплат в пользу работников как в денежной, так и в натуральной форме предприятия производят отчисления на социальное страхование и обеспечение.

В настоящее время предприятия уплачивают страховые взносы во внебюджетные фонды (по ставке 34%) и отчисления на социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний (по ставке 0,2% и выше).

Порядок расчета новых ставок страховых взносов в фонды обязательного социального, пенсионного и медицинского страхования определяется федеральным законом № 212 «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования». По этому же закону составляется отчетность предприятий о сделанных страховых взносах. Поскольку 2011 страховой год является переходным (срок перехода на новую систему назначен до 2014 года), для отдельных категорий применяются пониженные ставки страховых взносов.

Новые ставки страховых взносов в фонды для разных категорий плательщиков налогов, применяемые в 2011 страховом году, указаны в табл. 7.9.

Таблица 7.9

Ставки страховых взносов во внебюджетные фонды в 2011 г.

Ставка страхового взноса в 2011 году в фонды	Пенсионный фонд (ПФ)			Фонд медицинского страхования		Фонд социального страхования
	Для лиц 1966 года рождения и старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе		ФФОМС	ТФОМС	
	Страховая часть	Страховая часть	Накопительная часть			
Общий режим	26	20	6.0	3,1	2,0	2,9
Плательщики, применяющие УСН	26	20	6.0	3,1	2,0	2,9
Плательщики, переведенные на ЕНВД	26	20	6.0	3,1	2,0	2,9
Начисления инвалидов и общественных организаций инвалидов	16	10	6.0	1,1	1,2	1,9
Плательщики, применяющие ЕСХН	16	10	6.0	1,1	1,2	1,9
Сельскохозяйственные товаропроизводители	16	10	6.0	1,1	1,2	1,9
Организации, имеющие статус резидента технико-внедренческой зоны	16	10	6.0	1,1	1,2	1,9

Из таблицы видно, что существуют две категории плательщиков страхового взноса: по обычной и льготной ставке. Разница касается отчислений в Фонд обязательного медицинского страхования и ФСС, а также в ПФ.

Не облагаемые страховым взносом виды доходов граждан

В 2011 году из списка не облагаемых **страховыми взносами** в Пенсионный фонд доходов исключены компенсация за неиспользованный отпуск и надбавки за работу с вредными или опасными условиями труда. Страховыми взносами облагаются все виды доходов физических лиц по трудовым договорам вне зависимости от налога на прибыль.

Максимальный размер страховых взносов для разных категорий

С суммы зарплаты и иных вознаграждений физического лица, превышающих 415 тысяч рублей нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются. Таким образом, в 2011 году максимальный страховой взнос по каждому сотруднику для обычной организации составит 141100 руб., для организаций, которым предусмотрено снижение ставок страховых взносов, — 83830 руб.

Необходимая отчетность по страховым взносам в ПФР и ФСС

До 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом, надо представить отчет по форме 4-ФСС в территориальный орган Фонда социального страхования. Кроме этого, до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, надо предъявить отчеты по начисленным и уплаченным страховым взносам в региональный отдел ПФР (форма РСВ-1). С 2011 года лимит для сдачи электронной отчетности снижен до 50 человек. С 1 января 2011 года **отчетными периодами** по персональному учету признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев и календарный год.

Пример

Произведены отчисления в размере 34% с оплаты труда сотрудников, в том числе:

– в Пенсионный фонд — 26%;

- на обязательное медицинское страхование – 5,1%;
- на социальное страхование – 2,9%.

Начислена заработная плата за март:

- рабочим основных цехов за изготовление продукции – 220 000 руб.;
- рабочим основных цехов по уходу за оборудованием – 84 000 руб.;
- рабочим вспомогательных цехов за изготовление продукции – 36 200 руб.;
- работникам заводоуправления за обслуживание и управление – 58 000 руб.;
- рабочим за упаковку готовой продукции под отгрузку – 15 600 руб.

Задание. Определить размер отчислений и отразить на счетах бухгалтерского учета.

Алгоритм выполнения задания

1. Определяем размер страховых взносов по всем видам оплаты труда сотрудников.

Начислены страховые взносы в фонды социального страхования и обеспечения:

Наименование	Сумма заработной платы, руб.	ФСС 2,9%	Пенсионный фонд 26%	ФОМС 5,1%
Рабочим основных цехов за изготовление продукции	220 000	6380	57 200	11 220
Рабочим основных цехов по уходу за оборудованием	84 000	2436	21 840	4284
Рабочим вспомогательных цехов за изготовление продукции	36 200	1050	9412	1846,2
Работникам заводоуправления за обслуживание и управление	58 000	1682	15 080	2958
Рабочим за упаковку готовой продукции под отгрузку	15 600	452	4056	795,6

2. Отражаем операции на счетах бухгалтерского учета по суммам начисленных налогов.

А. В Фонд социального страхования и обеспечения:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 69-1 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФСС России» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим основных цехов – 6380 руб.;

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 69-1 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФСС России» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим основных цехов по уходу за оборудованием – 2436 руб.;

Дебет 23 «Вспомогательное производство» Кредит 69-1 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФСС России» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим вспомогательных цехов – 1050 руб.;

Дебет 26 «Общепроизводственные расходы» Кредит 69-1 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФСС России» – на сумму начисленных страховых взносов работникам заводоуправления – 1682 руб.;

Дебет 44 «Расходы на продажу» Кредит 69-1 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФСС России» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим за упаковку готовой продукции – 452 руб.

Б. В Пенсионный фонд России:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 69-2 «Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим основных цехов – 57 200 руб.;

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 69-2 «Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим основных цехов по уходу за оборудованием – 21840 руб.;

Дебет 23 «Вспомогательное производство» Кредит 69-2 «Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим вспомогательных цехов – 9412 руб.;

Дебет 26 «Общепроизводственные расходы» Кредит 69-2 «Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» – на сумму начисленных страховых взносов работникам заводоуправления – 15 080 руб.;

Дебет 44 «Расходы на продажу» Кредит 69-2 «Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» – на

сумму начисленных страховых взносов рабочим за упаковку готовой продукции – 4056 руб.

В. В Фонд обязательного медицинского страхования:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 69-3 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФФОМС» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим основных цехов – 11 220 руб.;

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 69-3 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФФОМС» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим основных цехов по уходу за оборудованием – 4284 руб.;

Дебет 23 «Вспомогательное производство» Кредит 69-3 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФФОМС» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим вспомогательных цехов – 1846,2 руб.;

Дебет 26 «Общепроизводственные расходы» Кредит 69-3 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФФОМС» – на сумму начисленных страховых взносов работникам заводоуправления – 2958 руб.;

Дебет 44 «Расходы на продажу» Кредит 69-3 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФФОМС» – на сумму начисленных страховых взносов рабочим за упаковку готовой продукции – 795,6 руб.

Вопросы для самоконтроля

1. Сформулируйте понятия дебиторской и кредиторской задолженности.
2. Объясните порядок возникновения дебиторской и кредиторской задолженностей.
3. Какие первичные документы необходимы для принятия к учету дебиторской и кредиторской задолженностей?
4. Назовите особенности синтетического и аналитического учета дебиторской и кредиторской задолженностей.
5. Назовите особенности списания задолженностей с бухгалтерского учета.
6. Как учитываются расчеты с поставщиками и подрядчиками?

7. Как отражаются в учете расчеты с разными дебиторами и кредиторами?
8. Каковы особенности учета расчетов с покупателями и заказчиками?
9. Как ведется аналитический учет расчетов с подотчетными лицами?
10. Какие внебюджетные фонды вы знаете?
11. Какие особенности учета расчетов с внебюджетными фондами вам известны?
12. Как рассчитывается размер обязательств перед внебюджетными фондами?
13. Какие возмещения может получить организация при расчетах с внебюджетными фондами?
14. Как проводится инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженностей и каковы ее задачи?
15. Что относится к сомнительным долгам и как они возникают?
16. Как отражаются в учете сомнительные долги?
17. Какие возможности имеются у организации для погашения сомнительных долгов?

Тесты к главе 7

1. Возникновение обязательств организации перед поставщиком за поступившие на склад материальные ценности отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 2) Дт 10 «Материалы» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 3) Дт 10 «Материалы», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

2. Прекращение обязательств организации перед поставщиком за товарно-материальные ценности при оплате расчетных документов наличными отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 2) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 50 «Касса»;

3) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета».

3. Списание подотчетных сумм, израсходованных работником организации на командировочные расходы в производственных целях, отражается записью:

- 1) Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кт 50 «Касса»;
- 2) Дт 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 3) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

4. Авансы, перечисленные поставщикам согласно договорам поставки, отражаются бухгалтерской записью:

- 1) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета»;
- 2) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 55 «Специальные счета в банках»;
- 3) Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

5. Списание недостачи материальных ценностей, во взыскании которой отказано судом, отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 2) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 3) Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 10 «Материалы».

6. Пересчет выручки от продажи продукции (работ, услуг) в иностранной валюте производится на дату:

- 1) продажи продукции (работ, услуг);
- 2) зачисления инвалютных средств на валютные счета организации;
- 3) уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет.

7. Условным обязательством в учете признаются:

- 1) обязательства, которые не признает организация;
- 2) задолженность организации по отношению к бюджету;

- 3) обязательства, которые могут возникать у организации в будущем при определенных обстоятельствах;
- 4) показатель не применяется в бухгалтерском учете.

8. Обязательства, принятые организацией, должны исполняться:

- 1) исходя из существующего финансового положения;
- 2) надлежащим образом исходя из условий обязательств, требований закона, иных правовых актов, а при отсутствии — в соответствии с практикой делового оборота или иными предъявляемыми требованиями;
- 3) в соответствии с условиями договора и (или) соглашения;
- 4) согласно практике делового оборота.

9. Аванс, выданный покупателем, у продавца отражается:

- 1) Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 51 «Расчетные счета»;
- 2) Дт 62, субсчет 1 «Расчеты с покупателями» Кт 62, субсчет 2 «Векселя полученные»;
- 3) Дт 51 «Расчетные счета» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

10. Причитающийся бюджету налог на имущество отражается записью:

- 1) Дт 80 «Уставный капитал» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 2) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 3) Дт 20 «Основное производство» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам».

11. Сумма налога на добавленную стоимость (НДС) по поступившим материальным ценностям отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт 10 «Материалы» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям»;
- 2) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 3) Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 4) Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям».

12. Сверхнормативные суточные, выдаваемые под отчет на командировку, отражаются записью:

- 1) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 2) Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кт 50 «Касса»;
- 3) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

13. Сумму выдачи на расходы, связанные со служебными командировками, определяет:

- 1) банк, обслуживающий организацию;
- 2) срок командировки и место назначения;
- 3) руководитель организации.

14. Подотчетное лицо обязано отчитаться за полученные и израсходованные суммы по возвращении из командировки на территории РФ в течение:

- 1) 2 дней;
- 2) 3 дней;
- 3) 7 дней.

15. Проведение инвентаризации расчетов с разными дебиторами и кредиторами осуществляется:

- 1) по мере необходимости;
- 2) перед составлением годового отчета и по мере необходимости;
- 3) ежеквартально.

16. Дебетовый остаток по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» означает наличие (какой?) задолженности:

- 1) дебиторской;
- 2) кредиторской.

17. Списана на задолженность поставщика выявленная при приемке материалов недостача:

- 1) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»;

- 2) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 3) Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

18. При принятии к учету товаров выявлена недостача в пределах предусмотренных в договоре величин:

- 1) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 41 «Товары»;
- 2) Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 41 «Товары»;
- 3) Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

19. Зачтена задолженность поставщику в счет произведенной в его адрес поставки товаров:

- 1) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 2) Дт 41 «Товары» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 3) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

20. Возвращен покупателю полученный ранее от него аванс наличными:

- 1) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 50 «Касса»;
- 2) Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 50 «Касса»;
- 3) Дт 50 «Касса» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

21. Расчет между юридическими лицами наличными по договору осуществляется в пределах:

- 1) 100 тыс. руб.;
- 2) 60 тыс. руб.;
- 3) 120 тыс. руб.

22. Списаны не возвращенные в установленные сроки суммы задолженности по ранее полученным авансам подотчетными лицами:

- 1) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 2) Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 3) Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

23. Начисление дивидендов учредителям отражается записью на счетах:

- 1) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 75 «Расчеты с учредителями»;
- 2) Дт 75 «Расчеты с учредителями» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 3) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кт 75 «Расчеты с учредителями».

Глава 8. УЧЕТ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Определение основных средств

Согласно ПБУ 6/01 (утв. Приказом Министерства финансов РФ № 26н от 30.03.2001 г.) активы относят к основным средствам (ОС) при одновременном выполнении следующих условий:

- используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- используются в течение длительного времени, срок полезного использования – свыше 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данных активов;
- способны приносить организации экономические выгоды в будущем.

Срок полезного использования – период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации.

Единица учета ОС – отдельный инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну функцию.

В табл. 8.1–8.3 представлены классификация основных средств, виды оценки и основные первичные документы по учету основных средств.

Таблица 8.1

Классификация основных средств

Признак классификации	Виды основных средств
По назначению	– Производственные ОС основной деятельности; – производственные ОС вспомогательных и обслуживающих производств; – непроизводственные ОС (ОС ЖКХ)
По видам	– Здания; – сооружения; – передаточные устройства; – машины и оборудование; – транспортные средства; – производственный инвентарь; – рабочий скот; – земельные участки, лесные, водные угодья

Признак классификации	Виды основных средств
По степени использования	– В эксплуатации; – в запасе (резерве); – в стадии достройки, дооборудования, реконструкции – на консервации
В зависимости от имеющихся прав	– Собственные; – арендованные; – объекты, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении

Таблица 8.2

Виды оценки основных средств

Виды оценки	Характеристика
Первоначальная стоимость	Изготовленные на самом предприятии, а также приобретенные за плату у других организаций – исходя из фактических затрат по возмещению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке; – внесенные учредителями в счет вкладов в уставный капитал – по согласованной стоимости; – полученные от других организаций и лиц безвозмездно, по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету; – полученные по товарообменным операциям, по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией
Остаточная стоимость	Разность первоначальной стоимости и начисленной амортизации
Восстановительная стоимость	Стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях, т. е. стоимость объектов в действующих на момент переоценки ценах

Таблица 8.3

Документы по учету движения ОС

Название документа	Характеристика документа
Форма ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта ОС (кроме зданий, сооружений)
Форма ОС-14	Акт о приеме-передаче оборудования, составляется при поступлении на склад оборудования, предназначенного к установке
Форма ОС-6	Инвентарная карточка по учету ОС
Форма ОС-3	Акт приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов
Форма ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение ОС
Форма ОС-4	Акт на списание ОС
Форма ОС-4а	Акт на списание автотранспортных средств

Бухгалтерский учет поступления ОС

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Синтетический учет наличия и движения ОС, принадлежащих предприятию, ведут на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Все затраты, связанные с поступлением ОС, относят вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», а при принятии к учету объекта затраты со счета 08 списывают на счет 01 «Основные средства».

Основные средства могут приниматься к бухгалтерскому учету в случаях: приобретения, сооружения и изготовления за плату; сооружения и изготовления самой организацией; поступления от учредителей в счет вкладов в уставный (складочный) капитал, паевой фонд; поступления от юридических и физических лиц безвозмездно; получения государственным и муниципальным унитарным предприятием при формировании уставного фонда; поступления в дочерние (зависимые) общества от головной организации; по товарообменным операциям (табл. 8.4).

Таблица 8.4

Порядок учета ОС при различных способах поступления

№ п/п	Способ поступления	Бухгалтерские записи
1	Строительство, дооборудование, реконструкция	Дт 08 Кт 02, 70, 69, 10, 76 – на сумму фактических затрат Дт 01 Кт 08 – на первоначальную стоимость
2	Приобретение у поставщиков	Дт 08 Кт 60 – на покупную стоимость Дт 19 Кт 60 – на сумму НДС Дт 01 Кт 08 – на первоначальную стоимость
3	Внесение учредителями в счет вклада в уставный капитал предприятия	Дт 08 Кт 75 – на договорную стоимость Дт 01 Кт 08 – на первоначальную стоимость
4	Безвозмездное поступление от других организаций	Дт 08 Кт 98 субсчет 2 «Безвозмездное поступление» – на текущую рыночную стоимость Дт 08 Кт 70, 69, 76, 51 – на расходы по доставке и приведению объекта в состояние, пригодное для использования Дт 01 Кт 08 – на первоначальную стоимость

№ п/п	Способ поступления	Бухгалтерские записи
5	По договору мены	Дт 62 Кт 90-1 «Выручка» – на сумму выручки от продажи Дт 90-3 «НДС» Кт 68 – на сумму НДС Дт 90-2 «Себестоимость» Кт 43 – на сумму себестоимости, отпущенной по договору мены продукции Дт 08 Кт 60 – на стоимость ОС Дт 19 Кт 60 – на сумму НДС Дт 60 Кт 62 – погашение взаимной задолженности

Пример

ЗАО «Фокус» приобрело оборудование стоимостью 28 320 руб. (в том числе НДС – 4320 руб.). Доставка оборудования осуществлена силами сторонней организации. Стоимость доставки 7080 руб. (в том числе НДС – 1080 руб.). Услуги по доставке оплачены из кассы организации.

Затраты организации по установке оборудования составили:

- стоимость использованных материалов – 3240 руб.;
- заработная плата рабочих – 3400 руб.;
- начислены страховые взносы – 884 руб.

Оборудование оплачено с расчетного счета и введено в эксплуатацию.

Задание. Определить стоимость оборудования и составить бухгалтерские проводки.

Алгоритм решения

1. Отражаем поступление основного средства.

Дебет 08 «Вложение во внеоборотные активы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму стоимости оборудования (без НДС) – 24 000 руб.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС, выделенную в счете поставщика, – 4320 руб.

Дебет 08 «Вложение во внеоборотные активы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму стоимости услуг по доставке оборудования (без НДС) – 6000 руб.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и

подрядчиками» – на сумму НДС, выделенную в счете поставщика, – 1080 руб.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 50 «Касса» – на сумму денежных средств стоимости доставки оборудования – 7080 руб.

Дебет 08 «Вложение во внеоборотные активы» Кредит 10 «Материалы» – на сумму стоимости материалов, использованных при установке оборудования, – 3240 руб.

Дебет 08 «Вложение во внеоборотные активы» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы работникам, занятым установкой оборудования, – 3400 руб.

Дебет 08 «Вложение во внеоборотные активы» Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений из заработной платы – 884 руб.

2. Определяем первоначальную стоимость объекта основных средств.

Сумма первоначальной стоимости складывается из дебетовых оборотов по счету 08 «Вложение во внеоборотные активы», которые являются фактическими затратами на приобретение оборудования как объекта основных средств.

$$24\ 000\ \text{руб.} + 6000\ \text{руб.} + 3240\ \text{руб.} + 3400\ \text{руб.} + \\ + 884\ \text{руб.} = 37524\ \text{руб.}$$

Дебет 01 «Основные средства» Дебет 08 «Вложение во внеоборотные активы» – принят объект основных средств к учету – 37524 руб.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетные счета» – на сумму денежных средств, перечисленных поставщику в счет оплаты оборудования, – 28 320 руб.

Способы начисления амортизации ОС

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, как правило, по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации: Дт 20, 25, 26, 44 Кт 02.

Способы начисления амортизации основных средств представлены в табл. 8.5.

Таблица 8.5

Порядок расчета амортизационных отчислений
при различных способах амортизации

Способ амортизации	Порядок расчета амортизационных отчислений
Линейный	Сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости объекта ОС и нормы амортизации, исчисленной из срока полезного использования этого объекта
Списание по сумме чисел лет срока полезного использования	Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта
Начисление амортизации в зависимости от объема выпуска продукции	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
По уменьшаемому остатку	Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации

Объекты основных средств стоимостью не более 40 000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и т. п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию.

Пример

В январе 1998 года ООО «Крокус» приобретено оборудование. Первоначальная стоимость объекта составила 246 000 руб. (в том числе НДС — 37 525 руб.). Срок полезного использования — 5 лет.

Ожидаемый объем выпускаемой продукции в течение 5 лет составляет 680 000 руб.: в первый год — 200 000 руб., во второй —

160 000 руб., в третий – 140 000 руб., в четвертый – 100 000 руб., в пятый – 80 000 руб.

Коэффициент ускорения амортизации – 2.

Задание. Определить сумму амортизационных отчислений и составить бухгалтерские проводки.

Алгоритм решения

I. Начисление амортизации при линейном способе

1. Определяем годовую норму амортизационных отчислений:

$$100\% : 5 \text{ лет} = 20\%.$$

2. Рассчитаем годовую сумму амортизационных отчислений:

$$208\,475 \text{ руб.} (246\,000 \text{ руб.} - 37\,525 \text{ руб.}) \times 20\% = 41\,695 \text{ руб.}$$

3. Рассчитаем ежемесячную сумму амортизационных отчислений:

$$41\,695 \text{ руб.} : 12 \text{ месяцев} = 3475 \text{ руб.}$$

Ежемесячно в течение пяти лет на затраты основного производства будет списываться 3475 руб. начисленной амортизации.

В учете будет сделана запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной ежемесячной амортизации – 3475 руб.

II. Начисление амортизации при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

1. Определяем годовую норму амортизационных отчислений с учетом коэффициента ускорения:

Сумма чисел лет срока полезного использования равна 15 (1+2+3+4+5).

В первый год эксплуатации будет начислена амортизация в размере 5/15, во второй год 4/15, третий 3/15, четвертый 2/15, пятый 1/15 от его первоначальной стоимости.

2. Рассчитаем годовую сумму амортизационных отчислений по годам эксплуатации объекта.

Год эксплуатации ОС	Годовая сумма амортизации	Сумма накопленной амортизации на счете 02	Остаточная стоимость основных средств
<i>Первый</i>	$208\,475 \times 5 : 15 = 69\,492$ $69\,492 : 12 = 5791$	69 492	138 983

Год эксплуатации ОС	Годовая сумма амортизации	Сумма накопленной амортизации на счете 02	Остаточная стоимость основных средств
<i>Второй</i>	$208\,475 \times 4 : 15 = 55\,593$ $55\,593 : 12 = 4633$	125 085	83 390
<i>Третий</i>	$208\,475 \times 3 : 15 = 41\,695$ $41\,695 : 12 = 3475$	166 780	41 695
<i>Четвертый</i>	$208\,475 \times 2 : 15 = 27\,797$ $27\,797 : 12 = 2316$	194 577	13 898
<i>Пятый</i>	$208\,475 \times 1 : 15 = 13\,898$ $13\,898 : 12 = 1158$	208 475	—

В учете будет сделана запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной ежемесячной амортизации в течение каждого года эксплуатации.

III. Начисление амортизации при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг)

1. Рассчитаем годовую сумму амортизационных отчислений по годам эксплуатации объекта.

Год эксплуатации ОС	Годовая сумма амортизации	Сумма накопленной амортизации на счете 02	Остаточная стоимость основных средств
<i>Первый</i>	$200\,000 \times 208\,475 : 680\,000 = 61\,316$ $61\,316 : 12 = 5110$	61 316	147 159
<i>Второй</i>	$160\,000 \times 208\,475 : 680\,000 = 49\,053$ $49\,053 : 12 = 4088$	110 369	98 106
<i>Третий</i>	$140\,000 \times 208\,475 : 680\,000 = 42\,921$ $42\,921 : 12 = 3577$	153 290	55 185
<i>Четвертый</i>	$100\,000 \times 208\,475 : 680\,000 = 30\,658$ $30\,658 : 12 = 2555$	183 948	24 527
<i>Пятый</i>	$80\,000 \times 208\,475 : 680\,000 = 24\,527$ $24\,527 : 12 = 2044$	208 475	—

В учете будет сделана запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной ежемесячной амортизации в течение каждого года эксплуатации

IV. Начисление амортизации при способе уменьшаемого остатка

1. Определяем годовую норму амортизационных отчислений с учетом коэффициента ускорения:

$$100\% : 5 \text{ лет} = 20\%; \quad 20\% \times 2 = 40\%.$$

2. Рассчитаем годовую сумму амортизационных отчислений по годам эксплуатации объекта.

Год эксплуатации ОС	Годовая сумма амортизации	Сумма накопленной амортизации на счете 02	Остаточная стоимость основных средств
<i>Первый</i>	$208\,475 \times 40\% = 83\,390$ $83\,390 : 12 = 6949$	83 390	125 085
<i>Второй</i>	$125\,085 \times 40\% = 50\,034$ $50\,034 : 12 = 4170$	133 424	75 051
<i>Третий</i>	$75\,051 \times 40\% = 30\,020$ $30\,020 : 12 = 2502$	163 444	45 031
<i>Четвертый</i>	$45\,031 \times 40\% = 18\,012$ $18\,012 : 12 = 1501$	181 456	27 019
<i>Пятый</i>	$27\,019 : 12 = 2252$	208 475	–

В учете будет сделана запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной ежемесячной амортизации в течение каждого года эксплуатации.

Ремонт, модернизация и реконструкция ОС

Восстановление ОС может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Если восстановление объекта превышает срок 12 месяцев, то начисление амортизационных отчислений приостанавливается.

Различают ремонт текущий и капитальный. Источники затрат для них едины: за счет издержек производства, когда сумма фактических затрат включается в себестоимость продукции, или за счет специально создаваемого резерва на ремонт. Причем ремонт может осуществляться хозяйственным и подрядным способами. Отражение в учете затрат на ремонт, осуществляемый разными способами, представлено в табл. 8.6.

Таблица 8.6

Бухгалтерские записи по учету затрат на ремонт

Способ	Бухгалтерские записи
Хозяйственный	Ремонт осуществляется ремонтной службой предприятия. Расходы по ремонту относят на затраты того периода, в котором они возникли. Дт 20, 23 Кт 10, 70, 69
Подрядный	Заключается договор с подрядчиком. Прием законченного ремонта оформляется актом приема-сдачи отремонтиро-

Способ	Бухгалтерские записи
	<p>ванных, реконструированных и модернизированных объектов (Ф № ОС-3) Дт 25, 23 Кт 60 – на стоимость законченных работ Дт 19 Кт 60 – на сумму НДС</p>
Создание резерва	<p>Для равномерного включения в издержки производства затрат на ремонт ОС можно создавать резерв. Сумма резерва ежемесячно включается в себестоимость в размере норматива, установленного самостоятельно организацией. Сумма ежемесячных отчислений в резерв на ремонт ОС определяется путем деления сметной стоимости ремонта на количество месяцев с начала отчетного года до месяца, в котором запланировано его проведение. Дт 20, 25, 26, 44 Кт 96 – создание резерва (месячная часть сметной стоимости) При инвентаризации резерва расходов на ремонт излишне зарезервированная сумма сторнируется Дт 20, 23, 25 Кт 96 – сторно, либо неиспользованная часть резерва в конце года присоединяется к прибыли Дт 96 Кт 91-1 Дт 25, 23 Кт 60 либо Дт 23,25 Кт 96 – если затраты на ремонт превышают сумму начисленного резерва 1) Дт 23 Кт 10, 70, 69 – сбор затрат на ремонт, выполняемый хозяйственным способом Дт 96 Кт 23 – списание затрат на ремонт за счет резерва 2) Дт 96 Кт 60 – списание затрат на ремонт, выполняемый подрядным способом Дт 19 Кт 60 – учет НДС</p>
Списание на расходы будущих периодов	<p>Расходы на ремонт могут списываться на расходы будущих периодов (предусмотрено учетной политикой). Дт 97 Кт 10, 70, 69, 23 – списание расходов на ремонт Дт 20, 25, 26 Кт 97 – списание расходов равными долями на себестоимость продукции в течение срока, определенного руководством</p>

Модернизация и реконструкция – улучшение качественных характеристик ОС. Затраты на модернизацию и реконструкцию ОС в себестоимость не включаются, а относятся на увеличение их первоначальной стоимости. По результатам проведения реконструкции (модернизации) объектов ОС организациям предоставлено право пересматривать срок их полезного использования. При этом возникает необходимость пересчета годовой суммы амортизации по реконструированному объекту ОС.

Пример

Организация осуществила косметический ремонт производственного цеха собственными силами. Вспомогательное производство на предприятии отсутствует.

В ходе ремонта были осуществлены следующие затраты:

- стоимость израсходованных материалов (краска, лак, гвозди) – 25 700 руб.;
- начислена заработная плата рабочим, занятым ремонтом, – 15 700 руб.;
- отчисления из заработной платы составили – 4082 руб.

Задание. Отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Алгоритм решения

1. Отражаем хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы» – на стоимость затраченных на ремонт материалов – 25 700 руб.

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 70 «Расчеты по оплате труда» – на сумму начисленной оплаты труда работникам, занятым текущим ремонтом, – 15 700 руб.

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений из заработной платы – 4082 руб.

Переоценка ОС

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Сведения о рыночных ценах можно получить из публикаций в СМИ. Если переоценка осуществляется по рыночным ценам, приглашается независимый оценщик.

Цель переоценки – приведение балансовой стоимости ОС в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства. Переоценив один раз ОС, организация обязана переоценивать объекты ОС регулярно.

Результаты переоценки в бухгалтерском учете необходимо отражать только по окончании того года, в котором она проводилась. Их учитывают во входящем сальдо на начало следующего года в балансе за I квартал.

Бухгалтерский учет переоценки представлен в табл. 8.7.

Отражение результатов переоценки в бухгалтерском учете

Результат переоценки	Бухгалтерские записи
Дооценка ОС	Дт 01 Кт 83-1 – на сумму прироста первоначальной стоимости Дт 83-1 Кт 02 – на сумму превышения начисленной амортизации
Уценка ОС	Дт 84 Кт 01 – на сумму уменьшения балансовой стоимости Дт 02 Кт 84 – на сумму уменьшения начисленной амортизации

Пример

У ООО «Искра» возникла необходимость переоценки основных средств в соответствии с современными условиями рынка. Руководством было принято решение переоценить объект основных средств путем прямого пересчета. Первоначальная стоимость объекта составила 175 000 руб. Срок полезного использования равен 10 годам. Стоимость воспроизводства равна 204 000 руб. Срок эксплуатации составляет 7 лет. За период эксплуатации амортизационные отчисления составили 122 500 руб.

Задание. Определить восстановительную стоимость объекта и отразить на счетах бухгалтерского учета.

Алгоритм решения

1. Определяем сумму дооценки объекта:

$$204\,000 \text{ руб.} - 175\,000 \text{ руб.} = 29\,000 \text{ руб.}$$

2. В учете делается запись:

Дебет 01 «Основные средства» Кредит 83 «Добавочный капитал» – на сумму дооценки объекта – 29 000 руб.

3. Определяем коэффициент дооценки:

$$204\,000 \text{ руб.} : 175\,000 \text{ руб.} = 1,17.$$

4. Определяем сумму амортизационных отчислений, если объект стоит 204 000 руб.:

$$122\,500 \text{ руб.} \times 1,17 = 143\,325 \text{ руб.}$$

5. Определяем разницу между суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации, и вновь полученной суммой амортизации, исходя из восстановительной стоимости объекта:

$$143\,325 \text{ руб.} - 122\,500 \text{ руб.} = 20\,825 \text{ руб.}$$

6. В учете делается запись:

Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму разницы между прежней и вновь начисленной амортизацией – 20 825 руб.

Выбытие ОС

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях:

- продажи;
- списания по причине морального и физического износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;
- передачи по договорам мены, дарения;
- передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
- недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции.

Для обобщения информации о выбытии ОС и определения финансового результата от данных операций используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, открывается вспомогательный субсчет «Выбытие» к счету 01 «Основные средства».

Операции по выбытию ОС в бухгалтерском учете отражаются записями, представленными в табл. 8.8.

Таблица 8.8

Бухгалтерские проводки по учету выбытия ОС

Бухгалтерская проводка	Характеристика хозяйственной операции
Дт 01 с/сч «Выбытие» Кт 01	Списание первоначальной стоимости ОС
Дт 02 Кт 01 с/сч. «Выбытие»	Списание начисленной амортизации ОС
Дт 91-2 Кт 01с/сч. «Выбытие»	Списывается остаточная стоимость ОС
Дт 62 Кт 91-1	Отражается выручка от продажи ОС

Бухгалтерская проводка	Характеристика хозяйственной операции
Дт 91-2 Кт 68	Отражается начисленный НДС
Дт 91-2 Кт 70, 69, 60	Отражены затраты по выбытию
Дт 10 Кт 91-1	Отражена стоимость оприходованных материалов
Дт 91-9 Кт 99	Отражен финансовый результат (прибыль)
Дт 99 Кт 91-9	Отражен финансовый результат (убыток)

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Пример

ЗАО «Антуриум» приняло решение о списании с баланса непригодного к дальнейшему использованию ввиду морального и физического износа токарного станка. Первоначальная стоимость станка – 34 190 руб., сумма начисленной амортизации – 27 352 руб.

За демонтаж станка рабочим начислили заработную плату – 1806 руб.; отчисления по социальному страхованию с суммы заработной платы – 470 руб. Стоимость полученных при демонтаже и разборке станка запасных частей и металлолома – 2325 руб.

Задание. Определить результат списания и отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Алгоритм решения

1. Отражаем хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в эксплуатации» – на сумму выбывающих объектов основных средств – 34 190 руб.

Дебет 02 «Амортизация основных средств» Кредит 01 «Основные средства» – на сумму начисленной амортизации за весь период эксплуатации – 27 352 руб.

Дебет 91-2 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 01 «Основные средства» – на сумму остаточной стоимости токарного станка – 6838 руб.

Дебет 91-2 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 70 «Расчеты по оплате труда» – на сумму начис-

ленной оплаты труда работникам, демонтирующим токарный станок, – 1806 руб.

Дебет 91-2 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений из заработной платы – 670 руб.

Дебет 10 «Материалы» Кредит 91-1 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» – на стоимость полученных при демонтаже и разборке станка запасных частей и металлолома – 2325 руб.

2. Определяем результат демонтажа станка.

Чтобы определить результат списания, необходимо сопоставить обороты по Дт и Кт счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Получен убыток от списания токарного станка, он равен 6989 руб. (9 314 руб. – 2325 руб.).

В этом примере расходы превышают доходную часть от списания: – расходы составили – это оборот по Дт счета 91 – 9314 руб. (6838 руб. + 1806 руб. + 670 руб.);

– доходы составили – это оборот по Кт счета 91 – 2325 руб.

3. Отразим результат списания станка в учете:

Дебет 91-9 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кредит 99 «Прибыли и убытки» – на сумму убытка от демонтажа станка – 6989 руб.

Учет арендованных ОС

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов (счет 01 «Основные средства») основные средства организации, находящиеся в аренде, учитываются на счете 01 «Основные средства» (обособленно на отдельном субсчете).

Различают два вида аренды: краткосрочная (текущая) – на срок до года; долгосрочная (финансовая) – на срок более года.

Для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией, предназначен забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства», где они учитываются в оценке, указанной в договорах на аренду.

В арендный период права и обязанности собственника принадлежат арендодателю. К арендатору переходит лишь право владения и пользования.

Начисление амортизации по объектам основных средств, сланным в аренду, производится арендодателем.

Согласно ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, арендная плата признается выручкой, т. е. доходом от обычных видов деятельности, а расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью, – расходами по обычным видам деятельности.

Учет операций по текущей аренде у арендодателя и арендатора представлен в табл. 8.9.

Таблица 8.9

Учет операций по текущей аренде

Учет у арендодателя	Учет у арендатора
Дт 76, 62 Кт 91-1 – на сумму арендной платы	Дт 001 – на сумму ОС, полученных в аренду
Дт 91-2 Кт 68 – на сумму начисленного НДС	Дт 97 Кт 76 – на всю сумму арендной платы
Дт 51 Кт 76, 62 – поступление арендной платы	Дт 19 Кт 76 – на сумму НДС
Дт 91-2 Кт 02 – начисление амортизации по ОС, сланным в аренду	Дт 76 Кт 51 – на сумму перечисленной арендной платы, включая НДС
Дт 91-2 Кт 10, 70, 69 – списание расходов на ремонт ОС, сланных в аренду	Дт 68 Кт 19 – НДС к зачету
	Дт 20, 26, 44 Кт 97 – включение в издержки производства и обращения арендной платы в течение срока аренды
	Дт 20, 26, 44 Кт 76 – включение арендной платы в издержки, если она начисляется ежемесячно
	Кт 001 – возврат арендованных ОС

Доходы и расходы по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации) отражаются на счете 90 «Продажи».

Пример

По договору ООО «Косинус» (далее – арендодатель) обязуется передать в пользование ООО «Синус» (далее – арендатор) объект основных средств на три года, а арендатор – своевременно уплати-

вать арендную плату. Предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности арендодателя.

Объект возвращается арендодателю по истечении договора аренды. Объект используется у арендатора в основном производстве. Стоимость объекта, передаваемого в аренду, – 62 400 руб. Срок полезного использования – 8 лет. Амортизационные отчисления исчисляются линейным способом. Ежемесячная сумма арендной платы составила 1200 рублей.

Задание. Составить бухгалтерские проводки, отражающие исполнение договора аренды арендодателем и арендатором.

Алгоритм решения

I. Учет у арендодателя

1. Передача объекта арендатору:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства, переданные в аренду» Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в эксплуатации» – на сумму стоимости объекта, переданного в аренду, – 62 400 руб.

2. Начисляем амортизацию по объекту, сданному в аренду:

Дебет 91-2 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной амортизации – 560 руб.

3. Отражаем расчеты по арендной плате:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 91-1 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» – на сумму арендной платы – 1200 руб.

Дебет 91-2 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму НДС с арендной платы – 183 руб.

Дебет 51 «Расчетный счет» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму арендной платы – 1200 руб.

4. При возврате объекта из аренды от арендатора делается запись:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в эксплуатации» Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства, переданные в аренду» – на сумму стоимости возвращенного объекта – 62 400 руб.

II. Учет у арендатора

1. Получение объекта от арендодателя:

Дебет 001 «Арендованные основные средства» – на сумму первоначальной стоимости объекта, числящегося у арендодателя, – 62 400 руб.

2. Арендная плата для арендатора относится к затратам, и поэтому в учете будет сделана запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму арендной платы без НДС – 1017 руб.

Дебет 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму НДС – 183 руб.

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 51 «Расчетный счет» – на сумму перечисленной арендной платы – 1200 руб.

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» – на сумму НДС, подлежащую вычету, – 183 руб.

3. При возврате объекта арендодателю в учете делается запись:

Кредит 001 «Арендованные основные средства» – на сумму первоначальной стоимости объекта, отраженной в учете у арендодателя, – 62 400 руб.

Учет лизинговых операций

Лизинг – разновидность финансовой аренды. Особенность его в том, что по договору аренды арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное пользование для предпринимательских целей.

В свою очередь, арендатор (лизингополучатель) без больших капитальных затрат в течение длительного времени постепенно оплачивает его в виде арендных платежей.

Варианты учета при лизинговых операциях представлены в табл. 8.10.

Учет операций лизинга

Имущество числится на балансе лизингодателя	Имущество числится на балансе лизингополучателя
<p>1. Операции у лизингодателя: Дт 20 Кт 10, 70, 69, 02, 71, 76 – отражены расходы на осуществление лизинговой деятельности Дт 90 Кт 20 – списание фактических затрат Дт 62 Кт 90 – отражение суммы лизинговых платежей, включая НДС Дт 51 Кт 62 – поступление лизинговых платежей</p>	<p>1. Операции у лизингодателя: Дт 90 Кт 03/1- списание первоначальной стоимости при списании имущества с баланса Дт 76 Кт 90 – отражение стоимости причитающегося платежа по договору аренды Дт 90 Кт 98 – списание разницы между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества Дт 51 Кт 76 – сумма поступивших лизинговых платежей, и одновременно Дт 98 Кт 91/1 – списание части доходов будущих периодов По окончании договора лизинга на счетах 76 и 98 остатков не будет</p>
<p>2. Операции у лизингополучателя</p> <p>Дт 001 – принятие к учету имущества, взятого в аренду Дт 20, 44 Кт 76 – на сумму начисленной арендной платы Дт 76 Кт 51 – перечисление арендной платы Кт 001 – возврат имущества лизингодателю</p>	<p>2. Операции у лизингополучателя</p> <p>Дт 08 Кт 76 – оприходование принятого в аренду имущества Дт 19 Кт 76 – на сумму НДС Дт 01/1 Кт 08 – первоначальная стоимость имущества при постановке на учет Дт 20, 44 Кт 02/2 – сумма начисленной амортизации Дт 76 Кт 51 – перечисление арендной платы. При переходе имущества в собственность лизингополучателя: Дт 02/2 Кт 02/1 – списание начисленной амортизации Дт 91/2 Кт 01/2 – списание остаточной стоимости</p>

Лизингодатель является собственником приобретенного имущества в течение срока договора лизинга, т. е. до момента выкупа его лизингополучателем. Учитывает лизингодатель имущество для передачи в лизинг на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет 1 «Имущество для сдачи в аренду».

Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте понятие долгосрочных инвестиций организаций в составе капитальных вложений и основных средств.
2. Назовите принципы организации учета капитальных вложений и основных средств.
3. Какие нормативные акты регулируют учет капитальных вложений и основных средств?
4. Каков порядок оформления первичной документации по учету капитальных вложений и основных средств?
5. Каковы особенности синтетического и аналитического учета долгосрочных инвестиций организаций?
6. Назовите основные проводки по учету капитальных вложений при хозяйственном способе.
7. Назовите основные проводки по учету капитальных вложений при подрядном способе.
8. Дайте краткую характеристику основным средствам в соответствии с их классификацией.
9. Какую функцию выполняет счет «Вложения во внеоборотные активы» при учете капитальных вложений и основных средств?
10. Назовите первичные учетные документы, на основании которых принимаются к учету основные средства.
11. Какие виды стоимостей основных средств вы знаете?
12. Назовите особенности отражения в учете восстановительной стоимости основных средств.
13. Как определяется остаточная стоимость основных средств и в каком учетном регистре она отражается?
14. В чем состоит принципиальное различие между износом и амортизацией?
15. Какие способы исчисления амортизации вы знаете?
16. Какие способы исчисления амортизации относят к «ускоренной амортизации»?
17. Назовите особенности учета амортизационных отчислений.
18. Какие первичные учетные регистры по учету амортизации вы знаете?

Тесты к теме 8

1. Имущество, переданное в текущую аренду, в течение всего срока действия договора аренды является собственностью:

- 1) арендодателя;
- 2) арендатора;
- 3) арендодателя и/или арендатора в зависимости от условий договора аренды.

2. У арендатора объекты основных средств, полученные в порядке текущей аренды, отражаются на счетах:

- 1) 001 «Арендованные основные средства»;
- 2) 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 3) 01 «Основные средства».

3. Выявленные при инвентаризации излишки основных средств отражаются записью:

- 1) Дт 01 «Основные средства» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 2) Дт 01 «Основные средства» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 3) Дт 01 «Основные средства» Кт 99 «Прибыли и убытки».

4. Списание остаточной стоимости проданных объектов основных средств оформляется бухгалтерской записью:

- 1) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 01 «Основные средства»;
- 2) Дт 80 «Уставный капитал» Кт 01 «Основные средства»;
- 3) Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

5. Амортизация после окончания срока полезного использования:

- 1) не начисляется;
- 2) начисляется в пониженном размере;
- 3) начисляется, если объект остается в эксплуатации.

6. Формирование резерва предстоящих расходов для осуществления капитального ремонта в цехах отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 96 «Резервы предстоящих расходов»;

- 2) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- 3) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 96 «Резервы предстоящих расходов».

7. Начисление амортизации по объектам основных средств, обслуживающих управленческие структуры, отражается в учете:

- 1) Дт 01 «Основные средства» Кт 02 «Амортизация основных средств»;
- 2) Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 3) Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 02 «Амортизация основных средств».

8. Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств включают суммы:

- 1) только уплаченные поставщику (продавцу) объектов основных средств по договору;
- 2) уплаченные поставщику плюс доля общехозяйственных расходов;
- 3) уплаченные поставщику (сторонней строительной организации), включая регистрационные сборы, таможенные пошлины, вознаграждения посредническим организациям и др.

9. Начисление амортизации основных средств производится:

- 1) независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде;
- 2) в зависимости от результатов хозяйственной деятельности в отчетном периоде;
- 3) в размерах, установленных для налогообложения прибыли.

10. В первоначальную стоимость основных средств включаются проценты по долгосрочным кредитам банка, уплаченные после ввода объекта в эксплуатацию:

- 1) да;
- 2) нет.

11. Единицей бухгалтерского учета основных средств является:

- 1) номенклатурный номер;
- 2) инвентарный номер;
- 3) инвентарный объект.

12. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признаются:

- 1) договорная стоимость;
- 2) рыночная стоимость;
- 3) сумма фактических затрат на их приобретение;
- 4) сумма оценки, произведенная независимым оценщиком.

13. Первоначальная стоимость за вычетом суммы накапливаемой амортизации называется:

- 1) восстановительной стоимостью;
- 2) справедливой стоимостью;
- 3) остаточной стоимостью.

14. Основные средства могут подвергаться переоценке:

- 1) один раз в два года;
- 2) не чаще одного раза в год;
- 3) на начало и конец отчетного периода.

15. Принятие к учету имущества в качестве объекта основных средств оформляется:

- 1) накладной;
- 2) ведомостью;
- 3) счетом-фактурой;
- 4) актом приемки-передачи.

Глава 9. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Основной нормативный документ, регулирующий учет нематериальных активов, – ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утв. Приказом Министерства финансов РФ № 153н от 27.12.2007 г.).

Нематериальные активы наряду с основными средствами являются объектами долгосрочных инвестиций, и их бухгалтерский учет во многом совпадает с учетом основных средств. Для целей бухгалтерского учета понятие «нематериальные активы» раскрывается через конкретный перечень одновременно выполняемых условий:

- не имеет материально-вещественной структуры;
- может быть идентифицировано (выделено или отделено от другого имущества организации);
- используется в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- используется в течение длительного времени: срок полезного использования продолжительностью до 12 месяцев или обычный операционный цикл, превышающий 12 месяцев;
- не предназначено для последующей перепродажи;
- способно приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- снабжено необходимыми документами, подтверждающими существование как самого актива, так и исключительного права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.);
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена.

Срок полезного использования – период, в течение которого использование объекта нематериальных активов приносит доход организации или служит для выполнения целей ее деятельности.

Согласно ПБУ 14/2007 к нематериальным активам относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

- 3) имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

В состав нематериальных активов не включаются:

- а) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- б) не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- в) материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных;
- г) финансовые вложения.

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

Деловая репутация организации — разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств. Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект — совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);

- способы начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
- способы отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

Документальное оформление учета нематериальных активов

Учет нематериальных активов осуществляется по их видам и отдельным объектам. Для учета операций по движению нематериальных активов используется лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации – **карточка учета нематериальных активов** (форма № НМА-1). В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций по мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляются на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

Один из экземпляров указанного акта, утвержденный руководителем организации, вместе с подтверждающей документацией передается в бухгалтерскую службу организации, которая согласно этим документам открывает карточку учета нематериальных активов. Она применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших в организацию. В карточке указываются все основные показатели и характеристики принимаемого на учет объекта нематериальных активов. Карточка ведется в бухгалтерии на каждый инвентарный объект. Форма заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, приемки-передачи (перемещения) нематериальных активов и другой документации. Другие утвержденные формы первичной учетной документации по учету движения нематериальных активов (например, акт на списание НМА, аналогичный акту на списание основных средств) пока не предусмотрены. В связи с этим организация может самостоятельно разработать другие формы документов для учета движения НМА и отразить их в учетной политике организации.

Оценка нематериальных активов

Оценка нематериальных активов – это денежное выражение стоимости нематериальных активов, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете.

Фактическая первоначальная стоимость нематериальных активов – сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Формирование фактической (первоначальной) стоимости НМА

Способ поступления	Расходы на приобретение
Приобретение за плату	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной собственности; таможенные пошлины; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации; информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением; невозмещаемые налоги
Создание в организации	Суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда; расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива; отчисления на социальные нужды; расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, амортизация основных средств
Внесение в счет вклада в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями
Получение по договору дарения	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету
Приобретение по договору, предусматривающему исполнение обязательств не денежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией

В течение использования нематериального актива возможно изменение его фактической (первоначальной) стоимости в случае переоценки и обесценения. Переоценка производится не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). В последующем данные активы должны переоцениваться регулярно. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости. Порядок переоценки аналогичен порядку переоценки основных средств.

Основные бухгалтерские записи по отражению поступления нематериальных активов представлены в табл. 9.2.

Таблица 9.2

Бухгалтерские записи по учету поступления нематериальных активов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
При приобретении			
1	Отражена покупная стоимость	08	76
2	Отражен входящий НДС	19	76
3	Принят к учету нематериальный актив по первоначальной стоимости	04	08
При создании своими силами			
1	Отражены фактические затраты на создание	08	10, 70, 69...
2	Принят к учету нематериальный актив по первоначальной стоимости	04	08
Полученных от учредителей в счет вклада в уставный капитал			
1	Отражена договорная стоимость актива	08	75/1
2	Принят к учету нематериальный актив по первоначальной стоимости	04	08
Полученных безвозмездно			
1	Отражена рыночная стоимость актива	08	98/4
2	Принят к учету нематериальный актив по первоначальной стоимости	04	08
3	Ежемесячная сумма начисленной амортизации включена в доходы	98/4	91/1
Отражение деловой репутации организации			
1	Отражена стоимость активов и обязательств организации по бухгалтерскому балансу на дату покупки	01, 07, 08, 10, 43	76
2	Отражена <i>положительная</i> деловая репутация организации (в виде разницы между суммой, уплачиваемой продавцу, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации)	04	76
3	Отражена <i>отрицательная</i> деловая репутация организации (в виде разницы между суммой, уплачиваемой продавцу, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации)	04	98

Остаточная стоимость нематериальных активов – первоначальная стоимость нематериальных активов минус начисленная амортизация. По остаточной стоимости НМА отражаются в бухгалтерском

балансе. Деловая репутация организации может определяться в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств. Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта. Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала, и учитывать как доходы будущих периодов.

Пример

В апреле 2009 года программисты ООО «Программ-сервис» разработали компьютерную программу для автоматизации управленческого учета. Разработка обошлась фирме в 376 000 руб., в том числе:

- 5000 руб. – материалы (дискеты, компакт-диски и т. д.);
- 4000 руб. – амортизация компьютера;
- 35 000 руб. – стоимость неисключительного права на компьютерную программу, которую использовали, создавая новый продукт;
- 280 000 руб. – заработная плата программистов;
- 52 000 руб. – страховые взносы во внебюджетные фонды.

Руководитель фирмы установил, что программа прослужит 4 года (48 месяцев).

Задание. Составить бухгалтерские проводки.

Алгоритм решения

1. Отражаем в учете операции по затратам, связанным с изготовлением нематериального актива самой организацией:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», Кредит 10 «Материалы» – на сумму стоимости израсходованных материальных ресурсов – 5000 руб.

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму амортизации компьютеров – 4000 руб.

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», Кредит 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – на сумму сто-

имости неисключительного права на компьютерную программу – 35 000 руб.

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму расходов на заработную плату разработчикам программы – 280 000 руб.

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму страховых взносов на социальное и медицинское страхование и др., исчисляемых с оплаты труда, – 52 000 руб.

2. Определяем сумму первоначальной стоимости объекта:

Дебет 04 «Нематериальные активы», Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» – на сумму первоначальной стоимости нематериального актива – 376000 руб. (5000 руб. + 4000 руб. + 35000 руб. + 280 000 руб. + 52 000 руб.).

По этой стоимости объект будет числиться в учете до момента его списания.

Пример

5 марта 2011 года ООО «Искра» приобрела у организации «Альфа» предприятие как имущественный комплекс. Продажная цена предприятия составляла 3500000 руб. (НДС не предусмотрен). Активы предприятия состояли из основных средств, материально-производственных запасов и краткосрочных ценных бумаг. Общая балансовая стоимость активов равнялась: стоимость основных средств – 2300400 руб., стоимость материально-производственных запасов – 600100 руб., стоимость краткосрочных ценных бумаг – 100000 руб.

Кредиторская задолженность по приобретаемому имущественному комплексу – 200 000 руб.

Задание. Рассчитать деловую репутацию и составить бухгалтерские проводки, связанные с ее признанием и частичным списанием за I квартал 2011 года.

Алгоритм решения

1. Отражены затраты на приобретение предприятия как имущественного комплекса Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» (76) Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 3500 000 руб.

2. Перечислена оплата продавцу Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета» – 3500 000 руб.

3. Приняты к учету активы Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» (76) – 2300 400 руб.

Дт 10 «Материалы» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» (76) – 600 100 руб.

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» (76) – 100 000 руб.

4. Отражены принятые обязательства Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» (76) Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 200 000 руб.

5. Отражена положительная деловая репутация Дт 04 «Нематериальные активы» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» – 699 500 руб.

6. Амортизация деловой репутации за апрель 2011 года:

Дт 20 «Основное производство»...Кт 04 «Нематериальные активы» 2914,58 (699 500 / 240 месяцев).

Учет амортизации нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов погашается посредством амортизации.

Амортизация – это потеря стоимости нематериальных активов в течение всего срока их полезного использования, отражаемая путем постепенного переноса части первоначальной стоимости нематериальных активов на себестоимость выпускаемой продукции. Порядок и способы начисления амортизации объектов НМА регламентируются нормами ПБУ 14/2007. Срок полезного использования – это период, в течение которого использование объекта нематериальных активов приносит доход организации или служит для выполнения целей её деятельности.

Организации могут самостоятельно определять срок полезного использования объектов НМА, исходя из тех или иных условий.

Срок полезного использования объекта НМА определяется организацией при принятии его к бухгалтерскому учету:

- 1) исходя из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;
- 2) ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно уточняется организацией, так как она имеет право изменять этот срок и способ начисления амортизации. Возникшие в связи с изменением срока полезного использования корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных показателях.

Начисление амортизационных отчислений по объектам НМА (табл. 9.3) начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету. Начисление амортизации производится до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Таблица 9.3

Порядок расчета амортизационных отчислений НМА

Способ амортизации	Порядок расчета амортизационных отчислений
Линейный	Сумма амортизационных отчислений определяется исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) объекта НМА равномерно в течение срока полезного использования
Начисление амортизации в зависимости от объема выпуска продукции	Начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств
По уменьшаемому остатку	Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) НМА на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах.

В течение срока полезного использования НМА начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации. Начисление амортизационных отчислений по объектам НМА производится независимо от результа-

тов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Начисление амортизационных отчислений по объектам НМА прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления амортизации в размере 1/12 годовой суммы. В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

В отличие от основных средств амортизационные отчисления по нематериальным активам можно отражать в бухгалтерском учете одним из двух способов: путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта НМА (табл. 9.4). Второй способ используется только для деловой репутации организации.

Таблица 9.4

Бухгалтерские записи по учету амортизации нематериальных активов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
Способ накопления суммы амортизации на отдельном счете			
1	Начислена амортизация по объекту НМА, используемому при строительстве объекта основных средств хозяйственным способом	08/3	05
2	Начислена амортизация по объекту НМА, используемому в основном производстве (при выполнении работ, услуг)	20	05
3	Начислена амортизация по объекту НМА, используемому во вспомогательных производствах	23	05
4	Начислена амортизация по объекту НМА общепроизводственного назначения	25	05
5	Начислена амортизация по объекту НМА общехозяйственного назначения	26	05
Способ начисления амортизации уменьшением первоначальной стоимости			
1	Начислены амортизационные отчисления по положительной деловой репутации (ежемесячно в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации)	20, 26	04

Учет выбытия нематериальных активов

- *Выбытие в результате списания*

Выбытие нематериальных активов в результате их списания происходит в основном по истечении срока их полезного использования и полной амортизации. Операции по любому выбытию объектов НМА, как и операции, отражающие поступление нематериальных активов в организацию, должны учитываться на счете 04 «Нематериальные активы».

Однако в отличие от выбытия основных средств для учета выбытия НМА не предусматривается открытие отдельного субсчета, например «Выбытие нематериальных активов». Списание объекта НМА должно быть оформлено приказом руководителя организации и актом на его списание. Доходы и расходы от списания объектов НМА причисляются к финансовым результатам организации и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

- *Выбытие в результате продажи*

Основными документами, подтверждающими продажу объектов НМА и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- 1) договор уступки объекта НМА;
- 2) счет-фактура на проданный объект НМА;
- 3) акт выбытия объекта НМА;
- 4) карточка учета нематериальных активов формы № НМА-1 с указанием причины выбытия объекта НМА.

Экономический смысл реализации объектов НМА — это их продажа, а юридический смысл реализации — потеря определенных прав.

- *Выбытие в результате внесения нематериального актива в счет вклада в уставный капитал другой организации*

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 вклады (в том числе нематериальными активами) в уставные (складочные) капиталы других организаций не признаются расходами организации. Передача объектов НМА в уставный (складочный) капитал другой организации представляет собой один из видов финансовых вложений организации, рассчитанных на получение доходов от долевого участия в виде дивидендов.

Основными документами, подтверждающими передачу объекта НМА в уставный капитал другой организации и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- 1) решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражается денежная оценка объекта НМА, вносимого учредителями в счет вклада в уставный капитал организации;
- 2) акт выбытия объекта НМА;
- 3) карточка учета нематериальных активов формы № НМА-1 с указанием причины выбытия объекта НМА.

Учет финансовых вложений организации в уставные капиталы других организаций осуществляется на субсчете 58-1 «Паи и акции» счета 58 «Финансовые вложения».

• *Выбытие в результате безвозмездной передачи*

Первичными документами, подтверждающими выбытие объекта НМА при их безвозмездной передаче и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- 1) акт выбытия объекта НМА с приложением договора дарения и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта;
- 2) счет-фактура на безвозмездно переданный объект НМА.

При безвозмездной передаче имущества между передающей и принимающей организациями должен быть составлен договор дарения. В этом случае цена реализации объектов НМА равна нулю и у организации будет возникать убыток от такой сделки даже при отсутствии возможных расходов, связанных с безвозмездной передачей объектов НМА. Безвозмездная передача объектов НМА другим организациям и лицам признается их реализацией на безвозмездной основе, и поэтому такая передача должна отражаться через счета реализации. В связи с этим бухгалтерские проводки, отражающие операции по безвозмездной передаче объектов НМА, практически аналогичны проводкам, отражающим продажу объектов НМА. Основное отличие в том, что цена реализации при безвозмездной передаче объектов НМА равна нулю. Налоговым законодательством установлено, что убыток от безвозмездной передачи объекта НМА не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Более того, передача объекта НМА на безвозмездной ос-

нове также подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. НДС при такой передаче должен начисляться на рыночную стоимость безвозмездно передаваемого объекта нематериальных активов. При безвозмездной передаче объекта НМА, ранее учтенного по стоимости, включающей уплаченный НДС, налоговая база определяется как разница между рыночной ценой реализуемого объекта с учетом НДС и остаточной стоимостью объекта. При безвозмездной передаче объекта НМА плательщиком НДС является сторона, его передающая. При этом передающая сторона должна составить счет-фактуру и отразить его в книге продаж. Счет-фактура при безвозмездной передаче объекта НМА выписывается на рыночную стоимость этого объекта.

Таблица 9.5

Бухгалтерские записи по учету выбытия нематериальных активов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
Продажа нематериальных активов			
1	Отражена договорная стоимость реализуемых НМА (включая НДС)	62	91/1
2	Отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя	91/2	68
3	Поступление платежа от покупателя	51	62
4	Отражена сумма расходов, связанных с продажей НМА	91/2	76,50, и др.
5	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
6	Списана остаточная стоимость НМА	91/2	04
Безвозмездная передача нематериальных активов			
1	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
2	Списана остаточная стоимость НМА	91/2	04
3	Отражена сумма НДС, подлежащая уплате передающей стороной	91/2	68
4	Отражена сумма расходов, связанных с безвозмездной передачей (без НДС)	91/2	76,60
Передача НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации			
1	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
2	Списана остаточная стоимость НМА	91/2	04
3	Отражена передача НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации по согласованной стоимости	58	91/1

Пример

ООО «Юлий» реализовало исключительное право на объект нематериального актива, числящийся у него в учете. Первоначальная стоимость объекта составляла 42 900 руб., начисленная сумма

амортизации, отраженная на счете 05, – 16 500 руб. Актив был реализован за 46 800 руб.

Задание. Отразить в учете данные операции.

Алгоритм решения

1. Составляем бухгалтерские проводки по продаже актива:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»), Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» – на сумму продажной стоимости нематериального актива – 46 800 руб.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость – 7139 руб.

2. Отражаем в учете списание сумм амортизационных отчислений и остаточной стоимости:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов», Кредит 04 «Нематериальные активы» – на сумму начисленной амортизации – 16 500 руб.;

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», Кредит 04 «Нематериальные активы» – на сумму остаточной стоимости актива – 26 400 руб. (42 900 руб. – 16 500 руб.).

3. Определяем финансовый результат от продажи нематериального актива.

Сопоставлением оборотов по ДТ и Кт счета рассчитываем результат от продажи: 46 800 руб. – 7139 руб. – 26 400 руб. = 13 261 руб.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», Кредит 99 «Прибыли и убытки» – на сумму прибыли от продажи нематериального актива – 13 261 руб.

Инвентаризация нематериальных активов

Проведение инвентаризации объектов НМА осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, которые должны применяться с учетом Постановления Госкомстата России от 18.08.1998 года № 88. Инвентаризация нематериальных активов осуществляется инвентаризационными комиссиями при обязательном участии лиц, ответственных за сохранность документов, удостоверяющих право

организации на нематериальные активы. При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- 1) наличие документов, подтверждающих права организации на их использование;
- 2) правильность и своевременность отражения нематериальных активов в учете.

Для оформления данных инвентаризации нематериальных активов применяется **инвентаризационная опись нематериальных активов** (форма № ИНВ-1а). Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии и лицом, ответственным за сохранность документов, удостоверяющих права организации на нематериальные активы. Один экземпляр передается в бухгалтерию, а второй остается у ответственного за сохранность документов лица.

До начала инвентаризации от каждого лица или группы лиц, отвечающих за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, берется расписка. Для отражения результатов инвентаризации нематериальных активов, по которым выявлены отклонения от учетных данных, применяется **«Сличительная ведомость результатов инвентаризации нематериальных активов»** (форма № ИНВ-18). Она составляется бухгалтером в двух экземплярах, один из которых хранится в бухгалтерии, второй передается лицу, ответственному за сохранность документов, удостоверяющих права организации на нематериальные активы. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте понятие нематериальных активов и назовите их виды.
2. Назовите принципы организации учета нематериальных активов организации.
3. Какие нормативные акты регулируют учет нематериальных активов?
4. Каков порядок оформления первичной документации по учету нематериальных активов организации?

5. Каковы особенности синтетического и аналитического учета нематериальных активов организации?
6. Назовите основные проводки по учету нематериальных активов организации.
7. Какую функцию выполняет счет «Вложения во внеоборотные активы» при учете нематериальных активов организации?
8. Назовите первичные учетные документы, на основании которых принимаются к учету нематериальные активы организации.
9. Какие виды стоимостей нематериальных активов организации вы знаете?
10. Какие способы исчисления амортизации при учете нематериальных активов вы знаете?
11. Какие способы исчисления амортизации при учете нематериальных активов относят к «ускоренной амортизации»?
12. Назовите особенности учета амортизационных отчислений при учете нематериальных активов.
13. Какие первичные учетные регистры по учету амортизации нематериальных активов вы знаете?
14. Назовите особенности проведения инвентаризации нематериальных активов и отражения ее в учете.

Тесты к главе 9

1. Нематериальные активы – это объекты учета:

- 1) не обладающие материально-вещественной формой, но приносящие постоянно или длительное время доход;
- 2) приносящие постоянно или длительное время доход;
- 3) имеющие высокую стоимость.

2. Нематериальные активы отличаются от основных средств:

- 1) большим сроком службы;
- 2) отсутствием материально-вещественной формы;
- 3) способом перенесения стоимости на произведенный продукт, выполненные работы, оказанные услуги.

3. В составе нематериальных активов не учитываются:

- 1) исключительные права на программный продукт;
- 2) патенты;

- 3) расходы по организации предприятия;
- 4) «цена фирмы»;
- 5) расходы на приобретение лицензии.

4. Первоначальной стоимостью нематериальных активов, приобретенных за плату, является:

- 1) сумма, уплаченная продавцу;
- 2) рыночная стоимость;
- 3) сумма фактических затрат на приобретение.

5. Состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость нематериальных активов, зависит:

- 1) от варианта поступления в организацию;
- 2) учетной политики организации;
- 3) решения руководителя;
- 4) назначения объекта.

6. Экспертная оценка в качестве первоначальной стоимости применяется:

- 1) для патентов;
- 2) программных продуктов;
- 3) безвозмездно полученных нематериальных активов.

7. Нематериальные активы, поступающие в организации как вклад в уставный капитал, оценивают:

- 1) по сумме фактических затрат на приобретение;
- 2) остаточной стоимости;
- 3) договорной стоимости.

8. Инвентарной стоимостью нематериальных активов является:

- 1) покупная стоимость;
- 2) расходы по доведению их до состояния, пригодного к использованию;
- 3) покупная стоимость объекта вместе с расходами по доведению их до состояния, пригодного к использованию.

9. Амортизация по нематериальным активам в бухгалтерии начисляется:

- 1) в соответствии с решением руководителя;

- 2) по законодательству;
- 3) в течение 10 лет.

10. При расчете норм амортизации по нематериальным активам линейным методом во внимание принимают:

- 1) их первоначальную стоимость и срок полезного использования;
- 2) остаточную стоимость и срок полезного использования;
- 3) время полезного использования;
- 4) объем выпущенной продукции.

11. При начислении амортизации, исходя из способа уменьшаемого остатка, во внимание принимают:

- 1) первоначальную стоимость объекта;
- 2) остаточную стоимость и срок полезного использования;
- 3) срок полезного использования;
- 4) место эксплуатации.

12. Списание остаточной стоимости проданного объекта нематериальных активов отражается в составе:

- 1) убытков организации;
- 2) расходов по прочим операциям;
- 3) затрат на производство.

13. При досрочном выбытии нематериальных активов остаточная стоимость учитывается в составе:

- 1) резервного фонда;
- 2) нераспределенной прибыли;
- 3) прочих расходов.

14. Нематериальные активы – это:

- 1) денежные средства;
- 2) лицензии;
- 3) ноу-хау.

15. Одинаковые варианты начисления амортизации по нематериальным активам в бухгалтерском и налоговом учетах:

- 1) нелинейный вариант;
- 2) по остаточной стоимости;
- 3) пропорционально сумме чисел лет полезного использования;
- 4) линейный вариант.

16. По нематериальным активам в целях бухгалтерского учета, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете:

- 1) на 10 лет;
- 2) 20 лет;
- 3) амортизация не начисляется.

17. Нематериальные активы, поступившие по договору дарения, принимаются к учету организацией:

- 1) по фактическим затратам на приобретение;
- 2) согласованной стоимости;
- 3) рыночной стоимости;
- 4) стоимости, указанной передающей стороной.

18. Бухгалтерская запись Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 05 «Амортизация нематериальных активов» отражает:

- 1) списание нематериальных активов;
- 2) начисление амортизации;
- 3) продажу нематериальных активов.

19. В составе нематериальных активов учитывается:

- 1) положительная деловая репутация;
- 2) отрицательная деловая репутация;
- 3) положительная и отрицательная деловая репутация.

20. Поступление нематериальных активов за плату и их принятие к учету отражается записью:

- 1) Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 2) Дт 04 «Нематериальные активы» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 3) Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 75 «Расчеты с учредителями».

Глава 10. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Определение материально-производственных запасов

1. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01, утверждено Приказом Министерства финансов РФ № 44н от 09.06.2001 г.) материально-производственные запасы (МПЗ) – часть имущества:

- используемая в качестве сырья, материалов при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, предназначенных для продажи;
- используемая для управленческих нужд организации.

К МПЗ относят активы, которые служат менее года (табл. 10.1).

Таблица 10.1

Состав материально-производственных запасов

Вид МПЗ	Характеристика
Материалы	Предметы труда, обеспечивающие производственный процесс предприятия, в котором они используются однократно. Целиком потребляются в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции
Инвентарь и хозяйственные принадлежности	Часть МПЗ, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев
Готовая продукция	Часть МПЗ, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса
Товары	Часть МПЗ, приобретенная у юридических лиц с целью их продажи или перепродажи без дополнительной обработки

Учет материалов

Для учета движения материалов используется типовая документация, отдельные формы которой представлены в табл. 10.2.

Таблица 10.2

Вид документа	Назначение документа
Ф. М-4 Приходный ордер	Отражение поступления материалов на склад. Оформляется один экземпляр в день поступления на все количество поступивших материалов
Ф. М-7 Акт о приемке материалов	Применяется для оформления поступивших материальных ценностей без платежных документов (неотфактурованные поставки) и в случае расхождений с документами поставщика. Составляется в двух экземплярах

Вид документа	Назначение документа
Ф. М-11 Требование-накладная	Для отражения внутреннего перемещения материалов, поступления на склад отходов производства
Ф. М-8 Лимитно-заборная карта	Расход материалов со склада на производственные и хозяйственные нужды. Используются при постоянном, систематическом отпуске материалов. Выписываются в двух экземплярах: один на склад, другой – получателю, в цех
Ф. М-15 Накладная на отпуск материалов на сторону	Для отпуска материалов сторонним организациям. Выписываются в двух экземплярах. Один остается на складе, другой передается получателю

Оценка материалов

Материалы принимаются к учету по фактической себестоимости, включающей суммы фактических затрат, непосредственно связанных с приобретением, транспортно-заготовительными расходами (ТЗР) и доведением материалов до состояния возможного использования, за вычетом НДС и других возмещаемых налогов.

Под транспортно-заготовительными расходами понимаются затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию.

Суммы ТЗР распределяются между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процент ТЗР, а затем умножают его на стоимость израсходованных материалов и оставшихся на складе.

$$\% \text{ ТЗР} = \frac{\text{Сумма ТЗР н.м} + \text{Сумма ТЗР пост. материалов за м.} \times 100\%}{Y_{\text{цн}} + Y_{\text{цп}}},$$

где $Y_{\text{цн}}$ – стоимость материалов на начало месяца по учетной цене; $Y_{\text{цп}}$ – стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетной цене; ТЗР н.м. – транспортно-заготовительные расходы на начало месяца.

Оценка материалов и бухгалтерские записи в зависимости от способа поступления представлены в табл. 10.3.

Ежемесячно бухгалтерия определяет сумму транспортно-заготовительных расходов, представляющую собой разницу меж-

ду фактической себестоимостью материалов и стоимостью их по учетной цене.

Таблица 10.3

№ п/п	Способ поступления	Дт	Кт	Оценка, руб.
1	Вклад в уставный капитал	10	75-1	Согласованная стоимость
2	Безвозмездное поступление	10	98-2	Рыночная стоимость
3	Поступление неучтенных материалов	10	91-1	Рыночная стоимость
4	Покупка материалов Учтен НДС по приобретенным материалам	10 19	60 60	Договорная стоимость НДС
5	Производство материалов собственными силами	10	20, 23	Фактические затраты

Методы учета заготовления материалов

Формирование фактической себестоимости материалов может осуществляться следующими способами:

- а) фактическая себестоимость формируется непосредственно на счете 10 «Материалы». Данный способ применяется на предприятиях с небольшим количеством поставок материалов за период и небольшой номенклатурой используемых материалов;
- б) с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Порядок формирования бухгалтерских записей указанных методов учета заготовления материалов представлен в табл. 10.4.

Таблица 10.4

Методы учета заготовления материалов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
а	Отражена покупная стоимость материалов на основании документов поставщика	10	60
	Отражены транспортные расходы по приобретению материалов	10	76
	Отражены расходы по оплате услуг посреднической организации	10	76
	Начислены проценты за банковский кредит, использованный на покупку материалов	10	66

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
б	Отражены затраты, связанные с приобретением материалов, на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков	15	60, 76
	Оприходование материалов, фактически поступивших на склад по учетным ценам	10	15
	Отражена разница между фактической себестоимостью приобретения и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам (фактическая стоимость больше стоимости по учетным ценам)	16	15
	Списана в производство сумма выявленных отклонений	20	16
	Отражена разница между фактической себестоимостью приобретения и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам (фактическая стоимость меньше стоимости по учетным ценам)	15	16
	Сторнированы суммы списанных в производство материалов на сумму выявленных отклонений	20	16

Остаток на счете 15 на конец месяца показывает наличие материалов в пути. Использовать счет 15 для учета заготовительных операций или вести его на счете 10 «Материалы», решает само предприятие при выборе учетной политики на предстоящий год.

Пример

ООО «Синус» приобрело сырье, необходимое для производства продукции. В соответствии с документами поставщика стоимость сырья 302 670 руб. (в том числе НДС – 46 170 руб.). Доставка сырья, согласно документам транспортной компании, – 28 025 руб. (в том числе НДС – 4275 руб.). Сырье оприходовано на склад. Расчет с поставщиком и транспортной компанией произведен полностью.

Согласно учетной политике предприятия фактическая себестоимость материалов формируется на счете 10 «Материалы».

Задание. Отразить на счетах хозяйственные операции.

Алгоритм решения

На основании хозяйственных операций составляем бухгалтерские проводки.

1. Отражаем оприходование материалов на склад:

Дебет 10 «Материалы», Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму стоимости приобретенного сырья без НДС – 256 500 руб.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС, отраженную в документах поставщика, – 46 170 руб.

Дебет 10 «Материалы», Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму стоимости услуг транспортной компании – 23 750 руб.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС – 4275 руб.

2. Отражаем в учете расчеты с поставщиками за полученные материалы:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Кредит 51 «Расчетные счета» – на сумму денежных средств, перечисленных поставщику материалов, – 302 670 руб.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Кредит 51 «Расчетные счета» – на сумму денежных средств, перечисленных транспортной компании, – 28 025 руб.

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – на сумму НДС, подлежащего вычету, – 50 445 руб. (46 170 руб. + 4275 руб.).

Пример

Учетной политикой организации предусмотрено использование счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», т. е. материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по учетным ценам.

ООО «Синус» приобрело сырье, необходимое для производства продукции. В соответствии с документами поставщика стоимость сырья 302 670 руб. (в том числе НДС – 46 170 руб.). Учетная стоимость приобретаемого сырья составила 234 000 руб. Сырье оприходовано на склад. Расчет с поставщиком и транспортной компанией произведен полностью.

Задание. Отразить на счетах хозяйственные операции.

Алгоритм решения

1. Отражим затраты по приобретению материалов:

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму стоимости сырья – 256 500 руб.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС – 46 170 руб.

2. Отражаем оприходование материалов на склад по учетным ценам и отклонение от учетной стоимости:

Дебет 10 «Материалы», Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – на сумму учетной стоимости сырья – 234 000 руб.

Дебет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – на сумму разницы между фактической себестоимостью приобретенного сырья и его стоимостью по учетным ценам – 22 500 руб. (256 500 руб. – 234 000 руб.).

3. Отражаем в учете расчеты с поставщиками за полученные материалы:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Кредит 51 «Расчетные счета» – на сумму денежных средств, перечисленных поставщику материалов, – 302 670 руб.

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – на сумму НДС, подлежащего вычету, – 46 170 руб.

Оценка материалов при отпуске в производство

В процессе приобретения и заготовления материалов стоимость даже одноименных материалов от одних и тех же поставщиков может изменяться, а от различных – тем более. Для упорядочения процесса учета при отпуске материалов в производство установлены следующие способы списания материалов, представленные в табл. 10.5.

Методы оценки материалов при отпуске в производство

№ п/п	Метод оценки	Порядок расчета стоимости
1	По стоимости каждой единицы	Этот метод применяется для уникальных материалов (кристаллы, самородки)
2	По средней себестоимости	Средняя цена (Ц _{ср}) рассчитывается по формуле $Ц_{ср} = \frac{С_{нач} + С_{пост}}{К_{нач} + К_{пост}},$ где С _{нач} – стоимость остатка материалов на начало отчетного периода; С _{пост} – стоимость поступивших материалов на момент определения средней цены; К _{нач} – количество материалов на начало отчетного периода; К _{пост} – количество поступивших материалов на момент определения средней цены. Стоимость отпущенных в производство материалов (С _{отп}) определяется по формуле $С_{отп} = Ц_{ср} \times К_{отп},$ где К _{отп} – количество отпущенных материалов
3	По стоимости первых поставок (ФИФО)	Запасы, первыми отпускаемые в производство, должны быть оценены по стоимости первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца

Пример

ООО «Аксиома» приобрело материалы одного наименования по учетным ценам в течение месяца (без учета НДС):

2 апреля – 45 единиц по 1500 руб.;

11 апреля – 20 единиц по 1000 руб.;

28 апреля – 54 единицы по 1600 руб.

В апреле израсходовано на производство продукции 49 единиц материалов.

Задание. Определить материальные затраты предприятия за апрель, используя: 1) методы ФИФО, 2) средней себестоимости. Составить бухгалтерские проводки.

Алгоритм решения

I. Определяем стоимость израсходованных материалов по средней себестоимости.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы)

запасов на их количество, соответственно складывающимся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в течение месяца.

1. Определим количество и стоимость материалов, поступивших в апреле:

$$45 \text{ единиц} \times 1500 \text{ руб.} = 67\,500 \text{ руб.};$$

$$20 \text{ единиц} \times 1000 \text{ руб.} = 20\,000 \text{ руб.};$$

$$54 \text{ единицы} \times 1600 \text{ руб.} = 86\,400 \text{ руб.}$$

Общая стоимость поступивших материалов составила 173 900 руб.

$$(67\,500 \text{ руб.} + 20\,000 \text{ руб.} + 86\,400 \text{ руб.})$$

$$45 \text{ ед.} + 20 \text{ ед.} + 54 \text{ ед.} = 119 \text{ ед.}$$

2. Определим среднюю себестоимость единицы материалов:

$$173\,900 \text{ руб.} : 119 \text{ ед.} = 1461,34 \text{ руб.}$$

3. Определим стоимость материалов, списываемых на производство:

$$49 \text{ ед.} \times 1461,34 \text{ руб.} = 71\,605,66 \text{ руб.}$$

4. Стоимость остатка материалов на 1 мая:

остаток составил 70 ед. на сумму:

$$173\,900 \text{ руб.} - 71\,605,66 \text{ руб.} = 102\,294,34 \text{ руб.}$$

5. Отражаем в учете расход материалов в производство:

Дебет 20 «Основное производство», Кредит 10 «Материалы» – на сумму стоимости материалов, отпущенных в производство, – 71 605,66 руб.

II. Определим стоимость израсходованных материалов по способу ФИФО.

При способе ФИФО применяют правило: первая партия на приход, вторая – в расход. Это означает, что, независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т. д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

1. Определим стоимость материалов, поступивших в апреле:

$$45 \text{ единиц} \times 1500 \text{ руб.} = 67\,500 \text{ руб.};$$

$$20 \text{ единиц} \times 1000 \text{ руб.} = 20\,000 \text{ руб.};$$

$$54 \text{ единицы} \times 1600 \text{ руб.} = 86\,400 \text{ руб.}$$

2. Определим стоимость материалов, списываемых на производство:

$$45 \text{ шт.} \times 1500 \text{ руб.} + 4 \text{ шт.} \times 1000 \text{ руб.} = 67\,500 \text{ руб.} + 4000 \text{ руб.} = 71\,500 \text{ руб.}$$

3. Стоимость остатка материалов на 1 мая:

$$70 \text{ шт.} \times 1000 \text{ руб.} = 70\,000 \text{ руб.}$$

4. Отражаем в учете расход материалов в производство:

Дебет 20 «Основное производство», Кредит 10 «Материалы» — на сумму стоимости материалов, отпущенных в производство, — 71 500 руб.

Учет выбытия материалов

Отпуск материалов на сторону (продажа, списание, безвозмездная передача) оформляется на основании договоров, нарядов и письменного разрешения руководителя предприятия путем выписки накладной на отпуск материалов на сторону (Ф. М-15).

Бухгалтерские записи по выбытию материалов представлены в табл. 10.6.

Таблица 10.6

Учет выбытия материалов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
Продажа материалов при расчете денежными средствами			
1	Отгружены материалы покупателю	91-2	10
2	Задолженность покупателя по оплате материалов по продажной цене, в т.ч. НДС	62	91-1
3	НДС на продажную стоимость материалов	91-2	68
4	Оплачен счет покупателем за материалы	51	62
5	Выявлена прибыль от продажи материалов	91-9	99
Продажа материалов по договорам, предусматривающим оплату не денежными средствами			
1	Отгружены материалы покупателю	62	91-1
2	Списана стоимость материалов	91-2	10
3	Начислен НДС на отгруженные товары (работы, услуги)	91-2	68
4	Получены товары в счет оплаты задолженности по продаже материалов по покупной цене товаров, в том числе НДС	60	62
5	Оприходованы полученные товары по покупной цене без НДС	10, 41	60

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
6	НДС на оприходованные товары по покупной цене товаров	19	60
7	Принят к возмещению НДС по полученным товарам после фактической оплаты и оприходования товаров по покупной цене	68	19
Передача материалов в виде вклада в уставный капитал другой организации			
1	Отгружены материалы учреждаемой организации	91	10
2	Отражена передача материалов в качестве вклада в уставный капитал другой организации (по оценочной стоимости)	58	91
3	Определен финансовый результат (прибыль)	91	99
Безвозмездная передача материалов			
1	Отгружены материалы потребителю	91	10
2	Начислен НДС на рыночную стоимость материалов	91	68
3	Выявлен убыток от безвозмездной передачи материалов	99	91

Отпуск на сторону и пропуск оформляются при предъявлении получателем материалов доверенности на получение ценностей, заполненных в установленном порядке.

Списываются материалы: пришедшие в негодность по истечении сроков хранения; морально устаревшие; при выявлении недостатков, хищений и порчи. Комиссия с участием материально ответственных лиц, составляет акт на списание, который подписывает руководитель организации.

Пример

ООО «Крокус» приняло решение о продаже неликвидных материалов. Договорная стоимость продажи 16 815 руб. (в том числе НДС – 2565 руб.). Стоимость материалов, по данным бухгалтерского учета, – 12 500 руб.

Задание. Составить бухгалтерские проводки.

Алгоритм решения

1. Отражаем в учете выручку от продажи материалов:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» – на сумму договорной стоимости материалов – 16 815 руб.

2. Принимаем к учету расходы, связанные с продажей неликвидных материалов:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму НДС – 2565 руб.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», Кредит 10 «Материалы» – на сумму стоимости материалов – 12 500 руб.

3. Рассчитываем результат, полученный от продажи:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», Кредит 99 «Прибыли и убытки» – на сумму прибыли от продажи материалов – 1750 руб.

(16 815 руб. – 2 565 руб. – 12 500 руб.).

4. Делаем запись в учете по расчетам с покупателями:

Дебет 51 «Расчетные счета», Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму полученной выручки от продажи материалов – 16 815 руб.

Инвентаризация материалов

Положение о бухгалтерском учете и отчетности обязывает предприятия проводить инвентаризацию товарно-материальных ценностей:

- не менее одного раза в год по состоянию на 1 октября отчетного года с целью объективного отражения состояния этих средств в годовом отчете;
- при смене материально ответственных лиц;
- при стихийных бедствиях;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления и порчи имущества;
- при реорганизации и ликвидации организации и др.

Основная цель инвентаризации – выявление фактического наличия товарно-материальных ценностей в натуральном и стоимостном выражении.

Инвентаризация материалов осуществляется инвентаризационной комиссией, состоящей из компетентных лиц, назначаемая приказом руководителя предприятия при обязательном участии материально ответственного лица.

Комиссия устанавливает характер, причины выявленных расхождений или порчи материалов и определяет порядок регулирования разниц и возмещения потерь.

Порядок отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации представлен в табл. 10.7.

Таблица 10.7

Бухгалтерские записи результатов инвентаризации

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Выявлена сумма недостачи материалов	94	10
2	Недостачи материалов в пределах норм естественной убыли списывают на издержки производства и обращения	20, 26, 44	94
3	Недостачи сверх норм естественной убыли списывают на виновных лиц	73-2	94
4	Отражена разница между фактической себестоимостью материалов и их стоимостью по рыночным ценам	73-2	98-4
5	Списание суммы разницы между фактической себестоимостью и стоимостью по рыночным ценам по мере погашения задолженности	98-4	91-1
6	Отражено списание суммы недостач при отсутствии конкретных виновников	91-2	94
7	Отражено списание сумм недостач и потерь в связи с чрезвычайными обстоятельствами	91-2	94
8	Оприходование излишков, выявленных при инвентаризации	10	91-1

Учет товаров

Торговые организации осуществляют оптовую или розничную продажу товаров. Принятие товаров к учету на основании документов поставщиков отражается на счете 41 «Товары».

Предприятия оптовой торговли должны учитывать товары только по покупным ценам, т. е. без использования счета 42 «Торговая наценка».

Организации розничной торговли могут учитывать товары как по покупным ценам, так и по продажным с учетом торговой наценки. Способ учета товаров должен быть закреплен учетной политикой организации.

Оборот по дебету счета 41 показывает общую стоимость товаров, поступивших в торговое предприятие, обороты по кредиту –

выбытие товаров, дебетовое сальдо отражает остаток товаров на начало и конец отчетного периода.

При списании товаров со склада торгового предприятия с целью их продажи используется счет 90 «Продажи». Списываются реализованные товары в оптовой торговле по покупной стоимости, а в розничной торговле – по продажной стоимости.

Синтетический учет расходов торговой организации ведется на счете 44 «Расходы на продажу». По дебету счета 44 «Расходы на продажу» собираются все произведенные расходы, а по кредиту отражается их списание.

В конце отчетного периода издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары, списываются на счет 90 «Продажи». В торговых организациях подлежат распределению между реализованными и нереализованными товарами только расходы на транспортировку.

Основные бухгалтерские записи по учету товаров представлены в табл. 10.8.

Таблица 10.8

Бухгалтерские записи по учету товаров

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Поступление товаров от поставщиков	41	60
2	НДС на стоимость поступивших товаров	19	60
3	Отражена разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (при учете по продажным ценам) Скидки – красным сторно, наценки – дополнительной записью	41	42
4	Отгрузка товаров в оптовой торговле	62	90-1
5	Продажа товаров в розничной торговле	50	90-1
6	Списание реализованных товаров в оптовой торговле по покупной стоимости, в розничной – по продажной стоимости	90-2	41
7	Списание сумм торговой наценки, относящейся к реализованным товарам в розничной торговле (методом красное сторно, включая НДС)	90-2	42
Учет издержек обращения			
1	Амортизация основных средств, нематериальных активов	44	02, 05

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
2	Списание материалов, израсходованных на упаковку и хранение товара	44	10
3	Начисление налогов	44	68
4	Начисление заработной платы работникам торгового предприятия	44	70
5	Начисления страховых взносов во внебюджетные фонды	44	69
6	Списание недостач и потерь в пределах норм естественной убыли	44	94
7	Образование резервов на оплату отпусков, ремонт основных средств	44	96
8	Списание расходов на продажу при определении финансового результата	90-2	44
9	Определение финансового результата (прибыль) (убыток)	90-9	99
		99	90-9

Пример

Торговая фирма заключила с ООО «Хлеб-Ресурс» договор на поставку партии товара. Согласно договору стоимость закупаемых товаров – 344 560 руб. (в том числе НДС – 52 560 руб.).

Товар получен торговой организацией в полном объеме. Денежные средства в оплату товара перечислены на расчетный счет поставщика.

Задание. Оразить в учете операции по учету товара.

Алгоритм решения

Дебет 41 «Товары», Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму стоимости полученного товара – 344 560 руб.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС – 52 560 руб.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Кредит 51 «Расчетные счета» – на сумму денежных средств, перечисленных поставщику в счет оплаты товара, – 344 560 руб.

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – на сумму НДС, подлежащего вычету, – 52 560 руб.

Пример (Продажа товаров, учитываемых по покупным ценам)

Торговая фирма ООО «Хлеб-Ресурс» продала товар на сумму 221 250 руб. (в том числе НДС – 33 750 руб.). Учетная стоимость реализованного товара – 137 500 руб. Расходы организации на продажу товара составили 18 750 руб. Денежные средства за товар поступили на расчетный счет торговой фирмы.

Задание. Составить проводки по учету продажи товаров.

Алгоритм решения

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» – на сумму полученной выручки от продажи товара – 221 250 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», Кредит 68 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» – на сумму НДС, начисленного с объема реализации, – 33 750 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», Кредит 41 «Товары» – на сумму учетной стоимости реализованного товара – 137 500 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», Кредит 44 «Расходы на продажу» – на сумму расходов на продажу – 18 750 руб.

Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму денежных средств, полученных от покупателей за оплату товара, – 221 250 руб.

Рассчитаем результат от продажи товара:

221250 руб. – 33750 руб. – 137500 руб. – 18750 руб. = 31250 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж», Кредит 99 «Прибыли и убытки» – на сумму прибыли от продажи товара – 31 250 руб.

Учет готовой продукции

1. Готовая продукция и ее оценка

Готовая продукция – это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам, принятые на склад заказчиком.

Продукция, не прошедшая все операции обработки или не укомплектованная, а также не сданная на склад, числится в учете в составе незавершенного производства.

Способы оценки готовой продукции представлены в табл. 10.9

Таблица 10.9

Оценка готовой продукции

№ п/п	Способ оценки	Область применения
1	По фактической производственной себестоимости (полной и неполной)	Применяется при единичном мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры
2	По нормативной себестоимости (полной и неполной)	В отраслях с массовым и серийным характером производства и большой номенклатурой готовой продукции. Достоинство данного способа оценки – в обеспечении единства оценки в планировании и учете
3	По договорной стоимости	Применяются при стабильности таких цен

2. Учет выпуска готовой продукции

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляется на активном счете 43 «Готовая продукция». Он используется организациями отраслей материального производства.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования и с использованием счета 40 «Выпуск продукции» (табл. 10.10).

Таблица 10.10

Бухгалтерские записи по учету выпуска готовой продукции

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
Учет выпуска готовой продукции без использования счета 40			
1	Оприходование готовой продукции по учетным ценам	43	20
2	Списание отклонения фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам (дополнительная запись)	43 с/с отклонение	20
3	Списание отклонения фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам (красное сторно)	43 с/с отклонение	20
Учет выпуска готовой продукции с использованием счета 40			
1	Отражен выпуск продукции по фактической производственной себестоимости	40	20

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
2	Оприходование готовой продукции на склад по нормативной или плановой себестоимости	43	40
3	Отражение превышения величины фактической производственной себестоимости продукции над ее нормативной (плановой) величиной (перерасход)	90	40
4	Сторно на величину превышения нормативной (плановой) себестоимости над фактической производственной себестоимостью (экономия)	90	40

При первом варианте готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. А аналитический учет отдельных видов продукции осуществляют по учетным ценам, с выделением отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам.

Учетная цена – «твердая», постоянная цена, не меняющаяся в течение месяца. При таком подходе стоимость готовой продукции на складе в течение указанного периода стабильна для каждого вида номенклатуры продукции и отражается по кредиту счета 40 в корреспонденции со счетом 43.

При втором варианте синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 «Готовая продукция» по нормативной или плановой себестоимости.

Счет 40 «Выпуск продукции» сальдо на отчетную дату не имеет и закрывается ежемесячно, поэтому данный счет в балансе не отражается.

Пример

ООО «Прогресс» ведет бухгалтерский учет готовой продукции по фактической производственной себестоимости. В отчетном периоде фактическая производственная себестоимость готовой продукции, сформированная на счете 20 «Основное производство», составила 245 000 руб.

Задание. Отразить операцию принятия готовой продукции на склад.

Алгоритм решения

Дебет 43 «Готовая продукция», Кредит 20 «Основное производство» – на сумму фактической производственной себестоимости готовой продукции – 245 000 руб.

Если ООО «Прогресс» будет учитывать готовую продукцию по нормативной себестоимости (нормативная себестоимость готовой продукции, выпущенной в течение месяца, составила 325 000 руб., а фактическая себестоимость – 365 000 руб.), то в учете будут отражены следующие операции:

Дебет 43 «Готовая продукция», Кредит 20 «Основное производство» – на сумму нормативной себестоимости готовой продукции – 325 000 руб.

Рассчитываем отклонение между фактической и нормативной себестоимостью:

$$365\ 000\ \text{руб.} - 325\ 000\ \text{руб.} = 40\ 000\ \text{руб.}$$

Дебет 43 «Готовая продукция», субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости», Кредит 20 «Основное производство» – на сумму разницы между фактической и нормативной себестоимостью готовой продукции – 40 000 руб.

Рассмотрим эту же ситуацию, но с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В учете будут сделаны следующие записи:

Дебет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», Кредит 20 «Основное производство» – на сумму фактической производственной себестоимости готовой продукции – 365 000 руб.

Дебет 43 «Готовая продукция», Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – на сумму нормативной себестоимости готовой продукции – 325 000 руб.

Отклонение между фактической и нормативной себестоимостью на сумму 40 000 руб. в дальнейшем будет списано на счет 90 «Продажи»:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – на сумму разницы между фактической и нормативной себестоимостью готовой продукции – 40 000 руб.

3. Учет продажи готовой продукции

Продажа готовой продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю. Под реализацией товаров, продукции, работ и услуг организацией понимается передача на возмездной основе права собственности на продукцию, а также результатов выполненных работ или услуг одним лицом другому лицу.

Бухгалтерские записи по учету продажи готовой продукции, работ, услуг представлены в табл. 10.11.

Таблица 10.11

Бухгалтерский учет продажи готовой продукции

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
Учет продажи продукции по мере оплаты покупателем расчетных документов			
1	Отгружена готовая продукция покупателю	45	43
2	Оплачена отгруженная продукция покупателями	51	62
3	Начислен НДС	90/3	68
4	Списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции	90/2	45
5	Отражена выручка от продажи	62	90/1
Учет продажи продукции по мере отгрузки и предъявления расчетных документов покупателю			
1	Отгружена готовая продукция и предъявлены покупателю расчетные документы по продажной цене	62	90/1
2	Начислен НДС по отгруженной продукции	90/3	68
3	Списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции	90/2	43
4	Оплачена отгруженная продукция покупателями	51	62

При установлении отпускных цен и заключении договоров указывается франко-место, т. е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. Например, франко-станция назначения означает, что расходы по доставке продукции покупателю оплачивает поставщик, и они включаются в отпускную цену.

Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в вагоны. Все остальные расходы по перевозке готовой продукции должны оплачиваться покупателем.

Пример

ООО «Авангард» отгружена продукция покупателю на сумму 34 928 руб. (в том числе НДС – 5328 руб.). Себестоимость отгруженной продукции – 23 680 руб. Расходы на затаривание продукции на складе организации составили 2664 руб.

Задание. Составить бухгалтерские проводки по продаже готовой продукции.

Алгоритм решения

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» – на сумму договорной стоимости отгруженной продукции – 34 928 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму НДС – 5328 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», Кредит 43 «Готовая продукция» – на сумму себестоимости готовой продукции – 23 680 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», Кредит 44 «Расходы на продажу» – на сумму расходов на затаривание продукции на складе организации – 2664 руб.

Рассчитаем полученный результат от продажи продукции:

$34\,928 \text{ руб.} - 5328 \text{ руб.} - 23\,680 \text{ руб.} - 2664 \text{ руб.} = 3256 \text{ руб.}$

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж», Кредит 99 «Прибыли и убытки» – на сумму прибыли от продажи продукции – 3256 руб.

Отражаем расчеты с покупателями:

Дебет 51 «Расчетные счета», Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму полученной выручки от продажи материалов – 34 928 руб.

Документы по учету продажи

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска со склада служат приказы-накладные отдела маркетинга

(оформляются в двух экземплярах), в которые включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск готовой продукции.

На основании приказа-накладной бухгалтерия выписывает платежное требование для расчетов с покупателями через банк и счет-фактуру. На основании счета-фактуры начисляется НДС, подлежащий уплате в бюджет. Покупателю товаров счет-фактура необходим для возмещения НДС из бюджета. Счета-фактуры выписываются в двух экземплярах: один остается у организации, продавшей товар, второй передается покупателю.

Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте понятие и дайте характеристику материально-производственным запасам в соответствии с их классификацией.
2. Назовите принципы организации учета материально-производственных запасов организации.
3. Какие нормативные акты регулируют учет материально-производственных запасов?
4. Каков порядок оформления первичной документации по учету материально-производственных запасов организации?
5. Каковы особенности синтетического и аналитического учета материально-производственных запасов организации?
6. Назовите основные проводки по учету готовой продукции организации.
7. Какую функцию выполняет счет 90 «Продажи»?
8. Как определить финансовый результат от обычных видов деятельности?
9. Назовите виды оценки готовой продукции и товара.
10. Как отражаются в учете недостачи и потери от порчи материальных ценностей?
11. Какие хозяйственные операции могут возникнуть при учете товаров в организации?
12. Как учитываются в бухгалтерской отчетности готовая продукция и товары?

Тесты к главе 10

1. При оплате по счету-фактуре поставщика поступивших на склад организации материалов делаются бухгалтерские записи:

- 1) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета»;
- 2) Дт 10 «Материалы» Кт 51 «Расчетные счета»;
- 3) Дт 10 «Материалы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

2. Поступление покупных полуфабрикатов отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт 10 «Материалы» Кт 20 «Основное производство»;
- 2) Дт 10 «Материалы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 3) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета».

3. При отражении суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным материалам составляется бухгалтерская запись:

- 1) Дт 10 «Материалы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 2) Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 3) Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам».

4. Результат от продажи материалов определяется на счете:

- 1) 98 «Доходы будущих периодов»;
- 2) 90 «Продажи»;
- 3) 91 «Прочие доходы и расходы».

5. Безвозмездно полученные материалы отражаются бухгалтерской записью:

- 1) Дт 86 «Целевое финансирование» Кт 98 «Доходы будущих периодов»;
- 2) Дт 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 3) Дт 10 «Материалы» Кт 98 «Доходы будущих периодов».

6. Для учета товарно-материальных ценностей используются измерители:

- 1) трудовой;
- 2) натуральный;
- 3) стоимостной;
- 4) натуральный и стоимостной.

7. Из перечисленных реквизитов первичного документа не является обязательным:

- 1) наименование организации;
- 2) дата составления документа;
- 3) номер расчетного счета.

8. Излишки товаров на складе, выявленные при инвентаризации, отражаются бухгалтерской записью:

- 1) Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 41 «Товары»;
- 2) Дт 41 «Товары» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 3) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 41 «Товары»;
- 4) Дт 41 «Товары» Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

9. Списание недостачи материалов на складе на виновное лицо отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 2) Дт 10 «Материалы» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 3) Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 10 «Материалы»;
- 4) Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

10. При безвозмездном получении материалов они принимаются к учету:

- 1) по фактической себестоимости;
- 2) текущей рыночной стоимости;
- 3) первоначальной стоимости.

11. Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» предназначен для отражения разницы:

- 1) между ценой приобретения и ценой списания материалов;
- 2) учетной ценой и фактической себестоимостью;
- 3) учетной ценой и ценой списания.

12. Выявленный излишек материалов на складе приходится:

- 1) по рыночной стоимости;
- 2) средней себестоимости;
- 3) фактической себестоимости.

13. Организация отражает списание стоимости проданных материалов бухгалтерской записью:

- 1) Дт 97 «Расходы будущих периодов» Кт 10 «Материалы»;
- 2) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 10 «Материалы»;
- 3) Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 4) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 10 «Материалы».

14. Остаток материалов на начало месяца – 6 шт. по цене 12 руб. Поступили материалы за месяц: 1-я партия – 8 шт. по цене 15 руб., 2-я партия – 6 шт. по цене 18 руб. Израсходовано за месяц 9 шт. Израсходованные материалы оцениваются методом ФИФО. Стоимость израсходованных материалов за месяц:

- 1) 135 руб.;
- 2) 168 руб.;
- 3) 117 руб.

15. Остаток материалов на начало месяца – 6 шт. по цене 12 руб. Поступили материалы за месяц: 1-я партия – 8 шт. по цене 15 руб., 2-я партия – 6 шт. по цене 18 руб. Израсходовано за месяц 9 шт. Израсходованные материалы оцениваются методом средневзвешенной себестоимости. Стоимость израсходованных материалов за месяц:

- 1) 135 руб.;
- 2) 168 руб.;
- 3) 117 руб.

16. Приобретен хозяйственный инвентарь стоимостью 15 тыс. руб. за единицу и сроком службы шесть месяцев. Принятие инвентаря к учету отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт 10 «Материалы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 2) Дт 08 «Внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 3) Дт 07 «Оборудование к установке» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Глава 11. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

Понятие «затраты»

Основным направлением деятельности любой производственной организации является производство (создание, изготовление) продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей реализации (продажи) потребителям. Производственный процесс представляет собой совокупность действий людей и средств труда, в результате которых исходные материалы и полуфабрикаты превращаются в готовую продукцию.

В процессе производства организация несет определенные затраты, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг). В частности, к ним можно отнести затраты на сырье и материалы, приобретенные для изготовления продукции, затраты на средства труда, используемые при изготовлении продукции, затраты на оплату труда производственного, обслуживающего и управленческого персонала, прочие затраты, связанные с изготовлением продукции (работ, услуг) (далее – продукция).

Затраты представляют собой потребленные сырьевые, материальные, трудовые и иные ресурсы, оцененные в стоимостном (денежном) выражении и признаваемые в балансе до тех пор, пока не будут признаны доходы, связанные с ними. Затраты сырья, материалов, трудовых и иных ресурсов на изготовление (производство) продукции за определенный промежуток времени принято называть затратами на производство.

Кроме затрат на производство организация несет определенные затраты, связанные с реализацией продукции (расходы на упаковку, транспортировку продукции и др.). Затраты на производство продукции учитываются на счетах по учету затрат на производство. Затраты на реализацию продукции учитываются на счете по учету расходов на продажу.

В момент признания в бухгалтерском учете затраты не оказывают влияния на прибыль организации, и этим они отличаются от расходов.

Накопление затрат, которые несет организация, направлено на исчисление себестоимости продукции, которая становится расходом в момент извлечения дохода от реализации (продажи) продукции.

Определение себестоимости произведенной продукции зависит от четкого определения состава затрат на производство и реализацию продукции и применяемых способов калькулирования.

Исчисление себестоимости всей произведенной продукции, а также отдельных ее видов и единиц называется **калькуляцией**.

Калькулирование себестоимости продукции представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости изготовленной продукции по статьям затрат, связанных с ее производством и реализацией.

Себестоимость продукции в целом определяется по экономическим элементам затрат. К элементам затрат относятся: материальные затраты; расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие.

Группировка затрат по элементам необходима для составления бухгалтерской финансовой отчетности, обоснованного планирования себестоимости, выявления материальных и трудовых факторов ее снижения, определения потребности в оборотных средствах.

Для исчисления себестоимости отдельных конкретных видов продукции затраты группируются и учитываются по калькуляционным статьям затрат.

На промышленных предприятиях установлена типовая номенклатура калькуляционных статей затрат:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические нужды;
- основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- расходы на продажу.

Совокупность затрат организации на производство и реализацию продукции, выраженная в денежной форме, образует **себестоимость продукции**.

Затраты на производство, относящиеся к изготовленной продукции, формируют ее производственную себестоимость. Затраты на производство вместе с затратами на реализацию продукции формируют полную себестоимость реализованной продукции.

Отдельные виды продукции, по которым определяется себестоимость, называются **объектами калькуляции**. Завершающим этапом процесса калькулирования является исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции.

По способу включения в себестоимость затраты подразделяются на *прямые* и *косвенные*. *Прямые затраты* на основании первичных документов можно прямо и непосредственно отнести на затраты определенного вида продукции. *Косвенные* одновременно относятся ко всем видам работ, услуг, продукции. Их включают в затраты при определении общей суммы по окончании месяца путем распределения.

Для учета затрат на производство Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета:

- 20 «Основное производство» — для обеспечения учета затрат производства по элементам и статьям калькуляции все затраты основного производства группируются по видам изготавливаемой продукции на данном счете. Счет по отношению к балансу активный, по назначению — калькуляционный, по экономическому содержанию характеризует состояние хозяйственных процессов;
- 23 «Вспомогательное производство» — для определения себестоимости продукции и услуг вспомогательного производства. По отношению к балансу, назначению и экономическому содержанию счет соответствует счету 20;
- 25 «Общепроизводственные расходы» — для учета расходов по управлению и обслуживанию производств, т. е. затрат цеха. Счет собирательно-распределительный, активный, сальдо не имеет, в балансе не отражается. Затраты, отнесенные в течение месяца на этот счет, в конце месяца распределяются между видами продукции пропорционально принятой базе распределения;

- 26 «Общехозяйственные расходы» – для учета затрат по управлению предприятием. Счет собирательно-распределительный, активный, сальдо не имеет, в балансе не отражается. Затраты, отнесенные в течение месяца на этот счет, в конце месяца распределяются между видами продукции пропорционально принятой базе распределения;
- 28 «Брак в производстве» – предназначен для учета затрат на исправление брака и средств, затраченных на окончательный брак. Счет активный, сальдо не имеет, в балансе не отражается;
- 96 «Резервы предстоящих расходов» – необходим для регулирования себестоимости продукции. С этой целью на предприятии создают резервы предстоящих расходов и платежей. Счет пассивный, отчетно-распределительный;
- 97 «Расходы будущих периодов» – предназначен для учета расходов, произведенных в отчетном периоде, но не подлежащих включению в себестоимость отчетного периода (например, расходы на освоение новых видов продукции). Счет активный, по назначению – отчетно-распределительный, по экономическому содержанию характеризует состояние хозяйственных средств.

Учет затрат ведется в следующей последовательности:

- отражаются элементы затрат за месяц по дебету производственных счетов;
- списываются расходы будущих периодов и резервируются предстоящие расходы данного месяца;
- общепроизводственные расходы списываются или распределяются между работами вспомогательных производств;
- суммируются и распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы основных цехов;
- определяются потери от брака и включаются в себестоимость продукции;
- определяется себестоимость незавершенного производства основного производства и выпущенной продукции.

Порядок распределения косвенных общепроизводственных расходов между видами продукции устанавливается отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

В настоящее время используется следующий порядок распределения косвенных расходов:

- 1) пропорционально прямой заработной плате основного производственного персонала;
- 2) пропорционально прямым материальным затратам;
- 3) пропорционально сумме прямых затрат;
- 4) пропорционально выручке от реализации продукции.

Выбранный метод распределения косвенных общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции должен быть отражен в учетной политике организации.

Пример

ООО «Труд» производит три вида продукции – А, В и С. Затраты организации на производство продукции в отчетном периоде составили:

№ п/п	Статьи затрат	Затраты в рублях		
		Продукция А	Продукция В	Продукция С
1	Сырье и материалы	117 000	260 000	85 000
2	Возвратные отходы (вычитаются)	1950	3900	1500
3	Топливо и энергия	32 500	65 000	25 000
4	Заработная плата производственных рабочих	52 000	123 500	40 000
5	Отчисления из заработной платы	13 500	32 110	10 400
6	Услуги сторонних организаций (аренда)	28 800	36 400	16 000
7	Амортизация основных средств	13 000	31 200	10 000
8	Себестоимость без общехозяйственных расходов	254 850	544 310	184 900
9	Общехозяйственные расходы на всю продукцию – 61 100 руб.	?	?	?

Общехозяйственные расходы составляют 61 100 руб. В данном производстве незавершенное производство отсутствует.

Учетной политикой организации утверждено распределение общехозяйственных расходов между отдельными видами продукции пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Задание. Определить себестоимость продукции А, В, С. Отразить на счетах.

Алгоритм решения

1. Распределяем общехозяйственные расходы между видами продукции в соответствии с приходящейся на продукцию долей общехозяйственных расходов.

Доля общехозяйственных расходов в формировании себестоимости составит:

– продукции А

$$61100 \text{ руб.} \times [52000 \text{ руб.} : (52000 \text{ руб.} + 123500 \text{ руб.} + 40000 \text{ руб.})] = \\ = 14\,743 \text{ руб.};$$

– продукции В

$$61100 \text{ руб.} \times [123500 \text{ руб.} : (52000 \text{ руб.} + 123500 \text{ руб.} + 40000 \text{ руб.})] = \\ = 35\,016 \text{ руб.};$$

– продукции С

$$61100 \text{ руб.} \times [40000 \text{ руб.} : (52000 \text{ руб.} + 123500 \text{ руб.} + 40000 \text{ руб.})] = \\ = 11\,341 \text{ руб.}$$

Проверим правильность произведенных расчетов:

$$14\,743 + 35\,016 + 11\,341 = 61\,100 \text{ руб.}$$

2. Определим полную производственную себестоимость выпущенной продукции.

Так как незавершенное производство отсутствует, а готовая продукция принята на склад, то в учете будут сделаны следующие записи:

№ п/п	Статьи затрат	Проводки		Продукция А	Продукция В	Продукция С
		Дт	Кт			
1	Сырье и материалы	20	10-1	117000	260000	85000
2	Возвратные отходы (вычитаются)	10	20	1950	3900	1500
3	Топливо и энергия	20	10-3	32500	65000	25000
4	Заработная плата производственных рабочих	20	70	52000	123500	40000
5	Отчисления из заработной платы	20	69	13500	32110	10400
6	Услуги сторонних организаций (аренда)	20	76	28800	36400	16000
7	Амортизация основных средств	20	02	13000	31200	10000
8	Себестоимость без общехозяйственных расходов			25450	544310	184900
9	Общехозяйственные расходы на всю продукцию – 61 100 руб.	20	26	14743	35016	11341

№ п/п	Статьи затрат	Проводки		Продукция А	Продукция В	Продукция С
		Дт	Кт			
10	Производственная себестоимость продукции	43-А, В, С	20-А, В, С	269593	579326	196241

Списание общехозяйственных расходов можно осуществить одним из двух способов:

- 1) распределением косвенных общехозяйственных затрат между объектами калькуляции;
- 2) списанием косвенных общехозяйственных затрат в полном объеме в конце отчетного периода в качестве условно-постоянных затрат.

По первому способу эти расходы, собранные в течение месяца на счете 26, при распределении списываются по окончании месяца в дебет счета 20 в порядке, установленном для распределения общепроизводственных расходов.

По второму способу указанные расходы в качестве условно-постоянных могут в полном объеме списываться в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»). Выбранный метод списания общехозяйственных расходов должен быть отражен в учетной политике организации. Для определения фактической себестоимости продукции необходимо распределить затраты между готовой продукцией и незавершенным производством на конец отчетного периода. В табл. 11.1 представлены основные бухгалтерские записи по учету затрат на производство.

Таблица 11.1

Бухгалтерские проводки по учету затрат на производство

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому в основном (вспомогательном) производстве при изготовлении продукции	20 (23)	02
2	Начислена амортизация по объекту НМА, используемому в основном (вспомогательном) производстве	20 (23)	05
3	Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции основного (вспомогательного) производства	20 (23)	10-1
4	Списана на основное производство стоимость использованных полуфабрикатов собственного производства	20	21

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
5	Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для основного (вспомогательного) производства	20 (23)	60
6	Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников основного (вспомогательного) производства	20 (23)	69
7	Начислена оплата труда работникам основного (вспомогательного) производства	20 (23)	70
8	Списаны материалы, использованные при устранении брака в производстве	28	10
9	Отражена задолженность поставщикам за услуги, оказанные ими при исправлении брака	28	60
10	Начислены зарплата и страховые взносы от сумм оплаты труда работников, занятых исправлением брака	28	70, 69
11	Отражена себестоимость окончательного брака	28	20,23
12	Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенных основному производству	20	23
13	Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенных на общепроизводственные нужды	25	23
14	Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенных на общехозяйственные нужды	26	23
15	Включение в себестоимость общепроизводственных расходов	20	25
16	Включение в себестоимость общехозяйственных расходов	20	26

Незавершенным производством считается продукция, не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку. Оценка незавершенного производства производится путем его инвентаризации. При инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

- 1) определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- 2) определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);

3) выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания или перемеривания.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам – с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания. Забракованные детали в описи незавершенного производства не включаются, по ним составляются отдельные описи. Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в описи незавершенного производства не включаются и фиксируются в отдельных описях.

В бухгалтерском балансе остатки незавершенного производства рекомендуется оценивать следующим образом:

1) незавершенное производство в массовом и серийном производстве:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости используемых в производстве сырья, материалов и полуфабрикатов;

2) незавершенное производство при единичном производстве продукции по фактически произведенным затратам.

Важное значение имеет правильная организация аналитического учета и его своевременность. По счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство» аналитический учет организуется по каждому заказу, виду работ, виду продукции в отдельности, по статьям калькуляции и местам выполнения работ.

Аналитический учет общехозяйственных расходов (счет 26) и других расходов (счет 97, счет 96) ведут по статьям смет расходов, по местам возникновения затрат.

Калькулирование себестоимости продукции является необходимым процессом при управлении производством, позволяющим не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизацию обновления действующей технологии;
- оценку качества работы управленческого персонала.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте понятие себестоимости продукции и основным принципам ее формирования.
2. Какие виды себестоимости вы знаете?
3. Какие нормативные акты регулируют учет затрат на производство продукции?
4. Какие первичные учетные документы используются при учете затрат на производство продукции?
5. Каковы особенности синтетического учета затрат на производство продукции?
6. Назовите основные проводки по учету затрат на производство продукции.
7. Каковы особенности аналитического учета затрат на производство продукции?
8. Назовите основные методы учета затрат на производство продукции. В чем их сходство и отличия?
9. Как отражаются в бухгалтерской отчетности затраты на производство продукции?
10. В чем существенное различие между расходами и затратами организации?

Тесты к теме 11

1. Затраты, связанные с технологическим процессом производства, называются:

- 1) основными;
- 2) вспомогательными;
- 3) прямыми;
- 4) технологическими.

2. Затраты, связанные с организацией, управлением и обслуживанием производства, называются:

- 1) прямыми;
- 2) накладными;
- 3) вспомогательными;
- 4) косвенными.

3. Коммерческие расходы учитываются в составе:

- 1) затрат на производство;
- 2) расходов на продажу;
- 3) операционных расходов.

4. Потери от простоев по внешним причинам учитываются на счете:

- 1) 20 «Основное производство»;
- 2) 44 «Расходы на продажу»;
- 3) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 4) 26 «Общехозяйственные расходы».

5. Не являются элементом затрат при классификации:

- 1) материальные запасы;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

6. Затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов признаются в учете как:

- 1) внепроизводственные расходы;
- 2) расходы по обычным видам деятельности;
- 3) прочие расходы.

7. В бухгалтерском учете организаций затраты на производство продукции (работ, услуг) и затраты, связанные с капитальными вложениями, учитываются:

- 1) отдельно;
- 2) вместе;
- 3) вместе или отдельно по усмотрению организации.

8. В бухгалтерском учете представительские расходы учитываются в составе себестоимости организации:

- 1) в размере в соответствии с нормативом;

- 2) в размере, пересчитанном на выполнение объема производства;
- 3) в фактическом размере.

9. Списаны услуги вспомогательных производств в составе прямых затрат:

- 1) Дт 23 «Вспомогательное производство» Кт 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 2) Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 23 «Вспомогательное производство»;
- 3) Дт 20 «Основное производство» Кт 23 «Вспомогательное производство».

10. Списаны суммы НДС по материалам, израсходованным на производство продукции, приобретенным у организаций, освобожденных от НДС:

- 1) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;
- 2) Дт 20 «Основное производство» Кт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;
- 3) Дт 10 «Материалы» Кт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;
- 4) Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

11. Начислены страховые взносы с заработной платы работников основного производства:

- 1) Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 2) Дт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 3) Дт 20 «Основное производство» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

12. Учтены в составе производственной себестоимости потери от брака:

- 1) Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 28 «Брак в производстве»;
- 2) Дт 20 «Основное производство» Кт 28 «Брак в производстве»;

- 3) Дт 28 «Брак в производстве» Кт 25 «Общепроизводственные расходы».

13. Выявлена и учтена фактическая себестоимость окончательного брака:

- 1) Дт 20 «Основное производство» Кт 28 «Брак в производстве»;
- 2) Дт 28 «Брак в производстве» Кт 23 «Вспомогательное производство»;
- 3) Дт 28 «Брак в производстве» Кт 25 «Общепроизводственные расходы».

14. Создан резерв на предстоящую оплату отпусков производственных рабочих:

- 1) Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 97 «Расходы будущих периодов»;
- 2) Дт 20 «Основное производство» Кт 96 «Резерв предстоящих расходов»;
- 3) Дт 96 «Резерв предстоящих расходов» Кт 25 «Общепроизводственные расходы».

15. Приняты на склад полуфабрикаты собственного производства:

- 1) Дт 10 «Материалы», субсчет 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» Кт 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 2) Дт 21 «Полуфабрикаты собственного производства» Кт 20 «Основное производство»;
- 3) Дт 43 «Готовая продукция» Кт 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

16. Учтены в составе затрат расходы на капитальный ремонт, произведенный хозяйственным способом:

- 1) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 23 «Вспомогательное производство»;
- 2) Дт 20 «Основное производство» Кт 26 «Общехозяйственные расходы», 23 «Вспомогательное производство»;
- 3) Дт 23 «Вспомогательное производство» Кт 25 «Общепроизводственные расходы».

17. Отражена задолженность работника по возмещению им потерь, связанных с внутрисменными простоями, виновником которых признан работник организации:

- 1) Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кт 20 «Основное производство»;
- 2) Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 3) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 25 «Общепроизводственные расходы».

18. Как организуется аналитический учет по счету 20?

- 1) по видам затрат;
- 2) по видам выпускаемой продукции;
- 3) по видам затрат, подразделениям и выпускаемой продукции;
- 4) по подразделениям.

19. Оприходованы на склад полуфабрикаты собственного производства:

- 1) Дт 21 «Полуфабрикаты собственного производства» Кт 10 «Материалы»;
- 2) Дт 21 «Полуфабрикаты собственного производства» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 3) Дт 21 «Полуфабрикаты собственного производства» Кт 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 4) Дт 21 «Полуфабрикаты собственного производства» Кт 20 «Основное производство».

Глава 12. УЧЕТ КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

Учет уставного капитала

Ранее отмечалось, что источниками формирования имущества являются собственные средства (собственный капитал) и заемные средства (заемный капитал).

Собственный капитал состоит из уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли.

Учет уставного капитала осуществляют на счете 80 «Уставный капитал». Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированного в учредительных документах организации (табл. 12.1).

Таблица 12.1

Бухгалтерские проводки по учету уставного капитала

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Заявлен уставный капитал	75	80
2	Внесение уставного капитала денежными средствами	51, 50, 52	75
3	Внесение уставного капитала ценными бумагами	58	75
4	Внесение в качестве вклада в уставный капитал основных средств, нематериальных активов	08, 01, 04	75, 08
5	Внесение в счет вклада в уставный капитал прочих ценностей	10, 41	75
6	Увеличение размера уставного капитала за счет добавочного	83	80
7	Увеличение размера уставного капитала за счет нераспределенной прибыли	84	80
8	Увеличение размера уставного капитала за счет взносов учредителей	75	80
9	Уменьшение уставного капитала на сумму вкладов, возвращенных учредителям	80	75
10	Уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость аннулированных акций	80	81
11	Выкупленные акции у акционеров	81	50, 51
12	Разница в стоимости приобретенных и проданных и аннулированных акций: 1) на расходы; 2) на доходы	1) 91/2 2) 81	81 91/1

После государственной регистрации организации, созданной на средства учредителей, уставный капитал в сумме, предусмотрен-

ной учредительными документами, отражают по кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Материальные ценности и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на момент вноса указанных ценностей.

Оценка валюты и валютных ценностей и другого имущества, вносимых в счет вкладов в уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах. Возникающую при этом разницу списывают на счет 83 «Добавочный капитал».

Переданное в пользование и управление организации имущество, право собственности на которое остается у акционеров и вкладчиков, оценивают по величине арендной платы за переданное имущество, исчисленной на весь срок использования данного имущества в организации, но не более срока ее существования.

Пример

Собранием учредителей было принято решение о создании ООО «Стикс». После государственной регистрации на основании учредительных документов размер уставного капитала организации составляет 500 000 руб. Задолженность по вкладам погашается учредителями в соответствии с их долей в следующем порядке:

- 55% – объектами основных средств; 25% – денежными средствами;
- 20% – материалами. Денежные средства внесены наличными в кассу организации.

Задание. Составить проводки по формированию уставного капитала.

Алгоритм решения

1. Отражаем в учете формирование уставного капитала после регистрации организации:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», Кредит 80 «Уставный капитал» – на сумму зафиксированного в учредительных документах уставного капитала – 500 000 руб.

2. Погашение задолженности по взносам в уставный капитал учредителями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», Кредит 75 «Расчеты с учредителями» – на сумму согласованной учредителями стоимости основных средств – 275 000 руб.

Дебет 01 «Основные средства», Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» – на сумму оприходованного объекта основных средств – 275 000 руб.

Дебет 50 «Касса», Кредит 75 «Расчеты с учредителями» – на сумму денежных вкладов учредителей – 125 000 руб.

Дебет 10 «Материалы», Кредит 75 «Расчеты с учредителями» – на сумму согласованной с учредителями стоимости материалов – 100 000 руб.

Увеличение или уменьшение уставного капитала организации может быть осуществлено только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в устав организации и другие учредительные документы.

Пример операции по увеличению уставного капитала

Участниками ООО «Стикс» на общем собрании принято решение об увеличении уставного капитала. Увеличение капитала решено произвести за счет средств добавочного капитала организации на сумму 120 000 руб. Соответствующие изменения были внесены в учредительные документы.

Задание. Отразить в учете проведенные изменения.

Алгоритм решения

На основании проведенной хозяйственной операции в учете делается запись:

Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 80 «Уставный капитал» – на сумму части добавочного капитала, направленной на увеличение уставного капитала, – 120 000 руб.

Пример

Участниками ООО «Стикс» на общем собрании принято решение об уменьшении размера уставного капитала на сумму 50 000 руб. путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников. Соответствующие изменения были внесены в учредительные документы.

Задание. Отразить в учете проведенные изменения.

Алгоритм решения

На основании проведенной хозяйственной операции в учете делаются записи:

Дебет 80 «Уставный капитал», Кредит 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму уменьшения уставного капитала — 50 000 руб.

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», Кредит 50 «Касса» — на сумму денежных средств, выплаченных участникам в счет частичного возврата их вкладов, — 50 000 руб.

Аналитический учет по счету 80 должен обеспечить информацию об учредителях организации, стадиях формирования капитала и видах акций.

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные у акционеров акции учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)». Выкупленные акции не дают права голоса на акционерных собраниях, по ним не начисляются и не выплачиваются дивиденды. В бухгалтерском балансе организации они могут отражаться до одного года после их выкупа.

Учет резервного капитала

Резервный капитал (фонд) создают в обязательном порядке акционерные общества и совместные предприятия в соответствии с действующим законодательством. По своему усмотрению его могут создавать и другие организации.

Средства резервного капитала акционерного общества предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для других целей.

Размер резервного капитала определяется уставом организации. В акционерных обществах он не может быть менее 15% от уставного капитала, а на совместных предприятиях — 25% от уставного капитала.

Отчисления в резервный капитал акционерных обществ и совместных предприятий в пределах указанных ограничений (соответственно 15 и 25% уставного капитала) производятся за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли. При этом сумма отчислений

в резервный капитал и другие аналогичные по назначению фонды не должна превышать 50% налогооблагаемой прибыли организации.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используют пассивный счет 82 «Резервный капитал» (табл. 12.2).

Таблица 12.2

Бухгалтерские проводки по учету резервного капитала

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Произведены отчисления в резервный капитал	84	82
2	Использование средств резервного капитала на погашение убытков	82	84
3	Суммы резервного капитала, направляемые на погашение облигаций	82	66, 67
4	Выплата доходов по облигациям и дивидендов по акциям в случае отсутствия прибыли	82	70, 75

Организации, создающие резервный капитал по своему усмотрению, могут его использовать на различные цели, в том числе:

- на покрытие убытков от хозяйственной деятельности;
- выплату доходов по облигациям и дивидендов по акциям в случае отсутствия прибыли;
- увеличение уставного капитала;
- покрытие различных непредвиденных расходов (кредитуют счета расходов).

Пример

В уставе ООО «Квадрат» установлен размер резервного капитала 15% от размера уставного капитала. Отчисления в резервный капитал производятся один раз в год по результатам деятельности организации в размере 5% от чистой прибыли. Организация получила прибыль в размере 250 000 руб.

Задание. Рассчитать размер отчислений и составить проводки.

Алгоритм решения

На сумму отчислений в резерв в учете будет оформлена проводка:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», Кредит 82 «Резервный капитал» – на сумму отчислений от прибыли в резервный капитал – 12 500 руб. (250 000 руб. × 5%).

Учет добавочного капитала

Добавочный капитал, в отличие от уставного, не подразделяется на доли, внесенные конкретными участниками. Он показывает общую собственность всех участников (табл. 12.3).

Таблица 12.3

Бухгалтерские проводки по учету добавочного капитала

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Увеличение стоимости имущества при переоценке внеоборотных активов	01	83
2	Уменьшение стоимости внеоборотных активов при переоценке	83	01
3	Полученный организацией эмиссионный доход	50, 51, 52	83
4	Положительные курсовые разницы, возникающие по валюте и валютным ценностям, вносимым в счет вкладов в уставный капитал	75	83
5	Отрицательные курсовые разницы, возникающие по валюте и валютным ценностям, вносимым в счет вкладов в уставный капитал	83	75

Добавочный капитал складывается из следующих составляющих:

- эмиссионный доход, возникающий при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций;
- прирост стоимости имущества по переоценке;
- курсовые разницы, образовавшиеся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации.

Добавочный капитал учитывается на пассивном счете 83 «Добавочный капитал». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;
- 83-2 «Эмиссионный доход»;
- 83-3 «Курсовые разницы» и др.

Средства добавочного капитала могут быть направлены:

- на увеличение уставного капитала;
- погашение снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам их переоценки;
- распределение между учредителями организации и т. п.

Пример

ООО «Куб» приняло решение о переоценке объекта основных средств путем прямого пересчета по рыночной стоимости, которая составляет 153 400 руб. Первоначальная стоимость объекта – 110 200 руб. Сумма начисленной амортизации – 16 530 руб.

Задание. Определить сумму дооценки и отразить на счетах хозяйственные операции.

Алгоритм решения

1. Рассчитываем сумму дооценки объекта:

$$153\,400 \text{ руб.} - 110\,200 \text{ руб.} = 43\,200 \text{ руб.}$$

2. Определим коэффициент пересчета:

$$153\,400 \text{ руб.} : 110\,200 \text{ руб.} = 1,4.$$

3. Определим сумму амортизации после переоценки:

$$16\,530 \text{ руб.} \times 1,4 = 23\,142 \text{ руб.}$$

4. Сумма дооценки амортизации составляет:

$$23\,142 \text{ руб.} - 16\,530 \text{ руб.} = 6612 \text{ руб.}$$

5. Составим бухгалтерские проводки:

Дебет 01 «Основные средства», Кредит 83 «Добавочный капитал» – на сумму дооценки объекта основных средств – 43 200 руб.

Дебет 83 «Добавочный капитал», Кредит 02 «Амортизация основных средств» – на сумму дооценки амортизационных отчислений – 6612 руб.

Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Учет государственной помощи и целевого финансирования

Порядок учета государственной помощи определен ПБУ 13/2000, в соответствии с которым государственной помощью признается увеличение экономической выгоды организации в результате поступления от государства денежных средств или иного имущества.

Поступающие бюджетные средства в учете подразделяют на две категории:

- 1) направляемые на финансирование капитальных вложений;
- 2) используемые для оплаты текущих расходов.

ПБУ 13/2000 предусматривает два варианта принятия к учету государственной помощи:

- 1) по мере фактического получения бюджетных средств;
- 2) как возникновение задолженности по бюджетным средствам.

Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств (табл. 12.4).

Таблица 12.4

**Бухгалтерские проводки по учету государственной помощи
и целевого финансирования**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Принятие к учету бюджетных средств по мере их фактического получения	51, 55	86
2	Поступление имущества за счет бюджетных средств	08, 10	86
3	Поступление имущества за счет бюджетных средств как возникновение задолженности по бюджетным средствам	76	86
4	Фактическое поступление бюджетных средств	51, 55, 08, 10	76
5	Бюджетные средства, использованные на финансирование капитальных вложений	86	98
5а	В течение срока использования внеоборотных активов в размере начисленной амортизации бюджетные средства списываются как прочие доходы	98	91/1
6	Бюджетные средства, использованные на финансирование текущих расходов, в момент принятия к учету МПЗ, начисления оплаты труда	86	98
6а	По мере отпуска МПЗ на производственные нужды, начисления оплаты труда учтенные суммы списываются	98	91/1
7	Средства целевого назначения (предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения, поступившие от других организаций и лиц и др.)	76	86
8	Направление средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации	86	20, 26
9	Использование средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств	86	83
10	Направление коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов	86	98

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации используют активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (табл. 12.5).

Таблица 12.5

Бухгалтерские проводки по учету нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	На суммы начисленных доходов учредителям	84	70, 75
2	Отчисления в резервный капитал	84	82
3	Сумма чистого убытка отчетного года списывается	84	99

Сумму чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» со счета 99 «Прибыли и убытки» (счет 99 дебетуется).

Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала (фонда), покрытие убытков прошлых лет.

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отражают по дебету и кредиту счета 84.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен обеспечить формирование информации о направлениях использования средств.

Кредиты и займы, их отличительные особенности

Кредит в широком смысле – это система экономических отношений, возникающих при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

Различают банковский кредит и коммерческий кредит (заём). **Банковский кредит** – это денежные средства, выданные банком организациям и физическим лицам на определенный срок и определенные цели на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских кредитных операций.

Коммерческий кредит (заём) предоставляется одними организациями другим обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи.

В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заём из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговорены, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа или арбитражного суда.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т. п.

Для учета операции по получению и погашению кредитов и займов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды и займы отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашенные ссуды и займы – по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

Учет кредитов банка

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочные и долгосрочные кредиты. Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организаций (необходимые для выполнения плана) и предоставляется, как правило,

на срок до 1 года. Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше 1 года.

Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских и статистических отчетов и других данных, подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата. Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно – в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы. Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах (кроме бюджетных и депозитных) организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

Для учета операций по получению и погашению кредитов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение ссуд – по дебету счетов в корреспонденции по счетам денежных средств (табл. 12.6).

Таблица 12.6

Бухгалтерские проводки по учету кредитов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Получение кредита	50, 51	66, 67
2	Включение процентов по кредиту в первоначальную стоимость объектов (до ввода в эксплуатацию объекта)	08	66, 67
3	Отнесение процентов по кредиту на прочие расходы (после ввода в эксплуатацию объекта)	91	66, 67
4	За счет кредита банка:		

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
	– открыты аккредитив, чековая книжка	55	66, 67
	– оплачены счета поставщиков	60	66, 67
5	Погашен кредит банка с расчетного, валютного счета	66, 67	51, 52

Начисленные проценты по полученным кредитам являются для заемщика в соответствии с ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» его прочими расходами. Из этого общего правила имеются два исключения. При использовании заемных средств для предварительной оплаты, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением материально-производственных запасов, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг, начисленные заемщиком проценты за использование заемных средств относятся на увеличение дебиторской задолженности. Последующие начисления процентов за полученные кредиты под указанные объекты учитываются в общем порядке, т. е. они включаются в состав прочих расходов.

Вторым исключением из общего правила является порядок начисления процентов по кредитам, полученным для финансирования инвестиционных активов (основных средств, имущественных комплексов и других аналогичных активов).

Начисленные проценты по кредитам, полученным под инвестиционные активы, включаются в их первоначальную стоимость. После принятия основных средств, имущественного комплекса и других аналогичных объектов к учету, а также в случае, если эти объекты используются при выпуске продукции, выполнении работ и оказании услуг, начисляемые проценты за полученные кредиты включаются в состав прочих расходов.

При длительном прекращении строительства (свыше трех месяцев) начисляемые в этот период проценты включаются в состав прочих расходов. После возобновления строительных работ начисленные проценты вновь включают в первоначальную стоимость объектов, вплоть до их принятия к учету или использования.

Иногда предприятию срочно требуются деньги всего на несколько дней. Для решения этой проблемы предназначен **овердрафтный**

кредит. Суть такого кредита заключается в следующем: допустим, предприятию нужно быстро что-либо оплатить, а денег на расчетном счете нет или их недостаточно. Банк автоматически выделяет компании краткосрочный кредит и проводит платеж, затем по мере поступления денег списывает с него суммы кредита и процента.

Учет займов

Организации могут получать краткосрочные и долгосрочные займы путем выпуска и продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций предприятия, а также под векселя и другие обязательства. Учет займов осуществляется на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»: на первом счете отражают займы, полученные на срок до 1 года, на втором – более 1 года (табл. 12.7).

Таблица 12.7

Бухгалтерские проводки по учету займов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Поступление средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организаций	50, 51, 70	66, 67
2	Номинальная стоимость ценных бумаг при их размещении	51, 50	66, 67
3	Разница между ценой размещения и номинальной стоимостью ценных бумаг в случае продажи ценных бумаг по цене, превышающей их номинальную стоимость	50, 51	98
4	Равномерное списание суммы в течение срока обращения ценных бумаг	98	91/1
5	Доначисление разницы между ценой размещения и номинальной стоимостью ценных бумаг в случае продажи ценных бумаг по цене, ниже их номинальной стоимости	91/2	66, 67
6	Начисление процентов по займам, выданным на финансирование инвестиционных активов	07,08	66, 67
7	Начисление процентов по прочим займам	91/2	66, 67
8	Расходы, связанные с выпуском ценных бумаг	91/2	10, 60, 50, 51

Пример

ООО «Призма» получило беспроцентный бюджетный кредит на срок 8 месяцев для приобретения оборудования. Сумма кредита

составила 500 000 руб. По истечении установленного срока сумма кредита возвращена в бюджет.

Алгоритм решения

1. Отражаем в учете получение кредита на расчетный счет.

Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – на сумму кредита – 500 000 руб.

2. По истечении установленного срока погашение кредита:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» Кредит 51 «Расчетные счета» – на сумму кредита – 500 000 руб.

Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности

В соответствии с ПБУ 15/08 в составе информации об учетной политике организации должны быть отражены как минимум следующие данные:

- о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- порядке списания дополнительных затрат по кредитам и займам;
- выборе способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам;
- порядке учетов доходов от временного вложения заемных средств.

В бухгалтерской отчетности организации отражается информация:

- о наличии и изменении величины задолженности по основным видам кредитов и займов;
- величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- сроках погашения основных видов кредитов, займов и других заемных обязательств;
- затратах по кредитам и займам, включенных в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;
- величине средневзвешенной ставки кредитов и займов (при ее применении).

Данные о составляющих капитала на начало и конец отчетного периода приведены в разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса.

Сведения о различных показателях прибыли (прибыли (убытках) от продаж, прибыли (убытках) до налогообложения, прибыли (убытках) от обычной деятельности, чистой или нераспределенной прибыли (убытках)) отчетного года содержатся в отчете о прибылях и убытках (форма № 2).

Детальные данные о капитале приведены в отчете об изменении капитала (форма № 3).

В справке к отчету об изменении капитала приведены данные о чистых активах организации на начало и конец года.

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимается под капиталом организации?
2. Из каких элементов состоит собственный капитал?
3. Из каких элементов состоит заёмный капитал?
4. Каково предназначение уставного капитала и как он формируется?
5. От чего зависит минимальный размер уставного капитала?
6. Как отражается в бухгалтерском учете внесение оплаты долей учредителей?
7. В чем состоит назначение резервного капитала и каковы источники его формирования?
8. Назовите источники формирования добавочного капитала. Каково его назначение?
9. Из каких элементов формируется нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) и каково их назначение?
10. Раскройте особенности учета целевого финансирования.
11. Из каких элементов состоит заемный капитал организации?
12. Дайте определение кредита и займа. Раскройте их сходства и различия.
13. Каковы сроки и цели получения долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов?
14. Как определяется сумма процентов за месяц по долгосрочным и краткосрочным кредитам?
15. Как отражаются в бухгалтерском учете операции по получению кредитов и начислению по ним процентов?

Тесты к главе 12

1. Принято решение о доведении размера уставного капитала до чистых активов. Какая запись будет составлена в учете?

- 1) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кт 80 «Уставный капитал»;
- 2) Дт 82 «Резервный капитал» Кт 80 «Уставный капитал»;
- 3) Дт 80 «Уставный капитал» Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- 4) Дт 80 «Уставный капитал» Кт 75 «Расчеты с учредителями».

2. Какой бухгалтерской проводкой начисляют дивиденды учредителям – работникам предприятия?

- 1) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 2) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 3) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кт 75 «Расчеты с учредителями»;
- 4) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 75 «Расчеты с учредителями».

3. Принято решение о направлении части прибыли отчетного года на покрытие убытка прошлых лет. На какой счет будет проведено списание прибыли со счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»?

- 1) 82 «Резервный капитал»;
- 2) 99 «Прибыли и убытки»;
- 3) внутренняя запись по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

4. Уменьшение размера уставного капитала путем аннулирования акций, выкупленных у акционеров, отражается в учете:

- 1) Дт 80 «Уставный капитал» Кт 81 «Собственные акции (доли)»;
- 2) Дт 80 «Уставный капитал» Кт 58 «Финансовые вложения»;
- 3) Дт 75 «Расчеты с учредителями» Кт 58 «Финансовые вложения».

5. К собственному капиталу организации не относят:

- 1) нераспределенную прибыль;
- 2) целевое финансирование;
- 3) обязательства по кредитам.

6. Размер дивидендов по акциям определяется:

- 1) акционерами;
- 2) советом директоров;
- 3) государственными органами;
- 4) налоговыми органами.

7. Источниками целевого финансирования могут быть:

- 1) издержки производства;
- 2) взносы родителей;
- 3) резервный капитал;
- 4) доходы будущих периодов.

8. Уставный капитал — это:

- 1) сумма прибыли, распределяемой между учредителями;
- 2) сумма вкладов, которые должны быть осуществлены учредителями в установленные сроки;
- 3) сумма вкладов кредиторов;
- 4) сумма специальных вкладов для расчетов с учредителями.

9. Какая из акций дает акционеру право голоса, но не фиксирует процент получения дохода?

- 1) привилегированная;
- 2) именная;
- 3) обыкновенная;
- 4) собственная.

10. Сколько процентов от уставного капитала должен составлять резервный капитал акционерного общества?

- 1) 5%;
- 2) 15%;
- 3) 20%;
- 4) 25%.

11. Увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью осуществляется за счет:

- 1) имущества общества, дополнительных вкладов участников;
- 2) дополнительных вкладов акционеров;
- 3) государственных субсидий.

12. Формирование резервного капитала в организациях (кроме акционерного общества и предприятий с иностранными инвестициями) осуществляется за счет:

- 1) валовой прибыли;
- 2) нераспределенной прибыли;
- 3) добавочного капитала.

13. Организации, формирующие резервный капитал по своему усмотрению, могут использовать его:

- 1) на создание фондов организации;
- 2) покрытие убытков от хозяйственной деятельности;
- 3) погашение задолженности по кредитам.

14. Средства от добавочного капитала могут быть направлены:

- 1) на погашение убытков от хозяйственной деятельности;
- 2) погашение задолженности перед банками за полученные от них кредиты;
- 3) погашение снижения стоимости внеоборотных активов по результатам переоценки;
- 4) покрытие непредвиденных расходов.

Глава 13. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Определение, классификация и оценка финансовых вложений

К финансовым вложениям относят инвестиции организаций в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Ценная бумага — денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившему такой документ.

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам: в связи с уставным капиталом, по формам собственности, срокам, на которые они произведены, и др.

В зависимости от связи с уставным капиталом различают финансовые вложения с целью образования уставного капитала и долговые.

К вложениям с целью образования уставного капитала относят акции, вклады в уставные капиталы других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд.

Акция — ценная бумага, подтверждающая внесение средств ее владельцем в уставный капитал АО, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и на участие в управлении этим обществом. Акция не имеет срока действия и существует, пока функционирует АО. Акции бывают именными и на предъявителя, обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника, фиксируются в книге регистрации акций с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени приобретения и количестве акций у отдельных акционеров.

По акциям на предъявителя в книге записывают только общее их количество, они не содержат имени собственника.

Обыкновенные акции дают право на участие в управлении АО, получение дивиденда в размерах, определяемых собранием акци-

онеров по окончании отчетного периода. Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимущественное право на получение дивидендов в форме твердого фиксированного процента, но не дают ему право голоса в АО.

К долговым ценным бумагам относят облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

Облигация – ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить его держателю номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента. Облигации могут выпускаться именными и на предъявителя, процентными и беспроцентными, свободно обращающимися или с ограниченным кругом обращения.

Сберегательные сертификаты – письменные свидетельства кредитных учреждений о депонировании денежных средств; удостоверяют право владельца на получение по истечении срока суммы депозита и процентов по нему. Проценты по сертификатам выплачиваются только по истечении срока депозита. Различают сберегательные сертификаты двух видов: именные и на предъявителя. Именные сертификаты купле-продаже не подлежат, а на предъявителя – подлежат обращению.

Вексель – ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму векселедержателю. Вексель является не только удобной формой расчета, но и видом коммерческого кредита, так как оплата по векселю происходит не сразу, а через определенное время, в течение которого сумма по векселю находится в распоряжении векселедателя.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на долгосрочные (когда установленный срок их погашения превышает 1 год или вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более 1 года) и краткосрочные (когда установленный срок их погашения не превышает 1 года или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более 1 года).

Оценка ценных бумаг

Различают следующие виды оценки ценных бумаг:

- номинальная стоимость – сумма, обозначенная на бланке ЦБ. Суммарная стоимость всех акций по номинальной стоимости отражает величину уставного капитала организации;
- рыночная (курсовая) стоимость – цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке, т. е. она отражает реальную стоимость исходя из спроса и предложения в определенном интервале времени;
- эмиссионная стоимость – цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении. Разница между ценой продажи и номинальной стоимостью составляет эмиссионный доход организации;
- балансовая стоимость – определяется по данным баланса делением собственных источников имущества на количество выпущенных акций, т. е. стоимость, по которой они отражаются в балансе;
- учетная стоимость – стоимость, по которой ценные бумаги отражают на счетах бухгалтерского учета;
- ликвидационная стоимость – стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемых на одну акцию или облигацию.

Виды оценки финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС.

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу; суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг; вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги; расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их

к бухгалтерскому учету; иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться. Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- 1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- 2) финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

В первом случае финансовые вложения в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года отражаются по текущей рыночной стоимости путем корректировки оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости (долговые ценные бумаги).

По долговым ценным бумагам разницу между суммой фактических затрат на их приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения разрешается равномерно (ежемесячно) относить на финансовые результаты организации.

Вложения организации в акции других организаций, котировка которых на фондовой бирже регулярно публикуется, при составлении годового бухгалтерского баланса отражаются на конец года по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. Указанная корректировка производится на сумму резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, созданного за счет финансовых результатов организации в конце отчетного года.

Бухгалтерский учет финансовых вложений

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете 58 «Финансовые вложения» (табл. 13.1), к которому могут быть открыты следующие субсчета:

58-1 «Паи и акции»;

58-2 «Долговые ценные бумаги»;

58-3 «Предоставленные займы»;

58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Таблица 13.1

Бухгалтерские проводки по учету финансовых вложений

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Финансовые вложения, осуществленные организацией	58	51, 52, 91, 90
2	Продажа ценных бумаг		
	Списание фактической балансовой стоимости	91/2	58
	Выручка от продажи	62, 51	91/1
3	Возврат займов	51, 52	58
4	Получение ценных бумаг по договору простого товарищества	58	80
5	Безвозмездное поступление ценных бумаг	58	98/2
6	Отражение курсовой разницы от дооценки ценных бумаг	58	91/1
7	Внесение вклада в уставный капитал другой организации имуществом	76	90, 91/1
	Отражена фактическая себестоимость готовой продукции, товаров	90	43, 41
	Отражена сумма начисленной амортизации по объекту	02	01
	Отражена остаточная стоимость переданного объекта	91/2	01
	Оприходован вклад в уставный капитал	58/1	76
	Начисление суммы дивидендов	76	91/1
8	Отражение сумм займов, предоставленных другим организациям (денежными средствами)	58/3	51, 52
9	Выдача займов не денежными средствами		
	Передано имущество по договору займа	58/3	91/1, 90
	Начислен НДС	91/2, 90	68
	Списана стоимость имущества	91/2, 90	10, 41
	Отражены суммы процентов по займу	76	91/1, 90

Пример

ООО «Синус» переданы в счет вклада в уставный капитал другой организации:

- основные средства по согласованной стоимости (исходя из реальных рыночных цен) на сумму 340 000 руб.;
- денежные средства – 230 000 руб.

По итогам работы за год начислены дивиденды в сумме 112 000 руб.

Задание. Составить проводки по хозяйственным операциям.

Алгоритм решения

1. Отражение операций в учете:

Дебет 58 «Финансовые вложения», Кредит 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — на сумму внесенных основных средств в счет вклада в уставный капитал — 340 000 руб.

Одновременно в учете делаются записи о списании основных средств с бухгалтерского учета:

Дебет 58 «Финансовые вложения», Кредит 51 «Расчетные счета» — на сумму внесенных денежных средств в счет вклада в уставный капитал — 230 000 руб.

Дебет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — на сумму начисленных доходов — 112 000 руб.

Дебет 51 «Расчетные счета», Кредит 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — на сумму перечисленных доходов — 112 000 руб.

Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации проверяют фактические финансовые вложения в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливаются:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (сопоставление фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной

и фактической стоимости, сроков погашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, т. е. специализированное хранилище ценных бумаг, и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги приходуются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списывают со счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Некомпенсируемые потери ценных бумаг, связанные со стихийными бедствиями, пожарами и т. п., списывают с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте характеристику финансовым вложениям организации.
2. Какие виды финансовых вложений вы знаете?
3. Назовите виды оценки ценных бумаг.
4. В чём особенности списания ценных бумаг с бухгалтерского учета организации?
5. Раскройте порядок учета вклада в уставные капиталы других организаций.
6. Как определяется финансовый результат от вкладов в уставные капиталы других организаций?
7. Раскройте особенности учета вложений в займы.
8. Дайте характеристику аналитического учета финансовых вложений.

Тесты к главе 13

1. К финансовым вложениям относятся:

- 1) инвестиции предприятия в государственные ценные бумаги;
- 2) инвестиции в облигации и иные ценные бумаги;
- 3) предоставление другим организациям займов.

2. Курсовая стоимость — это:

- 1) цена продажи бумаги при ее первичном размещении;
- 2) сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги;
- 3) цена, выплачиваемая АО за приобретение собственных акций или при досрочном погашении облигаций.

3. Финансовые вложения принимаются к учету:

- 1) в оценке по номинальной стоимости;
- 2) в сумме фактических затрат для инвестора;
- 3) в оценке по рыночной стоимости.

4. Ценные бумаги должны быть отражены:

- 1) в кассовой книге;
- 2) в книге регистрации ценных бумаг.

5. Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций учитываются:

- 1) на счете 59 «Резервы под обесценение ценных бумаг»;
- 2) счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 3) счете 58 «Финансовые вложения».

6. Эмиссионный доход равен:

- 1) курсовая стоимость минус номинальная стоимость;
- 2) эмиссионная стоимость минус номинальная стоимость;
- 3) эмиссионная стоимость минус курсовая стоимость.

7. Предоставление организацией краткосрочных займов в виде денежных средств другой организации отражается записью:

- 1) Дт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» Кт 51 «Расчетные счета»;
- 2) Дт 50 «Касса» Кт 51 «Расчетные счета»;
- 3) Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 51 «Расчетные счета».

8. Результат от погашения облигаций отражается на счете:

- 1) 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- 2) 90 «Продажи»;
- 3) 91 «Прочие доходы и расходы».

9. Начислены проценты за отчетный период по долгосрочным облигациям, приобретенным организацией:

- 1) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 2) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 98 «Доходы будущих периодов»;
- 3) Дт 98 «Доходы будущих периодов» Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

10. Операции, связанные с обращением ценных бумаг:

- 1) освобождены от уплаты НДС;
- 2) не освобождены от уплаты НДС.

11. Не отражаются в составе финансовых вложений:

- 1) финансовый вексель;
- 2) вклады в уставный капитал;
- 3) вклады товарищей в совместную деятельность;
- 4) собственные акции, выкупленные у акционеров.

12. Акции, полученные по договору дарения, принимаются к учету:

- 1) по номиналу;
- 2) рыночной стоимости;
- 3) согласованной стоимости.

13. Ценные бумаги, приобретенные за плату, принимаются к учету:

- 1) по рыночной стоимости;
- 2) фактическим затратам на приобретение;
- 3) номиналу.

14. Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги создается, когда:

- 1) учетная стоимость ниже рыночной стоимости;
- 2) цена по номиналу ниже рыночной стоимости;

- 3) подтверждается устойчивое существенное снижение расчетной стоимости финансовых вложений;
- 4) учетная стоимость выше рыночной стоимости.

15. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается:

- 1) денежная оценка;
- 2) рыночная стоимость;
- 3) сумма фактических затрат на приобретение;
- 4) стоимость по номиналу.

16. Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений:

- 1) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией;
- 2) суммы, уплаченные продавцу;
- 3) общехозяйственные расходы;
- 4) суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги.

17. Первоначальной стоимостью ценных бумаг, полученных безвозмездно, признается:

- 1) стоимость по номиналу;
- 2) текущая рыночная стоимость;
- 3) согласованная стоимость.

18. При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из:

- 1) рыночной стоимости;
- 2) стоимости по номиналу;
- 3) последней оценки;
- 4) первоначальной стоимости.

19. Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации, такие как услуги депозитария за хранение финансовых вложений, учитываются на счете:

- 1) 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 2) 44 «Расходы на продажу»;

- 3) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 4) 90 «Продажи».

20. Не используется при выбытии финансовых вложений способ оценки:

- 1) ФИФО;
- 2) по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- 3) по средней первоначальной стоимости.

21. Безвозмездное поступление акций отражается записью на счетах:

- 1) Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 2) Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 98 «Доходы будущих периодов»;
- 3) Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 4) Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы».

22. Приобретение финансовых векселей и принятие их к учету отражаются записью на счетах:

- 1) Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 2) Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 3) Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 4) Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 51 «Расчетные счета».

Глава 14. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Доходы организации и их классификация

В соответствии с ПБУ 9/99 «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- суммы НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- плата по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- предварительная оплата продукции, товаров, работ, услуг;
- авансы в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задаток;
- залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

В зависимости от характера, условия получения и направления деятельности организации её доходы подразделяются:

- 1) на доходы от обычных видов деятельности (выручка от продажи продукции и товаров; поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг);
- 2) прочие поступления.

В организациях, предметом деятельности которых являются предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, и других видов интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с указанными видами деятельности. Доходы, получаемые организацией от указанных видов деятельности, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам.

В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при следующих условиях:

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

Если в отношении денежных средств или иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается не выручка, а кредиторская задолженность.

Для признания выручки от предоставления за плату во временное пользование своих активов и от участия в уставных капиталах других организаций должны быть одновременно соблюдены условия 1, 2 и 3.

Выручка от включения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления может признаваться по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Если сумма выручки от продажи продукции (работ, услуг) не может быть определена, то она принимается к учету в размере признанных в учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению работ, оказанию услуг, которые будут впоследствии возмещены организацией.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- штрафы, пени, неустойки – в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

- суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности, – в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности;
- суммы дооценки активов – в отчетном периоде, к которому относится дата переоценки;
- иные поступления – по мере образования (выявления).

Расходы организации, их характеристика

В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не относятся к расходам организации затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений, и производственные затраты.

В зависимости от характера, условий осуществления и направления деятельности организации её расходы подразделяются на следующие виды:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Прочие расходы не учитываются на счетах учета затрат на производство. В конечном итоге их отражают на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Расходы по обычным видам деятельности связаны с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы, и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организации, то расходы по осуществлению этих видов деятельности относятся к операционным расходам.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты и убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками (п. 1 ст. 252).

Признание расходов организации

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

- 1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- 2) сумма расходов может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (когда организация передала актив либо отсутствует определенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете эти расходы признаются дебиторской задолженностью.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величин амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности расходы признаются в том отчетном периоде, в котором совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Если организацией принят порядок признания выручки после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Назначение счета 90 «Продажи» и его структура

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг. Прибыль от продажи продукции (работ, услуг) определяют как разницу между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и продажу.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяют по счету 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

- по готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам;
- работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно-исследовательским и тому подобным работам;
- услугам связи и перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;

- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, и других видов интеллектуальной собственности, участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т. п.

**Особенности учета на субсчетах счета 90 «Продажи»
(табл. 14.1)**

- К счету 90 «Продажи» могут быть открыты следующие субсчета:
- 90-1 «Выручка»;
 - 90-2 «Себестоимость продаж»;
 - 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
 - 90-4 «Акцизы»;
 - 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Таблица 14.1

Бухгалтерские проводки по учету доходов и расходов
по основному виду деятельности

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и др.	62	90/1
2	Списывается себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг и др.	90/2	41, 43, 44, 20
3	Начисленные по проданной продукции (товарам, работам, услугам) суммы НДС и акцизов	90/3, 90/4	68
4	Отражен финансовый результат: 1) прибыль 2) убыток	90/9 99	99 90/9

Организации – плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и 90-5 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяют финансовый

результат от продаж за отчетный месяц. Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т. п.).

Порядок синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета. Организациям разрешается определять выручку от продажи продукции для целей налогообложения либо по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, либо по моменту отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации.

Пример

ООО «Сирена» в первом квартале 2009 года реализовало готовую продукцию на сумму 529 300 руб. (в том числе НДС – 80 741 руб.). В соответствии с учетной политикой организации выручка признается на момент оплаты. Себестоимость отгруженной продукции – 312 000 руб. Расходы на продажу составили 34 450 руб. В конце июня 2009 года на расчетный счет организации поступила выручка в оплату отгруженной продукции в полном объеме – 529 300 руб.

Задание. Определить финансовый результат от продажи продукции и составить бухгалтерские записи.

Алгоритм решения

1. Бухгалтерские проводки по отгрузке продукции:

Дебет 45 «Товары отгруженные», Кредит 43 «Готовая продукция» – на сумму себестоимости отгруженной продукции – 312 000 руб.

2. Бухгалтерские проводки по оплате продукции.

В конце июня 2009 года:

Дебет 51 «Расчетные счета», Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму денежных средств, поступивших от покупателей в оплату продукции, – 529 300 руб.

Признание выручки от продажи продукции:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — на сумму признанной в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции — 529 300 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму НДС — 80 741 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», Кредит 45 «Товары отгруженные» — на сумму себестоимости продукции — 312 000 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», Кредит 44 «Расходы на продажу» — на сумму расходов, связанных с продажей продукции, — 34 450 руб.

3. Определяем финансовый результат от продажи продукции.

Финансовый результат от реализации продукции определяется сопоставлением кредитового и дебетового оборота по счету 90:

529300 руб. — 80741 руб. — 312000 руб. — 34450 руб. = 102109 руб.

На сумму полученной прибыли в размере 102 109 руб. оформляется проводка:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж», Кредит 99 «Прибыли и убытки» — на сумму полученной прибыли от обычных видов деятельности — 102 109 руб.

В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки (в связи с переходом права собственности на продукцию к покупателю).

Пример

ООО «Примус» в марте 2009 года реализовало готовую продукцию на сумму 352 820 руб. (в том числе НДС — 53 820 руб.). В соответствии с учетной политикой организации выручка признается на момент отгрузки. Себестоимость отгруженной продукции — 208 000 руб. Расходы на продажу составили 22 880 руб. В конце апреля на расчетный счет организации поступила выручка в оплату отгруженной продукции в размере 200 000 руб., остальная сумма оплачена в июне 2009 года.

Задание. Определить финансовый результат от продажи продукции и составить бухгалтерские записи.

Алгоритм решения

1. Составляем проводки по данным хозяйственным операциям:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» – на сумму выручки от продажи продукции – 352 820 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму НДС – 53 820 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», Кредит 43 «Готовая продукция» – на сумму фактической себестоимости отгруженной продукции – 208 000 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», Кредит 44 «Расходы на продажу» – на сумму расходов, связанных с продажей продукции, – 22 880 руб.

2. Рассчитываем финансовый результат от продажи продукции.

Для определения результата сопоставляем обороты по Дт и Кт счета 90:

$352820 \text{ руб.} - 53820 \text{ руб.} - 208000 \text{ руб.} - 22880 \text{ руб.} = 68120 \text{ руб.}$

На сумму полученной прибыли в размере 68 120 руб. оформляется проводка:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж», Кредит 99 «Прибыли и убытки» – на сумму полученной прибыли от продажи (или на сумму финансового результата от обычных видов деятельности) – 68 120 руб.

3. Составляем проводки по оплате продукции покупателями.

Из условия задачи видно, что покупатели несвоевременно производили оплату продукции. Поэтому и записи в учете делаются по мере осуществления хозяйственных операций.

В апреле 2009 года:

Дебет 51 «Расчетные счета», Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму денежных средств, поступивших от покупателей в виде частичной оплаты продукции, – 200 000 руб.

В июне 2009 года:

Дебет 51 «Расчетные счета», Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму оставшихся денежных средств, поступивших от покупателей в оплату продукции, – 152 820 руб.

Назначение счета 91 «Прочие доходы и расходы». Открытие субсчетов по данному счету и порядок их закрытия

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и расходы». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитывают поступления активов, признаваемых прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитывают прочие расходы (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 и 91-2 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-1 и кредитового оборота по субсчету 91-2 определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 91-1 и 91-2 закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

Учет прочих доходов и расходов

Состав прочих доходов и расходов определен ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

В состав прочих доходов и расходов входят (табл. 14.2):

- доходы и расходы от выбытия имущества (кроме продажи готовой продукции (работ, услуг и товаров);
- доходы и расходы от участия в других организациях;
- поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, и других видов интеллектуальной собственности;

- поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, прибыль или убыток от участия в совместной деятельности);
- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, полученные и уплаченные;
- активы, полученные и переданные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков и расходы на возмещение убытков, причиненных организацией;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, и убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы кредиторской, депонентской и дебиторской задолженностей, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки и уценки активов;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий.

Таблица 14.2

Бухгалтерские проводки по учету прочих доходов и расходов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Списание остаточной стоимости выбываемого имущества	91/2	01,04
2	Сумма задолженности покупателей за проданное имущество	62	91/1
3	Разница между стоимостью передаваемого имущества и согласованной оценкой вклада при осуществлении операций по вкладам в уставные капиталы других организаций неденежными средствами:		
	– превышение согласованной стоимости над учетной	58	91/1
	– превышение учетной стоимости над согласованной	91/2	58
4	Доходы от участия в других организациях по фактическому поступлению денежных средств	50, 51, 52, 55	91/1
5	Доходы от участия в других организациях по предварительному начислению доходов и записи на счетах	76, 50, 51, 52	91/1 76
6	Проценты, уплаченные за предоставление в пользование денежных средств организации	91/2	50, 51, 52

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
7	Отчисления в оценочные резервы (под снижение стоимости материальных ценностей, обеспечение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам)	91/2	14, 59, 63
8	Списание неиспользованных резервов	14, 59, 63	91/1
9	Поступления от уплаты штрафов, пеней, неустоек	50, 51, 52	91/1
10	Уплаченные организацией суммы штрафов, пеней, неустоек	91/2	51, 52
11	Списание сумм кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности	76	91/1
12	Списание дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек	91/2	76
13	Положительные курсовые разницы в зависимости от объекта учета:		
	– на разницу по операциям с финансовыми вложениями	58	91/1
	– на разницу по денежным средствам в валюте	50, 52	91/1
	– по задолженности перед поставщиками	60	91/1
14	Отрицательные курсовые разницы в зависимости от объекта учета		
	– на разницу по операциям с финансовыми вложениями	91/2	58
	– на разницу по денежным средствам в валюте	91/2	50, 52
	– по задолженности перед поставщиками	91/2	60
15	Списание затрат по аннулированным производственным заказам на стоимость неиспользованных полуфабрикатов	91/2	20
16	Списание затрат по аннулированным производственным заказам на сумму затрат по подготовке производства	91/2	97

Пример

В отчетном квартале ООО «Свет» были получены следующие доходы, не являющиеся доходами от обычных видов деятельности:

- доход по принадлежащим организации акциям акционерного общества – 45 000 руб.;
- проценты по предоставленному работнику займу – 1200 руб.

Организацией осуществлены расходы:

- признан к уплате штраф за нарушение условий договора аренды – 5550 руб.;

– списана дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности – 15 000 руб.

Задание. Отразить в учете все доходы и расходы организации за отчетный период по прочей деятельности.

Алгоритм решения

1. Составим бухгалтерские проводки и определим сальдо прочих доходов и расходов:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» – на сумму дохода по акциям – 45 000 руб.

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» – на сумму начисленных процентов по предоставленному работнику организации займу – 1200 руб.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму причитающегося к уплате штрафа за нарушение условий договора аренды – 5550 руб.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы», Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, – 15 000 руб.

2. Определяем финансовый результат от прочей деятельности организации.

Сопоставлением кредитовых оборотов по субсчету 91/1 «Прочие доходы» и дебетовых оборотов по субсчету 91/2 «Прочие расходы» определим сальдо прочих доходов и расходов:

$$(45000 \text{ руб.} + 1200 \text{ руб.}) - (5550 \text{ руб.} + 15000 \text{ руб.}) = 25650 \text{ руб.}$$

3. На сумму кредитового сальдо, то есть полученного дохода от прочей деятельности организации 25 650 руб., оформляется проводка:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», Кредит 99 «Прибыли и убытки» – на сумму кредитового сальдо (прибыли) по счету 91 – 25 650 руб.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов.

Назначение и структура счета 99 «Прибыли и убытки»

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету – расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, т. е. нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Конечный финансовый результат организации (табл. 14.3) складывается под влиянием:

- 1) финансового результата от продажи продукции (работ, услуг);
- 2) финансового результата от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и другого имущества;
- 3) прочих доходов и расходов (за вычетом результатов от продажи имущества);
- 4) чрезвычайных доходов и расходов.

Таблица 14.3

Бухгалтерские проводки по формированию конечного финансового результата

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Отражение финансового результата от продажи продукции: 1) прибыль 2) убыток	1) 90/9	99
		2) 99	90/9
2	Отражение финансового результата от прочей деятельности: 1) прибыль 2) убыток	1) 91/9	99
		2) 99	91/9
3	Суммы налоговых санкций	99	68

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
4	Стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания пришедшего в негодность по чрезвычайным обстоятельствам имущества	10	99
5	Списание остаточной стоимости амортизируемого имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств	99	01,04
6	Списание фактической стоимости имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств	99	08, 10, 20, 23, 41, 43, 58
7	Списание не компенсируемых страховыми возмещениями потерь от страховых случаев	99	76
8	Закрытие счета в конце отчетного года: 1) прибыль 2) убыток	1) 99 2) 84	84 99

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяют по счету 90 «Продажи». Финансовый результат от продажи имущества, прочие доходы и расходы вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Чрезвычайные доходы и расходы сразу относят на счет 99 без предварительной записи на промежуточных счетах в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.

К чрезвычайным доходам ПБУ 9/99 относит поступления, возникающие как последствия обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

Пример

За отчетный период ООО «Аксиома» были получены следующие доходы и убытки от различных видов деятельности, которые в бухгалтерском учете были отражены на счете 99 «Прибыли и убытки»:

- доходы от прочей деятельности организации – 15 000 руб.;
- доход от продажи продукции – 25 000 руб.;
- убытки в виде остаточной стоимости имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств, – 5400 руб.;
- налог на прибыль организации – 6920 руб.;
- задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль организации – 6920 руб.;
- чистая прибыль, полученная от финансово-хозяйственной деятельности организации, – 27 680 руб.

Задание. Отобразить в учете хозяйственные операции.

Алгоритм решения

1. Составим бухгалтерские проводки по отражению в учете конечного финансового результата деятельности предприятия:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», Кредит 99 «Прибыли и убытки» – на сумму полученного дохода от прочей деятельности – 15 000 руб.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж», Кредит 99 «Прибыли и убытки» – на сумму полученной прибыли от обычных видов деятельности – 25 000 руб.

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 40 «Материалы» (41 «Товары» и другие) – на сумму списанных товаров, утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств, – 5400 руб.

Дебет 99 «Прибыли и убытки», Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на прибыль – 6920 руб.

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», Кредит 51 «Расчетные счета» – на сумму налога на прибыль, подлежащего выплате в бюджет, – 6920 руб.

2. Отражена чистая прибыль, полученная организацией в отчетном периоде:

Дебет 99 «Прибыли и убытки», Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – на сумму чистой прибыли организации – 27 680 руб.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Учет доходов будущих периодов

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам (табл. 14.4), используют пассивный счет 98 «Доходы будущих периодов». По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления задолженностей, доходы, возникающие вследствие превышения взыскиваемых с виновников недостающих ценностей над их балансовой стоимостью. По дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на счета учета имущества, расчетов. К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты следующие субсчета:

98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98-2 «Безвозмездные поступления»;

98-3 «Предстоящие поступления задолженностей по недостаткам, выявленным за прошлые годы»;

98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей» и др.

Таблица 14.4

Бухгалтерские проводки по отражению доходов будущих периодов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Полученные или начисленные суммы доходов	50, 51, 52, 55	98/1
2	Безвозмездно полученные активы по рыночной стоимости	08,10	98/2
3	Сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов	86	98/2
4	Списание сумм по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации	98	91/1
5	Списание по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по мере их списания на производство или при продаже	98	91/1
6	Выявленные в отчетном году за прошлые годы суммы недостач, признанные виновными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами	94	98/3
7	Отражение оплаченной задолженности	98/3	91/1
8	Отражение разницы между рыночной и учетной стоимостью ценностей	73/2	98/4
9	Списание погашенной части разницы	98/4	91/1

На субсчете 98-1 учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам: арендная и квартирная плата, плата за коммунальные услуги, пользование средствами связи и др.

На субсчете 98-2 учитывают стоимость безвозмездно полученных активов.

На субсчете 98-3 учитывают предстоящие поступления, задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы.

На субсчете 98-4 учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и их учетной стоимостью.

Аналитический учет по счету 98 осуществляют:

- по субсчету 1 – по каждому виду доходов;
- по субсчету 2 – по каждому безвозмездному поступлению ценностей;
- по субсчету 3 – по каждому виду недостач;
- по субсчету 4 – по видам недостающих ценностей.

Учет расходов будущих периодов

Расходы будущих периодов – это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (табл. 14.5). Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства.

Таблица 14.5

Бухгалтерские проводки по отражению расходов будущих периодов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Учет расходов будущих периодов	97	10, 50, 51, 70, 76
2	Ежемесячное списание расходов	20, 23, 25, 26, 44	97

Кроме того, к расходам будущих периодов относят: расходы на ремонт основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд); расходы на оплату аренды объектов основных средств или их отдельных частей (помещений); расходы на рекламу; приобретение лицензий; расходы, связанные

с оплатой услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за последние периоды, и др.

Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 97 расходы списывают. Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями.

ПБУ 14/2007 не включает в состав нематериальных активов расходы, связанные с приобретением лицензий. В связи с этим расходы на приобретение лицензий целесообразно учитывать на счете 97 в качестве расходов будущих периодов. С кредита счета 97 стоимость лицензий в течение срока их действия списывается равномерно по месяцам на счет 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу».

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимается под финансовыми результатами деятельности организации?
2. Какие счета бухгалтерского учета применяются для отражения финансовых результатов?
3. Как классифицируются доходы по обычным видам деятельности?
4. Какие виды расходов относятся к расходам по обычным видам деятельности?
5. Как классифицируются доходы по прочим видам деятельности?
6. Назовите расходы, относящиеся к расходам по прочим видам деятельности.
7. Как учитываются доходы и расходы по чрезвычайным обстоятельствам?
8. Как определяется финансовый результат от обычных видов деятельности?
9. Как определяется финансовый результат от прочих видов деятельности?
10. Как определяется и отражается налог на прибыль?
11. Раскройте особенности закрытия счетов финансовых результатов на отчетную дату.

Тесты к главе 14

1. Пени за просрочку платежа налогов в бюджет учитываются на счете:

- 1) 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 2) 99 «Прибыли и убытки»;
- 3) 91 «Прочие доходы и расходы».

2. Уплачен с расчетного счета штраф за нарушение условий договора купли-продажи:

- 1) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета»;
Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 2) Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета»;
- 3) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета».

3. К прочим доходам организации относятся:

- 1) прибыль от продажи продукции (работ, услуг);
- 2) прибыль, полученная от продажи основных средств и нематериальных активов;
- 3) штрафы, пени, неустойки полученные;
- 4) прибыль, полученная от реализации продукции подсобного хозяйства.

4. Отражаются в составе прочих расходов суммы недостачи материалов, во взыскании которых с поставщика отказано судом вследствие необоснованности исков:

- 1) Дт 90 «Продажи» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 2) Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 3) Дт 44 «Расходы на продажу» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

- 4) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 5) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

5. Недостачи материально-производственных запасов сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц в бухгалтерском учете подлежат признанию в составе:

- 1) затрат на производство продукции (работ, услуг) или расходов на продажу;
- 2) расходов от прочей деятельности;
- 3) расходов, не связанных с продажей;
- 4) чрезвычайных расходов.

6. Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование основных средств организации, отражаются записью на счетах:

- 1) Дт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кт 01 «Основные средства»;
- 2) Дт 91, субсчет 2 «Прочие расходы» Кт 02 «Амортизация основных средств»;
- 3) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

7. Учтена остаточная стоимость выбывших нематериальных активов:

- 1) Дт 90 «Продажи» Кт 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 2) Дт 05 «Амортизация нематериальных активов» Кт 04 «Нематериальные активы»;
- 3) Дт 91, субсчет 2 «Прочие расходы» Кт 04 «Нематериальные активы».

8. Учтены проценты за использование банком денежных средств организации:

- 1) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 2) Дт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» Кт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»;

- 3) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;
- 4) Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

9. Учтены в составе прочих доходов курсовые разницы по кредитам в иностранной валюте:

- 1) Дт 52 «Валютные счета» Кт 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;
- 2) Дт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» Кт 52 «Валютные счета»;
- 3) Дт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» Кт 91, субсчет 1 «Прочие доходы».

10. Начислен резерв по сомнительному долгу:

- 1) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 63 «Резервы по сомнительным долгам»;
- 2) Дт 91, субсчет 1 «Прочие доходы» Кт 63 «Резервы по сомнительным долгам»;
- 3) Дт 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

11. Расходы, связанные с оплатой услуг банка по договору банковского счета, отражаются записью:

- 1) Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 51 «Расчетные счета»;
- 2) Дт 44 «Расходы на продажу» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 3) Дт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

12. Доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, отражаются записью на счетах:

- 1) Дт 75 «Расчеты с учредителями» Кт 90 «Продажи»;
- 2) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» Кт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»;
- 3) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 99 «Прибыли и убытки»;

- 4) Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

13. Финансовый результат от продажи продукции отражается бухгалтерской записью на счетах:

- 1) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 90 «Продажи»;
- 2) Дт 90 «Продажи» Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- 3) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 99 «Прибыли и убытки».

14. Сумма бухгалтерской прибыли, полученная после вычета причитающегося бюджету налога на прибыль, отражается записью на счетах:

- 1) Дт 90 «Продажи» Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- 2) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кт 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»;
- 3) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Глава 15. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

Новые формы бухгалтерской отчетности, по которым организации будут обязаны отчитываться, начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год, утверждены приказом Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 2 июля 2010 г. № 66н, далее – Приказ № 66н. Напомним: в проекте этого приказа планировалось разрешить воспользоваться новыми формами с 2010 года.

Состав бухгалтерской отчетности

Годовая бухгалтерская отчетность состоит из следующих форм:

- бухгалтерский баланс – форма № 1 (Приложение № 1 к приказу);
- отчет о прибылях и убытках – форма № 2 (Приложение № 1 к приказу);
- отчет об изменениях капитала – форма № 3 (Приложение № 2 к приказу);
- отчет о движении денежных средств – форма № 4 (Приложение № 2 к приказу);
- отчет о целевом использовании полученных средств – форма № 6 (для общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательскую деятельность и не имеющих, кроме бывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг).

Начиная с отчетности за 2011 год, организации самостоятельно будут определять детализацию показателей по статьям новых форм отчетности, а дополнительная информация будет изложена в соответствующих пояснениях.

Пояснения (ранее – пояснительная записка) к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (далее – Пояснения) могут быть оформлены в табличной и (или) текстовой форме. В случае выбора организацией табличной формы пояснений за основу берется Приложение № 3 к приказу, которое напоминает ныне действующую «пятую» форму.

Для субъектов малого предпринимательства предусмотрен упрощенный порядок формирования бухгалтерской отчетности:

- в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей);

– в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится только та информация, без которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Некоммерческим организациям, за исключением общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательскую деятельность и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг), при формировании пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках рекомендовано применять приведенную в приказе форму отчета о целевом использовании полученных средств (Приложение № 2 к приказу).

Аудиторское заключение не включено в состав бухгалтерской отчетности, но при этом проведение обязательного аудита никто не отменял. Критерии для организаций, обязанных проводить обязательный аудит, установлены Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 года.

В бухгалтерской отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие органы государственной власти (налоговые инспекции), в данные формы отчетности добавляется еще одна графа «Код», где указываются соответствующие коды показателей. Перечень кодов содержится в Приложении № 4 к приказу.

Сведения будут отражаться на отчетную дату указанного периода и на 31 декабря как предыдущего года, так и того, который ему предшествует. Для этого предусмотрены три графы вместо двух.

Содержание бухгалтерского баланса

Содержание бухгалтерского баланса определено ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

В соответствии с данным ПБУ в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны отражаться в зависимости от срока обращения как краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочными являются активы и обязательства, если срок обращения (погашения) по ним составляет не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительность операционного цикла не превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

В соответствии с ПБУ 4/99 активы должны быть сгруппированы в балансе в два раздела:

- 1) внеоборотные активы;
- 2) оборотные активы.

По каждому из этих разделов выделены группы статей и отдельные статьи баланса.

По внеоборотным активам выделены следующие группы статей и статьи баланса:

- 1) нематериальные активы:
 - права на объекты интеллектуальной собственности;
 - патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы;
 - деловая репутация организации;
- 2) результаты исследований и разработок;
- 3) основные средства:
 - земельные участки и объекты природопользования;
 - здания, машины, оборудование и другие основные средства;
- 4) доходные вложения в материальные ценности:
 - имущество для передачи в лизинг;
 - имущество, предоставляемое по договору проката;
- 5) финансовые вложения:
 - инвестиции: в дочерние общества; в зависимые общества; в другие организации;
 - займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев;
 - прочие финансовые вложения;
- 6) отложенные налоговые обязательства;
- 7) прочие внеоборотные активы.

В оборотных активах выделены следующие группы статей и статей баланса:

- 8) запасы (сырье, материалы и другие аналогичные ценности, затраты на незавершенное производство, готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные, расходы будущих периодов);
- 9) налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;
- 10) дебиторская задолженность (покупатели и заказчики, векселя к получению, задолженность дочерних и зависимых обществ,

участников по вкладам в уставный капитал, авансы выданные, прочие дебиторы);

11) финансовые вложения (займы, предоставленные организациям на срок до 12 месяцев; собственные акции, выкупленные у акционеров; прочие финансовые вложения);

12) денежные средства (расчетные счета, валютные счета, прочие денежные средства);

13) прочие оборотные активы.

В пассиве баланса обязательства организации сгруппированы в три раздела:

1) капитал и резервы;

2) долгосрочные обязательства;

3) краткосрочные обязательства.

По разделу «Капитал и резервы» выделены следующие группы статей и статьи баланса:

- уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей);
- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- переоценка внеоборотных активов;
- добавочный капитал (без переоценки);
- резервный капитал (резервы, образованные в соответствии с законодательством и в соответствии с учредительными документами);
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

По разделу «Долгосрочные обязательства» выделены:

- заёмные средства (кредиты и займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты);
- отложенные налоговые обязательства;
- резервы под условные обязательства;
- прочие обязательства.

В составе раздела «Краткосрочные обязательства» выделены следующие группы статей и статьи баланса:

- заёмные средства (кредиты и займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты);
- кредиторская задолженность (поставщикам и подрядчикам, перед дочерними и зависимыми обществами, персоналом организации, бюджетом и государственными внебюджетными фон-

- дами, участникам (учредителям) по выплате доходов, векселя к уплате, авансы полученные, прочие кредиторы);
- доходы будущих периодов;
 - резервы предстоящих расходов;
 - прочие обязательства.

При обобщении содержания актива и пассива отчетного баланса можно сделать следующие выводы. В активе баланса отражено имущество организации и ее овеществленные и неовеществленные права. Овеществленные права связаны с владением ценными бумагами (акциями, облигациями и др.), а неовеществленные – с долговыми требованиями в виде дебиторской задолженности, исключительными правами (патент, право на фирменный знак и др.), с правами, возникающими из незаконченных хозяйственных операций. В активе имущество организации отражено в порядке возрастающей ликвидности.

В пассиве баланса размещены обязательства организации перед собственником (собственный капитал) и перед третьими лицами (долгосрочные и краткосрочные).

Сопоставление стоимости имущества организации и её прав с ее обязательствами позволяет определить финансовый результат деятельности организации.

Содержание отчета о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках (форма № 2) содержит следующие сведения за отчетный и предыдущие периоды:

- о прибыли (убытках) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (из выручки нетто вычитают себестоимость продажи товаров, продукции, работ, услуг, расходы на продажу и управленческие расходы, если они по учетной политике выделяются из производственной себестоимости и списываются на счета реализаций);
- о прочих доходах и расходах с выделением процентов к получению и уплате (сумм процентов по ценным бумагам и сумм, причитающихся от банков за пользование ими остатками средств на счетах организации), доходах от участия в других организациях и прочих операционных доходах и расходах;
- о прибыли (убытках) до налогообложения, налоге на прибыль, изменениях отложенных налоговых обязательств и активов;

- в справочной информации отчета о прибылях и убытках указывается «Совокупный финансовый результат периода», который складывается из суммы вновь введенных показателей по строкам «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».

Отчет о прибылях и убытках составляется в основном по данным счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с ПБУ 9/99 выручка, прочие доходы, составляющие 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

Пояснения к отчетному бухгалтерскому балансу

Содержание пояснений к бухгалтерскому балансу изложено в ПБУ 4/99. В соответствии с данным нормативным документом в указанных пояснениях должны раскрываться сведения, относящиеся к учетной политике организации и обеспечивающие пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации.

В частности, пояснения к бухгалтерскому балансу должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов, основных средств, арендованных основных средств и финансовых вложений;
- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской и кредиторской задолженности;
- об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;
- о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных, оплаченных частично и неоплаченных, о номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерных обществ, его дочерних и зависимых обществ, о прибыли на одну акцию;

- о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличии их на начало периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного года;
- о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;
- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, о прекращенных операциях, государственной помощи, об аффилированных лицах.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу должно быть указано, что он сформирован исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности, кроме случаев отступления от этих правил. Существенные отступления должны быть раскрыты с указанием причин, вызвавших эти отступления, а также финансового результата, вызванного отступлениями.

Процедура составления отчетного бухгалтерского баланса

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

На малых предприятиях, применяющих упрощенную форму учета, баланс составляют по данным книги учета фактов хозяйственной деятельности.

Следует отметить, что некоторые балансовые статьи заполняют непосредственно по остаткам соответствующих счетов («Касса», «Расчетный счет» и др.).

Важным этапом подготовительной работы для составления бухгалтерского баланса является закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов: калькуляционных, собирательно-распределительных, сопоставляющих, финансово-результативных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Закрытие счетов осуществляют в следующей последовательности. В первую очередь исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательные производства». Далее распределяются расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрыва-

ются следующие счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20 «Основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета 29 «Обслуживание производства и хозяйства». В порядке последующей очередности производятся записи на счетах по учету капитальных вложений, определяется финансовый результат от деятельности организации и закрываются счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 99 «Прибыли и убытки» определяется конечный финансовый результат отчетного периода.

Перед составлением годового отчетного баланса осуществляют следующие процедуры:

- проводят инвентаризацию всех видов имущества, обязательств и расчетов и ее результаты отражают на счетах главной книги и аналитических счетах;
- осуществляют уточнение оценки всех видов имущественных статей баланса;
- создают оценочные резервы (заключительными записями декабря);
- проверяют правильность распределения доходов, расходов, прибыли и убытков между смежными отчетными периодами;
- осуществляют закрытие счетов бухгалтерского учета, в том числе счета 99 «Прибыли и убытки» (заключительной записью декабря);
- вносят уточнения в главную книгу или отражают эти уточнения в пояснительной записке к годовому отчету с учетом событий после отчетной даты (ПБУ 7/98) или условных фактов хозяйственной деятельности (ПБУ 8/01);
- составляют годовой бухгалтерский баланс и пояснения к отчетному бухгалтерскому балансу.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите нормативные акты, регламентирующие формирование бухгалтерской отчетности организации.
2. Назовите виды бухгалтерской отчетности.

3. Назовите перечень форм годовой бухгалтерской отчетности.
4. Дайте характеристику основным формам бухгалтерской отчетности.
5. Расскажите об основных правилах исправления информации, отражаемой в бухгалтерской отчетности.
6. Укажите особенности формирования отчетности организациями различных форм собственности.
7. Назовите основные требования, предъявляемые к формированию бухгалтерской отчетности.
8. Назовите основные показатели, характеризующие финансовую устойчивость предприятия, отражаемые в бухгалтерской отчетности.
9. Раскройте методику расчета показателей форм бухгалтерской отчетности.
10. Какова взаимосвязка показателей форм бухгалтерской отчетности?
11. Какие выводы о деятельности организации можно сделать, исходя из данных, отраженных в бухгалтерской отчетности?
12. Какие основные показатели деятельности организации можно рассчитать на основании финансовой отчетности?
13. Как читать бухгалтерский баланс?
14. Назовите установленные сроки сдачи отчетности в контролирующие органы.

Тесты к главе 15

1. К внешним пользователям с косвенным финансовым интересом бухгалтерской отчетности относятся:

- 1) налоговые органы, обслуживающие банки, страховые компании;
- 2) органы статистики, аудиторские фирмы, арбитраж;
- 3) поставщики, кредитующие банки, инвесторы.

2. В пояснениях к бухгалтерской отчетности должны раскрываться:

- 1) сведения, относящиеся к учетной политике организации;
- 2) стратегия и тактика организации;
- 3) планируемое развитие организации;
- 4) политика в отношении заемных средств.

3. Отчетность организации составляется по данным:

- 1) налогового учета;
- 2) оперативного учета;
- 3) бухгалтерского учета.

4. Срок представления годового отчета:

- 1) до 31 января года, следующего за отчетным;
- 2) 1 марта года, следующего за отчетным;
- 3) 1 апреля года, следующего за отчетным.

5. Отчетность представляет собой систему:

- 1) показателей бухгалтерского и налогового учета за отчетный период;
- 2) взаимосвязанных показателей бухгалтерского учета, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации за отчетный период;
- 3) взаимосвязанных показателей бухгалтерского, налогового и статистического учета.

6. Отчетность представляется внешним пользователям:

- 1) согласно законодательству;
- 2) решению руководства;
- 3) решению главного бухгалтера;
- 4) решению собственника.

7. Обязательной к представлению малыми предприятиями является отчетность за период:

- 1) месяц;
- 2) квартал;
- 3) год.

8. Бухгалтерская отчетность подписывается:

- 1) руководителем;
- 2) главным бухгалтером;
- 3) аудитором;
- 4) руководителем и главным бухгалтером.

9. Отчет о прибылях и убытках характеризует:

- 1) хозяйственно-финансовую деятельность за отчетный период;
- 2) финансовые результаты деятельности организации за отчетный период;
- 3) изменения в финансовом положении организации;
- 4) изменения в капитале организации.

10. Организация должна формировать промежуточную отчетность не позднее:

- 1) 20 дней по окончании отчетного периода;
- 2) 15 дней по окончании отчетного периода;
- 3) 30 дней по окончании отчетного периода.

11. Отчетность представляется с аудиторским заключением:

- 1) обязательно;
- 2) по решению организации;
- 3) в соответствии с законодательством;
- 4) не обязательно.

12. Статьи бухгалтерской отчетности должны подтверждаться:

- 1) результатами аудиторской проверки;
- 2) результатами инвентаризации активов и обязательств;
- 3) результатами налоговой проверки;
- 4) не подтверждаются ничем.

13. Основная цель формирования отчетности:

- 1) информировать различные группы пользователей о финансовом положении и результатах деятельности;
- 2) использовать бухгалтерские данные для оперативного руководства организацией;
- 3) контролировать соблюдение налогового законодательства.

14. Годовые отчеты должны храниться:

- 1) 20 лет;
- 2) 10 лет;
- 3) 5 лет;
- 4) 75 лет.

15. Состав и содержание отчетности регламентируются:

- 1) учетной политикой организации;
- 2) Налоговым кодексом;
- 3) ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

16. Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается:

- 1) день ее утверждения в порядке, установленном учредительными документами;
- 2) день представления на утверждение;
- 3) дата ее почтового отправления или дата ее фактической передачи по принадлежности в установленные адреса.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс РФ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
2. Налоговый кодекс. Ч. 1 и 2. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ № 94н от 31.10.2000 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 106н от 06.10.2008 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 116н от 24.10.2008 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 154н от 28.11.2006 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 34н от 06.07.1999 г. // Справочно-правовая система

- «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 44н от 09.06.2001 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 26н от 30.03.2001 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 11. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 56н от 25.11.1998 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 12. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 96н от 28.11.2001 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 13. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 32н от 06.05.1999 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 14. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 33н от 06.05.1999 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 15. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 48н от 29.04.2008 г. // Справочно-правовая система

- «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
16. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 11н от 27.01.2000 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 92н от 16.10.2000 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 153н от 27.12.2007 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 107н от 06.10.2008 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 20. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 66н от 02.07.2002 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на НИ-ОК и ТР» (ПБУ 17/02), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 115н от 19.11.2002 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». — Последнее обновление 25.06.2011.
 22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 114н от 19.11.2002 г. // Справочно-правовая система

- «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 126н от 10.12.2002 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
 24. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 105н от 24.11.2003 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
 25. Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 106н от 06.10.2008 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
 26. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утв. Приказом Министерства финансов РФ № 63н от 28.06.2010 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
 27. Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Утв. Приказом Минфина СССР № 105 от 29.07.1983 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
 28. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утв. Приказом Минфина РФ № 49 от 13.06.1995 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
 29. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утв. Приказом Минфина РФ № 91н от 13.10.2003 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электрон-

- ный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
30. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утв. Приказом Министерства финансов РФ № 119н от 28 декабря 2001 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
 31. Методические указания по учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утв. Приказом Министерства финансов РФ № 135н от 26.12.2002 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
 32. Порядок ведения кассовых операций в РФ. Утв. Решением директоров ЦБ РФ № 40 от 22.09.1993 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
 33. Приказ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», зарегистрирован в Минюсте РФ 2 августа 2010 г. № 18023. Министерство Финансов РФ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». – Последнее обновление 25.06.2011.
 34. Астахов, В.П. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие для вузов / В.П. Астахов. – 11-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д : Феникс, 2007. – 635 с.
 35. Епифанов, О.В. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету: сквозная задача : учеб.-практ. пособие / О.В. Епифанов. – М. : Проспект, 2007. – 221 с.
 36. Усольцева, И.В. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету: сквозная задача : учеб.-метод. пособие / И.В. Усольцева, И.В. Авдеева. – Тольятти : ТГУ, 2010. – 127 с.
 37. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета : учеб. для вузов / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 591 с.

38. Леонтьева, Ж.Г. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов коммерческих организаций. — СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. — 392 с.
39. Глушков, И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии : в 2 т. / И.Е. Глушков, Т.В. Киселева. — М. : КноРус, 2007.
40. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / Н.П. Кондраков. — М. : ИНФРА-М, 2007.
41. Боровицкая, М.В. Бухгалтерский учет : сб. учеб.-метод. материалов / М.В. Боровицкая, И.В. Усольцева. — Тольятти : ТГУ, 2010. — 420 с.
42. Новодворский, В.Д. Бухгалтерская финансовая отчетность : учеб. пособие / В.Д. Новодворский. — М. : Инфра-М, 2007.
43. Пошерстник, Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии : учеб.-практ. пособие для вузов / Н.В. Пошерстник. — М. : Проспект, 2006. — 548 с.

Глоссарий

Аккредитив (от лат. *accredo* – доверяю) – 1) вид банковского счета (англ. *Letter of credit*), по которому осуществляются безналичные расчеты; 2) именная ценная бумага, удостоверяющая право лица, на имя которого она выписана, получить в кредитном учреждении указанную в ней сумму.

Актив (от лат. *activus* – деятельный, действенный) **баланса** – часть бухгалтерского баланса, отражающая на определенную дату в денежном выражении средства предприятия, их состав и размещение.

Активы – статьи баланса, отражающие состав и размещение хозяйственных средств предприятия (основного и оборотного капитала) в денежной оценке на определенную дату.

Активно-пассивные счета – счета бухгалтерского учета, имеющие признаки активных счетов и пассивных счетов. В этих счетах сальдо может быть дебетовым и кредитовым (развернутое сальдо).

Активные счета – основные счета бухгалтерского учета, отражающие состояние и движение средств и имущества предприятия.

Акцепт (от лат. *acceptus* – принятый) – согласие на предложение заключить договор на определенных условиях. При безналичных расчетах означает согласие покупателя на оплату счета поставщика.

Акционерный капитал – основной капитал акционерного общества, размер которого регламентируется Уставом. Образуется за счет выпуска акций.

Акция (от голл. *aktie*, нем. *aktie*) – ценная бумага, свидетельствующая о внесении пая в капитал акционерного общества. Акция дает право ее владельцу на получение части прибыли в виде дивиденда. Акции могут быть обыкновенными, привилегированными, именными; предъявительскими, учредительскими.

Амортизация (от лат. *amortisatio* – погашение) – 1) постепенное изнашивание фондов (оборудования, зданий, сооружений) и перенесение их стоимости по частям на вырабатываемую продукцию; 2) уменьшение ценности имущества, облагаемого налогом (на сумму капитализированного налога).

Аналитические счета – детально отражают объекты бухгалтерского учета.

Аналитический учет – даёт детализированные показатели в денежном, а в необходимых случаях и в натуральном выражении.

Детализация показателей устанавливается в зависимости от конкретных условий с целью контроля за выполнением плана и сохранностью собственности предприятия, а также получения сведений для хозяйственного руководства.

Аренда – имущественный наём; договор, по которому собственник (арендодатель) передает арендатору в срочное владение и пользование имущество (арендуемые активы), необходимое для самостоятельного ведения хозяйственной деятельности, за соответствующую (арендную) плату. Договором об аренде может быть предусмотрена возможность выкупа арендуемого имущества. Различают краткосрочную аренду (рентинг), среднесрочную аренду (хайринг) и долгосрочную аренду (лизинг).

Аудит, аудиторская деятельность – предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований к экономическим субъектам, а также оказанию иных аудиторских услуг.

Баланс (от фр. *balance* – весы, лат. *bilanx* – имеющий две весовые чаши) – равновесие, уравнивание.

Бухгалтерский баланс – важнейшая форма бухгалтерской отчетности (в России – форма № 1 «Баланс предприятия», утверждается Минфином РФ для квартальной и годовой отчетности), отражающая состояние хозяйственных средств предприятия и их источников в денежной оценке на определенную дату. Состоит из двух частей – актива и пассива, итоги которых должны быть равны.

Бухгалтерская отчетность – единая система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение экономического субъекта и результаты его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по результатам отчетного периода и по состоянию на отчетную дату по установленным формам.

Балансовая стоимость – стоимость, по которой элемент активов учитывается в балансе, равная его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации.

Бухгалтерская проводка – оформление корреспонденции счетов. При этом указываются дебетуемый и кредитуемый счета и сумма подлежащей регистрации хозяйственной операции.

Валюта баланса — сумма (итог) бухгалтерского баланса. Эта сумма должна быть одинаковой по активу и пассиву баланса.

Валютный курс — цена денежной единицы одной страны, выраженная в денежной единице другой страны на определенную дату.

Ведомость — учетный регистр бухгалтерской информации. В бухгалтерском учете применяются вспомогательные (накопительные), оборотные, сличительные, платежные, расчетно-платежные и другие ведомости.

Вексель (от нем. *wechsel* — обмен) — вид ценной бумаги, денежное обязательство. Безусловный и бесспорный долговой документ строго установленной законом формы. Вексель — одно из основных средств оформления кредитно-расчетных отношений.

Взаимозачеты — погашение взаимной задолженности между предприятиями на основании взаимозачетов.

Главная книга — учетный регистр, предназначенный для синтетического учета. Применяется при журнально-ордерной и мемориально-ордерной формах учета; предназначена для ведения учета в течение года. В ней открываются все счета синтетического учета, применяемые на данном предприятии.

Двойная запись — способ регистрации хозяйственных операций в счетах бухгалтерского учета, состоит в том, что сумма каждой хозяйственной операции записывается в двух счетах — по дебету одного и кредиту другого счета.

Дебет (от лат. *debet* — он должен) — часть счета бухгалтерского учета. В активных счетах по Д. записывается увеличение, а в пассивных счетах — уменьшение объекта учета. В расчетных счетах по Д. отражается задолженность других предприятий и отдельных лиц данному предприятию (дебиторская задолженность). Дебетовое сальдо бывает в активных и активно-пассивных счетах.

Дебиторская задолженность — задолженность других предприятий (учреждений, организаций) или отдельных лиц по платежам данному предприятию, возникшим в результате поставки товаров, работ или услуг в кредит. Эти предприятия или лица называются дебиторами.

Долгосрочные финансовые вложения — финансовые вложения, рассчитанные на длительный период времени (свыше одного года), в уставные капиталы предприятий и коммерческих организаций, долгосрочные займы.

Долгосрочные активы – материальные и нематериальные активы предприятия со сроком службы (периодом использования) более одного года. К долгосрочным активам относятся основные средства, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения и другие аналогичные активы.

Забалансовые счета – счета бухгалтерского учета, сальдо которых не входит в бухгалтерский баланс. Эти счета предназначены для учета товарно-материальных ценностей, временно находящихся у предприятия и принадлежащих другим предприятиям (арендованные средства, материальные ценности, принятые на ответственное хранение или переработку, и т. д.).

Займный капитал – капитал банков и других организаций, используемый предприятиями в денежном обороте на условиях кредитного договора (сумма краткосрочных и долгосрочных пассивов баланса).

Залог – способ обеспечения исполнения обязательств, в том числе договора займа.

Затраты – расходы, которые несет предприятие в процессе осуществления своей деятельности. Выделяют затраты долгосрочные (связанные с осуществлением капитальных вложений, приобретением долгосрочных финансовых активов и т. п.) и текущие (представляющие собой издержки производства, издержки обращения, а также включаемые в их состав налоговые платежи). В свою очередь, в составе текущих затрат выделяют постоянные и переменные.

Измерители в бухгалтерском учете – единицы измерения объектов бухгалтерского учета. Для получения показателей об объектах учета используются три вида измерителей: натуральный, трудовой, денежный.

Инвестиции – движимое и недвижимое имущество, интеллектуальные ценности, права пользования землей и другими ресурсами. Это также затраты денежных средств на воспроизводство капитала, его поддержание и расширение. Инвестиции делятся на чистые и трансфертные. Чистые инвестиции – это вложения капитала, направленные на расширение и модернизацию основных фондов. Трансфертные инвестиции – затраты денежных средств, ведущие лишь к смене собственника. К ним относятся покупка акций или мэрджер (поглощение одной фирмы другой).

Инфляция – обесценение бумажных денег и безналичных денежных средств. Представляет переполнение каналов денежного обращения относительно товарной массы, что проявляется в росте цен.

Калькуляция (от лат. *calculatio* – счисление) – способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции и выполненных работ.

Кассовая книга – составленные по определенной форме учетные ведомости, в которых отражаются операции с наличными деньгами; учитываются поступления и выдача денег.

Капитальные вложения – затраты, в результате которых происходит увеличение стоимости основных средств. Они направляются на строительство зданий и сооружений, приобретение машин, оборудования и инвентаря, выращивание многолетних насаждений и т. д.

Корреспонденция счетов – связь между счетами бухгалтерского учета, обусловленная экономической сущностью хозяйственных операций.

Кредит – часть счета бухгалтерского учета. В активных счетах по К. записывается уменьшение, а в пассивных счетах – увеличение объекта учета. Кредитовое сальдо бывает в пассивных и активно-пассивных счетах.

Кредит – предоставление денег или товаров в долг на срок на условиях возвратности и с уплатой процента.

Краткосрочные финансовые вложения – финансовые вложения в высоколиквидные ценные бумаги, рассчитанные на короткий период (до одного года), в том числе краткосрочные казначейские обязательства государства, облигации, акции, депозитные сертификаты, краткосрочные векселя, временная финансовая помощь другим предприятиям.

Кредиторская задолженность – суммы задолженности данного предприятия другим предприятиям (учреждениям, организациям) и отдельным лицам. Эти предприятия и лица являются кредиторами.

Линейный метод начисления амортизации – систематическое списание равных по величине сумм в течение срока существования определенного актива. Обычно списание связано с амортизацией и возмещением стоимости материальных активов.

Метод двойного уменьшения остатка – начисление амортизации с темпом в два раза большим по сравнению с линейным методом амортизации. При этом начисление амортизации применяется не к первоначальной стоимости, а к ее остатку после списаний, проведенных в предыдущие годы.

Метод калькуляции — система приемов, используемых для исчисления себестоимости. Метод калькуляции зависит от организации и технологии производства, а также от характера выпускаемой продукции. Метод калькуляции определяет порядок оценки незавершенного производства, брака продукции, отходов производства и других списаний затрат на производство. Различают позаказный, попердельный, нормативный и попроцессный методы калькуляции.

Метод суммы чисел — в широком смысле: систематическое списание некоторой суммы в течение T лет с использованием множителя, который вычисляется как отношение числа лет до окончания периода к сумме $1 + 2 + \dots + T$.

Метод суммы чисел — в узком смысле: ускоренная амортизация.

Начисление амортизации пропорционально объему продукции — метод начисления амортизации на основании натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Нормативный метод калькуляции — метод калькуляции, использующий технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции.

Оборотная ведомость — способ обобщения данных учетной регистрации в счетах бухгалтерского учета. О. в. составляется в конце месяца на основании данных счетов об остатках (сальдо) на начало и конец месяца и оборотах за месяц, по счетам синтетического и аналитического учета.

Объекты бухгалтерского учета — отдельные элементы хозяйственных средств и источников их образования, отражаемые в счетах бухгалтерского учета. Все О. б. у. должны иметь денежную оценку.

Остаточная стоимость — стоимость долгосрочного актива, вычисленная с учетом их износа и равная первоначальной стоимости за вычетом амортизации в течение всего срока эксплуатации.

Отчетность — совокупность показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятия (учреждения, организации) за определенный период.

Отчетная дата — дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Закон «О бухгалтер-

ском учете» (ст.13 п. 2) определил состав бухгалтерской отчетности организаций (за исключением отчетности бюджетных организаций), который включает: а) бухгалтерский баланс; б) отчет о прибылях и убытках; приложения к ним, предусмотренные нормативными актами; в) аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации; г) пояснительную записку.

Пассив (от лат. *passives* – недейтельный, противоположный активу) – часть бухгалтерского баланса, в которой показываются источники образования и назначения средств предприятия. П. баланс, так же как и актив, состоит из разделов и статей.

Правило бухгалтерского учета базируется на допущениях, требованиях и принципах бухгалтерского учета и должно соответствовать норме гражданского права. За несоблюдение правил бухгалтерского учета предусмотрено привлечение руководителя организации и других лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета, к административной или уголовной ответственности.

Платежное поручение – приказ клиента (плательщика) банку о перечислении с расчетного счета суммы денежных средств третьему лицу (другому предприятию). Платежное поручение выписывается на бланках установленной формы и представляется в банк в необходимом количестве экземпляров. Платежное поручение исполняется банком при наличии средств на счете плательщика, если иное не предусмотрено договором между плательщиком и банком.

Платежное требование – расчетный документ; требование поставщика о переводе средств на его счет со счета плательщика за отгруженные товары, выполненные работы или оказанные услуги. Платежное требование применяется при акцептной и безакцептной формах расчетов.

Публикация бухгалтерской отчетности производится после проверки и подтверждения ее независимым аудитором (аудиторской организацией) и утверждения общим собранием акционеров (учредителей). Вместе с бухгалтерской отчетностью должна публиковаться информация о результатах ее аудита, проведенного аудитором (аудиторской организацией).

Расчетный чек – расчетный документ, служащий для совершения безналичных расчетов между юридическими лицами; перечеркнут полосой по диагонали, которая идет от левого нижнего угла к правому верхнему. Различают расчетные чеки из лимитированных и нелимитированных чековых книжек.

Сальдо – остаток по счету бухгалтерского учета хозяйственных средств или источника их образования.

Синтетический учет – учет, дающий обобщенный показатель в денежном выражении.

Субсчет – способ группировки данных аналитического учета. С. называют счетами второго порядка (счетами первого порядка являются счета синтетического учета). Они используются для получения обобщенных показателей в дополнение к данным синтетических счетов. С. имеют не все синтетические счета, а только те, показатели которых необходимо соответствующим образом сгруппировать.

Счета бухгалтерского учета – способ получения показателей по отдельным элементам хозяйственных ресурсов и источникам их образования. В процессах хозяйственной деятельности происходят изменения в составе средств и источниках их образования. Для того чтобы учесть все эти изменения, применяется система С. б. у. Количество и наименование счетов определяются Планом счетов.

Уставный капитал – организационно-правовая форма капитала, величина которого определяется уставом или договором об основании акционерного предприятия. Взнос в уставный капитал может осуществляться в виде денежных средств, в имущественной форме и в форме объектов интеллектуальной собственности: патентов, лицензий, проектов. Уставный капитал – основа деятельности созданного предприятия. Уставный капитал отражается в пассиве баланса.

Учетный регистр – бланк или бланки учета, предназначенные для регистрации и группировки данных бухгалтерского учета о наличии средств и операциях с ними.

Форма бухгалтерского учета – строение учетных регистров и их взаимосвязь, а также последовательность и способы учетной регистрации. ФБУ постоянно совершенствуются по мере развития техники учета.

Шахматная оборотная ведомость – оборотная ведомость, составляемая по шахматной форме. В отличие от обыкновенной оборотной ведомости она содержит корреспонденцию счетов и является более сложной и громоздкой по строению.

Содержание

Введение.....	3
Глава 1. Сущность и содержание бухгалтерского учета.....	5
Глава 2. Объекты бухгалтерского учета.....	14
Глава 3. Отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете.....	26
Глава 4. Организация бухгалтерского учета. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в РФ.....	47
Глава 5. Учет денежных средств.....	54
Глава 6. Учет расчетов по оплате труда. Формы и системы оплаты труда. Виды оплаты труда.....	72
Глава 7. Учет расчетов.....	89
Глава 8. Учет капитальных вложений и основных средств.....	112
Глава 9. Учет нематериальных активов.....	135
Глава 10. Учет материально-производственных запасов.....	154
Глава 11. Учет затрат на производство продукции.....	179
Глава 12. Учет капитала организации.....	193
Глава 13. Учет финансовых вложений.....	211
Глава 14. Учет финансовых результатов организации.....	222
Глава 15. Бухгалтерская отчетность организации.....	245
Библиографический список.....	257
Глоссарий.....	263

Учебное издание

Боровицкая Марина Владимировна
Усольцева Ирина Васильевна
Тунегова Виктория Николаевна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ

Учебное пособие

Редактор *Т.Д. Савенкова*
Технический редактор *З.М. Малявина*
Вёрстка: *Л.В. Сызганцева*
Дизайн обложки: *Г.В. Карасева*

Подписано в печать 24.10.2011. Формат 60×84/16.

Печать оперативная. Усл. п. л. 10,0.

Тираж 50 экз. Заказ № 1-93-10.

Тольяттинский государственный университет
445667, г. Тольятти, ул. Белорусская, 14