

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего  
профессионального образования  
«Амурский государственный университет»

Кафедра «Финансы»

## УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС ДИСЦИПЛИНЫ

«Бухгалтерский финансовый учет»

Основной образовательной программы специальности 080109.65  
“Бухгалтерский учет, анализ и аудит”

Квалификация выпускника «Экономист специалист по бухгалтерскому  
учету, анализу и аудиту»

2012 г.

УМКД разработан ст. преподавателем Козловцевой Светланой Геннадьевной

Рассмотрен и рекомендован на заседании кафедры  
Финансов

«26» 11 2012 г., протокол № 4

Заведующий кафедрой коф Ю.А. Ковшун  
подпись И.О.Ф.

УТВЕРЖДЕН

Протокол заседания УМСС 080109.65 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

«26» 11 2012 г., протокол № 4

Председатель коф ЮА Ковшун  
подпись И.О.Ф.

## 1. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

Курс бухгалтерского финансового учета предусмотрен Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования для подготовки экономистов по специальности 080109 - «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Изучение студентами принципов, учетных категорий, методологического характера бухгалтерского финансового учета, как науки. Эти знания способствуют развитию у студентов специальности 080109 социально-личностных компетенций как совокупности социокультурных, общественных, коммуникативных способностей специалиста и личности, помогают в формировании внутренней дисциплины, профессиональной и социальной ответственности, инициативности, деловой этики.

Обучение дисциплине основано на использовании активных методов и форм, нацеленных на формирование компетенций (семинарские и лабораторные занятия, разбор конкретных ситуаций, работа в малых группах, практикующие упражнения, самообразование и т. д.). Все теоретические положения подтверждаются практическими примерами и прорабатываются на деятельном уровне (кейсы).

В процессе изучения дисциплины студенты знакомятся с основными положениями и методиками бухгалтерского финансового учета. Основной целью освоения дисциплины Бухгалтерский финансовый учет в современных условиях хозяйствования, является формирование теоретических знаний и практических навыков по организации бухгалтерского учета, как информационной системы, обработки и использования учетной информации в целях контроля и управления хозяйственной деятельностью коммерческого предприятия.

В ходе изучения дисциплины решаются следующие задачи:

- формирование знаний о содержании бухгалтерского финансового учета, как стержневого и базового в системе специальных дисциплин, его принципах и назначениях;
- приобретение системы знаний о бухгалтерском финансовом учете как одной из функций предпринимательской деятельности, направленной на получение прибыли при сохранении источника дохода (собственного капитала) и призванной способствовать достижению целей на рынке товаров и услуг;
- организация информационной системы для широкого круга внутренних и внешних пользователей;
- подготовка и представление финансовой информации, бухгалтерской отчетности, удовлетворяющей требованиям различных пользователей (внутренних и внешних); представление о современных подходах бухгалтерского финансового учета, когда меняется внутренняя и внешняя экономическая среда, а также правовая база и система налогообложения деятельности хозяйствующего субъекта;
- использование информации бухгалтерского финансового учета для принятия соответствующих профессиональных суждений с целью оценки и эффективности деятельности хозяйствующего субъекта.
- приобретение практических навыков ведения бухгалтерского учета.

## 2. МЕСТО ДИСЦИПЛИНЫ В СТРУКТУРЕ ООП ВПО

Изучение дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» тесно связано с такими дисциплинами, как «Бухгалтерский управленческий учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Комплексный экономический анализ», «Аудит», «Бухгалтерское дело» и другими. Дисциплина тесно связана и опирается на такие ранее изученные дисциплины,

как «Экономическая теория», «Цены и ценообразование», «Налоги и налогообложение», «Теория бухгалтерского учета», «Статистика» и другие.

Особенность изучаемой дисциплины состоит в том, что студенты должны не только знать и уметь пользоваться методикой бухгалтерского учета, но и составлять и проверять первичные бухгалтерские документы, вносить в учет и отчетность необходимые изменения, а также использовать в учетном процессе прикладные программные продукты. В этой связи практические занятия по дисциплине могут проводиться с использованием персональных компьютеров.

Особое место в овладении данной дисциплиной отводится самостоятельной работе студента с законодательными актами, нормативными документами, в частности, бухгалтерскими стандартами (ПБУ), методическими указаниями, которые выпускаются министерствами и ведомствами, а также с периодическими экономическими изданиями, еженедельниками, журналами и газетами.

### 3. ТРЕБОВАНИЯ К ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

В результате освоения дисциплины обучающийся должен демонстрировать следующие результаты образования:

#### 1. Знать:

- основные принципы бухгалтерского (финансового) учета и базовые общепринятые правила ведения бухгалтерского учета активов, обязательств, капитала, доходов, расходов в организациях (предприятиях);
- модели учета процесса заготовления, производства и процесса продажи готовой продукции;
- систему сбора, обработки, подготовки информации финансового характера;
- проблемы, решаемые бухгалтерами финансового учета в процессе формирования информации для характеристики состояния и изменений основного и оборотного капитала, собственных и заемных источников финансирования активов предприятия, доходов, расходов, порядок формирования финансового результата движения финансовых потоков за отчетный год, а также взаимосвязь бухгалтерского учета с налоговым учетом;
- методику формирования бухгалтерской отчетности организации на основании данных бухгалтерского учета, состав и формы бухгалтерской отчетности.

#### 2. Уметь:

- использовать систему знаний о принципах бухгалтерского финансового учета для разработки и обоснования учетной политики предприятия;
- решать на примере конкретных ситуаций вопросы оценки, учетной регистрации и накопления информации финансового характера с целью последующего ее представления в бухгалтерских финансовых отчетах;
- применять в процессе работы план счетов бухгалтерского учета и его модификаций в виде рабочих планов счетов отдельных организаций, как составной части их учетной политики.

### 3. Владеть:

- навыками правильного отражения фактических затрат, связанных с приобретением имущества, знать модели учета процесса заготовления, процесса производства и процесса продажи; заполнения первичных документов и учетных регистров;
- навыками практического отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и формирования учетных регистров;
- взаимосвязью финансового, управленческого и налогового учета в процессе подготовки информации для многочисленных пользователей (внутренних и внешних, включая налоговые службы) и различиях между ними;
- навыками формирования основных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

### 4. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Общая трудоемкость дисциплины составляет 432 часа.

№ п/п	Раздел дисциплины	Семестр	Неделя семестра	Виды учебной работы, включая самостоятельную работу студентов и трудоемкость (в часах)			Формы текущего контроля успеваемости (по неделям семестра) Форма промежуточной аттестации (по семестрам)
				Л:6	ПЗ:4	СР:10	
1.	Организация финансового учета, его правовое и методическое обеспечение	5	1,2	Л:6	ПЗ:4	СР:10	Семинар – 1 Семинар – 2
2.	Учет денежных средств	5	2,3,4,5,6	Л:14	ПЗ:8	СР:14	Решение задач-3-5
3.	Учет текущих обязательств и расчетов	5	6-10	Л:12	ПЗ:14	СР:20	Решение задач-7,8; Семинар – 9; Тестирование-10
4.	Учет финансовых вложений	5	11, 12	Л:6	ПЗ:6	СР:16	Семинар –11; Решение задач-12
5.	Учет временно привлеченных и заемных средств	5	13,14	Л:6	ПЗ:6	СР:16	Решение задач-13; Тестирование- 14
6.	Учет оплаты труда и расчетов с персоналом	5, 6	15-19	Л:14	ПЗ:14	СР:16	Решение задач-15-17; Экзамен – 18;
7.	Учет уставного капитала	6	19, 20, 21	Л:6	ПЗ:4	СР:12	Решение задач-19,21; Семинар –20
8.	Учет основных средств	6	22, 23	Л:8	ПЗ:6	СР:12	Семинар –22; Решение задач-23
9.	Учет нематериальных активов	6	24	Л:4	ПЗ:2	СР:8	Решение задач - 24
10.	Учет материально - производственных запасов	6	25, 26	Л:8	ПЗ:8	СР:14	Решение задач -25 Семинар –26

11.	Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования	6	27	Л:4	ПЗ:4	СР:10	Тестирование – 27 Выдача задания на курсовую работу
12.	Учет затрат на производство продукции и расходов по обслуживанию производства и управлению	6	28-31	Л:14	ПЗ:10	СР:12	Решение задач-28; Семинар – 29,30; Тестирование - 31
13.	Учет готовой продукции и ее реализации	6	32-33	Л:8	ПЗ:8	СР:12	Семинар –32; Решение задач - 33.
14.	Учет капиталов, фондов, резервов и финансовых результатов	6	34-35	Л:6	ПЗ:8	СР:12	Решение задач-34; Защита курсовой работы-35
15.	Учет операций и ценностей, не принадлежащих организации	6	35	Л:2	ПЗ:4	СР:4	Решение задач – 35; Тестирование - 35
16.	Бухгалтерская отчетность	6	36	Л:6	ПЗ:4	СР:12	Экзамен-36
	<b>Итого</b>			<b>124</b>	<b>108</b>	<b>200</b>	

## 5. СОДЕРЖАНИЕ РАЗДЕЛОВ И ТЕМ ДИСЦИПЛИНЫ

№ п/п	Наименование раздела дисциплины	Содержание раздела дисциплины
1.	Организация финансового учета, его правовое и методическое обеспечение	Предмет финансового учета. Пользователи бухгалтерской информации. Цели и концепции финансового учета. Объекты финансового учета и их характеристика. Учётная политика предприятия как совокупность конкретных методов и форм ведения учета. Принципы организации бухгалтерского учёта в зависимости от размеров и форм собственности. Бухгалтерский аппарат, его структура, функции и ответственность подразделений бухгалтерии.
2.	Учет денежных средств	Основные положения о денежной системе, наличных и безналичных расчетах. Учет денежной наличности в кассе. Использование контрольно-кассовых машин при расчете наличными. Синтетический и аналитический учет кассовых операций. Ревизия кассы и контроль за сохранностью денежных средств. Порядок открытия счетов в банке и пользования ими. Договор банковского счета. Документация по учету движения денежных средств предприятия по расчетному счету и другим счетам в банке. Бухгалтерская обработка выписок банка. Учет денежных переводов в пути и денежных документов в кассе. Особенности учета кассовых операций с иностранной валютой. Учет курсовых разниц.

3.	Учет текущих обязательств и расчетов	<p>Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Формы расчетов. Сроки расчетов и исковой давности. Способы взыскания просроченной дебиторской задолженности. Система счетов по учету расчетов с дебиторами и кредиторами. Организация аналитического учета. Учет расчетов с покупателями и заказчиками. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. Учет посреднических операций. Учет расчетов с помощью векселей. Учет расчетов, основанных на зачете взаимных требований. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами. Учет расчетов с бюджетом.</p>
4.	Учет финансовых вложений	<p>Понятие, классификация и оценка финансовых вложений. Изменение оценки отдельных видов вложений. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций. Оценка имущественных ценностей. Учет финансовых вложений в акции. Учет долговых ценных бумаг (облигаций, векселей, депозитных сертификатов). Учет финансовых вложений в займы. Инвентаризация финансовых вложений.</p>
5.	Учет временно привлеченных и заемных средств	<p>Понятие временно привлеченных средств. Отличительные особенности кредитов и займов. Учет коммерческих кредитов (товарные и финансовые векселя). Дисконтирование векселей. Овердрафтное кредитование. Учет кредитов и займов. Порядок отражения в учете расходов по уплате процентов по займам и ссудам банков.</p>
6.	Учет оплаты труда и расчетов с персоналом	<p>Принципы организации учета труда, его оплаты и расходов по социальной защите работников. Учет личного состава работников, труда и его оплаты. Документальное оформление работ и выплат по договорам гражданско-правового характера. Виды, формы и системы оплаты труда. Состав фонда заработной платы и выплат социального характера. Порядок расчета заработной платы. Оплата отпусков, пособий по временной нетрудоспособности, пособий на детей. Расчет доплат при отступлениях от нормальных условий труда. Оплата простоев, брака по вине рабочих. Расчет удержаний из заработной платы работников: налога на доходы физических лиц, страховых взносов, по исполнительным документам, по поручениям работников и др. Порядок составления расчетных ведомостей. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда.</p>

7.	Учет уставного капитала	<p>Понятие уставного капитала. Организация учета уставного капитала на предприятиях различных форм собственности. Учет формирования уставного капитала при создании нового предприятия. Учет расчетов по вкладам в уставный капитал. Учет операций по увеличению и уменьшению уставного капитала.</p>
8.	Учет основных средств	<p>Понятие, классификация и оценка основных средств. Учет поступления основных средств (покупка, товарообменная операция, лизинг, безвозмездное приобретение и т. д.), документальное отражение оприходования основных средств в зависимости от способа их приобретения. Определение балансовой стоимости основных средств в зависимости от формы (способа) их приобретения. Порядок начисления и учета амортизации основных средств производственного и непроизводственного назначения. Учет затрат по текущему и капитальному ремонту основных средств. Учет выбытия основных средств. Определение финансовых результатов от выбытия основных средств. Оценка основных средств в учете. Порядок изменения оценки основных средств (переоценки) и отражение ее результатов в учете и отчетности. Формы аренды. Учет аренды и лизинговых операций с основными средствами у арендатора и арендодателя, лизингодателя и лизингополучателя. Учет имущества на балансе у лизингодателя и лизингополучателя. Отражение лизинговых платежей у лизингодателя и лизингополучателя. Амортизация арендованных основных средств. Выкуп арендованных основных средств. Порядок проведения переоценки основных средств и отражение в учете ее результатов.</p>
9.	Учет нематериальных активов	<p>Понятие, состав, классификация и оценка нематериальных активов. Учет поступления и создания нематериальных активов, определение их балансовой стоимости. Документальное оформление оприходования и выбытия нематериальных активов. Учет научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ как разновидности нематериальных активов. Порядок начисления и учета амортизации нематериальных активов, определение срока их амортизации. Синтетический и аналитический учет выбытия нематериальных активов.</p>



10.	Учет материально - производственных запасов	<p>Понятие, классификация и оценка материально – производственных запасов. Состав затрат, определяющих стоимость материальных ценностей. Транспортно-заготовительские расходы и порядок их распределения. Особенности оценки и учета неотфактурованных поставок и материалов в пути. Методы оценки материальных ценностей в текущем учете. Порядок изменения балансовой стоимости материальных ценностей и источники покрытия. Аналитический учет материалов на складах и в бухгалтерии. Методы аналитического учета материалов. Учет поступления, наличия и выбытия товарно - материальных ценностей. Учет налогообложения материальных ценностей.</p> <p>Особенности учета и оценки материальных ценностей, поступающих по товарообменным (бартерным) операциям. Особенности учета и оценки материальных ценностей при использовании счетов бухгалтерского учета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».</p> <p>Особенности учета и оценки материальных ценностей, поступающих по внешнеэкономическим контрактам. Учет и оценка материальных ценностей в производстве. Учет реализации и прочего выбытия материальных ценностей. Инвентаризация материальных ценностей, документальное оформление и порядок учета результатов инвентаризации.</p>
11.	Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования	<p>Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций. Организация учета долгосрочных инвестиций. Учет затрат по капитальному строительству объектов. Учет затрат на строительные и монтажные работы подрядным и хозяйственным способами. Учет приобретения оборудования, земельных участков, объектов природопользования, инструментов, инвентаря и других объектов основных средств. Понятие и состав инвентарной стоимости объектов строительства. Состав и учет затрат, не увеличивающих инвентарной стоимости основных средств. Источники финансирования долгосрочных инвестиций. Учет их образования и использования, а также влияния на размер и структуру собственных средств организации.</p>
12.	Учет затрат на производство продукции и расходов по обслуживанию производства и управлению	<p>Понятие и система учета затрат. Классификация затрат. Учет основных затрат на производство продукции. Учет и распределение затрат по центрам ответственности. Учет затрат по обслуживанию производства и управлению.</p>

		Синтетический учет коммерческих расходов. Группировка затрат для калькулирования себестоимости. Учет и оценка остатков незавершенного производства. Общая схема учета затрат на производство.
13.	Учет готовой продукции и ее реализации	Готовая продукция, ее состав и оценка. Учет поступления готовой продукции и товаров. Особенности учета продукции (работ, услуг) при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Документальное оформление и учет отгрузки продукции покупателям. Методы определения выручки от реализации продукции, работ, услуг. Расчет и учет фактической производственной себестоимости реализованной продукции. Расходы на продажу, порядок их учета, распределения и списания на себестоимость реализованной продукции
14.	Учет капиталов, фондов, резервов и финансовых результатов	Понятие капиталов, фондов, резервов и задачи их учета. Добавочный капитал, его формирование и учет. Понятие финансового результата деятельности предприятия. Учет финансовых результатов в системе бухгалтерского учета. Методика формирования финансовых результатов для целей налогообложения. Учет доходов и расходов от основной деятельности. Учет прочих доходов и расходов. Учет налогооблагаемой прибыли и налога на прибыль. Учет распределения и использования чистой прибыли. Порядок покрытия убытков. Учет образования и использования фондов накопления, потребления и социальной сферы. Учет оценочных резервов и резервов предстоящих платежей. Реформация бухгалтерского баланса.
15.	Учет операций и ценностей, не принадлежащих организации	Цели и задачи учета операций и ценностей, не принадлежащих организации. Порядок отражения указанных операций и ценностей на забалансовых статьях. Учет арендованных основных средств. Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение. Учет материалов, принятых в переработку. Учет товаров, принятых на комиссию. Учет оборудования, принятого для монтажа. Учет бланков строгой отчетности. Учет списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов. Учет полученных и выданных обеспечений обязательств и платежей. Учет основных средств, сданных в аренду.
16.	Бухгалтерская отчетность	Концепции о бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и международной практике. Взаимосвязь финансового учета и финансовой отчетности. Понятие, состав, требования, порядок

		<p>и сроки представления бухгалтерской отчетности. Содержание бухгалтерского баланса. Принципы и техника построения баланса. Правила оценки статей баланса. Раскрытие отдельных статей в приложении к балансу. Содержание отчета о финансовых результатах. Содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Содержание отчета о движении денежных средств. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности. Публичность бухгалтерской отчетности. Порядок составления консолидированной бухгалтерской отчетности. Аудиторская проверка финансовой отчетности. Состав и содержание аудиторского заключения.</p>
--	--	---

Лабораторные занятия учебным планом по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» не предусмотрены.

## 6.1 КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПРОГРАММНОГО МАТЕРИАЛА

### ТЕМА 1. Организация финансового учета, его правовое и методическое обеспечение

#### 1. Принципы организации финансового учета

Одним из главных механизмов управления производством и сбытом продукции является бухгалтерский (финансовый) учет – это существенное звено формирования экономической политики, инструмент бизнеса.

Бухгалтерский учет - упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Организация финансового учета – это процесс создания условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности предприятия и осуществления контроля за рациональным использованием имущества предприятия.

*Организация финансового учета подчиняется следующим общим принципам:*

1. Государственное регулирование финансового (бухгалтерского) учета.
2. Сочетание государственного регулирования финансового учета с предоставлением прав предприятию в организации и ведении бухгалтерского учета.
3. Обеспечение возможности анализа данных финансового (бухгалтерского) учета, позволяющих выявить резервы повышения эффективности производства.
4. Совершенствование учетного процесса, методологии и техники бухгалтерского учета, научной организации труда работников бухгалтерии.

Различают две формы организации бухгалтерского учёта – децентрализованную и централизованную:

Децентрализованная форма наряду с бухгалтерией, входящей в аппарат управления организацией, предусматривает существование самостоятельных бухгалтерий и в её подразделениях. В этом случае в бухгалтерию организации от бухгалтерий структурных подразделений поступает отчётность, на основании которой составляются сводный баланс и сводная отчётность в целом по организации. При такой форме организации основные функции учёта и внутрихозяйственного контроля осуществляют бухгалтерии структурных подразделений организации.

При централизации учёта все учетные работы (обработка документов, аналитический и синтетический учёт, составление сводного баланса и отчёта) сосредоточены в едином учётном органе организации – центральной бухгалтерии.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Руководители предприятий могут в зависимости от объема учетной работы:

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

В настоящее время действует три основных типа организации структуры бухгалтерии: линейная (иерархическая), линейно-штатная (вертикальная) и комбинированная.

На небольших предприятиях, как правило, применяется линейный тип организации, когда все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

Линейно-штатный тип предполагает создание отделов, бюро, секторов, групп, возглавляемых начальниками (заведующими отделами, бюро, секторами) или старшими бухгалтерами этих звеньев. В этом случае распоряжения или указания главного бухгалтера для исполнителей передаются через руководителей промежуточных звеньев.

Данная структура применяется как в крупных, так и в средних организациях. Как правило, отделы (бюро, сектора, группы) создаются по разделам бухгалтерского учета: материальный, расчетный, производственный, учета готовой продукции и ее реализации, общий; возможны и другие комбинации.

Комбинированный тип организационной структуры бухгалтерии характерен для особо крупных организаций, когда специально создаваемое структурное подразделение выполняет замкнутый цикл работ, в этом случае права главного бухгалтера переданы, в пределах установленной компетенции, руководителю подразделения бухгалтерией.

Руководство бухгалтерским учётом в организации осуществляет главный бухгалтер, при отсутствии в штате должности главного бухгалтера — бухгалтер, главный бухгалтер организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учёта и отчётности, или специалист-бухгалтер, являющийся индивидуальным предпринимателем.

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации в соответствии с её учредительными документами.

На должность главного бухгалтера назначается лицо, имеющее высшее специальное образование, а в исключительных случаях — лицо, не имеющее высшего специального образования, при наличии у него специального образования и стажа работы по специальности бухгалтера не менее пяти лет.

Главный бухгалтер, осуществляющий руководство бухгалтерским учётом в организации, подчиняется непосредственно руководителю организации.

В компетенцию главного бухгалтера входят:

- постановка и ведение бухгалтерского учёта в организации
- формирование учётной политики организации
- составление и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской и налоговой отчётности

Указания и распоряжения главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации.

Приём и сдача дел при назначении на должность и освобождении от должности главного бухгалтера оформляются актом.

В случае возникновения разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций документы по ним должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером по письменному распоряжению руководителя этой организации, который несёт всю полноту ответственности за последствия совершения таких операций.

Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведётся организацией, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учёта и отчётности, или специалистом-бухгалтером, являющимся индивидуальным предпринимателем, подписывается руководителем обслуживающей организации и (или) специалистом-бухгалтером, ведущим бухгалтерский учёт.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

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

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

3. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Предметом финансового учета является хозяйственная деятельность организации в целом.

Под объектами финансового учета понимаются материальные и нематериальные объекты предприятия, которые подлежат предметно количественному учету:

1. все виды имущества, предназначенные для деятельности предприятия – хозяйственные средства;
2. обязательства организации – источники формирования имущества предприятия);
3. хозяйственные операции, вызывающие изменение состава имущества и обязательств.



### 3. Система нормативного регулирования бухгалтерского финансового учета

Уровень	Документы	Органы, принимающие документы
I уровень - законодательный	ФЗ «О бух. учете», указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ, Гражданский и Налоговый кодексы РФ, ФЗ «Об акционерных обществах»	Федеральное собрание, Правительство РФ, Президент РФ
II уровень - нормативный	Положения (стандарты) по бух. учету (принципы и базовые правила БУ, основные понятия отдельных участков учета)	Министерство финансов РФ, Центральный банк РФ
III уровень - методический	Методические указания в виде инструкций, разъяснений и рекомендаций (варианты учета в зависим. от отраслевой принадл. организ.) План счетов БУ и Инструкция по его применению)	Министерство финансов РФ, федеральные органы исполнительной власти, консультационные фирмы
IV уровень – учетная политика организации	Рабочие документы организ., формирующие учетную политику - рабочий план счетов, система документооборота, порядок инвентаризации и т.д.	Организации, предприятия

#### 4. Учетная политика организации

*Учетная политика* - это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации и утверждается руководителем организации в соответствии с ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" и требованиями Налогового кодекса РФ.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

Содержание приказа по учетной политике включает в себя две группы вопросов:

Организационно-технические – рабочий план счетов, формы используемых первичных документов, график документооборота, выбор формы бухгалтерского учета и технологии обработки учетной информации, номенклатура учета товарно-материальных ценностей и др.

Методические – в данном разделе отражаются основные вопросы учетной политики как совокупности способов ведения бухгалтерского учета:

- выбор метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг), товаров

- порядок начисления амортизации основных средств, нематериальных активов

- установление метода оценки потребленных производственных запасов, готовой продукции, товаров

- порядок учета и распределения косвенных расходов

правила оценки незавершенного производства

- перечень создаваемых резервов и порядок их формирования

и др.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета.
- существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т. п.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном законодательством Российской Федерации нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету.

## ТЕМА 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

### 1. Общие положения о денежной системе, наличных и безналичных расчетах

Основные источники поступления денежных средств: выручка от продажи товаров, работ и услуг; доходы от финансовых операций; кредиты банков и другие заемные средства; целевые ассигнования и поступления.

Денежные средства предприятия могут находиться в кассе (счет 50 "Касса"), на расчетных счетах в банках (счет 51 "Расчетные счета"), на валютных счетах в банках (счет

52 "Валютные счета"), на специальных счетах в банках (счет 55 "Специальные счета в банках").

Они могут быть зафиксированы в денежных документах (счет 50 "Касса"), находиться в пути (счет 57 "Переводы в пути") или быть в виде финансовых вложений (счет 58 "Финансовые вложения"). Кроме того, они могут числиться в составе резервов под обесценение вложений в ценные бумаги (счет 59 "Резервы под обесценение ценных бумаг").

Денежные средства - это средства, которые быстро и легко преобразуются в любые другие материальные ценности, и потому служат показателем их ликвидности.

Под ликвидностью активов в бухгалтерском учете понимают скорость их превращения в денежные средства.

Согласно Федеральному закону "О бухгалтерском учете" от 21.11.1996 г. N 129-ФЗ документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем и главным бухгалтером предприятия или уполномоченными на то лицами. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства предприятия считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Работая с наличными деньгами необходимо соблюдать следующие правила:

Соблюдение предельного размера расчетов наличными между юридическими лицами. Согласно указанию ЦБ РФ от 20.06.2007 № 1843-У "Об установлении предельного размера расчетов между юридическими лицами" данный предел составляет 100 000 рублей по одной сделке. Т.е. по договорам, стоимость которых больше указанной суммы, расчеты наличными деньгами запрещены. Ограничение распространяется на расчеты между: юридическими лицами, юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, индивидуальными предпринимателями в рамках одного договора

При продаже товаров, работ, услуг за наличный расчет (или при оплате пластиковыми картами) в установленных случаях должна применяться контрольно-кассовая техника, включенная в Гос. Реестр. Наличные деньги сверх установленного лимита подлежат хранению на банковских счетах в банках.

## 2. Порядок учета кассовых операций

Кассовые операции - операции по приему, хранению и расходу наличных денежных средств и денежных документов.

Порядок ведения кассовых операций регламентируется нормативными актами Центральным Банком Российской Федерации (ЦБ РФ). Центральный банк России 12 октября 2011 года утвердил «Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ» № 373-П. Документ вступил в силу с 1 января 2012 года и определяет порядок ведения кассовых операций с наличными деньгами на территории Российской Федерации в целях организации на ней наличного денежного обращения. Оно распространяется на:

- юридических лиц, ведущих бухгалтерский учет;
- организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения;
- физических лиц, ведущих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, то есть на индивидуальных предпринимателей. В определенных случаях Положение № 373-П является руководством к действию для получателей бюджетных средств.

Предприятия производят расчеты по своим обязательствам с другими предприятиями, как правило, в безналичном порядке через банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые Банком России в соответствии с законодательством Российской Федерации.



Для осуществления расчетов наличными деньгами каждое предприятие должно иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Работу с кассой осуществляет кассир (в небольших организациях - бухгалтер-кассир), на которого посредством подписания договора о полной материальной ответственности возлагается ответственность за сохранение денег и денежных документов, что регламентировано положениями статьи 244 Трудового кодекса РФ.

Со своими должностными правами и обязанностями кассир должен ознакомиться под роспись. При наличии нескольких кассиров выбирается старший кассир, который и несет ответственность за сохранность ценностей, находящихся в кассе.

Для ведения кассовых операций юридическое лицо, индивидуальный предприниматель самостоятельно устанавливают максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций и издадут распорядительный документ (приказ) об установленном лимите остатка наличных денег.

*Лимит остатка наличных денег* – это максимально допустимая сумма денежных средств, которую можно хранить в кассе для проведения кассовых операций после выведения в кассовой книге суммы остатка денег на конец рабочего дня.

Расчет лимита выполняется по формуле:  $L = V/P * N_c$ , где

L - лимит остатка наличных денег в рублях;  
V - объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях;

P - расчетный период, за который учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях; Например, при сдаче наличных денег в банк один раз в три дня  $N_c=3$  рабочих дня.

Расчетный период не должен превышать 92 рабочих дня юридического лица, индивидуального предпринимателя. А период времени между днями сдачи в банк (получения из банка) наличных денег не должен быть более семи рабочих дней (при расположении юридического лица, индивидуального предпринимателя в населенном пункте, в котором отсутствует банк, – 14 рабочих дней).

Сверх этого лимита деньги в кассе могут находиться только в дни выплаты зарплаты, пенсий, пособий, командировочных сумм и т.п. в течение 5-ти рабочих дней, включая день получения денег в банке. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются.

Предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, могут расходовать ее на оплату труда и выплату социально-трудовых льгот (в последующем - оплата труда), закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения.

Для приема, хранения и расходования наличных денежных средств предприятие должно иметь кассу.

Прием наличных денег ведется полистным, поштучным пересчетом и таким образом, при котором вноситель наличных денег может наблюдать за действиями кассира.

Согласно Положению № 373-П, кассовые документы подписывают:

- приходный кассовый ордер – главный бухгалтер или бухгалтер, а при их отсутствии – руководитель, кассир;
- расходный кассовый ордер – руководитель, а также главный бухгалтер или бухгалтер, а при их отсутствии – руководитель, кассир.

Кассир должен иметь:

- образцы подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы;
- печать (штамп), содержащую (содержащий) реквизиты, подтверждающие проведение кассовой операции.

Прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам (ф. № КО-1), подписанным главным бухгалтером или лицом на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия.

О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Ордер выписывается на основании соответствующих оправдательных документов, на которые кассир ставит штамп с надписью "Получено" и датой. После проверки соответствия записей приходный кассовый ордер подписывает главный бухгалтер.

Корреспонденция счетов по приходу денежных средств.

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Поступила выручка от реализации за наличный расчет	50	90-1
2.	Поступили деньги с расчетного счета	50	51
3.	Поступили деньги от покупателей	50	62
4.	Возвращен остаток подотчетных сумм	50	71
5.	Поступления от сотрудников организации	50	73
6.	Поступления от учредителей	50	75

При ведении кассовых операций с применением контрольно-кассовой техники по окончании их проведения на основании контрольной ленты, изъятой из ККТ, ПКО оформляют на общую сумму принятых наличных денег.

Выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам (ф. № КО-2) или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами на это уполномоченными.

В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и др. имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: "По доверенности". Доверенность остается в документах дня, как приложение к расходному кассовому ордеру или ведомости.

Корреспонденция счетов по выдаче денежных средств из кассы.

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Выплачена зарплата из кассы	70	50
2.	Выдано под отчет на хозяйственные расходы	71	50

3.	Выданы дивиденды учредителям	75	50
4.	Переданы деньги инкассатору	57	50
5.	Оплачена задолженность поставщикам	60	50

До передачи в кассу организации приходные и расходные кассовые ордера регистрируются в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3).

Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге (форма № КО-4).

Контроль за ведением кассовой книги (книги учета денежных средств) осуществляет главный бухгалтер, а при его отсутствии – руководитель.

Порядок ведения кассовой книги юридическим лицом/индивидуальным предпринимателем

Элемент	Характеристика	Основание
Цель ведения кассовой книги	Для учета поступающих в кассу наличных денег, за исключением наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом), и выдаваемых из кассы, ведется кассовая книга 0310004. Платежный агент, банковский платежный агент (субагент) помимо кассовой книги ведет кассовую книгу для учета наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом).	п. 5.1 Положения 373-п от 12.10. 2011 г
Осуществление записей в кассовой книге	Записи в кассовой книге осуществляются кассиром по каждому ПКО (РКО), оформленному на полученные (выданные) наличные деньги.	п. 5.2 Положения 373-п от 12.10. 2011 г
Выведение остатка на конец рабочего дня	Кассир сверяет данные, содержащиеся в кассовой книге, с данными кассовых документов, выводит в кассовой книге сумму остатка наличных денег на конец рабочего дня и проставляет подпись.	п. 5.3 Положения 373-п от 12.10. 2011 г
Проверка записей кассовой книги	Записи в кассовой книге сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии - руководителем и подписываются лицом, проводившим указанную сверку.	п. 5.4 Положения 373-п от 12.10. 2011 г
Выведение остатка в кассовой книге в случае, если не было кассовых операций	Если в течение рабочего дня кассовые операции не проводились и записи в кассовую книгу не осуществлялись, остатком наличных денег на конец рабочего дня считается сумма остатка наличных денег, выведенная в последний из предшествующих рабочих дней, в течение которого проводились кассовые операции.	п. 5.5 Положения 373-п от 12.10. 2011 г
Ведение кассовой книги в обособленном подразделении	Обособленное подразделение после выведения в кассовой книге суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня передает лист кассовой книги за этот рабочий день не позднее следующего рабочего дня юридическому лицу.  В случае оформления кассовой книги на бумажном носителе обособленным подразделением передается отрывной второй экземпляр листа кассовой книги, а в случае оформления	п. 5.6 Положения 373-п от 12.10. 2011 г

	<p>кассовой книги с применением технических средств - распечатанный на бумажном носителе второй экземпляр листа кассовой книги.</p> <p>Передача обособленным подразделением листа кассовой книги юридическому лицу может осуществляться в электронном виде в соответствии с законодательством РФ. В этом случае передача листа кассовой книги на бумажном носителе осуществляется в соответствии с правилами документооборота, утвержденными юридическим лицом.</p>	
--	---	--

На предприятиях при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы "Вкладной лист кассовой книги". Одновременно с ней формируется машинограмма "Отчет кассира". Обе названные машинограммы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги.

Нумерация листов кассовой книги в этих машинограммах осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала года.

В машинограмме "Вкладной лист кассовой книги" последним за каждый месяц должно автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а в последней за календарный год - общее количество листов кассовой книги за год.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера предприятия.

### 3. Учет денежных средств на расчетных счетах в банках

Банк России является органом, координирующим, регулирующим и лицензирующим организацию расчетных систем в Российской Федерации, который устанавливает правила, формы, сроки и стандарты осуществления безналичных расчетов.

Смысл безналичных расчетов заключается в списании сумм денег с одного расчетного счета на другой, в соответствии с документами, имеющими юридическую силу.

Взаимоотношения между организацией и банком оформляются договором на расчетно-кассовое обслуживание, в котором фиксируется: перечень услуг, тарифы комиссионных вознаграждений за услуги, сроки обработки платежных документов, условия размещения средств, прав, обязанности и ответственность сторон.

Основные расчеты между предприятиями проводятся при помощи расчетных счетов. Для открытия расчетного счета организация должна представить в учреждение выбранного ею банка следующие документы:

- 1) заявление на открытие счета установленного образца;
- 2) нотариально заверенные копии устава, учредительного договора и свидетельства о государственной регистрации предприятия;
- 3) справку налогового органа о регистрации организации в качестве налогоплательщика;
- 4) карточку с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера (в случае отсутствия в организации должности главного бухгалтера на карточке ставится подпись только руководителя организации) с оттиском печати организации по установленной форме, заверенную нотариально;

5) копии документов о назначении на должность лиц, имеющих право первой (руководителя) и второй (главного бухгалтера) подписи;

6) свидетельства о постановке на учет в фонде социального страхования и обеспечения РФ;

7) копия справки из органов государственной статистики о присвоении кодов ОКВЭД.

Законодательно количество открываемых предприятием расчетных счетов не ограничено. Организация в течении 7 календарных дней обязана известить свою налоговую инспекцию об открытии расчетного счета. Невыполнение данного требования грозит административным штрафом в сумме 5 000 рублей.

Основными формами безналичных расчетов в РФ являются:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по аккредитиву;
- расчеты чеками;
- расчеты по инкассо;
- вексельная форма расчетов;
- расчеты с использованием банковских карт.

Возможности применения в расчетах платежных поручений многообразны. С их помощью осуществляются расчеты в хозяйстве как по товарным, так и по нетоварным операциям. При этом все нетоварные платежи совершаются исключительно платежными поручениями.

Платежное поручение выписывается плательщиком на бланке установленной формы, содержащем все необходимые реквизиты для совершения платежа и представления в банк, как правило, в 4-х экземплярах, каждый из которых имеет свое определенное назначение:

- 1-й экземпляр используется в банке плательщика для списания средств со счета плательщика и остается в документах для банка;
- 4-й экземпляр возвращается плательщику со штампом банка в качестве расписки о приеме платежного поручения к исполнению;
- 2-й и 3-й экземпляры платежного поручения отсылаются в банк получателя платежа; при этом 2-й экземпляр служит основанием для зачисления средств на счет получателя и остается в документах для этого банка, а 3-й экземпляр прилагается к выписке со счета получателя как основание для подтверждения банковской проводки.

Расчеты через расчетные счета осуществляются преимущественно на основе приказа предприятия-плательщика или на основе его согласия. Исключения составляют платежи банком по своей инициативе за просроченные ссуды и за проценты по ссудам, а также платежи по платежным требованиям и инкассовым поручениям организаций, предоставляющих предприятиям коммунальные услуги, обеспечивающих носителями энергии и связью.

Банки могут осуществлять платежи с расчетного счета предприятия без его согласия также по исполнительным листам судов, налоговых органов и других учреждений, которым законодательство или местные органы власти предоставляют такое право.

Кроме расчетного счета, банк открывает на каждого клиента (предприятие) соответствующий лицевой счет, на котором ведет учет взаимодействия с ним.

Инкассовая операция представляет собой сделку между банком-эмитентом и его клиентом по осуществлению за счет клиента действия по получению от плательщика платежа и (или) акцепта платежа. Для выполнения поручения клиента банк-эмитент вправе привлечь иной банк (исполняющий банк).

Выполнение банком инкассового поручения своего клиента производится через корреспондента банка, ввиду этого передаче одним банком на исполнение другому банку инкассовых поручений обычно предшествует договоренность между соответствующими банками о порядке совершения в будущем операций по инкассо.

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией, банк выдает ей выписки из его расчетного счета с приложением оправдательных документов, подтверждающих правомерность списания и зачисления средств на расчетный счет.

*Выписка из расчетного счета* - второй экземпляр лицевого счета организации, открытого ей банком. Сохраняя денежные средства организаций, банк считает себя должником организации (его кредиторская задолженность), поэтому остатки средств и поступления на расчетный счет записывает по кредиту расчетного счета, а уменьшение своего долга (списания, выдача наличными) - по дебету. Обработывая выписки, бухгалтер должен помнить об этой особенности и записывать зачисленные суммы и остаток по дебету расчетного счета, а списания - по кредиту.

*После получения выписки бухгалтер должен выполнить следующие действия:*

1) сопоставить остаток средств на расчетном счете на конец дня последней выписки с остатком средств на начало дня следующей выписки;

2) проверить приложенные к выписке оправдательные документы, полноту отражения информации в выписке и арифметические ошибки. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям». Обо всех обнаруженных ошибках делается письменное сообщение банку. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки. Приложенные к выписке документы обязательно погашаются специальным штампом банка;

3) проставить в банковской выписке (отметка на полях выписки) номера соответствующего корреспондирующего счета.

Эти действия необходимы для контроля за движением денежных средств, автоматизации учетных работ, справок, проверок и последующего хранения документов.

Бухгалтерские проводки по учету некоторых операций на расчетном счете приведены в таблице:

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Сданы на расчетные счета наличные из кассы	51	50
2	Поступила на расчетный счет выручка от продажи продукции, товаров, услуг	51	62
3	Зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит (заем)	51	66
4	Зачислен на расчетный счет долгосрочный кредит (заем)	51	67
5	Получены из банка в кассу организации наличные средства	50	51
6	Оплачено поставщикам за полученные товары, выполненные работы, оказанные услуги	60	51
7	Перечислены в бюджет суммы налогов и сборов	68	51

8	Перечислены во внебюджетные фонды суммы налогов и прочих платежей	69	51
9	Списаны проценты, уплаченные организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)	66.х или 67.х	51

При расчетах по *аккредитиву* банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (далее — банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств после представления последним документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (далее — исполняющий банк) произвести такие платежи. В качестве исполняющего банка может выступать банк — эмитент, банк получателя средств или иной банк.

Аккредитив обособлен и независим от основного договора и предназначен для расчетов с одним получателем средств.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов:

- покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные);
- отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями.

При расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент два экземпляра заявления на открытие аккредитива, в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив. Форму заявления на открытие аккредитива банк-эмитент разрабатывает самостоятельно.

На основании заявления на открытие аккредитива банк-эмитент составляет аккредитив на бланке формы № 0401063, утвержденной Положением ЦБ РФ о безналичных расчетах.

Поставщик, исполняя условия полученного аккредитива, осуществляет отгрузку товаров, материалов и т. п. по договору поставки. Для получения денежных средств по аккредитиву получатель средств представляет в исполняющий банк отгрузочные и другие предусмотренные условиями аккредитива документы. Эти документы должны быть представлены в указанный в аккредитиве период, но в пределах срока действия аккредитива.

Получатель средств может отказаться от использования аккредитива до истечения срока его действия, если возможность такого отказа предусмотрена условиями аккредитива.

После закрытия аккредитива исполняющий банк отсылает полученные им от поставщика документы банку-эмитенту. Получив документы, банк-эмитент проверяет соблюдение всех условий аккредитива, ставит в известность покупателя и передает ему полученные документы.

*Чеком* признается ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю,



Чекодателем является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате.

Чекодержателем является юридическое лицо, в пользу которого выдан чек, а плательщиком является банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются ГК РФ, а в части, им не урегулированной,— другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами. Форма чека определяется банком самостоятельно.

На территории РФ чек может быть выписан сроком на 10 дней, не считая дня его выписки. Заполнение чека допускается без исправлений, как от руки, так и с использованием технических средств.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности, учет и хранение бланков чеков банками осуществляются в порядке, установленном нормативными актами ЦБ РФ. Для осуществления безналичных расчетов могут применяться чеки, выпускаемые кредитными организациями (банками), однако они не применяются для расчетов через подразделения расчетной сети ЦБ РФ.

*Расчеты с использованием платежных карт* относятся к безналичным расчетам с покупателями. Процесс продажи товаров, работ, услуг при оплате с помощью платежных пластиковых карт называется эквайрингом.

Чтобы принимать в оплату пластиковые карты необходимо заключить с банком договор эквайринга, в котором оговаривается порядок обеспечения организации техническими средствами (терминалы, импринтеры), авторизации карт и проценты банка.

Расчеты осуществляются следующим образом: кассир вставляет карточку в щель кассового терминала, по каналу связи сообщается номер банковского счета владельца карточки, подтверждается достаточная сумма на счете (авторизация карты) и дается команда на списание денег. Карточка возвращается владельцу.

Продажа оформляется выпиской товарных чеков (слипов), которые прокатываются на специальных устройствах. В слипе указывают: имя держателя карты, номер карты, дата покупки, сумма, тип платежной системы (VISA, Mastercard и другие), адрес организации и другую информацию. Слип заполняется под копирку в 3х экземплярах: первый - покупателю, второй - инкассатору, третий - в бухгалтерию организации вместе с кассовым отчетом. Покупатель расписывается в слипе, его подпись сверяется кассиром с подписью на карте.

Реализация при оплате пластиковыми карточками фиксируется при помощи контрольно-кассовой техники. В свете этого суммы наличных денежных средств, сданных кассиром в конце дня, не совпадают с показаниями счетчика ККТ на сумму выручки от продажи с использованием пластиковых карт.

Поэтому сумма выручки, полученной с использованием платежных карт, отражается в графе 13 "сдано (оплачено) по документам" в журнале Кассира-операциониста (форма КМ-4). Заполняя кассовую книгу, бухгалтер на эту сумму не выписывает приходный кассовый ордер, поскольку в этом случае организация не получает наличные деньги, а оправдательным документом станет выписка банка.

Сроки инкассации слипов устанавливаются в договоре с банком. К оговоренному сроку в 2х экземплярах составляется реестр слипов: первый передается со слипом инкассатору, второй - с распиской инкассатора - остается в организации.



Инкассатор сдает в банк реестры со слипами, на основании которых на расчетный счет организации зачисляются денежные средства.

В бухгалтерском учете выручка от продажи с использованием платежных карт принимается к учету как дебиторская задолженность, т.к. денежные средства в кассу не поступают.

В бухгалтерии делают проводку:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 "Продажи".  
Одновременно на субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" списывается себестоимость реализации.

В момент передачи реестра слипов в банк в учете делается проводка:  
Дебет 57 "Переводы в пути" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Сумма комиссии банка отражается проводкой:  
Дебету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит 57 "Переводы в пути".

При зачислении денежных средств на расчетный счет - проводка:  
Дебет 51 "Расчетный счет" Кредит 57 "Переводы в пути".

На сумму комиссии банка: Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

#### 4. Особенности учета операций по валютным счетам

Организации имеют право открывать валютные счета на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном Центральным банком на проведение операций с иностранными валютами.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение Центрального банка Российской Федерации на открытие счетов в иностранных банках.

Валютными операциями считаются сделки по операциям, связанным с переходом права собственности и иных прав на валютные ценности, в том числе:

- операции, связанные с использованием в качестве средства платежа иностранной валюты и платежных документов в иностранной валюте;

- ввоз и пересылка в Российскую Федерацию, а также вывоз и пересылка из Российской Федерации валютных ценностей;

- осуществление международных денежных переводов;

расчеты между резидентами и нерезидентами в валюте Российской Федерации.

Для открытия валютного счета в РФ предприятию необходимо представить в банк те же документы, что и при открытии расчетного счета.

Об открытии валютного счета организация обязана в соответствии со ст. 118 НК РФ известить свою налоговую инспекцию. Невыполнение данного требования грозит административным штрафом в сумме 5 000 рублей.

За открытие валютного счета банком взимается установленная плата, сумма которой подлежит отнесению на прочие расходы:

Дебет 91.2 – Кредит 51

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 "Валютные счета". По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные счета организации, а по кредиту - списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах.

Поступления иностранной валюты может осуществляться следующими способами:

- покупка иностранной валюты для оплаты импортируемых материальных ценностей;

- поступления от покупателей;
- поступление дивидендов по вкладам и инвестициям;
- поступление валютных кредитов и займов и др.

Приобретенную валюту предприятие может использовать:

- на продажу;
- на оплату контактов с зарубежными партнерами;
- для оплаты командировочных расходов работников, выезжающих за границу;
- на погашение кредитов (займов) и др. цели.

Синтетический учет средств на валютном счете ведется на активном балансовом счете 52 «Валютные счета». По дебету счета отражается поступление денежных средств на валютные счета организации; по кредиту счета - списание денежных средств с валютных счетов организации.

Операции по валютным счетам фиксируются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, записываются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям».

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»;

52-2 «Валютные счета за рубежом».

К субсчету 52-1 открываются субсчета второго порядка:

52-1-1 «Текущий валютный счет»;

52-1-2 «Транзитный валютный счет».

Валютный счет может открываться только на одну из валют различных государств (доллары, фунты стерлингов, евро и т.д.). Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Текущий валютный счет 52-1-1 открывается организациям для учета средств, оставшихся в распоряжении организации экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

По дебету счета 52-1-1 «Текущий валютный счет» учитываются суммы в иностранной валюте, перечисленные с кредита счета 52-2-2 «Транзитные валютные счета», а также указанные ранее суммы, которые зачисляются сразу на текущий валютный счет, минуя транзитный счет.

С кредита счета 52-1-1 «Текущий валютный счет» валюта списывается в безналичном и наличном порядке.

Снятие наличной иностранной валюты со счета 52-1-1 «Текущий валютный счет» разрешается на оплату расходов, связанных с командированием работников организаций в иностранные государства, а также по специальному разрешению Банка России.

Транзитный валютный счет 52-1-2 открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте. Исключение составляют следующие поступления иностранной валюты, зачисляемые сразу на текущий валютный счет:

перевод посреднической организацией оставшейся после обязательной продажи ее части валютной выручки с отметкой в платежном поручении о произведенной продаже части валютной выручки;

иностранная валюта, приобретенная на внутреннем валютном рынке за российские рубли и за иностранную валюту другого вида;

инкассированная валютная выручка организации, осуществляющей реализацию гражданам товаров (работ, услуг) за иностранную валюту на территории Российской Федерации;

наличные поступления иностранной валюты в виде возврата снятых с текущего валютного счета и неизрасходованных сумм на оплату расходов, связанных с командировками работников организации в иностранные государства.

Операции по кредиту счета 52-1-2 «Транзитный валютный счет» осуществляются в следующих случаях:

1) при возвращении средств в иностранной валюте той организации, от которой они поступили;

2) при перечислении экспортной валютной выручки посредническими внешнеэкономическими организациями предприятиям, не являющимся резидентами Российской Федерации, за вычетом комиссионного вознаграждения;

3) для оплаты следующих расходов:

в пользу нерезидентов в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов,

в пользу организаций - резидентов в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов по территории иностранных государств и в международном транзитном сообщении,

по уплате экспортных таможенных пошлин в иностранной валюте, а также по оплате таможенных процедур,

по переводу начисленного посредническим организациям комиссионного вознаграждения по экспортным контрактам;

*Типовые проводки по поступлению иностранной валюты:*

Дт 51- Кт 51 – перечисление средств для покупки валюты;

Дт 52 – Кт 57 – приобретенная банком валюта зачислена на специальный транзитный валютный счет;

Дт 57 – Кт 91.1 – отражение разницы между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России.

Дт 91.2 – Кт 51, 52, 57 – удержание банком вознаграждения за покупку валюты;

Дт 52 – Кт 62, 76 – поступление выручки от покупателей на валютные счета внутри страны;

Дт 57 – Кт 52 – валютные средства направлены на продажу.

#### 5. Понятие курсовых разниц и порядок отражения их в бухгалтерском учете

*Курсовая разница* - разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этих актива и обязательства, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период (ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте").

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Дата совершения операции в иностранной валюте - это день возникновения у организации прав в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принятия к бухгалтерскому учету активов и обязательств, которые являются

результатом этой операции. Приведем перечень дат совершения операций в иностранной валюте (табл.3).

Перечень дат совершения операций в иностранной валюте

Операция	Дата, считающаяся датой совершения операции
Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета организации в кредитной организации
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата оприходования денежных средств в кассе организации или выдачи денежных знаков из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
Импорт материально-производственных запасов, иного имущества	Дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары, иное имущество
Импорт услуг	Дата фактического потребления услуги
Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов	Дата утверждения авансового отчета
Формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него	Дата приобретения статуса юридического лица

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, на счетах в кредитных организациях, средств в расчетах, выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Положительные курсовые разницы возникают:

- при пересчете денежных средств на валютном счете или валюты в кассе – если на дату осуществления операции с валютой ее курс вырос;
- при пересчете кредиторской задолженности – если на дату погашения курс валюты оказался ниже, чем на дату ее возникновения;
- при пересчете дебиторской задолженности – если на дату погашения задолженности курс валюты оказался выше, чем на дату ее возникновения.

Положительная курсовая разница отражается проводкой:

Дт 50 (52, 57, 58, 60, 62, 71, 76, 66, 67, 86) – Кт 91.1.

Отрицательные курсовые разницы возникают:

- при пересчете денежных средств на валютном счете или валюты в кассе – если на дату осуществления операции с валютой ее курс снизился;
- при пересчете кредиторской задолженности – если на дату погашения курс валюты оказался выше, чем на дату ее возникновения;
- при пересчете дебиторской задолженности – если на дату погашения задолженности курс валюты оказался ниже, чем на дату ее возникновения.

Отрицательные курсовые разницы отражаются проводкой:

Дт 91.2 – Кт 50 (52, 57, 58, 60, 62, 71, 76, 66, 67, 86).

Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации (кроме операции по формированию уставного капитала) как прочие расходы.

Курсовые разницы должны учитываться на счете 91 "Прочие доходы и расходы". По дебету этого счета отражают отрицательные курсовые разницы в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др., а по кредиту - положительные курсовые разницы.

#### 6. Учет операций на специальных счетах банков и переводов в пути

Счет 55 "Специальные счета в банках" предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории России и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

В зависимости от форм расчетов, используемых организацией, к счету 55 "Специальные счета в банках" могут быть открыты субсчета "Аккредитивы", "Чековые книжки", "Депозитные счета" и др. Более подробно эти субсчета описаны в 4 вопросе.

Счет 57 "Переводы в пути" применяется для учета движения денежных средств (переводов) в случаях, когда имеется временной разрыв между моментом документально подтвержденного списания и моментом зачисления денежных средств на соответствующие счета учета денежных средств.

Применение счета 57 "Переводы в пути" предусматривается, как правило, при:

- сдаче наличных денежных средств из кассы организации на счета, открытые организации в кредитных организациях.

Наличные деньги могут быть непосредственно сданы в кассы кредитной организации, инкассированы, а также сданы предприятиям связи для зачисления на банковские счета.

При этом наличные денежные средства, сданные из кассы организации, но еще не зачисленные по назначению, отражаются по кредиту счета 50 "Касса" и дебету счета 57 "Переводы в пути".

Основанием для принятия к учету по счету 57 денежных средств (в том числе при сдаче торговой выручки) являются квитанции кредитной организации, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и другие аналогичные документы.

Указанные суммы, зачисленные на расчетный счет организации в кредитной организации согласно банковской выписке, отражаются записью по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 57.

Сальдо по счету 57 на конец отчетного периода показывает сумму денежных средств в пути, не зачисленных на этот момент по назначению.

Стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже кредитной организацией, на основании выписки из валютного счета отражается:

Дебет счета 57 "Переводы в пути" - Кредит счета 52 "Валютные счета" в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции (списания средств с валютного счета организации).

При зачислении выручки от продажи иностранной валюты на расчетный счет организации на основании выписки из расчетного счета дебетуется счет 51 "Расчетные счета" в корреспонденции со счетом 57.

В случае текущего изменения курса рубля по отношению к проданному виду иностранной валюты за период между списанием валютных средств с валютного счета и зачислением их рублевого покрытия на расчетный счет образовавшаяся на счете 57 курсовая разница подлежит списанию в дебет (кредит) счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Такой же записью отражается отнесение в состав операционных доходов (расходов) финансового результата, выявленного в связи с осуществлением операций продажи иностранной валюты по курсу, отличному от установленного ЦБ РФ на дату совершения операции.

### ТЕМА 3. УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ

#### 1. Понятия дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов исковой давности

Под *дебиторской* понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.). Организации и лица, которые должны данной организации, называются *дебиторами*.

Дебиторская задолженность отвлекает средства из оборота организации, ухудшает ее финансовое положение. Своевременное взыскание дебиторской задолженности - важнейшая задача бухгалтерии организации. По истечении сроков исковой давности она подлежит списанию в убыток в составе прочих расходов.

Дебиторскую задолженность можно классифицировать по различным критериям:

1. по *причинам образования* ДЗ делится на *оправданную* и *неоправданную*. К оправданной относится ДЗ, срок погашения которой еще не наступил или составляет менее 1 месяца и которая связана с нормальными сроками документооборота; к неоправданной – просроченная задолженность, а также задолженность, связанная с ошибками в оформлении расчетных документов, с нарушением хозяйственных договоров и т.д. Существует еще безнадежная ДЗ – это счета, которые покупатели не оплатили. Безнадежные долги списываются на убытки по истечении срока исковой давности.
2. как объект учета ДЗ по сроку платежа классифицируется на *отсроченную* (срок исполнения обязательств по которой не наступил) и *просроченную* (срок исполнения обязательств по которой наступил).
3. по статьям бухгалтерского баланса ДЗ делится на следующие виды:
  - покупатели и заказчики;
  - векселя к получению;
  - задолженность дочерних и зависимых обществ;
  - авансы выданные;
  - прочие дебиторы.

У большинства организаций в общей сумме ДЗ наибольший удельный вес занимают расчеты за товары (работы, услуги), т.е. счета к получению.

4. В бухгалтерском балансе ДЗ делится по срокам ее образования на две группы:

- *краткосрочная* – задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- *долгосрочная* – задолженность, платежи по которой ожидаются в более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

*Кредиторской* называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются *кредиторами*.

*Кредиторская задолженность* - вид обязательств, характеризующих: 1) сумму долгов, причитающихся к уплате организацией в пользу других юридических и физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений с ними; 2) счета, причитающиеся к получению в связи с поставками в кредит или оплатой в рассрочку.

Организация владеет и пользуется КЗ, однако она обязана вернуть или выплатить данную часть имущества кредиторам, которые имеют права на нее. *Данная часть имущества* – это долги организации, чужое имущество, чужие денежные средства, находящиеся во владении организации – должника.

Кредиторов, задолженность по которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют *поставщиками*.

Задолженность по начисленной заработной плате работникам организации, по суммам начисленных платежей в бюджет, внебюджетные фонды, и др. подобные начисления называют *обязательствами по распределению*. Кредиторов, задолженность по которым возникла по другим операциям, называют *прочими кредиторами*.

По действующим правилам в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах указывают сведения о следующих видах КЗ:

- ❖ поставщики и подрядчики;
- ❖ векселя к уплате;
- ❖ задолженность перед дочерними и зависимыми обществами;
- ❖ задолженность перед персоналом организации;
- ❖ задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами;
- ❖ задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- ❖ авансы полученные;
- ❖ прочие кредиторы.

В бухгалтерском балансе КЗ делится по срокам ее погашения на две группы:

- *краткосрочная* – задолженность, которая должна быть погашена в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- *долгосрочная* - задолженность, которая должна быть погашена более, чем через 12 месяцев после отчетной даты;

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по их видам. Дебиторская задолженность отражается в основном на счетах 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а кредиторская - на счетах 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Организация или физическое лицо, права которых нарушены, могут обратиться с требованиями (исками) об их защите в суд, однако возможность их ограничена определенным сроком, который называется *сроком исковой давности*.

Исковая давность – это срок для защиты прав по иску лица, право которого нарушено.

*Срок исковой давности* представляет собой период времени, установленный законом для судебной защиты лица, право которого нарушено (ст. 195 ГК РФ).

Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Общий срок исковой давности установлен статьей 196 ГК РФ в три года. Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком. Например, для требований, предъявляемых в связи с ненадлежащим качеством работы, выполненной по договору подряда (за исключением строительства зданий и сооружений), срок исковой давности установлен в один год со дня приемки результата работы в целом или один год со дня заявления о недостатках (ст. 725 ГК РФ).

Организация вправе списать дебиторскую задолженность с баланса либо после ее погашения, либо после ее признания безнадежной.

*ГК РФ установлены следующие основания признания дебиторской задолженности безнадежной:*

- истечение срока исковой давности (ст. 196 ГК РФ);
- прекращение обязательства вследствие невозможности его исполнения (ст. 416 ГК РФ);
- прекращение обязательства на основании акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ);
- прекращение обязательства смертью гражданина (ст. 418 ГК РФ);
- прекращение обязательства вследствие ликвидации организации (ст. 419 ГК РФ).

*Истечение срока исковой давности по ДЗ можно подтвердить следующими документами:*

- документами на отгрузку продукции (работ, услуг) покупателю, не оплатившему полученные ценности;
- платежными документами, подтверждающими дату оплаты аванса покупателем, который впоследствии не выполнил договорных обязательств по поставке;
- актами сверки задолженности и т.д.

Течение срока исковой давности по ДЗ прерывается при совершении должником любых действий, свидетельствующих о признании долга (ст. 203 ГК РФ). Письменные ответы и заявления дебитора, признание выставленной им претензии, подписание акта сверки задолженности, частичная оплата долга уплата процентов за просрочку платежа служат точкой отсчета нового срока исковой давности.

В Письме от 21.09.2007 N 03-03-06/2/184 Минфин указал: течение прерванного срока исковой давности по дебиторской задолженности, взыскиваемой по решению суда, вновь начинается с даты вступления решения суда в силу.

Согласно действующим нормативным актам, ДЗ и КЗ, по которым истек срок исковой давности списывается по каждому обязательству отдельно на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования, приказа руководителя о списании долга.

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов.

*Сомнительным долгом* признается дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями (залогом, поручительством, банковской гарантией). Резерв сомнительных долгов создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности.

Способы расчета суммы резерва для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения различны. С целью сближения бухгалтерского и налогового учета



целесообразно использовать порядок расчета суммы резерва, предусмотренный статьей 266 НК РФ, указав об этом в учетной политике.

Сумма резерва (Р) начисляется по формуле:

$R = 1/2 C31 + C32$ , где:

C31 - сомнительная задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно)

C32 - сомнительная задолженность со сроком возникновения свыше 90 дней.

При этом сумма создаваемого резерва не может превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода.

В бухгалтерском учете операции по созданию и использованию резервов по сомнительным долгам могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Созданы резервы по сомнительным долгам	91-2	63
2	Отражено списание задолженности покупателей и заказчиков за счет резервов по сомнительным долгам	63	62
3	Списаны неустребованные долги, ранее признанные организацией сомнительными	63	76
4	Неиспользованные суммы резерва по сомнительным долгам присоединены к прибыли отчетного года, следующего за годом создания этого резерва	63	91-1

Для целей исчисления НДС списание ДЗ (долга) приравнивается к его оплате, что предполагает перечисление НДС в бюджет

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуют счета учета денежных средств (50, 51, 52) и кредитуют счет 91 "Прочие доходы и расходы". Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов".

Суммы КЗ, по которым истек срок исковой давности, признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором этот срок истек.

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дт 60, 66, 67, 71, 76 - Кт 91.1

Одновременно списывается НДС по неоплаченным товарам, его включают в состав прочих расходов: Дт 91.2 – Кт 19

Т.е. НДС нельзя будет предъявить к возмещению из бюджета, в силу требований ст. 172 НК РФ, т.к. вычетам подлежат суммы НДС уплаченные при приобретении товаров.

## 2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относят организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению.

В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов за поставленную продукцию или оказанные услуги.

Основанием для принятия на учет КЗ перед поставщиками являются расчетные документы (счета, счета-фактуры) и документы, свидетельствующие о факте совершения сделки (товарно-транспортные накладные, приходные ордера, акты выполненных работ).

В бухгалтерском учете операции по приобретению и оплате материальных ценностей (работ, услуг) отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность организации по приобретенным материальным ценностям (работам, услугам)	08, 10, 15, 20, 23, 25, 26, 41, 43, 44	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материальных ценностей (работ, услуг)	19-3	60
3	Произведена оплата поставщику за приобретенные ценности (работы, услуги) (включая НДС)	60	50, 51, 52
4	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятым на учет материальным ценностям (работам, услугам)	68-1	19-3

В тех случаях, когда счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших материальных ценностей обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин, и если при проверке счета поставщика или подрядчика были обнаружены арифметические ошибки и несоответствие цен, обусловленных договором, счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76–2 «Расчеты по претензиям»).

За неотфактурованные поставки счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах.

Операция по прекращению обязательств при зачете взаимных требований отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» обособленно.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности:

- по поставщикам по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- поставщикам по не оплаченным в срок расчетным документам;

- поставщикам по неотфактурованным поставкам;
- авансам выданным;
- поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- поставщикам по просроченным оплатой векселям;
- поставщикам по полученному коммерческому кредиту и др.

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и дебетуют соответствующие материальные счета (10, 11, 15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20, 26, 97 и др.).

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостатков по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок счет 60 кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 2 "Расчеты по претензиям".

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредиту счета 60.

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52, 55) или кредитов банка (66, 67). Порядок бухгалтерских записей при погашении задолженности перед поставщиками зависит от применяемых форм расчетов.

### 3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

В настоящее время в бухгалтерском учете при отгрузке продукции покупателям возникающая дебиторская задолженность отражается по цене продажи продукции на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

На этом счете отражается дебиторская задолженность покупателей и заказчиков за реализованные (отгруженные) им, но еще не оплаченные товары, продукцию (работы, услуги), основные средства, материалы и прочее имущество организации.

Дебиторская задолженность образуется в результате несовпадения момента отгрузки и оплаты продукции (оказания услуги, выполнения работы).

К счету 62 могут быть открыты субсчета:

1. «Расчеты в порядке инкассо», где учитываются расчеты по предъявленным покупателям и заказчикам и принятым банком к оплате расчетным документом за отгруженные товары (работы, услуги);
2. «Расчеты плановыми платежами» - расчеты по которым носят постоянный характер при длительных хозяйственных связях и не завершаются поступлением оплаты по отдельному расчетному документу;
3. «Векселя полученные» - расчеты, обеспеченные полученными векселями и др.

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги организация предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - Кредит счета 90 "Продажи"

Выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг представляют собой доходы организации от обычных видов деятельности.

При отгрузке товаров, продукции, выполнении работ, оказании услуг покупателям и заказчикам организация выставляет им расчетные документы на суммы оплаты и счета - фактуры с выделением в них отдельной строкой суммы НДС, причитающейся к

получению от них. Счета-фактуры, выставляемые покупателям и заказчикам, должны регистрироваться в книге продаж в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором у организации возникает обязательство по уплате НДС.

Поскольку отгруженная продукция считается реализованной, то с ее стоимости начисляется НДС: Дт 90 – Кт 68.

При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности они списывают ее с кредита счета 62 в дебет счетов денежных средств.

При продаже амортизируемого имущества, т.е. основных средств и нематериальных активов, а также другого имущества стоимость имущества по ценам продажи списывают в дебет счета 62 с кредита счета 91 "Прочие доходы и расходы". Поступление платежей за проданное имущество отражают по дебету счетов по учету денежных средств (50, 51, 52, 55) и кредиту счета 62.

На счете 62 отражают суммы полученных авансов и предварительной оплаты за поставленную продукцию (работы, услуги), а также возникающие суммовые и курсовые разницы.

Суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают на счете 62 обособленно в виде КЗ: Дт 51 – Кт 62 «Расчеты по авансам полученным». Одновременно производится начисление НДС, подлежащего уплате в бюджет с суммы аванса: Дт 62 «Расчеты по авансам полученным» - Кт 68. При последующей отгрузке продукции, эта запись сторнируется, а все операции отражаются в общеустановленном порядке с использованием счета 90.

Положительные суммовые разницы, возникающие по обычным видам деятельности, отражают по дебету счета 62 и кредиту счета 90 "Продажи". Отрицательные суммовые разницы оформляют по этим счетам сторнировочной записью.

Положительные курсовые разницы учитывают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", а отрицательные - по дебету счета 91 и кредиту счета 62.

Не востребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" или 91 "Прочие доходы и расходы".

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей - по каждому покупателю или заказчику.

Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 обособленно.

#### 4. Учет расчетов с использованием векселей

*Вексель* – это вид ценной бумаги, представляющий собой долговое обязательство, составленное в закрепленной законом форме и дающее его владельцу безусловное право требовать по наступлению конца срока с лица, выдавшего обязательства, уплаты оговоренной в нем денежной суммы.

Различают «товарные» и «финансовые» векселя.

Товарные (расчетные) векселя – векселя, используемые для расчетов между предприятиями, применяемые в реальных хозяйственных сделках, представляющие отношения коммерческого кредита.

Финансовые векселя – векселя, приобретенные с целью извлечения прибыли от роста рыночной стоимости или получения процента, представляющие отношения денежного займа.

Такое разделение является условным, т.к. вексель в одной ситуации для организации может быть расчетным, а в другой – финансовым. Т.е, является ли вексель финансовым или расчетным определяется экономико-правовым содержанием операции с использованием векселя.

*Особенности, свойственные учету товарных векселей:*

- товарный вексель принимается к учету по указанному в нем номиналу;
- доход от товарного векселя (сумма, на которую его номинальная стоимость превышает ДЗ) возникает в момент его оформления;
- товарный вексель представляет собой дополнительное обеспечение уже существующей КЗ, отношение коммерческого кредита (ст. 823 ГК РФ);
- реализация товарного векселя по цене ниже номинала признается убытком, погашаемым за счет собственных средств организации;
- оборот по товарному векселю завершается в тот день, когда получены деньги за ценную бумагу.

Получение поставщиком товарного векселя не является погашением КЗ покупателя, поскольку такой вексель выдается в срок отсрочки платежа.

Чаще всего номинальная стоимость товарного векселя, выдаваемого покупателем поставщику, превышает сумму задолженности покупателя. В этом случае разница между номинальной стоимостью векселя, которую векселедержатель обязан уплатить поставщику и сумма задолженности покупателя рассматривается как процент по векселю, и согласно ПБУ 6/01 включается в фактическую цену приобретения МПЗ.

В учете на сумму у векселедержателя процентов (дохода) по векселю согласно ПБУ 9/99 делается запись: Дт 62,76 – Кт 91.

Учет векселей у получателя. В настоящее время учет расчетов с использованием векселей осуществляется на тех же счетах, на которых отражаются расчеты без использования векселей. Выделение расчетов с использованием векселей осуществляется в аналитическом учете.

Типовые проводки в учете векселедателя (покупателя):

- 1) Дт 15 – Кт 60.1 – оприходованы приобретенные материалы от поставщика;
- 2) Дт 19.3 – Кт 60.1- выделен НДС
- 3) выдан собственный вексель:
  - Дт 60.1 – Кт 60.3 – на сумму задолженности;
  - Дт 15 – Кт 60.3 – на сумму процентов по векселю;
- 4) Дт 10 – Кт 15 – оприходованы материалы;
- 5) Дт 60.3 – Кт 51 – оплата векселя;
- 6) Дт 68 – Кт 19.3 – зачтен НДС с бюджетом.

Выданные векселя под приобретение товарно-материальных ценностей отражают по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или других подобных счетов. На этих счетах задолженность, обеспеченная векселем, числится до момента ее погашения. Векселя с просроченным сроком оплаты отражаются в аналитическом учете отдельно.

Учет векселей у поставщика. Организации, получившие векселя от покупателей, учитывают полученные векселя на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Векселя полученные".

Типовые проводки в учете векселедержателя (поставщика):

- 1) Дт 62.1 – Кт 90.1 – отгружена продукция покупателю;
  - 2) Дт 90.3 – Кт 68 – выделен НДС по отгруженной продукции;
  - 3) Дт 90.2 – Кт 43 (45) – списана себестоимость реализованной продукции;
  - 4) получен вексель от покупателя:
- Дт 62.3 – Кт 62.1 – на сумму задолженности;
  - Дт 62.3 – Кт 91.1 – на сумму процентов;
- 5) Дт 51 – Кт 62.3 - вексель оплачен;

Не оплаченные в срок векселя считаются отказными. Векселедержатель должен опротестовать вексель в нотариальной конторе до 12 часов дня, наступающего через день после истечения срока платежа, и подать иск в суд.

*Номинальную сумму отказного векселя с процентами списывают:*

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 2 "Расчеты по претензиям" - Кт счета 62, субсчет "Векселя полученные"

До наступления срока оплаты по векселю организация-векселедержатель может получить в банках ссуды под вексель. Полученные кредиты отражают по кредиту счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" или 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" и дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52 и др.) в фактически полученных суммах. При этом задолженность по расчетам с покупателями, обеспеченная векселями, продолжает учитываться по счетам дебиторской задолженности (62 и др.).

При невыполнении векселедателем или другим плательщиком долговых обязательств организация-векселедержатель обязана возратить полученные в результате дисконтирования векселей денежные средства банкам. Перечисленные средства списываются с кредита денежных счетов в дебет счета 66 или 67. Просроченные обязательства по векселям остаются на счетах учета дебиторской задолженности.

#### 5. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Помимо расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками и др., организациям приходится вести учет расчетов с разными организациями по различным операциям некоммерческого характера (учебные заведения, научные организации и др.); по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по депонированным суммам заработной платы, премий и других аналогичных выплат; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

Указанные операции не имеют прямого отношения к процессу производства и относятся к операциям вспомогательного или общехозяйственного характера, и их учет осуществляется на активно-пассивном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 76 могут быть открыты следующие субсчета:

- 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию";
- 76-2 "Расчеты по претензиям";
- 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам";
- 76-4 "Расчеты по депонированным суммам" и др.

На субсчете 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" отражают расчеты по страхованию имущества и персонала организации, в котором организация выступает страхователем.

Начисленные суммы страховых платежей отражают по кредиту счета 76, субсчет 1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или других источников страховых платежей (08, 23, 25, 26, 29 и т.п.).

Перечисленные суммы страховых платежей страхователям списывают с кредита счетов по учету денежных средств (51, 52, 55) в дебет счета 76-1.

Потери товарно-материальных ценностей по страховым случаям списывают с кредита счетов 10, 43 и др. в дебет счета 76-1. По дебету счета 76-1. отражают сумму страхового возмещения, причитающуюся по договору страхования работнику организации (кредитуют счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям").

Суммы страхового возмещения, полученные организацией от страховых организаций, отражают по дебету счетов учета денежных средств (51, 52, 55) и кредиту счета 76-1. Некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списывают в дебет счета 99 "Прибыли и убытки".

Аналитический учет по счету 76-1 ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-2 "Расчеты по претензиям" отражают расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам. Взаимные претензии возникают из-за несоблюдения условий договоров и обязательств по расчетам.

В дебет этого счета списывают причиненный организации ущерб по вине поставщиков материальных ресурсов, подрядчиков, учреждений банков и других организаций.

На субсчете 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" учитывают расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению доходы отражают: Дт 76-3 и Кт 91.

Полученные доходы записывают по Дт (51, 52 и др.) - Кт 76-3.

На субсчете 76-4 "Расчеты по депонированным суммам" учитывают расчеты с работниками организации по не выплаченным в установленный срок суммам из-за неявки получателей.

Депонированные суммы отражают по кредиту счета 76-4 и дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". При выплате депонированных сумм получателю кредитуют счета учета денежных средств и дебетуют счет 76-4.

*По истечении установленных сроков выдачи наличных денежных средств кассир должен:*

- ✓ проставить штамп или сделать отметку от руки «депонировано» в платежной ведомости напротив фамилий лиц, которым не выплачена заработная плата, пособие и т.д.;
- ✓ составить реестр депонированных сумм;
- ✓ сделать в конце ведомости надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом и скрепить своей подписью;
- ✓ записать в кассу фактически выплаченную денежную сумму.

Депонированные суммы на следующий день сдаются в кредитную организацию. Невостребованные работником депонированные суммы хранятся в течение 3-х лет (до истечения срока исковой давности) и выдаются в течении этого срока по первому требованию.

Дт 76.4 – Кт 91 – списаны депонированные суммы по истечении срока исковой давности.

Аналитический учет по счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" ведут по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету 76 определяют по оборотной ведомости по аналитическим счетам счета 76.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 обособленно.

#### 6. Учет расчетов по претензиям

Поставщики в нарушение заключенных договоров отгружают товары, продукцию покупателям в меньшем количестве, ненадлежащего качества, другого ассортимента, не соблюдают сроки поставки и др.

В этих случаях пострадавшая сторона (покупатель) имеет право выставить претензии поставщику, как стороне, нарушившей договорные обязательства.

Претензия составляется в письменной форме и вручается поставщику.

В претензии организация-покупатель указывает допущенные поставщиком нарушения договорных обязательств и доказательства его вины со ссылками на положения заключенного между сторонами договора и других нормативных актов, а также предъявить соответствующую сумму претензии с ее обоснованным расчетом.

К претензии покупатель должен приложить подлинные документы, подтверждающие предъявленные им требования к поставщику (договоры, счета-фактуры, платежные поручения и т. п.).

В случае полного или частичного отказа поставщика в удовлетворении претензии покупатель вправе обратиться в арбитражный суд с иском о взыскании соответствующей денежной суммы с поставщика.

Несоответствие продукции условиям договоров может также возникать из-за нарушений условий перевозки продукции транспортной организацией. В этих случаях претензии предъявляются к транспортной организации.

По дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2) отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствиям цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок — в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- к поставщикам и подрядчикам в случаях, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены,— в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат (счета 10, 20, 41 и др.);

- к поставщикам материалов, товаров, к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостатки груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин — в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом,— в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20 и 23);



- к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации,— в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов (счета 51, 52, 66, 67 и др.);

Аналитический учет по субсчету 76–2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

#### 7. Учет взаимозачетных операций

Операции взаимного зачета встречных денежных требований предусмотрены статьей 410 ГК РФ.

Если у предприятия существует встречная задолженность к своему кредитору по иному договору, то оно вправе не оплачивать свой долг, а уведомить контрагента о прекращении долга (или его части) зачетом взаимной задолженности.

Зачет взаимной задолженности применяется на практике очень часто, поскольку предприятия могут являться и поставщиками, и подрядчиками друг друга одновременно.

*При погашении задолженности зачетом важно учитывать следующие моменты:*

1) для встречного обязательства должен наступить срок требования (либо срок не указан в договоре, либо определяется моментом востребования);

2) требования должны быть однородны вне зависимости от оснований их возникновения;

3) не допускается зачет требований, если истек срок исковой давности требования (ст. 411 ГК РФ);

4) для зачета достаточно заявления одной стороны, но заявление о зачете должно быть получено другой стороной;

5) само по себе наличие встречных требований без решения о зачете не является погашением задолженности;

6) акт зачета взаимной задолженности должен указывать сумму НДС (либо отсутствия НДС), оплаченную зачетом.

Прекращение обязательства (задолженности), учтенного на счете 60, зачетом отражается в бухгалтерском учете по Дебету счета 60 в корреспонденции с Кредитом счета 62 или 76.

Зачет возможен по любым хозяйственным договорам, которые выражают денежную форму требования (в отличие от требования имущественных прав).

Существующими законодательными актами не установлена форма акта зачета взаимной задолженности, и организации вправе самостоятельно разработать форму такого акта, либо уведомления о зачете, который и будет являться первичным бухгалтерским документом, а, следовательно, должен содержать все обязательные реквизиты в соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

#### 8. Учет расчетов с подотчетными лицами

*Подотчетными лицами* называются работники предприятия, получающие авансом денежные суммы на предстоящие командировочные и административно-хозяйственные (в том числе представительские) расходы.

Подотчетными суммами могут оплачиваться:

1. Хозяйственные нужды (или хозяйственные расходы):

- ОС и МПЗ;
- Канцелярские расходы;
- почтовые расходы;
- проездные документы;
- и тому подобное.

2. Представительские расходы.

3. Командировочные расходы:

- расходы на проезд до места назначения и обратно,
- расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок,
- расходы на провоз багажа,
- расходы по найму жилого помещения,
- расходы по оплате услуг связи,
- расходы по получению и регистрации служебного заграничного паспорта, виз, расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту,
- суточные, выплачиваемые в пределах установленных норм,
- сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы.

Расчеты с подотчетными лицами могут осуществляться как в наличной, так и в безналичной формах. И у того и у другого способа есть свои особенности, которые необходимо учесть бухгалтеру.

Выдача подотчетных сумм производится на основании письменного заявления сотрудника, подписанного руководителем компании.

Данное заявление должно содержать собственноручную надпись руководителя компании о сумме наличных денег и о сроке, на который они выдаются.

В заявлении так же должна быть дата и подпись руководителем компании. После осуществления расходов подотчетных средств, сотрудники обязаны в установленные сроки отчитаться перед организацией, представив в бухгалтерию компании авансовый отчет и приложив документы, подтверждающие произведенные им расходы.

При возникновении перерасхода, сотруднику возвращают сумму перерасхода. Остаток неизрасходованных подотчетных сумм возвращается в кассу организации.

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу сдать в бухгалтерию авансовый отчет с приложением подтверждающих документов.

Если в установленные сроки сотрудник авансовый отчет не представил, подотчетная сумма может быть удержана из заработной платы сотрудника в соответствии со ст.137 Трудового кодекса.

При направлении работника в командировку необходимо оформить следующие документы:

приказ о направлении работника в командировку (форма № Т-9);

командировочное удостоверение (Форма № Т-10);

служебное задание (форма № Т-10а).

В своем Письме от 10.11.2011г. №03-03-07/51, Минфин указал перечень документов, необходимых для подтверждения расходов по оплате проездных документов командированными сотрудниками.

«При направлении работника в командировку документами, подтверждающими его расходы по оплате билетов и (или) услуг гостиницы, являются:

- чек контрольно-кассовой техники;
- слипы, чеки электронных терминалов при проведении операций с использованием банковской карты, держателем которой является работник;
- подтверждение кредитного учреждения, в котором открыт работнику банковский счет, предусматривающий совершение операций с использованием банковской карты, проведенной операции по оплате;

- или другой документ, подтверждающий произведенную оплату, оформленный на утвержденном бланке строгой отчетности.»

Если срок, на который были выданы деньги, заранее не был установлен, у бухгалтера нет оснований для предъявления претензий подотчетному лицу.

При возврате из командировки сотрудник заполняет также авансовый отчет (форма № АО-1), к которому прикладываются все оправдательные расходные документы: командировка, квитанции, транспортные документы, чеки контрольно-кассовых машин, товарные чеки и т.п.

Согласно налоговому законодательству при оформлении авансового отчета разрешается выделять расчетным путем (по ставке 16,67%) НДС из сумм расходов по проезду к месту служебной командировки и обратно, затрат на постельные принадлежности в поезде, а также расходов по проживанию в гостинице.

Если данные расходы укладываются в утвержденные нормы, то НДС по ним относится на зачет с бюджетом. НДС по той доле расходов, которая выходит за пределы установленных норм, должны списываться за счет собственных средств предприятия, т.е. за счет нераспределенной прибыли. (Из суточных налог не выделяется и не предъявляется к зачету с бюджетом.)

Выдача командировочных сумм и оформление авансового отчета после приезда из командировки в бухгалтерском учете выглядит следующим образом:

Д 71 - К 50 - отражена выдача суммы на командировочные расходы;

Д 20, 26, 44 - К 71 - списана стоимость проездных билетов без НДС;

Д 19-4 - К 71 - выделена сумма НДС по проездным билетам;

Д 20, 26, 44 - К 71 - учтена стоимость проживания в гостинице без НДС;

Д 19-4 - К 71 - отражен НДС по оплате за проживание в гостинице;

Д 20, 26, 44 - К 71 - списаны суточные (НДС не выделяется).

Срок командировки законодательством ограничивается (не более 40 суток). Если есть необходимость держать на другом предприятии своего представителя более длительное время, то необходимо оформить его временный перевод на это предприятие, для чего необходимо согласие сотрудника.

Выдача денежных средств на проведение административно-хозяйственных расходов осуществляется на основании заявлений подотчетных лиц.

При приобретении материальных ценностей для производственных нужд за наличный расчет у предприятий оптовой торговли или организаций изготовителей продукции подотчетное лицо обычно получает доверенность и инструктируется бухгалтером о необходимости получения требуемой товарной и платежной документации. В первую очередь, накладной на отпуск товаров с указанием отдельной строкой суммы НДС, и квитанции к приходному кассовому ордеру. В этом случае при представлении подотчетным лицом авансового отчета НДС отражается на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", и затем списывается на зачет с бюджетом.

В бухгалтерском учете фиксируются следующие проводки:

Д 71 - К 50 - выдана сумма подотчетному лицу;

Д 08, 10, 41 - К 71 - отражена приемка материальных ценностей по учетной стоимости;

Д 19-1, 3 - К 71 - учтена сумма НДС по приобретенным материальным ценностям;

Д 68 - К 19-1, 3 - осуществлен зачет с бюджетом по НДС.

В случае перерасхода подотчетным лицом сумм, выданных на хозяйственные нужды или командировочные расходы, руководитель предприятия может принять решение о выплате работнику дополнительных денег на покрытие этих расходов. Об этом делается запись в авансовом отчете. Если подотчетное лицо истратило меньшую сумму,

чем получило в подотчет, оно обязано вернуть неизрасходованный остаток в кассу. Эта сумма может быть удержана и из зарплаты подотчетного лица:

Д 94 - К 71 - отражено отсутствие авансового отчета подотчетного лица;

Д 73-2 - К 94 - предъявлена финансовая претензия подотчетному лицу;

Д 70 - К 73-2 - осуществлены удержания из заработной платы подотчетного лица.

С помощью подотчетных лиц предприятия осуществляют представительские расходы. Это специфический вид затрат, связанных с приемом и обслуживанием представителей других организаций, прибывших на переговоры.

В бухгалтерском учете механизм расчетов по представительским расходам может быть отражен следующими проводками:

Д 71 - К 50 - выдана сумма представительских расходов;

Д 26 - К 71 - списаны представительские расходы в пределах норм;

Д 84 (91) - К 71 - списаны представительские расходы сверх установленных норм.

#### ТЕМА 4. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Правила формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о финансовых вложениях организации определяет ПБУ 19/02 от 10 декабря 2002 г. N 126н (в ред. Приказа Минфина России от 27.04.2012 N 55н) «Учет финансовых вложений», в соответствии с которым для принятия активов в качестве финансовых вложений необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- ❖ наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- ❖ переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- ❖ способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов, либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

ПБУ 19/02 определило, что к финансовым вложениям организации относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.
- вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

К финансовым вложениям организации не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;

- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы не являются финансовыми вложениями.

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно.

В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей финансовых вложений может быть серия, партия, и т.п. однородная совокупность финансовых вложений. Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Способ поступления в организацию:	Первоначальная стоимость:
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.
В качестве вклада в уставный (складочный) капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками).
Безвозмездное поступление	Текущая рыночная стоимость - если ее можно определить.  Сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету, - для ценных бумаг, по которым не рассчитывается рыночная цена.
Приобретение по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами (обмен)	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.
В качестве вклада организации-товарища по договору простого товарищества	Денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.
Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве	В оценке, предусмотренной в договоре.

собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора	
---	--

Как правило, все финансовые вложения подкрепляются акциями, сертификатами акций, облигациями, векселями, свидетельствами на сумму вкладов в уставный капитал, договорами займа и другими документами. Т.о. ценные бумаги являются одним из основных видов финансовых вложений.

Согласно ст. 142 ГК РФ *ценной бумагой* является документ установленной формы и реквизитов, удостоверяющий имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении.

К ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, коносамент, акция и др. документы.

Понятие «финансовые вложения» считается более емким по сравнению с понятием «ценные бумаги», т.к. включает в себя инвестиции организаций не только в ценные бумаги, но и в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям ценные бумаги.

Ценные бумаги классифицируются по ряду признаков:

*По экономическому назначению:*

- 1) акция – это ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении делами АО и на часть имущества, оставшегося после его ликвидации.

Все акции акционерного общества являются именованными, которые в свою очередь могут быть привилегированными и простыми (обыкновенными) акциями.

Обыкновенная (простая) именная акция — это акция, дающая право ее владельцу на получение дивидендов из части прибыли, оставшейся после выплаты дивидендов обладателям привилегированных акций.

Обыкновенные акции дают его собственнику право голоса на общем собрании акционеров. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций общества должна быть одинаковой.

Привилегированная именная акция — это акция, дающая ее собственнику преимущество перед держателями простых акций при распределении дивидендов и имущества акционерного общества при его ликвидации.

Привилегированные акции не дают их собственнику право голоса на общем собрании акционеров, но приносят ему фиксированные дивиденды вне зависимости от величины прибыли, полученной акционерным обществом за конкретный период.

- 2) облигация – это ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от юридического лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента, а также право на получение дохода (дисконта) в размере фиксированного процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

- 3) государственные долговые обязательства- любые ценные бумаги, удостоверяющие отношение займа, в которых должником выступает государство, органы государственной власти или управления.
- 4) депозитный сертификат-это долговая ценная бумага, удостоверяющая сумму вклада, внесенного в банк, и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного срока суммы вклада и процентов в банке, выдавшем сертификат, или любом филиале этого банка.
- 5) производные ценные бумаги (фьючерсы, опционы, варранты и др.) – любые ценные бумаги, удостоверяющие право их владельца на совершение купли-продажи любого имущества ( в том числе валюты, ценных бумаг) в установленный срок на определенных условиях.
- 6) вексель- ценная бумага, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока определенную сумму владельцу векселя (векселедержателю).
- 7) прочие ценные бумаги – иные финансовые инструменты, которым Минфин РФ вправе квалифицировать в качестве новых видов ценных бумаг.

*По характеру субъекта, осуществляющего выпуск ценных бумаг:*

- государственные;
- негосударственные;
- ценные бумаги иностранных эмитентов.

*В зависимости от способа передачи прав выделяют:*

- именные ценные бумаги, права держателя которых подтверждаются как на основе имени владельца, внесенного в текст бумаги, так и записи в книге регистрации ценных бумаг, ведущейся эмитентом; передаются путем цессии (порядке, установленном для уступки требования).
- ценные бумаги на предъявителя (для реализации и подтверждения прав владельца которых достаточно просто предъявления ценной бумаги);
- ордерные ценные бумаги (права держателей которых подтверждаются как предъявителем этих бумаг, так и наличием передаточных надписей - индоссаментов);

*В зависимости от характера операций и сделок, скрывающихся за выпуском ценных бумаг, а также целей их выпуска, они подразделяются:*

- фондовые или денежные (акции и облигации, имеющие хождение на фондовых биржах);
- коммерческие (капитальные) или товарные бумаги, обслуживающие процесс товарооборота и определенные имущественные сделки (векселя, чеки, коносаменты, закладные, залоговые свидетельства и т.д.);

Капитальные ценные бумаги выпускаются с целью образования или увеличения капитала, необходимого для развития производства.

Капитальные ценные бумаги в свою очередь подразделяются на долевые (все виды акций и инвестиционные сертификаты) и долговые (все виды облигаций, ноты, бонды, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, векселя).

I. Ценные бумаги можно подразделить на ценные бумаги первичные и производные, т.е. удостоверяющие права их владельца на покупку и продажу указанных в них ценных бумаг.

II. Ценные бумаги должны иметь определенную форму, которая обеспечивает передачу прав на ценные бумаги. Они могут выпускаться в форме документов с обязательными реквизитами или в форме записи на счетах ценных бумаг. Поэтому все

ценные бумаги подразделяются на:

- документарные – форма именных ценных бумаг, при которой осуществление и передача прав на ценные бумаги сопровождается выдачей документа (сертификата, ценной бумаги);
- бездокументарные – форма именных ценных бумаг, при которой осуществление и передача прав на ценные бумаги без выдачи документа (сертификата).

III. В зависимости от срока обращения:

- краткосрочные (до 1 года);
- среднесрочные (от года до 5 лет);
- долгосрочные (от 5 до 30 лет);
- бессрочные.

Владельцы ценных бумаг, не имеющие соответствующих лицензий и непосредственно не осуществляющие профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг, признаются непрофессиональными участниками рынка ценных бумаг.

Как правило, большинство коммерческих организаций не являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг и работают с тремя основными видами ценных бумаг: акциями, облигациями и векселями, которые приобретаются ими для получения инвестиционного дохода (дивидендов, процентов, дисконта и др.) или дохода от их перепродажи.

Вся информация о финансовых вложениях учитывается на активном счете 58 "Финансовые вложения", 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.

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения организации с кредита соответствующих счетов (51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 10 "Материалы" и пр.). С кредита счета 58 списывают финансовые вложения на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

*Первичными документами, дающими основание производить операции по счету 58 являются:*

- акт приемки-передачи ценных бумаг, если они имеют документарную форму;
- выписка со счета депо, если ценные бумаги представлены в бездокументарной форме;
- любой другой документ, удостоверяющий переход права собственности на ценные бумаги.

На стадии текущего учета финансовых вложений организациям разрешено корректировать первоначальную стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету. Другими словами, в определенных случаях организации могут производить последующую оценку финансовых вложений.

Для целей последующей оценки финансовые вложения организации подразделяются на две группы, по которым изменение стоимости в учете отражается по-разному:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.



К первой группе относятся ценные бумаги, котирующиеся на фондовой бирже, а также другие финансовые вложения, текущая рыночная стоимость которых может быть документально подтверждена.

Ко второй группе относятся финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, во вклады по договору простого товарищества, в отдельные виды ценных бумаг (в том числе долговые) и др., текущую рыночную цену которых определить невозможно.

Финансовые вложения, относящиеся к первой группе, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. По желанию организации корректировка учетной стоимости финансовых вложений первой группы может производиться не только ежегодно, но и ежемесячно или ежеквартально.

В отличие от ранее действовавших норм корректировку учетной стоимости финансовых вложений первой группы необходимо производить как при повышении, так и при снижении стоимости этих вложений.

При этом разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты коммерческой организации и учитывается в составе прочих доходов или расходов.

В бухгалтерском учете указанная разница отражается по кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счётом с дебетом (кредитом) 58 «Финансовые вложения».

Увеличение стоимости финансовых вложений, например прирост стоимости акций какой-либо другой организации, принадлежащих данной организации и котирующихся на фондовой бирже, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58–1 «Паи и акции») и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Снижение стоимости финансовых вложений (тех же акций) отразится в бухгалтерском учете по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58–1 «Паи и акции») и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансовые вложения второй группы, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Для предварительного учета фактических затрат по приобретению ценных бумаг можно использовать непосредственно счет 58, так и отдельный субсчет к счету 76 (в этом случае ценные бумаги принимаются на учет по счету 58 в момент перехода к инвестору прав на ценные бумаги).

При предварительной оплате расходов по приобретению ценных бумаг в учете делают записи:

Дт 76/авансы выданные – Кт 51 – перечислен аванс на покупку ценных бумаг;

Дт 58 – Кт 76/авансы выданные – оприходованы ценные бумаги.

Если предприятие использовало кредит банка, то проценты до момента принятия к учету финансовых вложений включаются в их первоначальную стоимость.

Дт 76 – Кт 66/расчеты по процентам – начислены проценты по заемным средствам до оприходования ценных бумаг;

Дт 58/1 – Кт 76 – оприходованы ценные бумаги по стоимости, включающей в себя проценты за пользование заемными средствами.

Дт 91 – Кт 66 – начислены проценты после оприходования ценных бумаг.

Дт 58 – Кт 80 – получение ценных бумаг по договору простого товарищества;

Затраты, связанные с обслуживанием ценных бумаг (оплата услуг депозитария, реестродержателя, банка) признаются прочими расходами и отражаются: Дт 91 – Кт 76.

Погашение, выкуп и продажа ценных бумаг отражаются на счете 91.

Дт 62 – Кт 91.1 – договорная цена реализуемых ценных бумаг;

Дт 91.2 – Кт 58 – балансовая стоимость проданных ценных бумаг;

Дт 91 – Кт 76, 51 – расходы по продаже ценных бумаг;

Дт 91.9 – Кт 99 – прибыль от продажи ценных бумаг;

Дт 99 – Кт 91.9 – убыток от продажи ценных бумаг;

Если рыночная стоимость ценных бумаг оказывается ниже их учетной стоимости, то создается резерв обесценение вложений в ценные бумаги (Дт 91 – Кт 59).

Сумма резерва используется для формирования балансовой стоимости финансовых вложений, которая выступает как разница между учетной стоимостью и созданным резервом. Вместе с тем созданный резерв обеспечивает покрытие возможных убытков по операциям с ценными бумагами.

Если по итогам года рыночная стоимость ценных бумаг, под которые был создан резерв, повысилась, то на сумму повышения производится корректировка созданного резерва: Дт 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" - Кт 91 "Прочие доходы и расходы". Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Аналитический учет по счету "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" ведется по каждой ценной бумаге.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец года к финансовым результатам организации соответствующего года (Дт 59 – Кт 91).

Аналитический учет долго- и краткосрочных финансовых вложений ведут по видам вложений (паи, акции, облигации и др.) и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организации - продавцы ценных бумаг, организации-заемщики и др.), с обязательным получением данных о финансовых вложениях на территории страны и за рубежом.

Построение аналитического учета финансовых вложений должно также обеспечить возможность получения данных о долго- и краткосрочных вложениях.

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть описаны в книге учета ценных бумаг. В случае ведения книги учета ценных бумаг с помощью средств вычислительной техники информация может формироваться в виде выходного документа на машиночитаемых носителях.

При хранении бланков (сертификатов) ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение.

## ТЕМА 5. УЧЕТ ВРЕМЕННО ПРИВЛЕЧЕННЫХ И ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ

### 1. Понятие временно привлеченных средств

Основными нормативными документами осуществляющие регулирование кредитов и займов являются ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н и Гражданский кодекс РФ – глава 42.

*Сущность кредитного договора* – кредитор обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренные договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты за нее.

*Сущность договора займа* – одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги на другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу сумму займа или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

*Отличительные признаки договоров займа и кредитных договоров:*

Кредитором по кредитному договору является банк или иная кредитная организация, заимодавцем по договору займа – любое лицо – физическое или юридическое.

Предметом кредитного договора является предоставление только денежных средств, а предмет договора займа – предоставление денег и других вещей, определенных родовыми признаками (причем сам договор считается заключенным с момента передачи денег или вещей).

Кредитный договор должен быть заключен только в письменной форме (несоблюдение данной нормы влечет недействительность договора и признание сделки ничтожной). Договор займа заключается в письменной форме, если заимодавцем является юридическое лицо.

Кредитный договор не в коем случае не может быть беспроцентным, что предусмотрено ГК РФ. Процентные ставки по кредитам устанавливаются кредитной организацией по соглашению с клиентами. Договор займа предполагается возмездным, если иное не предусмотрено самим договором, причем проценты за пользование заемными средствами могут быть взысканы как денежными средствами, так и в натуральной форме.

## 2. Учет кредитов банка

Наиболее часто встречаемые формы кредитования:

кредитование по специальному ссудному счету – «Коррентный кредит»;

кредитование под залог – «Залоговый кредит»;

дисконтирование векселей – «Учетный кредит» (определение сегодняшнего эквивалента некоторой суммы денег, ожидаемой в будущем);

дисконтирование счетов-фактур – «Факторинг»; (*Термин “факторинг” от английского - посредник, агент. В факторинговых операциях участвуют три стороны: 1) фактор -посредник, которым может быть коммерческий банк или специализированная факторинговая компания; 2) поставщик; 3) покупатель.* Основная цель факторингового обслуживания - инкассирование дебиторских счетов своих клиентов и получение причитающихся в их пользу платежей).

краткосрочное кредитование под высокий процент – «Овердрафт».

*Для получения банковского кредита организация готовит пакет документов, который включает в себя:*

- 1) кредитную заявку установленной формы;
- 2) технико-экономическое обоснование проекта с учетом наличия собственных источников и текущего положения организации;
- 3) документы, характеризующие организацию;
- 4) нотариально заверенные копии учредительных документов;
- 5) бухгалтерские (финансовые) отчеты за последние три года;
- 6) внутренние финансовые отчеты и данные внутреннего оперативного учета;
- 7) прочие сопроводительные документы.

Банк рассматривает кредитную заявку на соответствие собственной кредитной политике, анализирует кредитоспособность организации (способность своевременно возвратить кредит и уплатить проценты) и ее платежеспособность (способность своевременно погасить все виды имеющихся обязательств).

В случае одобрения кредитной заявки организация-заемщик и банк (кредитная организация) оформляют кредитный договор.

По кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) организации (заемщику) в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

Основными видами кредитного обеспечения являются: поручительство, гарантия, залог ценных бумаг, товаров, имущества.

*Поручительство* – это договор с односторонними обязательствами, посредством которого поручитель берет обязательство перед кредитором оплатить при необходимости задолженность заемщика.

*Гарантия* – это обязательство гаранта выплатить за гарантируемого определенную сумму при наступлении гарантийного случая. (Отличие от поручительства в том, что гарантия не является актом, дополняющим основной договор).

*Залоговое право* – это вещественная претензия на чужое движимое и недвижимое имущество или имущественные права при претензии на право получения компенсации от реализации заложенного имущества, если должник не может погасить обязательства.

Если по договору кредита организация получает на расчетный счет денежные средства, то первичным документом является – платежное поручение от банка и банковская выписка.

Для учета операций по получению и погашению кредитов используются пассивные счета 66 и 67.

Получение кредита банка отражается записью: Дт 51 – Кт 66, 67.

В случае получения кредита путем открытия специального ссудного счета в учете делают запись: Дт 55 – Кт 66 (67).

Если кредит открыт в валюте, то расчеты учитываются в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу, действовавшему на дату совершения операции. Получение кредита отражают записью: Дт 52 – Кт 66 (67).

Возникающие в связи с текущим изменением курса валюты, курсовые разницы подлежат отнесению на счет 91: Положительная Дт 91 – Кт 66(67); Отрицательная Дт 66 (67) – Кт 91. Погашение задолженности перед банком отражается: Дт 66 (67) – Кт 51,52.

Аналитический учет кредитов банков организуют по их видам, банкам, предоставившим кредиты, и отдельным кредитам.

Синтетический учет ведется в журнале – ордере № 4.

### 3. Источники уплаты процентов за кредит

Затраты по полученным займам и кредитам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены. Затраты по полученным займам и кредитам включаются в прочие расходы и подлежат отнесению на финансовый результат.

Проценты начисляются в размере и сроки, предусмотренные договором не реже одного раза в месяц. Начисление и взыскание процентов авансом в момент выдачи кредита не допускается.

Начисленные проценты по кредитам (займам) отражаются в учете как прочие доходы: Дт 91/2 – Кт 66 (67).

*Затраты, производимые заемщиком в связи с привлечением займов и кредитов, могут включать:*

- расходы на юридические и консультационные услуги;
- банковскую комиссию за предоставление кредита;
- оплату гарантий и поручительств;
- нотариальное заверение отчетности заемщика;

- приобретение бланков векселей;
- проведение экспертиз;
- копировально-множительные работы;
- оплату налогов и сборов;
- другие затраты, связанные с получением кредитов и займов.

В учете эти затраты отражаются записью: Дт 91/2 – Кт 76.

Организация, использующая средства полученных займов для предварительной оплаты МПЗ, других ценностей, должна относить расходы по обслуживанию указанных займов на увеличение дебиторской задолженности: Дт 60 – Кт 66, 67. Включение процентов по займу в состав дебиторской задолженности продолжается до получения организацией – заемщиком приобретаемых ценностей, с последующим отнесением на стоимость МПЗ (при их поступлении): Дт 10,15 – Кт 60.

После этого проценты по полученному займу в общем порядке включаются в состав прочих расходов с отнесением их в дебет сч. 91.

#### 4. Учет займов

*Заем* – это получение от заимодавца денег или вещей в собственность заемщика на условиях возврата.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ выделяют следующие виды займов:

*Целевой заем.* Средства, полученные по такому договору, могут быть использованы строго на определенные цели, и заемщик должен обеспечить возможность контроля за ним. Использование займа не по назначению приводит к досрочному расторжению договора с уплатой причитающихся процентов.

*Вексель* - это ничем не обусловленное обязательство векселедателя выплатить по наступлении определенного срока полученные займы денежные суммы.

*Облигация* – ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента. В самой облигации оговаривается возможность получения процентов. Существуют государственные, муниципальные и корпоративные облигации.

*Договор государственного займа* – заимодавец приобретает выпущенные государственные облигации. Одной из сторон в данном договоре всегда выступает государство.

Основным документом, оформляющим отношение займа, является договор займа. Договор считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Сумма займа считается возвращенной либо в момент фактической передачи ее заимодавцу (из рук в руки), либо в момент зачисления на банковский счет, и с этого момента считаются прекратившимися обязательства, прекращают начисляться проценты.

Срок и порядок возврата суммы займа оговаривается договором, однако если таковой не установлен либо определен моментом востребования, сумма займа должна быть возвращена в течение 30 дней со дня предъявления заимодавцем требования об этом.

Проценты по договору займа уплачиваются в любом согласованном порядке, если не договором не оговорено- ежемесячно до дня полного погашения суммы займа.

При отсутствии в договоре прямых указаний о размере процентов он определяется существующей банковской ставкой рефинансирования.

*Случаев, когда договор займа предполагается беспроцентным, два:*

- заключен договор бытового займа между гражданами на сумму, не превышающую 50-кратный установленный законом размер ММРОТ;
- по договору заемщику передают не деньги, а иные вещи, обладающие родовыми признаками.

Начисление процентов по займам отражается в учете заемщика: Дт 91/2 – Кт 66,67.

Если заемные средства используются на капитальные вложения, то они включаются в стоимость актива до момента принятия объекта на баланс: Дт 07,08 – Кт 66,67. После оприходования объекта: Дт 91 – Кт 66,67.

Если организация использует заемные средства на осуществление предварительной оплаты МПЗ, ценные бумаги и другие ценности, то расходы по уплате процентов (до момента оприходования приобретаемых ценностей) относят на увеличение ДЗ: Дт 60,76 – Кт 66, 67. Если проценты начисляются после поступления ценностей, то: Дт 91.2 – Кт 66, 67.

Выдача займов может производиться денежными средствами, в т.ч. и в иностранной валюте и валютными ценностями.

Учет операций по договорам выдачи займа денежными средствами отражаются у заимодавца следующими записями:

Дт 58 – Кт 51, 52 – выдан заем;

Дт 76 – Кт 91.1 – начислены проценты;

Дт 51,52 – Кт 76 – получены проценты;

Дт 51,52 – Кт 58 – произведен возврат займа.

*Учет у заимодавца при выдаче займа имуществом:*

1). Выдача займа:

Дт 58 – Кт 10,41 – предано имущество по договору займа;

Дт 58 – Кт 68 – начислен НДС;

Дт 58 – Кт 91.1 – разница между договорной (рыночной) и балансовой стоимостью переданных активов;

2) Проценты по договору займа:

Дт 76 – Кт 91.1 – начислены проценты по договору;

Дт 51 – Кт 76 – получены проценты;

Дт 91.2 – Кт 68 – начислен НДС с процентов по договору.

Возврат займа:

Дт 10,41 – Кт 58 – получено имущество;

Дт 19 – Кт 58 – учтен НДС со стоимости имущества;

Дт 68 – Кт 19 – налоговый вычет по НДС;

*Учет у заемщика при получении займа имуществом:*

1) Получение займа:

Дт 10,41 – Кт 66 (67) субсчет Расчеты по основной сумме долга - получено имущество по договору займа;

Дт 19 – Кт 66,67 – учтен НДС со стоимости имущества;

2) Проценты по договору займа:

Дт 91.2 – Кт 66, 67 субсчет Расчеты по начисленным процентам – начислены проценты;

Дт 66, 67 субсчет Расчеты по начисленным процентам – Кт 51 – уплачены проценты.

3) Приобретено имущество для возврата займа:

Дт 10,41 – Кт 60 – оприходовано имущество;

Дт 19 – Кт 60 – начислен НДС;

Дт 60 – Кт 51 – оплачен счет;

Дт 68 – Кт 19 – зачтен НДС из бюджета.

4) Возврат займа:

Дт 66,67 – Кт 10,41 – передано имущество в счет возврата по договору займа;

Дт 91 – Кт 66,67 – выявлен убыток;

Дт 66,67 – Кт 91 – выявлена прибыль

## ТЕМА 6. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ

### 1. Формы, виды и системы оплаты труда

В настоящее время основным актом трудового законодательства РФ, регулирующим отношения участников трудового процесса (работников и работодателей) в любой организации независимо от ее организационно-правовой формы, является Трудовой кодекс РФ.

*Заработная плата* – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

В соответствии со статьей 133 Трудового кодекса Российской Федерации, ежемесячная заработная плата работника, осуществляющего деятельность по найму не может быть ниже минимального размера оплаты труда, установленного законодательством. С 01.06.2011 г. МРОТ составляет 4611 руб., с 01.01.2013 – 5205 руб.

Формы оплаты труда						
Повременная		Сдельная				Аккордная
Системы оплаты труда						
<i>Простая повременная</i>	<i>Повременно- премиальная</i>	<i>Прямая сдельная</i>	<i>Сдельно- премиальная</i>	<i>Сдельно- прогрес- сивная</i>	<i>Косвенно- сдельная</i>	

Под *системой оплаты труда* понимают способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам организации в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда.

При *повременных* формах оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ. Заработок рабочих определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней.

Заработок других категорий работников определяют следующим образом: если эти работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады; если же отработали неполное число рабочих дней, то их заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением на количество оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней.

При *повременно-премиальной системе оплаты труда* к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке или к другому измерителю. Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате являются таблицы.

При *прямой сдельной системе* оплата труда рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации.

*Сдельно-премиальная система* оплаты труда рабочих предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламаций и т.п.).

При *сдельно-прогрессивной системе* оплата повышается за выработку сверх нормы.

При *косвенно-сдельной системе* оплата труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других рабочих осуществляется в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого участка.

Труд некоторых работников иногда оплачивается и по сдельной, и по повременной оплате труда, например оплата труда руководителя небольшого коллектива, который совмещает руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам.

*Аккордная форма* оплаты труда предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производство определенного объема продукции.

Виды оплаты труда. В бухгалтерском учете различают *основную* и *дополнительную* оплату труда и стимулирующие выплаты.

К *основной* относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ:

- оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам;
- доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы;
- за работу в ночное время, за сверхурочные, за бригадирство;
- оплата простоев не по вине рабочих и т.п.

К *дополнительной* заработной плате относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду:

- оплата очередных отпусков;
- перерывов в работе кормящих матерей;
- льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей;
- оплата листков временной нетрудоспособности;
- выходного пособия при увольнении и др.

Дополнительная заработная плата начисляется на основании документов, подтверждающих право работника за фактически неотработанное время.

*Стимулирующие выплаты* представляют собой премии, вознаграждения работникам по итогам работы. Периодичность и размер вознаграждения определяется организацией самостоятельно.

Трудовые, социально-экономические и профессиональные отношения между работодателем и работниками на предприятии регулируются *коллективным договором*. На каждом предприятии должно быть разработано и принято собственное Положение по оплате труда в соответствии с коллективным договором, заключаемым между представителями администрации и представителями трудового коллектива. В нем предусматриваются формы оплаты труда всех категорий работников, ставки и расценки, а также система поощрений работников.

Для оплаты труда могут применяться различные системы.

*Тарифная система* – это совокупность нормативов, с помощью которых регулируется уровень зарплаты различных групп и категорий работников в зависимости от следующих условий:

- сложности выполняемой работы;
- условий труда;
- природно-климатических условий;
- интенсивность труда (совмещение профессий);
- характер труда.

К основным элементам тарифной системы относят тарифно-квалификационные справочники, тарифные сетки и ставки.

*Бестарифная система* предполагает определение размера заработной платы каждого работника в зависимости от конечного результата всего рабочего коллектива.

*Система плавающих окладов* предполагает ежемесячное определение размера должностного оклада работника в зависимости от уровня производительности труда на обслуживаемом участке, при условии выполнения задания по выпуску продукции.

*Система, базирующаяся на комиссионной основе*, предполагает установление размера зарплаты в виде фиксированного процента от дохода, получаемого предприятием от реализации продукции (работ, услуг).



Выплата заработной платы обычно производится в денежной форме в валюте РФ (в рублях). В соответствии с коллективным или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться в иных формах, не противоречащих законодательству РФ. Доля заработной платы, выплачиваемой в не денежной форме, не может превышать 20% от общей суммы заработной платы.

## 2. Учет личного состава, отработанного времени и выработки

В любой организации прием на работу и оформление осуществляются на основании приказа, контракта, трудового соглашения.

Статья 56 ТК РФ содержит законодательное определение трудового договора как соглашения между работодателем и работником. При этом выделяют два основных вида трудовых договоров:

- на неопределенный срок;
- на определенный срок не более 5 лет (срочный трудовой договор).

В зависимости от размеров предприятия учет личного состава может осуществлять специальная служба – отдел кадров или осуществляться бухгалтерией.

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. N 1.

На основании личного заявления работника в обязательном порядке с ним составляется трудовой договор и издается Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (форма N Т-1), с которым знакомят работника под личную роспись.

Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу (форма N Т-1а) применяются для оформления и учета принимаемых на работу по трудовому договору (контракту), где указывается наименование структурного подразделения, должность, срок испытания (если таковой установлен), а также условия приема на работу (по совместительству, в порядке перевода, для замещения временно отсутствующего работника) и др. Составляются лицом, ответственным за прием, на всех лиц, принимаемых на работу в организацию.

При заключении трудового договора лицо, поступающее на работу, предъявляет работодателю

- 1) Заявление сотрудника о приеме на работу
- 2) 2 фотографии размером 3\*4
- 3) Ксерокопия паспорта
- 4) Трудовая книжка (оригинал)
- 5) Страховое (пенсионное) свидетельство (копия)
- 6) Документы воинского учета (военный билет)
- 7) Копия документов об образовании
- 8) Копия свидетельства о присвоении ИНН
- 9) Справка с предыдущего места работы (форма 2-НДФЛ)
- 10) Заполненная Анкета сотрудника
- 11) Справка с основного места работы (для совместителей)
- 12) Свидетельство(а) о рождении детей

На основании приказа о приеме, подписанного руководителем, работником кадровой службы вносится запись в трудовую книжку и заполняются соответствующие сведения в личной карточке работника (форма N Т-2).

На основании копий приказов о приеме на работу, поступающих в бухгалтерию, бухгалтер открывает на каждого работника лицевой счет (форма Т-54) с занесением всех справочных данных. Лицевые счета применяются для ежемесячного отражения сведений

о заработной плате, начисленной и выплаченной работнику в течении календарного года, для записи всех видов удержаний из зарплаты.

В лицевой счет заносят Ф.И.О., должность, оклад, количество иждивенцев, задолженность по исполнительным листами др. данные, необходимые для полного расчета заработной платы, различных удержаний. Лицевой счет открывается сроком на один год. Срок хранения лицевых счетов – 75 лет.

Штатное расписание (форма N Т-3) применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации.

Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу (форма N Т-5) и приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу (форма N Т-5а) используются для оформления и учета перевода работника (работников) на другую работу в организации.

Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (форма N Т-6) и приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам (форма N Т-6а) применяются для оформления и учета отпусков.

На основании приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по форме N Т-60 "Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику", которая предназначена для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного отпуска.

Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником (форма N Т-8) и приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работниками (форма N Т-8а) применяются для оформления и учета увольнения работника (работников). На основании приказа делается запись в личной карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производится расчет с работником по форме N Т-61 "Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником".

График отпусков (форма N Т-7) предназначен для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работникам всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам, составляется в конце года на следующий календарный год, с обязательным ознакомлением работников под роспись.

Приказ (распоряжение) о поощрении работника (форма N Т-11) и приказ (распоряжение) о поощрении работников (форма N Т-11а) применяются для оформления и учета поощрений за успехи в работе.

Учет отработанного времени, необходимого при начислении заработной платы, а также для правильного определения средней численности работников на предприятии, организуется в таблице учета рабочего времени (форма N Т-12), контроль за использованием которого возлагается на руководителей производственных подразделений.

*Рабочим* называется время, в течение которого работник выполняет свои обязанности, обусловленные трудовым договором и правилами внутреннего трудового распорядка.

#### Предельные нормы продолжительности раб. времени

Категория работников	Продолжительность рабочего времени
Работники, не обучающиеся в образовательных учреждениях: - от 16 до 18 лет - от 15 до 16 лет	35 часов в неделю 24 часа в неделю
Работники, совмещающие работу с учебой в	

образовательных учреждениях: - от 16 до 18 лет - от 15 до 16 лет	18 часов в неделю 12 часа в неделю
Работники, занятые на работах с вредными условиями труда	36 часов в неделю
Женщины, работающие в районах Крайнего севера и приравненных к ним местностях; с/х местностях	36 часов в неделю
Инвалиды 1 и 2 групп	35 часов в неделю
Другие категории работников	40 часов в неделю

Работодатель в соответствии со ст. 99 и 101 Трудового Кодекса РФ имеет право привлекать работника к работе за пределами продолжительности рабочего времени по двум основаниям: для сверхурочной работы и если работник работает на условиях ненормированного рабочего дня.

Табель использования рабочего времени заполняется на всех работников, принятых на постоянную, сезонную или временную работу, сроком на один день или более со дня зачисления.

*В списочный состав включаются работники:* фактически явившиеся на работу; находящиеся в служебных командировках; не явившиеся по болезни; работающие на дому; находящиеся в отгуле; принятые на неполный рабочий день (неделю).

В таблице фиксируются случаи опоздания на работ, неявок, простоев (с указанием причин); часы, отработанные сверхурочно, в ночное время, в выходные и праздничные дни и т.д. Все виды использования рабочего времени должны быть подтверждены соответствующими первичными документами, которые вместе с табелем передаются в бухгалтерию для выполнения расчетов по оплате труда.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в частности *система пооперационного учета выработки*. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации в первичных документах о выработке рабочего (бригады рабочих) контролером ОТК, бригадиром или мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является *наряд на сдельную работу*. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка по каждой операции. Возможно применение как разовых, так и накопительных нарядов, рассчитанных на фиксирование выработки рабочих в течении двух недель или за месяц.

В серийном производстве первичными документами для учета выработки рабочих являются *маршрутные листы или карты*. В них фиксируют запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с технологическим процессом. Контроль за сохранностью и точностью обработки деталей осуществляется в процессе приемки работ ОТК после выполнения каждой операции. При передаче партии деталей вместе с ней передается и маршрутный лист. При дроблении партий выписывается новый маршрутный лист.

Учет выработки, а вместе с тем и выбор той или иной формы первичного документа зависят от многих причин: характера производства, особенностей технологии производства, организации и оплаты труда, системы контроля и качества продукции, обеспеченности производства мерной тарой, весами, счетчиками и другими измерительными приборами.

Оформленные первичные документы по учету выработки и выполненных работ вместе со всеми дополнительными документами (листочками на оплату простоя, на доплаты, актами о браке и др.) передаются бухгалтеру.

### 3. Порядок расчета оплаты труда, доплат, оплаты отпусков, надбавок, гарантий и компенсаций

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет учет отступлений от нормальных условий работы, которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу.

*Доплаты оформляют следующими документами:*

- дополнительные операции, не предусмотренные технологией производства, - нарядом на сдельную работу, который обычно содержит какой-либо отличительный знак (например, яркая черта по диагонали);
- отклонения от нормальных условий работы - листком на доплату, который выписывают на бригаду или отдельного рабочего. В нем указывают номер основного документа (наряда, ведомости и др.), к которому производится доплата, содержание дополнительной операции, причину и виновника доплат и расценку.

Размеры доплат и условия их выплаты предприятия устанавливают самостоятельно и фиксируют их в коллективном (трудовом) договоре.

Простои по вине работодателя оформляются листком учета простоев, в котором указывают время начала, окончания и длительности простоя, причины и виновников простоя и причитающуюся рабочим за простои сумму оплаты. Время простоя по вине работодателя оплачивается в размере не менее двух третей среднего заработка работника.

Простои по вине рабочих не оплачивают и документами не оформляют.

Неисправимый, или окончательный, брак оформляют актом о браке или ведомостью о браке и, кроме того, его отмечают в первичных документах по учету выработки.

Исправимый брак актом или ведомостью о браке не оформляют. Брак не по вине работника оплачивается наравне с годными изделиями. Полный брак по вине работника оплате не подлежит. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции.

*Оплата часов ночной работы (с 22 до 6 ч).* Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на 1 ч.

*Оплата часов сверхурочной работы.* Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях. Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы - не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч в течение двух дней подряд и 120 часов в год. Компенсация сверхурочных часов отгулом не допускается.

К сверхурочным работам и к работе в ночное время не допускаются беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, работники моложе 18 лет, работники других категорий, установленных законодательством.

*Оплата работы в выходные и праздничные дни.* Работа в выходные и праздничные дни компенсируется работнику предоставлением другого дня отдыха или по соглашению сторон в денежной форме. Работа в выходные и праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере:

- а) сдельщикам - не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- б) работникам, оплачиваемым по часовым (дневным) ставкам - в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки;

в) получающим месячный оклад - в размере не менее одной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась сверх месячной нормы.

*Оплата очередных отпусков.*

*Отпуск* – это свободное от работы время, предоставленное работнику для отдыха или других целей, в течение которого за ним сохраняется место работы или должность, а также средний заработок.

В соответствии со ст. 122 ТК РФ право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 месяцев непрерывной работы на данном предприятии. Однако по соглашению сторон оплачиваемый отпуск может быть предоставлен до истечения 6 месяцев по заявлению следующим категориям работников:

женщинам – перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;

работникам в возрасте до 18 лет;

работникам, усыновившим ребенка (детей) в возрасте до 3-х месяцев;

Ежегодные отпуска по составу делятся на *основные* и *дополнительные*. Трудовым кодексом РФ гарантировано предоставление *ежегодного основного отпуска* независимо от места работы. Согласно ст. 115 ТК РФ *ежегодный основной* оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней, независимо от того является ли совместителем работник или нет.

*Дополнительный отпуск* предоставляется помимо основного отпуска при наличии определенных обстоятельств, предусмотренных ст. 116 ТК РФ.

*Ежегодные дополнительные* оплачиваемые отпуска предоставляются работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, работникам, имеющим особый характер работы, работникам с ненормированным рабочим днем, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

Расчет продолжительности отпуска (ежегодного основного и дополнительного оплачиваемого) производится в календарных днях и максимальным пределом оплата отпуска не ограничивается. Нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

По соглашению между работником и работодателем ежегодный оплачиваемый отпуск может быть разделен на части. При этом хотя бы одна из частей этого отпуска должна быть не менее 14 календарных дней.

Отпуск должен быть использован не позднее 12 месяцев после окончания того рабочего года, за который он предоставляется. Запрещается непредоставление ежегодного оплачиваемого отпуска в течение 2-х лет подряд. Отзыв работника из отпуска допускается только с его согласия. Неиспользованная при этом часть отпуска должна быть предоставлена по выбору работника в удобное для него время в течение текущего рабочего года или присоединена к отпуску за следующий рабочий год. Отзыв из отпуска оформляется приказом под роспись.

При суммировании ежегодных оплачиваемых отпусков или перенесении ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год денежной компенсацией может быть заменена только часть отпуска, превышающая 28 календарных дней.

Расчет и оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до начала отпуска (ст. 136 ТК РФ).

*Среднедневной заработок* для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев.

Среднедневной заработок рассчитываются по формуле:

$$Ср.=ЗП : 12 : 29,4 , \text{ где}$$

Ср – Среднедневной заработок; ЗП – сумма фактически начисленной зар. платы за расчетный период; 29,4 дн – среднемесячное число календарных дней в году;

Если расчетный период *отработан не полностью* (по причине болезни, нахождения в очередном отпуске, отпуске без содержания и т.п.), то среднемесячное число календарных дней в этом месяце определяется, прежде, расчетным путем. Для этого нужно среднемесячное число календарных дней (29,4) разделить на количество календарных дней данного месяца и умножить на количество календарных дней, приходящихся на отработанное в этом месяце время.

#### Виды пособий.

*К наиболее распространенным пособиям, выплачиваемым за счет средств Фонда социального страхования, относятся:*

1. Пособия по временной нетрудоспособности (больничные)

2. Пособия гражданам, имеющим детей:

- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- ежемесячное пособие по уходу за ребенком;
- единовременное пособие при передаче ребенка на воспитание в семью;
- единовременное пособие беременной жене военнослужащего, проходящего военную службу по призыву;
- ежемесячное пособие на ребенка военнослужащего, проходящего военную службу по призыву.

Выплата пособий по временной нетрудоспособности осуществляется через работодателей, которые в лице руководителя вместе с главным бухгалтером несут ответственность за правильность начисления и расходование средств государственного социального страхования. Пособия по временной нетрудоспособности выплачивают рабочим и служащим за счет отчислений на социальное страхование.

Основанием для выплаты пособий являются Листки временной нетрудоспособности, выдаваемые лечебно-профилактическими учреждениями. Пособие назначается в том случае, если обращение за ним последовало не позднее 6 месяцев со дня восстановления трудоспособности.

Если временная нетрудоспособность наступила во время пребывания в ежегодном отпуске, пособие выдается за все дни освобождения от работы, удостоверенные листком нетрудоспособности.

Если временная нетрудоспособность наступила во время пребывания работника в отпуске без сохранения зар. платы либо отпуска по уходу за ребенком, то пособие не назначается.

Пособие по уходу за больным членом семьи не достигшим 7 лет выдается одному из родителей за весь период, в течение которого ребенок нуждается в уходе, но не более, чем за 60 календарных дней, а пособие по уходу за больным ребенком возраста с 7 до 14 лет – за период до 15 календарных дней, но не более, чем за 45 календарных дня.

Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы сотрудника и его среднего заработка: при непрерывном стаже работы до 5 лет - 60% заработка, от 5 до 8 лет - 80% заработка, от 8 лет и более - 100% заработка.

***Независимо от стажа работы пособие выдается в размере 100%:***

вследствие несчастного случая или профессионального заболевания;

работающим инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным по льготам к инвалидам ВОВ;

лицам, имеющим на своем иждивении трех детей и более, не достигших 16 лет (учащиеся - 18 лет);

по беременности и родам (в связи с материнством).

Пособие по беременности и родам (в связи с материнством) выплачивается застрахованной женщине суммарно за весь период отпуска по беременности и родам продолжительностью 70 (в случае многоплодной беременности - 84) календарных дней до родов и 70 (в случае осложненных родов - 86, при рождении двух или более детей - 110) календарных дней после родов.

Расчет пособия по временной нетрудоспособности, а также пособие в связи с материнством регламентируется Федеральным законом от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (в ред. Фед. закона №343-ФЗ от 08.12.2010 г.).

Средний заработок за расчетный период учитывается в том числе за время работы (службы, иной деятельности) у другого страхователя (других страхователей).

Для этого необходимо представить справку (справки) о сумме заработка, из которого должно быть исчислено пособие, с места (мест) работы (службы, иной деятельности) у другого страхователя (у других страхователей).

Расчет среднего заработка производится за два календарных года, предшествующих году наступления нетрудоспособности, с учетом непрерывного трудового стажа, при этом в знаменателе расчета теперь фиксированная сумма – 730 дней (ст. 14 п. 1 255-ФЗ). При расчете СДЗ учитываются все выплаты и вознаграждения работнику, на которые начислены страховые взносы в ФСС РФ.

$$\text{Расчет СДЗ на 2012г: СДЗ 2012} = (\text{СЗ 2010г} + \text{СЗ 2011г}) / 730$$

Сумма пособия определяется умножением размера среднедневного заработка на количество дней болезни.

Сотруднику, имеющему страховой стаж менее 6-ти месяцев в организации на момент наступления страхового случая, а также на условиях неполного рабочего времени (неполного рабочего дня), средний заработок для исчисления пособия определяется пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица. Средний дневной заработок определяется как, МРОТ (4611 руб.) \* 24мес./730=151,59; применяем РК. Это и будет являться минимальным размером пособия.

Пособие за первые три дня временной нетрудоспособности выплачивается за счет средств страхователя (работодателя), начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности за счет средств ФСС РФ.

Пособие по временной нетрудоспособности и по беременности и родам выплачивается по одному месту работы с учетом заработка других работодателей. Пособие по уходу за ребенком выплачивается по одному месту работы.

Застрахованные лица, у которых период отпуска по беременности и родам начался в период с 01.01.2011 и позже, имеют *право выбора порядка исчисления пособия*, являющегося для них наиболее выгодным: по нормам, действующим в 2010 г. или с 2011 г. (на основании ФЗ №343-ФЗ в ред. от 25.02.2011 г.)

2010 г. - Среднедневной заработок (СДЗ) определяется путем деления суммы начисленного за **12 календарных месяцев** заработка, предшествующих месяцу ухода в отпуск по беременности и родам, на число отработанных календарных дней, приходящихся на этот же период.

2011-2012 г.г. Средний заработок рассчитывается за 2 календарных года, предшествующих году наступления отпуска по уходу за ребенком. Но если в них (или в одном из них) застрахованное лицо находилось в отпуске по

беременности и родам и (или) в отпуске по уходу за ребенком, то указанные годы могут быть заменены предшествующими календарными годами (календарным годом) по **заявлению** застрахованного лица. Замена производится при условии, что это приведет к увеличению размера пособия.

На основании ст. 11.2 № 255-ФЗ ежемесячное пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет выплачивается в размере 40% среднего заработка, но не менее минимального размера этого пособия, установленного Федеральным законом.

В качестве расчетного периода принимаются два календарных года, предшествующих году наступления отпуска по уходу за ребенком, в т.ч. время работы у других страхователей.

Средний дневной заработок определяется путем деления сумм принимаемых в расчет выплат на 730 (суммарное количество календарных дней за два года). Максимальный размер среднего дневного заработка в 2012 году составит 1202,74 руб.  $(415000+463000):730$ .

Для определения ежемесячного пособия по уходу за ребенком необходимо исчислить средний месячный заработок путем умножения среднедневного заработка на 30,4. (Максимально возможный размер среднемесячного заработка составит – 63 563,30 руб.,  $36\ 563,30 \cdot 40\% = 14\ 625,32$  руб.- мах размер пособия по уходу за ребенком).

При уходе за ребенком в течение неполного календарного месяца ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается пропорционально количеству календарных дней (включая нерабочие праздничные дни) в месяце, приходящихся на период осуществления ухода.

Минимальный размер пособия по уходу за 1 ребенком до 1,5 лет с учетом индексации составляет – 2 326 руб. (+РК), по уходу за 2 ребенком и последующими детьми – 4 651,99 руб. (+ РК).

Право на единовременное пособие дополнительно к пособию по беременности и родам имеют женщины, вставшие на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности (до 12 недель). Размер этого пособия составляет 465,20 руб. (+ РК), пособие при рождении ребенка составляет – 12 405,32 (+РК).

Право на единовременное пособие при рождении ребенка имеет один из родителей либо лицо, его заменяющее. В случае рождения двух или более детей указанное пособие выплачивается на каждого ребенка.

При рождении мертвого ребенка пособие не выплачивается/ Размер единовременного пособия при рождении ребенка установлен в сумме **12405,32 рублей**.

#### 4. Учет удержаний из заработной платы

После начисления заработной платы бухгалтер должен сделать необходимые удержания из заработной платы работников - обязательные, по инициативе администрации, добровольные.

*К обязательным относятся удержания:*

- НДФЛ;
- по исполнительным листам работника;
- удержания по вступившим в законную силу приговорам суда.

*По инициативе администрации предприятия производятся удержания:*

- ранее выданный плановый аванс и выплаты, сделанные в меж расчетный период;
- за причиненный материальный ущерб;
- в погашение задолженности по несвоевременно возвращенным подотчетным суммам;
- за ущерб, нанесенный производству;
- за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей;



- стоимости форменной одежды;
- за брак; за товары, купленные в кредит, и др.

*По добровольному заявлению работника, предоставленному в письменной форме в бухгалтерию предприятия, могут производиться удержания:*

- по договору займа;
- на добровольное страхование;
- на перечисление квартплаты, платы в дошкольное учреждение, за обучение и т.п.;
- за товары, приобретенные в кредит.

Суммы, удержанные из заработной платы работников, отражаются по дебету счета 70.

Основным нормативным документом по исчислению НДФЛ является глава 23 НК РФ, согласно которому налогоплательщиками признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, а также доходы в виде материальной выгоды.

К доходам, полученным в *натуральной форме*, относятся: оплата труда в натуральной форме (не должна превышать 20% от заработка); оплата за сотрудника имущественных прав (коммунальные услуги, питание, отдых, обучение в интересах плательщика).

Доходом налогоплательщика, полученным в виде *материальной выгоды*, является например, материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными средствами, полученными от организаций. При этом налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из  $\frac{3}{4}$  действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату получения таких средств над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

При расчете удержаний НДФЛ, не подлежат налогообложению следующие виды доходов физических лиц: государственные пособия (за исключением пособия по временной нетрудоспособности), алименты, суммы единовременной материальной помощи, выплачиваемые в связи с чрезвычайными обстоятельствами; суммы материальной помощи в связи со смертью членов семьи, выходом на пенсию и др. выплаты.

При определении размера налоговой базы учитываются **стандартные налоговые вычеты**, предоставляемые работнику (ст. 218 НК РФ):

- в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС; лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС из числа лиц, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС; инвалидов Великой Отечественной войны; инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы

- в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода для Героев Советского Союза и Героев РФ, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней; инвалидов с детства и инвалидов I и 2 групп;

- в размере 1400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на каждого первого и второго ребенка, 3000 руб. на третьего и последующих детей, 3 000 рублей - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы, у налогоплательщиков, на обеспечении которых они находятся, являющихся родителями, опекунами или попечителями; и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (по ставке 13%) превысит 280 000 тыс. руб. Начиная с этого месяца, вычет не применяется. Одиноким (разведенным) родителям данный вычет предоставляется в двойном размере.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из работодателей, являющихся источником выплаты доходов, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Налоговая ставка налога на доходы физических лиц устанавливается в размере 13%. Ставка в размере 9% устанавливается для доходов в виде дивидендов, процентов по облигациям. Ставка в размере 30% устанавливается для доходов, полученным лицами не являющимся налоговыми резидентами. Ставка в размере 35% устанавливается для стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 4000 руб.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы НДФЛ производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам (например: по доверенности получает зарплату). При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

**Данные о начислениях НДФЛ фиксируются в регистрах специальной формы:** по НДФЛ - "Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц за 200\_ год". В 2011 году налоговая карточка разрабатывается налоговыми агентами самостоятельно и должна содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов в соответствии с кодами, утверждаемыми ФНС РФ.

Налоговые агенты перечисляют суммы налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода или дня перечисления дохода на счет налогоплательщика в банке.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета.

До 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода (форма 2-НДФЛ) и реестр сотрудников, на которых подаются справки.

*Удержания по исполнительным листам.* Порядок удержания алиментов определен Семейным кодексом РФ.

В соответствии с Семейным кодексом алименты на содержание несовершеннолетних детей устанавливаются в твердой денежной сумме или в размере: на 1 ребенка - 1/4, на 2 детей - 1/3, на 3 детей и более - 50% заработка (дохода), но не менее суммы, установленной законодательством. На содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц алименты устанавливаются в твердой денежной сумме. Поступившие в бухгалтерию исполнительные листы или заявления плательщика регистрируются в специальном журнале или карточке. О поступлении исполнительных документов нужно уведомить судебного исполнителя.

*Удержания за причиненный материальный ущерб.* Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусматривается Трудовым кодексом РФ.

Согласно трудовому законодательству (ст. 238 ТК РФ) работник обязан возместить работодателю причиненный ему *прямой действительный ущерб* - реальное уменьшение наличного имущества или ухудшение состояния имущества (в т.ч. имущества третьих лиц), а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение или восстановление имущества.

Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат.

За причиненный ущерб работник несет материальную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка. В случае если с работником заключен договор о полной материальной ответственности, он обязан возмещать причиненный ущерб в полном размере.

*Полная материальная ответственность возлагается на сотрудника в случаях (ст. 243 ТК РФ):*

- когда на работника возложена материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей;
  - недостачи ценностей, вверенных ему на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу;
  - умышленного причинения ущерба;
  - причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
  - причинения ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда;
  - причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом;
  - разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну (служебную, коммерческую или иную), в случаях, предусмотренных федеральными законами;
- причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Полная материальная ответственность может быть установлена трудовым договором, заключаемым с руководителем организации, заместителями руководителя, главным бухгалтером.

Размер ущерба определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета. Ущерб может быть погашен путем:

внесения денежных средств в кассу или на расчетный счет организации удержания из заработной платы по распоряжению руководителя исполнения судебных документов.

*Ограниченную материальную ответственность* несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное пользование,

если ущерб причинен в ходе трудового процесса. Данная ответственность не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Материальная ответственность свыше среднего месячного заработка допускается в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом РФ.

*Удержания из начисленной заработной платы отражают по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счетов:*

68 "Расчеты по налогам и сборам" - на сумму налога на доходы физических лиц;

28 "Брак в производстве" - на суммы удержаний с виновников брака;

73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" - на суммы за товары, проданные в кредит, по ссудам банков, по предоставленным займам, на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов;

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - на суммы по исполнительным документам и других счетов.

Погашение задолженности перед бюджетом по удержаниям отражают по дебету счета 68 с кредита счета 51 "Расчетные счета", а по алиментам - по дебету счета 76 с кредита счетов 50 "Касса" (при выдаче удержанных сумм из кассы), 51 "Расчетные счета" (при переводе по почте или зачислении на счет получателя в Сбергательном банке).

Учет расчетов по возмещению материального ущерба осуществляют на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

Дт 73 – Кт 94 – недостача отнесена на виновное лицо;

Дт 91 – Кт 94 – произведено списание недостачи на финансовый результат;

Дт 70 – Кт 73 – удержана из зарплаты виновного лица в текущем отчетном периоде часть причитающейся к уплате суммы в возмещение ущерба;

С 1 января 2010 года отменена глава 24 Налогового Кодекса РФ и вступил в силу Федеральный закон от 24.07.2009 года № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования», согласно которому страховыми взносами облагаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг).

Начисление страховых взносов отражается – Дт 20,23, 26, 29, 44 - Кт 69. Ставки взносов – в ПФР 22%, из которых 16% - на страховую часть и 6% - на накопительную часть, в ФСС – 2,9%, ФФОМС – 5,1%, ТФОМС – 0%; Итого – 30,0%.

База для начисления страховых взносов в отношении каждого физ. лица устанавливается в сумме, не превышающей в 2012 году = 512 000 рублей нарастающим итогом с начала года. С сумм, превышающих указанную величину, страховые взносы взимаются по ставке 10% в ПФР.

Кроме того, все предприятия независимо от режима налогообложения уплачивают страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний. Тариф зависит от отрасли экономики и установлен в пределах от 0,2% до 8,5%.

## ТЕМА 7: УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

### 1. Уставный капитал и особенности его формирования

*Капитал* представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за время деятельности организации.

№ п/п	Организационно-правовая форма	Уставный капитал	Особенности формирования	Момент оплаты
1	Полное товарищество	Складочный капитал	Совокупность вкладов участников полного товарищества, капитал разделен на доли	На момент регистрации – не менее половины вклада, а остальная часть - в сроки, установленные учредительным договором
2	Товарищество на вере	Складочный капитал	Совокупность вкладов полных товарищей и вкладов участников-вкладчиков	На момент регистрации – не менее половины вклада, а остальная часть - в сроки, установленные учредительным договором
3	Общество с ограниченной ответственностью	Уставный капитал	Совокупность вкладов участников общества, капитал долевой	На момент регистрации – не менее половины капитала, а оставшаяся часть – в течении 1 года деятельности общества
4	Закрытое акционерное общество	Уставный капитал	Совокупность в денежном выражении вкладов (акций по номинальной стоимости). Уставный капитал разделен на определенное число акций. Акции распределяются только среди участников ЗАО или иного заранее определенного круга лиц	К моменту регистрации ЗАО оплата акций не требуется. Не менее 50% акций, распределенных при учреждении ЗАО, должно быть оплачено в течение года с момента регистрации
5	Открытое акционерное общество	Уставный капитал	Совокупность в денежном выражении вкладов (акций по номинальной стоимости). Уставный капитал разделен на определенное число акций. ОАО проводит открытую подписку на выпускаемые им акции и осуществляет их свободную продажу	К моменту регистрации ОАО оплата акций не требуется. Не менее 50% акций, распределенных при учреждении ОАО, должно быть оплачено в течение года с момента регистрации
6	Производственные кооперативы	Паевой фонд	Совокупность паевых взносов членов кооператива	На момент регистрации – не менее 10% паевого взноса, а остальную часть – в течение года с момента регистрации
7	Государственные и муниципальные унитарные предприятия	Уставный фонд	Совокупность выделенных организации государством или муниципальным органом основных и оборотных средств	Оплата полностью до государственной регистрации

*Особенности формирования уставного капитала предприятий различных организационно-правовых форм*

Величина уставного капитала должна быть указана в учредительных документах организации: Уставе, учредительном договоре. Минимальный размер уставного капитала определяется федеральными законами, регулирующими порядок создания и деятельности

организаций различных организационно-правовых форм. Например, минимальный размер вновь учреждаемого ООО, ЗАО должен составлять 100 базовых сумм МРОТ, ОАО – 1000. Факты невнесения или неполного внесения взносов в уставный капитал организации могут быть основанием для соответствующих органов управления для признания организации не учрежденной и подлежащей ликвидации.

На основе учредительных документов организации на дату государственной регистрации делается проводка:

Дт 75 – Кт 80 – отражена величина зарегистрированного уставного капитала на сумму вкладов участников (собственников), объявленную в учредительных документах.

Вклады в уставный капитал могут вноситься денежными средствами и другими видами имущества.

Внесение вкладов фиксируется проводкой:

Дт 51 (50,52, 08, 10, 20, 23, 29, 41, 43, 55, 58) – Кт 75 – внесены вклады учредителей в уставный (складочный) капитал, а также средства, поступившие от учредителей и акционеров в счет погашения задолженности в виде денежных средств, основных средств, незавершенного строительства, материалов, НЗП, товаров и т.п.

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

При оплате акций не денежными средствами для определения рыночной стоимости имущества, вносимого в *оплату акций* независимо от их стоимости, *обязательно* привлечение независимого оценщика.

*Организация аналитического учета уставного капитала в разрезе акционеров должна решать две задачи:*

- учет и точное подтверждение прав собственников на ценные бумаги (в том числе при их смене);
- получение информации о лицах, которые вправе требовать от АО исполнения обязательств по выпущенным ценным бумагам.

Эти задачи решаются путем ведения реестра акционеров непосредственно АО или с помощью привлеченной для этого специализированной профессиональной организации – регистратора (если число акционеров-владельцев обыкновенных акций более 50), при этом эта организация является держателем реестра акционеров.

Ведение реестра акционеров начинается не позднее 1 месяца с момента государственной регистрации общества.

Учредители могут принять решение об увеличении уставного капитала. Соответствующие изменения в учредительных документах должны быть зарегистрированы. Уставный капитал может быть увеличен только после того, как будут полностью оплачены ранее объявленный капитал.

Синтетический учет уставного капитала ведется в журнале-ордере № 12. Аналитический учет по счету 80 организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по учредителям, стадиям формирования капитала и видам акций.

#### Учет уставного капитала акционерного общества

*Акционерным обществом* признается коммерческая организация, уставный капитал которой разделен на определенное число акций, удостоверяющих обязательные права участников общества (акционеров) по отношению к обществу.

Формирование уставного капитала АО осуществляется в соответствии с требованиями Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

*Открытым АО* признается общество, акции которого распределяются среди неограниченного круга лиц путем подписки на выпускаемые акции или путем их свободной продажи. Число акционеров ОАО не ограничено.

*Закрытым АО* признается общество, акции которого распределяются только среди его учредителей, или иного заранее определенного круга лиц. Такое общество не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц. Число акционеров закрытого общества не должно превышать 50.

До оплаты 50% акций акционерного общества, распределенных среди его учредителей, общество не вправе совершать сделки, не связанные с учреждением общества.

При создании акционерного общества по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал» принимается на учет сумма задолженности учредителей по оплате акций.

Оплата акционерами стоимости выкупаемых акций отражается по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции с дебетом счетов **учета** денежных средств.

Если в счет оплаты акций акционеры передают основные средства, нематериальные активы, материальные и иные ценности, то эти операции отражаются по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции с дебетом счетов по учету имущества (счета 08 «Внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.).

Поступающие в счет оплаты акций основные средства и нематериальные активы предварительно отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1).

### 3. Учет уставного капитала унитарных предприятий

Унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней собственником.

В форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия.

Имущество унитарного предприятия принадлежит на праве собственности государству (Российской Федерации), субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию. Формирование уставного фонда унитарных предприятий осуществляется в соответствии с требованиями Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».

Учредительным документом унитарного предприятия является его устав. Устав унитарного предприятия утверждается уполномоченными государственными органами РФ, государственными органами субъекта РФ или органами местного самоуправления.

Уставный фонд государственного или муниципального унитарного предприятия может формироваться за счет денег, а также ценных бумаг, других вещей, имущественных прав и иных прав, имеющих денежную оценку, и его размер определяется в рублях.

Размер уставного фонда государственного унитарного предприятия должен составлять не менее чем 5000 минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату его государственной регистрации.

Размер уставного фонда муниципального унитарного предприятия должен составлять не менее чем 1000 минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату его государственной регистрации.

Уставный фонд государственного или муниципального унитарного предприятия должен быть полностью сформирован собственником его имущества в течение трех месяцев с момента государственной регистрации такого предприятия.

Имущество, передаваемое унитарным предприятиям, принадлежит им на праве хозяйственного ведения или на праве оперативного управления, является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками унитарного предприятия.

Для учета операций по формированию уставного фонда унитарного предприятия также, применяется субсчет 75–1 к счету 75 «Расчеты с учредителями», который применительно к унитарным предприятиям именуется как субсчет 75–1 «Расчеты по выделенному имуществу».

На этом субсчете унитарные предприятия учитывают расчеты с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Регистрация уставного фонда унитарного предприятия отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету субсчета 75–1 «Расчеты по выделенному имуществу».

#### 4. Учет увеличения уставного капитала

Учредители (участники) организации могут принять решение увеличить уставный капитал, например для того, чтобы привлечь дополнительные инвестиционные средства. Операции по увеличению уставного капитала отражаются в бухгалтерском учете только после регистрации в установленном порядке соответствующих изменений в учредительных документах.

В акционерных обществах в соответствии с Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» уставный капитал может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций (конвертации), размещения дополнительных акций, конвертирования облигаций общества в акции. Увеличение уставного капитала акционерных обществ возможно только после полной оплаты ранее объявленного уставного капитала и всех зарегистрированных выпусков акций и прочих ценных бумаг. Не допускается увеличение уставного капитала для покрытия понесенных акционерным обществом убытков.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций принимается общим собранием акционеров. Дополнительные акции могут быть размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, установленного уставом общества.

*Решением об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций должны быть определены:*

количество размещаемых дополнительных обыкновенных акций и привилегированных акций каждого типа в пределах количества объявленных акций этой категории (типа)\$

сроки и условия их размещения, в том числе цена размещения дополнительных акций общества для акционеров, имеющих преимущественное право приобретения размещаемых акций.

Увеличение уставного капитала акционерного общества при размещении дополнительных акций может производиться как с привлечением средств инвесторов (акционеров) за счет продажи дополнительных акций, так и без привлечения средств за счет имущества общества.

Для открытых акционерных обществ допускается размещение дополнительных акций не только среди действующих акционеров, но и путем открытой подписки. В закрытом акционерном обществе дополнительные акции размещаются только по закрытой подписке.

Оплачивать дополнительно размещаемые акции можно деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами,



имеющими денежную оценку. При этом форма оплаты дополнительных, акций определяется решением об их размещении. Дополнительно размещаемые акции должны оплачиваться по цене не ниже их номинальной стоимости. При размещении дополнительных акций среди акционеров, имеющих преимущественное право на их приобретение, цена размещения дополнительных акций может быть ниже цены размещения иным лицам не более чем на 10%, а вознаграждение посреднику за размещение дополнительных акций не должно превышать 10% цены размещения акций.

При увеличении уставного капитала общества за счет его имущества путем размещения дополнительных акций эти акции распределяются среди всех акционеров. При этом каждому акционеру распределяются акции той же категории (типа), что и акции, которые ему принадлежат, пропорционально количеству принадлежащих ему акций.

Увеличение уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций осуществляется только за счет имущества общества. Сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

Операции по увеличению уставного капитала путем продажи дополнительных акций в бухгалтерском учете отражаются аналогично операциям по первоначальному формированию уставного капитала:

Д-т 75 «Расчеты с учредителями» К-т 80 «Уставный капитал» — на сумму увеличения уставного капитала;

Д-т 51 «Расчетные счета», 08 «Внеоборотные активы» и др. К-т 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму поступившего имущества в оплату размещенных дополнительных акций.

В аналитическом учете по субсчетам счета 80 «Уставный капитал» следует отразить движение дополнительно размещенных акций.

Увеличение уставного капитала акционерного общества путем конвертации облигаций в акции в учет отражается:

Д-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» К-т 80 «Уставный капитал» — на стоимость краткосрочных облигаций, конвертированных в акции;

Д-т 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» К-т 80 «Уставный капитал» — на стоимость долгосрочных облигаций, конвертированных в акции.

На увеличение уставного капитала за счет имущества акционерного общества направляются средства добавочного капитала и нераспределенной прибыли. В бухгалтерском учете увеличение уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости акций (конвертация всех акций в акции с большей номинальной стоимостью) отражается следующими проводками:

Д-т 83 «Добавочный капитал» К-т 80 «Уставный капитал» (за счет эмиссионного дохода и переоценки объектов основных средств);

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль» К-т 80 «Уставный капитал» (за счет нераспределенной прибыли организации).

При этом в аналитическом учете необходимо отразить изменение доли уставного капитала, приходящегося на одну акцию и на все количество акций, принадлежащих каждому акционеру.

*В обществах с ограниченной ответственностью увеличение уставного капитала в соответствии с законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» допускается только после его полной оплаты и может осуществляться: за счет имущества общества;*

за счет дополнительных вкладов всех участников общества; за счет дополнительного вклада отдельного участника общества;  
за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в общество, если это не запрещено уставом общества.

Увеличение уставного капитала ООО за счет дополнительных вкладов всех его участников производится на основании решения, принимаемого двумя третями голосов общего собрания общества (если уставом не требуется больше).

Решение должно определять общую стоимость дополнительных вкладов и единое для всех участников соотношение между дополнительным вкладом и увеличением номинальной стоимости доли. Дополнительные вклады могут быть внесены в течение двух месяцев со дня принятия решения, если уставом или решением общего собрания не предусмотрен иной срок.

Каждый участник вправе внести сумму, не превышающую части общей стоимости дополнительных вкладов, пропорциональной его доле в уставном капитале.

Не позднее месяца со дня окончания срока внесения дополнительных вкладов общее собрание участников общества должно принять решение об утверждении итогов внесения дополнительных вкладов участниками общества и о внесении в учредительные документы общества изменений, связанных с увеличением размера уставного капитала общества и увеличением номинальной стоимости долей участников общества, внесших дополнительные вклады.

В течение месяца со дня утверждения итогов внесения вкладов измененные учредительные документы общества, а также документы, подтверждающие внесение дополнительных вкладов участниками, должны быть представлены на регистрацию. При несоблюдении указанных сроков увеличение уставного капитала признается несостоявшимся.

Увеличение уставного капитала ООО за счет дополнительного вклада отдельного участника общества или вклада третьего лица, принимаемого в общество, по их заявлению производится на основании единогласного решения общего собрания участников.

В заявлении участника общества или третьего лица должны быть указаны размер и состав вклада, порядок и срок его внесения, а также размер доли, которую участник общества или третье лицо хотели бы иметь в уставном капитале общества.

Одновременно с решением об увеличении уставного капитала общества за счет дополнительного вклада участника или вклада третьего лица должно быть принято решение о внесении соответствующих изменений в учредительные документы общества. Измененные учредительные документы, а также документы, подтверждающие внесение дополнительных вкладов в полном размере, должны быть представлены на государственную регистрацию в течение месяца со дня внесения в полном размере дополнительных вкладов, но не позднее шести месяцев со дня принятия решения об увеличении уставного капитала.

При несоблюдении указанных сроков увеличение уставного капитала общества признается несостоявшимся и общество обязано в разумный срок вернуть участникам общества и третьим лицам их вклады, а в случае невозврата вкладов в указанный срок также уплатить проценты или упущенную выгоду в порядке и в сроки, предусмотренные ГК РФ [2].

В бухгалтерском учете операции по увеличению уставного капитала общества с ограниченной ответственностью за счет внесения дополнительных вкладов участников или вкладов третьих лиц отражаются.

Д-т 51, 08,10 - К-т 75 — на сумму внесенного вклада (до момента государственной регистрации изменений в учредительных документах);

Д-т 75 «Расчеты с учредителями» К-т 80 «Уставный капитал» — на сумму увеличения уставного капитала (на дату государственной регистрации соответствующих изменений учредительных документов);

Д-т 75 «Расчеты с учредителями» - К-т 51 «Расчетные счета», 01 «Основные средства» и др. — возврат вклада участника или третьего лица в случае несостоявшегося увеличения уставного капитала;

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» - К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму признанных штрафных санкций (проценты, упущенная выгода) при невыполнении сроков возврата вкладов в случае несостоявшегося увеличения уставного капитала.

Увеличение уставного капитала общества за счет его имущества осуществляется по решению общего собрания участников общества, принятому большинством не менее двух третей голосов от общего числа голосов участников общества (если необходимость большего числа голосов не предусмотрена уставом общества) на основании данных бухгалтерской отчетности общества за предыдущий год.

Сумма увеличения уставного капитала за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества. При этом пропорционально увеличивается номинальная стоимость долей всех участников общества без изменения размеров их долей. Увеличение уставного капитала в данном случае может производиться за счет средств добавочного капитала и нераспределенной прибыли. В бухгалтерском учете данная операция отражается проводкой:

Д-т 83 «Добавочный капитал» или 84 «Нераспределенная прибыль»  
К-т 80 «Уставный капитал».

#### 5. Учет уменьшения уставного капитала

В акционерных обществах уставный капитал уменьшается в добровольном порядке по решению общего собрания акционеров или в обязательном порядке в случаях, определенных Законом РФ «Об акционерных обществах».

Уставный капитал акционерного общества может быть уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества.

При уменьшении уставного капитала путем снижения номинальной стоимости акций производится эмиссия новых акций (меньшей номинальной стоимости), которые размещаются в результате конвертации (обмена) на находящиеся в обращении акции (большой номинальной стоимости).

Уменьшение уставного капитала путем приобретения и погашения части акций допускается, если такая возможность предусмотрена уставом общества. Акционерное общество не вправе уменьшать свой уставный капитал, если в результате такого уменьшения его размер станет меньше законодательно установленного минимального размера уставного капитала (100 МРОТ в закрытых и 1000 МРОТ в открытых акционерных обществах на дату регистрации изменений уставного капитала).

В течение 30 дней с даты принятия решения об уменьшении своего уставного капитала общество обязано письменно уведомить об уменьшении уставного капитала общества и о его новом размере кредиторов общества, а также опубликовать в печатном издании, предназначенном для публикации данных о государственной регистрации юридических лиц, сообщение о принятом решении. При этом кредиторы общества вправе в течение 30 дней с даты направления им уведомления или в течение 30 дней с даты опубликования сообщения о принятом решении письменно потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения им убытков. Государственная регистрация изменений в уставе общества, связанных с

уменьшением уставного капитала, осуществляется при наличии доказательств уведомления кредиторов.

*В соответствии с Законом акционерное общество обязано уменьшить свой уставный капитал:*

- до величины оплаченной части уставного капитала, если уставный капитал не оплачен полностью в течение года после регистрации общества;
- до величины чистых активов, если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала. Если же стоимость чистых активов общества окажется меньше величины законодательно определенного на дату регистрации общества минимального уставного капитала (100 МРОТ для закрытого, 1000 МРОТ для открытого акционерного общества) акционерное общество обязано принять решение о своей ликвидации.

Если акционерное общество в разумный срок не примет решение об уменьшении своего уставного капитала или о ликвидации, кредиторы вправе потребовать от общества досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения им убытков.

Орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, вправе предъявить в суд требование о ликвидации общества. Уменьшение уставного капитала до величины чистых активов акционерного общества производится исключительно путем уменьшения номинальной стоимости акций.

Уменьшение уставного капитала может также происходить в результате реорганизации акционерного общества (его разделения, выделения из него другого общества).

В бухгалтерском учете уменьшение номинальной стоимости акций отражается на счете 75 «Расчеты с учредителями», а сокращение общего количества акций — на счете 81 «Собственные акции (доли)», т.е. предполагается предварительный выкуп акций. Во всех случаях уменьшение уставного капитала отражается по дебету счета 80 «Уставный капитал».

Уменьшение уставного капитала на основании решения общего собрания акционеров путем уменьшения номинальной стоимости акций в учете отражается следующим образом:

Д-т 80 - К-т 75 — на сумму уменьшения номинальной стоимости акций;

Д-т 75 - К-т 50, 51 — выплата акционерам суммы, на которую уменьшается уставный капитал при конвертации акций;

Д-т 75 - К-т 91 — если выплата акционерам суммы, на которую уменьшается уставный капитал, не производится или невозможна (например, учредитель — юридическое лицо ликвидирован).

Уменьшение уставного капитала в случае его неполной оплаты в течение года после государственной регистрации акционерного общества отражается проводкой:

Д-т 80 «Уставный капитал»- К-т 75 «Расчеты с учредителями» — на неоплаченную часть уставного капитала.

Уменьшение уставного капитала за счет аннулирования акций, выкупленных у акционеров, отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-т 81 - К-т 50,51,52 — на сумму фактических затрат при выкупе акций;

Д-т 80 - К-т 81 — на номинальную стоимость аннулируемых акций;

Д-т 91 - К-т 81 — на превышение фактических затрат при выкупе акций над их номинальной стоимостью;

Д-т 81 - К-т 91 — на превышение номинальной стоимости выкупленных акций над фактическими затратами при выкупе акций.

Уменьшение уставного капитала акционерного общества до суммы чистых активов отражается проводкой:

Д-т 80 - К-т 84 — на сумму превышения уставного капитала над чистыми активами.

Уменьшение уставного капитала ООО может осуществляться либо путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества с сохранением размеров их долей, либо путем погашения долей, принадлежащих обществу.

ООО вправе уменьшить уставный капитал по решению общего собрания общества, исходя из интересов участников (например, при выходе участника из общества и выплате ему действительной стоимости его доли, определяемой на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, или выдачи имущества такой же стоимости).

Общество не может в добровольном порядке уменьшить уставный капитал, если в результате такого уменьшения размер уставного капитала станет меньше законодательно определенного минимального размера уставного капитала (100 МРОТ) на дату представления документов для государственной регистрации соответствующих изменений в уставе общества.

*В соответствии с Законом РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» общество с ограниченной ответственностью обязано уменьшить свой уставный капитал:*

- до фактически оплаченного его размера в случае неполной оплаты уставного капитала в течение года с момента государственной регистрации общества;
- до размера стоимости чистых активов общества, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала.

В случае если стоимость чистых активов общества окажется меньше законодательно установленного минимального размера уставного капитала (100 МРОТ), общество с ограниченной ответственностью подлежит ликвидации. Государственная регистрация изменений в учредительных документах, связанных с уменьшением уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, осуществляется в порядке, аналогичном государственной регистрации уменьшения уставного капитала акционерного общества.

Уменьшение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью при выходе из него его участника в бухгалтерском учете отражается:

Д-т 80 «Уставный капитал» - К-т 75 «Расчеты с учредителями» — на величину доли в уставном капитале выбывающего участника;

Д-т 75 «Расчеты с учредителями» - К-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 01 «Основные средства» и др. — выплата действительной стоимости доли участнику или выдача в натуральном виде имущества такой же стоимости.

Обязательное уменьшение уставного капитала в случае неполной оплаты уставного капитала в течение года с момента государственной регистрации общества с ограниченной ответственностью (после регистрации в установленном порядке изменений в учредительных документах) отражается в бухгалтерском учете проводкой:

Д-т 80 «Уставный капитал» - К-т 75 «Расчеты с учредителями» — на разницу номинальной величины и фактически оплаченной части уставного капитала.

## ТЕМА 8. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

### 1. Понятие и классификация основных средств

*Основные средства* представляют собой часть имущества, используемую в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, либо для управления организацией.

Порядок учета и движения основных средств определяется ПБУ 6/01, а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина РФ от 13.11.2003 г. № 91н.

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

объект предназначен для использования в течении длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

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

*К основным средствам относят:*

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

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и др. мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Объекты основных средств стоимостью более 40 000 рублей за единицу могут отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально – производственных запасов.

Основные средства предприятия разнообразны по составу и назначению. Чтобы вести их учет, необходима классификация основных средств по видам, назначению или характеру их участия в процессе производства, отраслям экономики, степени использования и по принадлежности. Именно для этого был введен «Общероссийский классификатор основных средств», утвержденному Госкомстатом РФ от 26.12.1994 г. № 359.

*Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются на:*

1) основные средства, принадлежащие на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, в доверительное управление);

2) основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

3) основные средства, полученные организацией в аренду;

4) основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;

5) основные средства, полученные организацией в доверительное управление.

*По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:*

- в эксплуатации;
- в ремонте;
- в запасе (резерве);
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации;
- на консервации.

Независимо от организационно-правовой формы собственности все предприятия организуют учет основных средств по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов.

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

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированный в одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

## 2. Учет поступления основных средств

При приемке одного объекта составляют акт приема-передачи объекта основных средств по форме N ОС-1, а при поступлении группы объектов - акт по форме N ОС-1б. Для учета зданий или сооружений предусмотрен специальный акт (форма N ОС-1а).

Принятый к учету объект основных средств учитывают в инвентарной карточке (форма N ОС-6), а группу предметов - в карточке группового учета (форма N ОС-6а).

Все акты на ввод, приема-передачи на поступление основных средств (ОС-1, ОС1-а-акт о приемке здания), акты ликвидации объектов основных средств (ОС4-акт о списании ОС, ОС4-а – акт о списании автотранспортного средства), накладные на внутреннее перемещение (ОС-2) при поступлении в бухгалтерию регистрируются в Журнале регистрации актов основных средств.

На основании каждого приходного акта, технических паспортов и прочей документации открывается карточка инвентарного объекта на каждый инвентарный номер в 1-ом экземпляре. Инвентарные карточки рекомендуется открывать и на основные средства, принятые в аренду для забалансового учета у организации-арендатора.

Принятие объектов недвижимости к бухгалтерскому учету осуществляется только после регистрации права собственности, до этого момента они учитываются на сч. 08.

Предприятие собирает фактические затраты, связанные с приобретением основного средства и доведением его до состояния, пригодного к использованию по Д-ту сч. 08.

Первоначальная стоимость складывается в момент принятия объекта в эксплуатацию на данном предприятии по первоначальной стоимости, что отражается записью: Дт 01 – Кт 08.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату (как новых, так и бывших в эксплуатации) для целей бухгалтерского учета, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

*Фактическими затратами на приобретение основных средств являются:*

- 1) суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств;
- 2) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

3) регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;

4) таможенные пошлины, таможенные сборы;

5) не возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

6) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и другим лицам, через которые приобретен объект основных средств;

7) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств (затраты на доставку основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования).

В бухгалтерском учете все объекты ОС учитываются в суммовом выражении либо в сальдовой ведомости стандартного вида либо только в регистре сч. 01. Амортизация ОС учитывается на сч. 02. Синтетический учет ведется в журналах-ордерах № 13, 10, 10/1.

Основными способами поступления ОС на предприятие являются:

*Приобретение основных средств.*

ОС приобретаются за деньги на основании хозяйственных договоров. Основанием для осуществления записей в бухгалтерских регистрах являются акт приемки основных средств, счет, счет-фактура, платежно-расчетные документы. Приобретение отражается по Д-ту сч. 08.

*Осуществление долгосрочных инвестиций при создании основных средств в самой организации.*

При создании ОС в организации они приходятся по фактическим затратам на их изготовление. Создание возможно как собственными силами, так и путем привлечения сторонних организаций. Основанием для осуществления записей в бухгалтерских регистрах являются: акт, подтверждающий создание ОС в организации; документы, подтверждающие размер затрат, произведенных при создании ОС; акт приемки ОС, подтверждающий их оприходование в самой организации.

Дт 08 – Кт 02,10,70,69 и т.д. – отражены капитальные вложения в строительство, изготовление ОС хоз. способом;

Дт 01 – Кт 08 – введены в эксплуатацию ОС.

*Поступление в счет вклада в уставный капитал инвесторов.*

Дт 08 – Кт 75.1 – оприходованы ОС по согласованной стоимости;

Дт 08 – Кт 76, 23, 10, 70, 69 – отражены расходы по доставке и установке объектов ОС;

Дт 01 – Кт 08 – основные средства приняты к учету.

*Поступление при осуществлении совместной деятельности* отражается на отдельном балансе участником, ведущим общие дела:

Дт 01 – Кт 80;

*Поступление при получении имущества в доверительное управление* доверительный управляющий отражает проводкой на отдельном балансе:

Дт 01 – Кт 79;

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

*Поступление по договору лизинга.*

Имущество, полученное по договору лизинга в зависимости от условий договора, может учитываться у лизингодателя или лизингополучателя. Если предмет лизинга учитывается у лизингодателя, то предприятие, получившее имущество учитывает его на забалансовом счете 001 «Арендованные ОС».



Если право собственности переходит к лизингополучателю без доплаты, то в учете составляется запись: Дт 01 – Кт 02 – на стоимость выплаченных платежей.

Если предмет переходит к лизингополучателю с доплатой:

Дт 08 – Кт 60 – на сумму доплаты;

Дт 01 – Кт 08 – на сумму доплаты.

Если по условию договора предмет лизинга находится на балансе лизингополучателя, то при поступлении ОС делают следующие записи:

Дт 08 – Кт 60 – на общую договорную стоимость лизингового имущества;

Дт 19 – Кт 60 – на сумму НДС;

Дт 01 субсчет «Арендованные ОС» - Кт 08 – оприходование объекта по договорной стоимости.

По окончании срока действия договора лизингополучатель при переходе права собственности к нему делает записи:

Дт 01 субсчет «Собственные ОС» - Кт 01 «Арендованные ОС»;

Дт 02 субсчет «Амортизация по арендованным ОС» - Кт 02 субсчет «Амортизация по собственным ОС».

*Поступление основных средств по договору мены.*

Операции по договору мены осуществляются в соответствии с ГК РФ. Один из участников договора передает в собственность другого определенное имущество в обмен на другое. Обмен, как правило, признается равноценным. Договор мены считается исполненным только после фактической передачи имущества сторонами друг другу. Особенностью договора мены является то, что каждая сторона одновременно признается и продавцом и покупателем получаемого имущества. В учете операции по договору мены необходимо отразить прекращение права собственности на передаваемое имущество и оприходовать полученные ценности.

Дт 62 – Кт 90, 91 – отражена задолженность сторонней организации-покупателя за товар (материалы) исходя из стоимости предполагаемых к получению ОС;

Дт 90,91 – Кт 68 – начислен НДС по реализованным товарам (материалам);

Дт 08 – Кт 60 – поступление объекта ОС по договору мены по стоимости товаров (материалов), подлежащих передаче организацией, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей;

Дт 19 – Кт 60 – входной НДС по полученным объектам основных средств;

Дт 08 – Кт 76, 23, 10, 70, 69 – отражены расходы по доставке и установке объектов основных средств;

Дт 01 – Кт 08 – оприходование по договору мены ОС;

Дт 60 – Кт 62 – произведен зачет взаимных требований по договору мены;

Дт 99 (90,91) – Кт 91,91 (99) – отражен финансовый результат от реализации товаров в обмен на основные средства;

Дт 90,91 (62) – Кт 62 (90,91) – списание разницы, учтенной на счете 62.

*Безвозмездное поступление от третьих лиц.*

Организация может бесплатно получить имущество от юридических, физических лиц, органов государственной власти, некоммерческих организаций. В подобных случаях считается, что имущество поступило по договору дарения.

При получении и постановке на учет данного имущества организациям следует иметь в виду, что в бухгалтерском учете их оценка производится исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

При определении текущей рыночной стоимости ОС могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей, экспертные заключения, сведения об уровне цен у органов государственной статистики.

В бухгалтерском учете при оприходовании безвозмездно полученных ОС делают записи:

Дт 08 – Кт 98.2 – отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного ОС;

Дт 08 – Кт 76, 23, 10, 70, 69 – отражены расходы по доставке и установке объектов основных средств;

Дт 01 – Кт 08 – безвозмездно полученный объект ОС введен в эксплуатацию;

Дт 20, 23, 25, 26, 44 – Кт 02 – начислена амортизация по безвозмездно полученному объекту ОС;

Дт 98.2 – Кт 91 – соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

### 3. Порядок начисления и учета амортизации основных средств

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

*Срок полезного использования* – период, в течении которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

*ПБУ 6/01 устанавливает, что определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:*

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

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

В России согласно ПБУ 6/01 "Учет основных средств" используются применяемые в международной практике бухгалтерского учета четыре способа определения сумм амортизационных отчислений:

- 1) линейный способ;
- 2) способ уменьшаемого остатка;
- 3) списание стоимости по сумме лет срока полезного пользования;
- 4) способ списания стоимости в пропорции к объему продукции (работ, услуг).

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

Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

*Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:*

при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока

полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - 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.

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

Выбранный способ амортизации объекта (или группы объектов) не должен меняться в течение всего срока полезного использования. В противном случае финансовые результаты работы предприятия в конкретном периоде могут быть искажены.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на пассивном счете 02.

Д 20, 23, 25, 26, 44 - К 02 - начислена сумма амортизации основных средств.

#### 4. Учет операций по аренде основных средств

Аренда как вид предпринимательской деятельности предусматривает передачу одной стороной (арендодателем) другой стороне (арендатору) за плату во временное владение и пользование имущества в виде внеоборотных активов. Право собственности на сданное в аренду имущество остается у арендодателя.

*Гражданское законодательство определяет следующие виды аренды:*

- аренда транспортных средств;
- аренда зданий и сооружений;
- аренда предприятия в целом как имущественного комплекса;
- прокат;
- финансовая аренда (лизинг).

Различают текущую и долгосрочную аренду.

*Текущая аренда* – это аренда отдельного объекта основных средств или его части на срок до 1 года.

*Долгосрочная аренда* – это аренда объектов основных средств вплоть до момента их полной амортизации, или аренда с правом последующего выкупа арендуемых объектов.

Объекты сданные в текущую и долгосрочную аренду отражаются в учете одинаково. Объект аренды в бухгалтерском учете числится на балансе арендодателя, который продолжает начислять амортизацию и платить налог на имущество.

Арендодатель должен решить к какому виду деятельности он отнесет операции по сдаче имущества в аренду: к обычным видам деятельности (через счет 90) или к прочим операциям (через счет 91).

*Сумма арендной платы устанавливается договором на основе расчетов:* суммы амортизации;

расходов на содержание объекта и его ремонт;

суммы вознаграждения за пользование имуществом.

В период аренды к арендатору переходит только право эксплуатации арендованного имущества, а не право владения. Поэтому объекты основных средств, полученные арендатором в аренду, учитываются у него на забалансовом счете (Дт 001), а у арендодателя – на отдельном субсчете 01.2.

Основанием для передачи объектов в аренду являются – договор аренды и акты приема-передачи, составленные в 2-х экземплярах.

Арендная плата предъявляется арендатору в виде счета с прилагаемым расчетом и со ссылкой на договор аренды.

Бухгалтерские проводки по учету арендных операций.

*В учете арендодателя:*

Дт 01.2 – Кт 01.1 – передача в аренду объектов основных средств;

Дт 91 – Кт 02.2, 10, 60, 76 – начисление амортизации по основным средствам, сданным в аренду, охрана, обеспечение электроэнергии, отопления;

Дт 76 – Кт 98.1 – начисление суммы арендной платы (если предусмотрена предоплата);

Дт 76 – Кт 91 - начисление суммы арендной платы (если предусмотрена периодическая плата);

Дт 91 – Кт 68 – начисление НДС по арендным платежам;

Дт 50, 51 – Кт 76 – поступление денежных средств от арендатора.

*В учете арендатора:*

Дт 001 – учет основных средств, поступивших от арендодателя по первоначальной стоимости, указанной в договоре;

Дт 25, 26, 44 – Кт 76 – начислена сумма арендной платы за отчетный период;

Дт 19 – Кт 76 – выделен НДС в составе арендной платы;

Дт 97 – Кт 76 – начисление арендной платы авансом;

Дт 25, 26, 44 – Кт 97 – списание арендной платы за отчетный период;

Дт 76 – Кт 51 – перечисление арендной платы;

Кт 001 – снятие с учета основных средств, взятых в аренду.

## 5. Учет лизинговых операций

*Лизинг* – это вид предпринимательской деятельности, направленный на инвестирование временно свободных или привлеченных финансовых средств, при котором лизингодатель обязуется приобрести в собственность обусловленное договором имущество у определенного продавца и предоставить это имущество лизингополучателю за плату во временное пользование для предпринимательских целей.

Объектом лизинга может быть любое движимое или недвижимое имущество, относящееся по действующей классификации к основным средствам.

Лизинговая сделка в широком плане объединяет трех участников – изготовителя (продавца) имущества, его покупателя (лизингодателя) и пользователя (лизингополучателя). Первый и второй из них связаны между собой договором купли-продажи, второй и третий – договором лизинга.

### 5.1. Организация учета у лизингодателя

*Лизингодатель* – юридическое лицо (или ИП), осуществляющее лизинговую деятельность, т.е. передачу в лизинг по договору специально приобретенного для этого имущества.

Приобретение имущества у поставщика происходит в форме инвестиций. В их число входят стоимость самого предмета лизинга и расходы, связанные с его покупкой (ТЗР, расходы на установку и др.)

#### Передача объектов основных средств в лизинг

Когда балансодержателем выступает лизингодатель, передача предмета лизинга не влечет имущественных изменений в структуре активов:

Дт 03.1.2 – Кт 03.1.1 – передано в лизинг имущество (на балансовую стоимость предмета лизинга);

Дт 20, 25 – Кт 02.2 – начислена амортизация лизингового имущества.

Если балансодержателем по договору выступает лизингополучатель, то лизингодатель должен отразить в учете передачу имущества в лизинг:

Дт 76.6 «Лизинговые обязательства» - Кт 91.1 – начислена задолженность лизингополучателя в связи с передачей ему на баланс лизингового имущества (на балансовую стоимость объекта);

Дт 91.2 – Кт 03.1.1 – списывается балансовая стоимость переданного имущества;

Дт 76.6 – Кт 98.5 «Разница между общей суммой лизинговых платежей и балансовой стоимостью лизингового имущества» - увеличен долг лизингополучателя на разницу между лизинговой и балансовой стоимостью переданного имущества;

Дт 011 «Основные средства, сданные в аренду» - принято на забалансовый счет сданное в лизинг имущество;

Дт 62 – Кт 90.1 – начислена задолженность лизингополучателя по лизинговой плате (реализация обычной услуги – в данном случае лизинга);

#### 5.2. Учет у лизингополучателя

Дт 08.4 – Кт 76.6 «Лизинговые обязательства» - получено в лизинг имущество (на лизинговую стоимость без НДС);

Дт 19.5 – Кт 76.6 «Лизинговые обязательства» - отражена сумма НДС, относящегося к лизинговой стоимости полученного имущества; (возмещение НДС происходит в течение всего срока действия лизингового соглашения по мере уплаты лизингодателем НДС в составе лизинговых платежей).

Дт 01.2 «Лизинговое имущество» - Кт 08.4 – принято в состав арендованных ОС введенное в эксплуатацию имущество;

Дт 68 – Кт 19.5 – принята к вычету часть суммы входного НДС (по мере уплаты лизингодателю НДС в составе лизинговых платежей);

Дт 20, 25 – Кт 02.2 «Амортизация лизингового имущества» - начислена амортизация по объектам ОС, полученных в лизинг.

Дт 20, 26, 44 Кт 60,76 – начислена задолженность лизингодателю по лизинговой плате (на сумму без НДС);

Дт 19.4 – Кт 60,76 – отражена сумма НДС, относящаяся к затратам по лизинговой плате.

#### 6. Переоценка основных средств

Переоценка - уточнение восстановительной стоимости основных средств с целью приведения к современному уровню рыночных цен.

Проведение переоценки объектов основных средств является правом, а не обязанностью организаций. Проведение переоценки основных средств носит добровольный характер. Переоцениваться могут только объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности.

Переоценку основных средств и нематериальных активов следует проводить не чаще одного раза в год на конец отчетного года. Если организация приняла решение о переоценке основных средств или нематериальных активов, входящих в однородную группу, то в дальнейшем эти объекты должны переоцениваться регулярно (Приказ № 186н от 24.12.2010г ).

Переоценка производится путем пересчета первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Решение о проведении (непроведении) переоценки закрепляется в приказе об учетной политике организации.

Если организация однажды решила провести переоценку, то в дальнейшем регулярное проведение переоценки становится обязательным.

Результатом переоценки является уценка (восстановительная стоимость меньше остаточной) или дооценка (восстановительная стоимость больше остаточной) стоимости. После переоценки восстановительную стоимость принимают за первоначальную стоимость.

Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года, а принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Отражение переоценки на счетах бухгалтерского учета:

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. ДООЦЕНКА: Сумма дооценки объекта основных средств зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.			
1.1.	Увеличена первоначальная стоимость основных средств	01	83/91.1
1.2.	Увеличена начисленная амортизация основных средств	83/91.2	02
3. УЦЕНКА: Сумма уценки объекта основных средств относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.			
3.1.	Уменьшена первоначальная стоимость основных средств	83/91.2	01
3.2.	Уменьшена начисленная амортизация основных средств	02	83/91.1

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

## ТЕМА 9. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

### 1. Состав нематериальных активов, классификация и оценка

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

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации — патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об

отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (т.е. контроль над объектом);

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Документом, которым следует руководствоваться бухгалтеру при принятии к учету активов в качестве нематериальных, является Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" 14/2007, утвержденное приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. N 153н. В нем установлен следующий перечень нематериальных активов:

1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

2) исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

3) исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара;

4) исключительное право патентообладателя на селекционное достижение;

5) деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части);

В состав НМА не включаются организационные расходы, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участника в уставный капитал; интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они не отделимы от их носителей.

Интеллектуальной собственностью называют исключительные права гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица. Результаты интеллектуальной деятельности включают три вида объектов, имеющих различные правовой режим:

результаты творческой деятельности, охраняемые патентным правом (изобретения, промышленные образцы и т.д.);

средства индивидуализации юридического лица, продукции (работ, услуг) (товарный знак, знак обслуживания и т.д.);

результаты творческой деятельности, охраняемые авторским правом (произведения литературы, искусства, базы данных и т.д.).

Объекты интеллектуальной собственности делят на два вида:

- регулируемые патентным правом;

- регулируемые авторским правом.

*Инвентарным объектом нематериальных активов* признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов

интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

## 2. Первоначальная и последующая оценка нематериальных активов

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается 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.

*Расходами на приобретение нематериального актива являются:*

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

*При создании нематериального актива, к расходам также относятся:*

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды (в том числе страховые взносы);
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, признается



его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. При принятии решения о переоценке нематериальных активов, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно (не чаще одного раза в год).

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости. Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно (введено Приказом Минфина РФ от 24.12.10 № 186н)

Дооценка	Уценка
Если по объекту ранее не было уценки - сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации.	Если по объекту ранее не было дооценки - сумма уценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.
Если по объекту ранее была уценка- сумма дооценки, равная сумме его уценки, отнесенной в предыдущие отчетные годы на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов (в ред.	Если по объекту ранее была дооценка - сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки над суммой его

Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 № 186Н).	дооценки, зачисленной в добавочный капитал, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.
---	---

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО 36 "Обесценение активов".

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. На балансе нематериальные активы учитываются по остаточной стоимости, которая определяется как разница между первоначальной (или переоцененной) стоимостью, накопленной амортизацией и обесценением.

### 3. Учет поступления нематериальных активов, синтетический и аналитический учет

Приобретение и создание НМА отражаются с использованием счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

*Основными способами поступления НМА на предприятие являются:*

а) приобретение НМА осуществляется за деньги на основании авторского и лицензионного договоров, а также договора на использование программы ЭВМ или базы данных договоров о передаче ноу-хау и т.д. и включает суммы, уплачиваемые в соответствии с договором приобретения, суммы за консультационные и информационные услуги, регистрационные сборы, таможенные и патентные пошлины, невозмещаемые налоги, вознаграждения посредникам, проценты по кредиту и иные затраты.

Дт 08 – Кт 60 - отражены затраты по приобретению НМА;

Дт 19 – Кт 60 – отражена сумма НДС, подлежащая перечислению поставщику;

Дт 08 – Кт 76 – отражена сумма расходов, связанных с приобретением НМА и доведением их для состояния пригодного к использованию;

Дт 04 – Кт 08 – НМА принят к бухгалтерскому учету;

б) создание НМА в самой организации – приходятся на баланс по фактическим затратам на их изготовление включая не только прямые, но и косвенные затраты (общехозяйственные расходы).

Дт 08 – Кт 10,70, 69 и др. – отражены затраты на создание НМА;

в) поступление в счет вклада в уставный капитал инвесторов

Дт 08 – Кт 75 – получен НМА в счет погашения задолженности по вкладу в уставный капитал (основанием является учредительный договор и документы подтверждающие собственность и факт отчуждения по оценке согласованной с учредителями).

г) поступление для осуществления совместной деятельности

Дт 08 – Кт 80 – отражен взнос участников в совместную деятельность в виде НМА;

д) получение в доверительное управление доверительный управляющий отражает проводкой Дт 04 – Кт 79 (основанием служит договор доверительного управления и первичные документы с пометкой «ДУ»).

е) получение безвозмездно от третьих лиц – такая сделка в соответствии с Гражданским Кодексом признается дарением. Стоимость безвозмездно полученного имущества признается прочим доходом и облагается налогом на прибыль. Первоначальной стоимостью безвозмездно полученного НМА по договору дарения признается его рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Дт 08 – Кт 98 – по рыночной стоимости на дату поступления;

Дт 04 – Кт 08 – НМА принят к бухгалтерскому учету;

Ежемесячно в учете делают записи:

Дт 26 – Кт 05, 04 – начислена амортизация;

Дт 98 – Кт 91 – включена в состав прочих доходов часть стоимости безвозмездно полученного объекта.

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов", 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет 2 "НДС по приобретенным нематериальным активам", и счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляют по первоначальной оценке.

Синтетический учет ведется в журналах – ордерах 10, 13 или заменяющих из машинограммах.

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в карточке учета нематериальных активов (форма НМА-1). Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

### 3. Амортизация нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды.

*Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:*

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации)

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации. Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения.

В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению.

*Начисление амортизации нематериальных активов производится одним из следующих способов:*

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их *срока полезного использования*.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

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

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

*при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

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

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

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

Начисление амортизации нематериального актива в первом случае оформляется в бухгалтерском учете следующими проводками:

Д 20, 23, 25, 26, 44 - К 05.

Когда на счете 05 "Амортизация нематериальных активов" накопится сумма амортизации, равная балансовой стоимости нематериального актива, то в дальнейшем амортизационные отчисления не делаются. Нематериальный актив с этого момента приносит "чистый доход". Если при этом он утратил свою актуальность, то может быть списан по акту.

#### 4. Учет выбытия нематериальных активов

Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

*Выбытие нематериального актива имеет место в случае:*

- прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);
- прекращения использования вследствие морального износа;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи активов при их инвентаризации;
- в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Для выявления финансовых результатов от реализации, списания и прочего выбытия НМА используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». Основанием для отражения на счетах операций по выбытию НМА являются договора, акты бытия и списания с приложением технической и правовой документации. На основании акт делается запись в карточку по учету НМА (форма НМА-1).

*При выбытии НМА* в учете делают записи:

Дт 62 – Кт 91 – отражена договорная стоимость реализуемого НМА;

Дт 91 – Кт 68 – выделена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя (если сделка облагается НДС);

Дт 91 – Кт 60,76 – отражена сумма расходов, связанных с реализацией НМА;

Дт 05 – Кт 04 – списана сумма накопленной за время использования НМА амортизации в уменьшение его первоначальной стоимости;

Дт 91 – Кт 04 – списана остаточная стоимость НМА.

*Списание НМА при прекращении использования вследствие морального износа:*

Дт 05 – Кт 04 – списание начисленной амортизации;

Дт 91 – Кт 04 – списана остаточная стоимость НМА;

Дт 99 – Кт 91 – отражен финансовый результат от списания НМА (убыток).

*При передаче НМА в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия.*

Дт 05 – Кт 04 – списана сумма накопленной за время использования НМА амортизации в уменьшение его первоначальной стоимости;

Дт 91 – Кт 04 – списана остаточная стоимость НМА;

Дт 58 – Кт 04 – передача НМА в уставный капитал другой организации.

## ТЕМА 10. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

### 1. Понятие, классификация и оценка МПЗ

В соответствии с ПБУ 5/01 от 09.06.2001 г. «Учет материально-производственных запасов»,

МПЗ – это часть имущества, используемая в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, предназначенная для продажи; используемая для управленческих нужд организации.

Классификация МПЗ:

1) *По характеру владения материальными ценностями* под разделяются на: *товарно-материальные ценности, принадлежащие организации по праву собственности (хозяйственного ведения или оперативного управления)* – изготовленные, купленные, либо полученные в иной форме ценности, находящиеся на складе и в производстве.

К таким ценностям относятся:

- получаемые ценности, находящиеся в пути, если к организации в соответствии с договором о поставке перешло право собственности на них;

- ценности, принадлежащие организации, отданные другим организациям в переработку, а также на реализацию, в том числе на условиях комиссии, до перехода права собственности на них к покупателю;

- принадлежащие организации ценности, учитываемые в залоге - как находящиеся на складе организации, так и переданные на хранение залогополучателю.

*товарно-материальные ценности, не принадлежащие организации по праву собственности и другому аналогичному праву, но находящиеся у нее по условиям договора* учитываются отдельно по их видам за балансом.

К ним относятся:

- ценности, принятые на ответственное хранение, в случае отказа в установленном порядке от оплаты счетов поставщиков; а также запрещенные к расходованию до оплаты счетов поставщиков;

- ценности, принятые в переработку без оплаты их стоимости;

- ценности, принятые от поставщиков для реализации на условиях комиссии.

2) *По порядку использования товарно-материальных ценностей:*

- ценности, используемые в производстве: сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо, строительные конструкции и детали, запасные части и агрегаты, шины, семена и корма, минеральные удобрения, ядохимикаты, медикаменты; тара и др. аналогичные ценности, т.е. весь этот перечень называется материалы.

- ценности, предназначенные для продажи – готовая продукция и товары;

- ценности, используемые как средства труда – инвентарь и хозяйственные принадлежности;

- ценности, которые после их монтажа будут функционировать в составе основных средств.

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

- *сырье и основные материалы* – составляют материальную (вещественную) базу вырабатываемой продукции и являются необходимым компонентом ее изготовления; *Сырьем* называют продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (уголь, руда, зерно и т.п.), а *материалами* – продукцию обрабатываемой промышленности (ткань, сахар, мука и т.п.).

- *вспомогательные материалы* – потребляются для хозяйственных нужд, технологических целей, содействия производственному процессу; используются для воздействия на сырье и основные материалы с целью придания продукции определенных потребительских свойств;

- *топливо* – предназначается для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления зданий. *Топливо* бывает нескольких видов: нефтепродукты (бензин, диз. топливо), твердое топливо (уголь, дрова), газообразное топливо.

- *запасные части* – служат для ремонта и замены износившихся частей машин, оборудования и транспортных средств.

- *тара и тарные материалы* – предметы, используемые для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики и коробки), а также материалы и детали, предназначенные для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, боковая клепка, железо обручное и др.);

- *покупные полуфабрикаты* – это продукция сторонних организаций, потребляемая в производственном цикле данной организации, требующая затрат по дальнейшей обработке и сборке, входящая в материальную основу производимой продукции (материнская плата, строительные конструкции).

- *возвратные отходы производства* – это остатки сырья и материалов (опилки, стружка), образовавшиеся в процессе производства продукции и полностью или частично утратившие потребительские свойства исходных сырья и материалов.

- *прочие материалы* – неисправимый брак, а также материальные ценности, полученные от выбытия основных средств (металлолом, утильсырье, изношенные шины), которые не могут быть использованы в данной организации в составе материалов, топлива или запасных частей.

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяют на виды, сорта, марки, типоразмеры, где им присваивают краткое числовое обозначение

(номенклатурный номер) и записывают его в специальный реестр, который называют номенклатурой-ценником. В номенклатуре-ценнике указывают также твердую учетную цену и единицу измерения материалов.

Информация, содержащаяся в номенклатурах-ценниках, относится к условно-постоянной; она записывается на машинные носители и многократно используется для необходимых выходных данных.

*Учет запасов, принадлежащих организации на правах собственности* ведется на балансе в зависимости от их видов на следующих счетах:

07 «Оборудование к установке» - учитывается оборудование к установке до начала его монтажа;

10 «Материалы» - сырье и материалы, топливо, запчасти и прочие материалы, которые предназначены для использования в производстве продукции, работ, услуг;

11 «Животные на выращивании и откорме» - молодняк животных, взрослые животные, находящиеся на откорме, птица, звери и др.;

43 «Готовая продукция» - готовая продукция, предназначенная для продажи;

41 «Товары» - товары, приобретенные организацией для продажи.

*Бухгалтерский учет запасов, не принадлежащих организации*, но по разным причинам находящихся у нее, ведется за балансом на следующих счетах:

002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» - учитываются запасы, по которым организация отказалась от оплаты; которые нельзя по условиям договора использовать до их полной оплаты и на др. законных основаниях;

003 «Материалы, принятые в переработку» - учитываются запасы, как правило, в организациях, занятых переработкой сырья, принятые на короткий период времени в переработку;

004 «Товары, принятые на комиссию» - учитываются запасы, принятые посреднической организацией для продажи на условиях торговой комиссии;

005 «Оборудование, принятое для монтажа» - учитывается оборудование, принятое строительной организацией от заказчика для монтажа.

## 2. Учет поступления материалов

*Поступление материалов осуществляется одним из следующих способов:*

- по договорам купли-продажи, договорам поставки, др. аналогичным договорам в соответствии с действующим законодательством;

- путем изготовления материалов силами организации;

- поступления в счет вклада в уставный капитал организации;

- получения организацией безвозмездно (включая договор дарения).

На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, поставки и др. аналогичным договорам, организация получает от поставщика (грузоотправителя) расчетные документы (платежные требования, платежные требования-поручения, счета, товарно-транспортные накладные и т.п.) и сопроводительные документы (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.)

Организация самостоятельно устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие материалы с учетом условий поставок, транспортировки, организационной структуры и функциональных обязанностей подразделений и должностных лиц.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов. Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя и главного бухгалтера, заверяется печатью организации. Доверенность в которой не указана дата ее совершения ничтожна.

Поступившие в организацию сопроводительные документы на поступившие грузы передаются соответствующему подразделению организации (отделу материально-технического снабжения, складу и т.п.) как основание для приемки и оприходования материалов.

*Материалы в организации должны быть своевременно оприходованы.*

При приемки материалы подвергаются тщательной проверке в отношении соответствия ассортименту, количеству и качеству, указанным в расчетных и сопроводительных документах.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляются соответствующими складами путем составления приходных ордеров (типовой межотраслевой формы № М-4), при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная) штампа, в оттиске которого содержатся реквизиты приходного ордера и присваивается очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордеру.

При перевозке грузов автотранспортом приемка поступающих материалов осуществляется на основе товарно-транспортной накладной, получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными).

При установлении несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика, а также когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (царапины, вмятины, бой, поломка, течь жидких материалов и т.д.), приемку осуществляет комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов (форма М-7).

В случае составления приемного акта приходный ордер не оформляется. Приемный акт о приемке служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и (или) транспортной организации.

*Недостачи и порча, выявленные при приемке поступивших в организацию материалов, учитываются в следующем порядке:*

а) сумма недостач и порчи в пределах норм естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих и (или) испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика.

Другие суммы, в том числе транспортные расходы и НДС, относящиеся к ним, не учитываются. Сумма недостач и порчи списывается: Дт 94 – Кт 60,76 Одновременно недостающие и (или) испорченные материалы списываются: Дт 10/ТЗР, 15, 16 – Кт 94.

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходуются по ценам возможной продажи. Одновременно на эту сумму уменьшается сумма потерь от порчи;

б) недостачи и порча материалов сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости.

*В фактическую себестоимость включаются:*

- стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без налога на добавленную стоимость). По подакцизным товарам в договорную (продажную) цену включаются акцизы.

- сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам. Эта доля определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости



материалов (по продажным ценам поставщика) по данной поставке (без налога на добавленную стоимость);

- сумма НДС, относящаяся к основной стоимости недостающих и испорченных материалов и к транспортным расходам, связанным с их приобретением.

При отсутствии оснований для предъявления претензии и (или) иска (например, в случаях стихийных бедствий), а также в случаях, когда иск покупателя к поставщику и (или) транспортной организации судом не удовлетворен (полностью или частично), такие суммы недостач и потерь от порчи оформляются записью: Дт 94 – Кт 76 с последующим отнесением в дебет счетов 91, 99.

### 3. Формирование фактической себестоимости материалов

МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактической себестоимостью МПЗ, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС.

*Фактическими затратами на приобретение МПЗ могут быть:*

- Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу).
- Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР).

*Транспортно-заготовительные расходы* – это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию.

*В состав ТЗР входят:*

расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие их оплате согласно договору сверх цены этих материалов;

наценки снабженческих организаций, комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим, посредническим организациям; таможенные платежи;

оплата за хранение, расходы по содержанию специальных складов, заготовительных пунктов;

расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;

расходы по таре;

стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли;

расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, вкл. расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников, занятых закупкой материалов и их доставкой; работников специальных заготовительных контор, складов и агентств в местах закупки материалов;

другие расходы.

Формирование фактической себестоимости материалов может осуществляться следующими способами:

- непосредственно на счете 10 «Материалы»;
- с использованием дополнительных счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

*ТЗР можно учитывать тремя способами:*

- Расходы относят на отдельный счет 15;

- Расходы относят на отдельный субсчет счета 10;

- ТЗР включаются в фактическую себестоимость материалов, т.е. эти затраты присоединятся к договорной цене, денежной оценке вклада в уставный капитал или рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов.

*Формирование фактической себестоимости материалов на счете 10*

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

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

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

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

Дт 19 – Кт 60 (76) – учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднической организации).

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

*Формирование фактической себестоимости материалов с применением счетов 15 и 16*

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

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

цена поставщика;

фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца;

фиксированная цена, утверждаемая на определенный период времени.

Любой выбранный метод должен быть закреплен в учетной политике предприятия. При поступлении материалов на склад они приходуются по учетной цене проводкой:

Дт 10 – Кт 15 – оприходованы материалы по учетным ценам.

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

Дт 15 – Кт 60 – отражена покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика;

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

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

Дт 19 – Кт 60 (76) – учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднической организации).

В конце отчетного месяца остаток по счету 15 списывается на счет 16, при этом в учете делают проводки:

Дт 15 – Кт 16 – списано превышение учетной цены МПЗ над их фактической себестоимостью (экономия);

Дт 16 – Кт 15 - списано превышение фактической себестоимости МПЗ над их учетной ценой (перерасход);

Сумма отклонений по счету 16 в конце месяца списывается пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство и делаются следующие проводки:

Дт 08 (строительство), 20, 23, 25, 26, 29, 44 – Кт 10 – списаны материалы в производство;

Дт 20, 23, 25, 26, 29, 44 – Кт 16 – сторно- списана сумма отклонений в стоимости материалов (экономии);

Дт 20, 23, 25, 26, 29, 44 – Кт 16 - списана сумма отклонений в стоимости материалов (перерасход) на затраты по производству продукции (работ, услуг).

#### 4. Учет материалов в пути и неотфактурованных поставок

**Материалами в пути** считаются поставки, по которым организация акцептовала (приняла к оплате) товарно-сопроводительные документы поставщика и право собственности на МПЗ перешло к покупателю (но на склад покупателя материалы еще не поступили).

К учету принимаются акцептованные документы независимо от оплаты банком. В журнале- ордере № 6 указанные документы регистрируются в графе «За не прибывший груз» и в графе «Акцепт».

По окончании месяца после строки «Итого поступило» фиксируется сумма стоимости материалов, оставшихся в пути на конец месяца, т.е. приходится по группе материалов условно, без записи на склад.

По мере поступления указанных ценностей, они приходятся складом, а бухгалтерия, получив приходные ордера, регистрирует их в журнале – ордере № 6 по строке незаконченных расчетов на начало месяца: номер приходных документов склада, учетная стоимость поступивших материалов, и на группу в сумме платежного документа. По окончании месяца при закрытии журнала – ордера № 6 после строки «Итого поступило» сумма документа будет сторнирована по группе материалов как отраженная дважды (в прошлом месяце – условно, текущем – фактически). По мере оплаты платежного документа расчеты с поставщиком по данной поставке будут окончены.

**Неотфактурованными поставками** считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

Излишки, выявленные при приемке грузов, также рассматриваются как неотфактурованные поставки.

К **неотфактурованным поставкам** не относятся поступившие, но неоплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы. Такие материальные запасы принимаются и приходятся организацией в общеустановленном порядке с отнесением задолженности по их оплате на счета расчетов.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов (форма М-7). Акт о приемке материалов составляется не менее чем в двух экземплярах. Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта. Второй экземпляр акта направляется поставщику в качестве извещения об неотфактурованной поставке.

Неотфактурованные поставки приходятся по счетам учета материальных запасов (в зависимости от назначения принимаемых материальных запасов). Дт 10,15 – Кт 60. При этом материальные запасы приходятся и учитываются в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете по принятым в организации учетным ценам.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Если расчетные документы поступили от поставщика в этом месяце, или следующем, но до составления бухгалтерских регистров (оборотной-сальдовая ведомость), то полученные ценности учитываются в местах хранения либо по договорной, либо по учетной цене.

#### 5. Учет НДС по приобретенным материалам

НДС, начисленный при приобретении материалов, учитывается на сч. 19 одновременно с оприходованием поступивших материалов:

Дт 10 – Кт 60,76 – оприходованы материалы, поступившие от поставщика;

Дт 19 – Кт 60 – выделен НДС по приобретенным материалам.

В большинстве случаев фирма может принять к вычету НДС, который предъявили ей поставщики материалов. Для этого фирма должна выполнить определенные условия (ст. 172 НК РФ):

1. Купленные материалы должны быть приобретены для ведения производственной деятельности или других операций, облагаемых НДС, либо для перепродажи. Купленные материалы должны быть оприходованы на баланс фирмы.
2. У фирмы есть документы, подтверждающие право на вычет. В большинстве случаев это счет-фактура, полученная от поставщика. При этом НДС должен быть выделен отдельной строкой в других первичных учетных документах (накладных, актах выполненных работ).
3. По материалам, ввезенным в Россию, НДС уплачен на таможне.

Для организаций, приобретающих ценности за иностранную валюту, сумма вычета определяется как рублевый эквивалент по курсу Центробанка, действующему на дату принятия на учет товаров, материалов, имущественных прав.

Списание НДС со сч. 19 производится проводкой: Дт 68 – Кт 19.

Кроме того, ст. 170 НК РФ предусматривает 4 случая, когда НДС, предъявленный поставщиками, к вычету не принимают, а включают в себестоимость этих товаров, материалов:

Приобретенные МПЗ будут использоваться при производстве или реализации товаров, освобожденных от НДС. При этом, если купленные материалы будут частично использоваться в операциях, освобожденных от налогообложения, а частично облагаемых НДС, то следует вести раздельный учет входного налога.

Фирма, которая приобрела МПЗ, не является плательщиком НДС или использует свое право на освобождение от налога (ст. 145 НК РФ):

- перешедшие на упрощенную систему налогообложения;
- уплачивающие единый налог на вмененный доход;
- уплачивающие единый сельскохозяйственный налог;

3. МПЗ специально приобретены для операций, которые по НК РФ не облагают НДС, это:

передача имущества в качестве вклада в уставный капитал другой организации, а также вклада по договору совместной деятельности;

безвозмездная передача имущества органам государственной власти и местного самоуправления;

передача имущества некоммерческим организациям на ведение ими уставной деятельности, не связанной с предпринимательством

4. Купленные МПЗ используются для операций, местом реализации которых не является территория РФ.

При выпуске продукции, часть которой облагается, а часть не облагается налогом, организация должна обеспечить расчет соответствующей доли входного НДС, подлежащего отнесению на себестоимость соответствующих видов продукции. Входной НДС, относящийся к облагаемой продукции, принимают к вычету, а относящейся к необлагаемой продукции пропорционально списывают на увеличение стоимости купленных МПЗ. (пропорционально к общему объему приобретенных МПЗ в целом по организации).

## 6. Отпуск материалов в производство

*Под отпуском материалов в производство* понимается их выдача со склада непосредственно для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также отпуск материалов для управленческих нужд.

Отпуск материалов на склады подразделений организации и на площадки строительства рассматривается как *внутренне перемещение*.

Отпуск материалов должен производиться только лицам, которым предоставлено право получать их со складов.

Список таких лиц, а также порядок отпуска материалов участкам, бригадам, на рабочие места устанавливается руководителем организации, должен быть согласован с главным бухгалтером.

Стоимость материалов, отпускаемых со складов организации в подразделения и из подразделений на участки, в бригады, рабочие места, в аналитическом учете, как правило, определяется по учетным ценам.

Как и любая другая операция с материалами, отпуск должен быть оформлен соответствующими первичными учетными документами - лимитно-заборной картой (форма N М-8), требованием-накладной (форма N М-11). Лимитно-заборные карты предназначены для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции (выполнения работ и услуг), а также для контроля за соблюдением лимитов. Они выписываются обычно на один месяц. Чаще всего передачу материалов со склада в производственное подразделение оформляют требованием-накладной.

В конце месяца (квартала) лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию организации.

Альтернатива - оформление отпуска материалов путем записи непосредственно в карточках учета материалов (форма N М-17). Расходные документы в этом случае не оформляются, а карточка является регистром аналитического учета и одновременно выполняет функции первичного учетного документа. Руководителю организации необходимо установить перечень материалов, которые можно отпускать таким способом.

Организация может применять самостоятельно разработанные с учетом требований ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" формы первичных учетных документов по движению МПЗ. Чаще всего это акт на списание материалов в производство, акт расхода, форма, периодичность и порядок составления которых закрепляются в приказе об учетной политике.

Списание материалов с подотчета соответствующего подразделения организации и отнесение их стоимости на затраты производства производятся на основании выше указанных актов.

Лимиты отпуска материалов на производство устанавливаются отделом снабжения или другими подразделениями по согласованию с руководителем организации на основании разработанных норм расхода с учетом остатков (переходящих запасов) материалов на начало и конец планируемого периода.

В случае отпуска материалов сверх лимита в первичных документах (лимитно-заборная, карта) проставляется штамп «Сверх лимита». Отпуск материалов сверх лимита производится только по решению руководителя с указанием на первичных документах причины.

Каждое подразделение организации должно ежемесячно составлять отчеты о наличии и движении материальных ценностей и передавать их вместе с другими документами по учету затрат в бухгалтерию.

*Для списания материалов на затраты* организация должна определиться с *методом оценки*. Нормативные правовые акты (п. 16 ПБУ 5/01, п. 73 Методических указаний) с 2008 года предлагают три способа:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО);

Для каждой группы (вида) МПЗ может быть выбран свой способ оценки. Отдавая предпочтение одному из способов, нужно помнить, что он должен быть прописан в учетной политике для бухгалтерского учета и применяться в течение одного отчетного года (п. 21 ПБУ 5/01).

Метод	Определение	Плюсы	Минусы
По стоимости каждой единицы	1) включая все расходы, связанные с приобретением запаса; 2) включая только стоимость запаса по договорной цене.	Дает точные сведения о себестоимости товаров Удобен для оценки дорогостоящих и уникальных товаров	Трудоемок при большом ассортименте и объеме продаж
По средней стоимости	Определяется по каждой группе запасов как частное от деления общей себестоимости группы запасов на их количество, складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и поступившим запасам в этом месяце.	Упрощает учет при значительном ассортименте и больших объемах продаж Стабилизирует себестоимость и прибыль при непредсказуемых закупочных ценах Позволяет сблизить учеты, получая одинаково усредненные налоговые и финансовые показатели	Искажает реальные данные о себестоимости товаров
ФИФО (первых по времени приобретения)	Оценка запасов основана на допущении, что запасы первыми поступающими в производство (продажу) должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца.	Пригоден для управленческих целей Экономит налоги при снижающихся закупочных ценах Завышает финансовые показатели при по-вышающихся закупочных ценах	Увеличивает налоги при растущих закупочных ценах Занижает финансовые показатели при падающих закупочных ценах

По мере отпуска материалов со складов подразделения на участки, бригады, рабочие места они списываются: Дт 20, 23 – Кт 10

Стоимость материалов, отпущенных для управленческих нужд: Дт 25, 26 – Кт 10.

Стоимость материалов, отпущенных в производство, но относящихся к будущим периодам (подготовительные работы в сезонных работах, освоение новых производств, агрегатов, на освоение новых видов продукции и новых технологий): Дт 97 – Кт 10.

Стоимость материалов, израсходованных в связи со сбытом и продажей продукции (работ, услуг): Дт 44 – Кт 10.

При организации учета МПЗ по фактической себестоимости приобретения, при наличии транспортно-заготовительных расходов учитываемых отдельно от стоимости материалов, их долю, списывают одновременно с партией материала, направленной на производственные цели, которую можно определить исходя из процентного отношения, определяемого по формуле (в %):

Сумма остатка ТЗР на начало месяца + сумма ТЗР за текущий месяц

Сумма остатка материалов на начало месяца + стоимость поступивших материалов в текущем месяце по учетным ценам

И одновременно делают проводку: Дт 20, 23, 25, 26, 28, 29 – Кт 10.

При организации учета МПЗ по учетным ценам по окончании месяца определяется разница между фактической себестоимостью израсходованных материалов и их стоимостью по учетным ценам.

Выявленная разница списывается на те же счета, на которые были списаны материалы по учетным ценам: Дт 20, 23, 25, 26, 28, 29 – Кт 16.

При этом превышение фактической себестоимости на учетной ценой отражается обычной записью, а превышение стоимости материалов по учетным ценам над фактической себестоимостью отражается сторнировочной записью (красным цветом).

## ТЕМА 11. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ИСТОЧНИКОВ ИХ ФИНАНСИРОВАНИЯ

### 1. Состав долгосрочных инвестиций, источники их финансирования

Под *долгосрочными инвестициями* понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий.

Долгосрочные инвестиции связаны с:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения (в дальнейшем - строительство) действующих предприятий и объектов непроектируемой сферы. Указанные работы (кроме нового строительства) приводят к изменению сущности объектов, на которых они осуществляются, а затраты, производимые при этом, не являются издержками отчетного периода по их содержанию;

- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;

- приобретением земельных участков и объектов природопользования;

- приобретением и созданием активов нематериального характера.

До начала любого инвестиционного проекта необходимо определить источники его финансирования. Источниками финансирования долгосрочных инвестиций могут быть как собственные, так и привлеченные средства организации.

*К собственным средствам организации относятся:*

- прибыль, оставшаяся в распоряжении организации после уплаты всех налогов и обязательных платежей;
- амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам;
- бюджетные средства, предоставленные различными уровнями государственной власти на безвозвратной основе;
- страховые возмещения, полученные на покрытие потерь и убытков от страховых случаев.

Действующей методологией бухгалтерского учета не предусмотрено ведение синтетического учета использования чистой прибыли организации в качестве источника долгосрочных инвестиций. Но организация может самостоятельно вести аналитический учет и контроль за использованием прибыли на эти цели. Для этого необходимо к синтетическому счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» открыть

отдельные субсчета: «Прибыль в обращении» и «Прибыль использованная». При использовании прибыли как источника долгосрочных инвестиций на этих счетах может быть сделана запись:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Прибыль в обращении» К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Прибыль использованная».

Амортизационные отчисления включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) и поэтому являются частью выручки от продажи конечной продукции. Выручка же в виде денежных средств поступает либо в кассу организации, либо на ее счета в учреждениях банков. Эти денежные средства могут использоваться для финансирования капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы. В системном бухгалтерском учете не предусмотрено записей об использовании амортизации как источника финансирования долгосрочных вложений. Но при анализе достаточности средств для планируемых инвестиций необходимо сопоставить те суммы, которые требуются, с остатками на счетах 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Если же для финансирования долгосрочных инвестиций используются бюджетные средства на безвозвратной основе, учет их движения ведется на счете 86 «Целевое финансирование». Средства целевого финансирования, полученные в качестве источника долгосрочных инвестиций, отражаются:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - К-т 86 «Целевое финансирование».

Получение бюджетных средств на безвозвратной основе отражается:

Д-т 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках» К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Списываются бюджетные средства со счета 86 «Целевое финансирование» систематически. При использовании указанных средств на бухгалтерских счетах делаются записи: Д-т 86 «Целевое финансирование» К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

При нецелевом использовании полученных средств организация обязана их возвратить.

Но кроме собственных источников финансирования долгосрочных инвестиций есть и привлеченные. К *привлеченным источникам финансирования* можно отнести:

кредиты банков; займы юридических и физических лиц; бюджетные средства, предоставленные на возвратной основе; средства, полученные от других организаций в порядке долевого участия в строительстве объектов.

Кредиты и займы, привлеченные инвестором в качестве источника финансирования долгосрочных инвестиций в форме капитальных вложений, отражаются на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Проценты, уплаченные кредитным организациям и другим юридическим и физическим лицам за полученные кредиты и займы, органам казначейства по полученным бюджетным кредитам, включаются в фактическую стоимость объектов долгосрочных инвестиций, под которые они были получены, до момента их ввода в эксплуатацию. После их ввода в эксплуатацию проценты оплачивают за счет операционных расходов организации.

Средства, полученные от других организаций в порядке их долевого участия в долгосрочных инвестициях, учитываются или на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», или на счете 86 «Целевое финансирование». После завершения инвестиций обязательства перед соответствующими дольщиками погашаются путем перечисления их доли: Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 86 «Целевое финансирование» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы».



Строительно-монтажные работы финансируются через подрядчика или непосредственно через затраты организации-застройщика, в зависимости от способа строительства (подрядного или хозяйственного).

## 2. Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций в форме капитальных вложений

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете "Капитальные вложения". На этом счете отражаются инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах соответствующего наименования: "Строительство объектов основных средств", "Приобретение отдельных объектов основных средств", "Приобретение земельных участков", "Приобретение объектов природопользования" и "Приобретение нематериальных активов", независимо от источников их финансирования.

До окончания работ по строительству объектов затраты по их возведению, учтенные на счете "Капитальные вложения", составляют незавершенное строительство. В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией. Учет рекомендуется вести по следующей структуре расходов:

- на строительные работы;
- на работы по монтажу оборудования;
- на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- на прочие капитальные затраты;
- на затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.

В бухгалтерском учете оценка активов начинается с их классификации. Для целей финансовой отчетности активы подразделяются на внеоборотные, оборотные или текущие.

К внеоборотным активам относят: нематериальные активы, основные средства, капитальные вложения, стоимость оборудования, требующего монтажа, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения.

Вложения во внеоборотные активы представляют собой долгосрочные инвестиции.

*Долгосрочные инвестиции* – это затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи.

К *капитальным вложениям* относятся затраты, связанные с поступлением активов, в последующем принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и нематериальных активов.

*В бухгалтерском учете и отчетности капитальные вложения отражают по:*

- технологической структуре капитальных затрат;
- направлениям воспроизводства основных средства и нематериальных активов;
- назначению приобретаемых или создаваемых объектов, инвестированию средств;
- способу производства строительно-монтажных работ;
- источникам финансирования капитальных затрат.

При организации бухгалтерского учета деятельности организаций, связанной с капитальными вложениями в создание нового имущества для предпринимательской или иной деятельности, следует руководствоваться:

Федеральным законом "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений"

ПБУ 2/08 «Учет договоров (контрактов) строительного подряда».

*Состав капитальных вложений* формируется как совокупность капитальных затрат на:

- проектно-изыскательные работы и техническую документацию;
- строительные работы;
- реконструкцию, модернизацию и другие улучшения основных средств;
- буровые работы;
- монтажные работы;
- приобретение отдельных долгосрочных объектов (основных средств и нематериальных активов);
- формирование основного стада;
- приобретение земельных участков;
- приобретение объектов природопользования;
- приобретение внеоборотных активов по договору дарения и другим безвозмездным основаниям;
- получение внеоборотных активов в качестве вклада в уставный капитал.

*Капитальные вложения по своей технологической структуре* слагаются из стоимости следующих видов работ и затрат:

- строительных работ;
- работ по монтажу оборудования;
- оборудования (требующего и не требующего монтажа), предусмотренного в сметах на строительство;
- инструмента и инвентаря, включаемых в сметы на строительство;
- машин и оборудования, не входящих в сметы на строительство;
- прочих капитальных работ и затрат.

Перечень строительных работ и их состав регламентируются строительными нормами и нормативами.

К *строительным работам* относят: работы по возведению, расширению и реконструкции зданий и сооружений, по монтажу их строительных конструкций; электромонтажные, сантехнические и отделочные работы; по устройству оснований, фундаментов, опорных конструкций под оборудование.

К *монтажным работам* относят: работы по сборке и установке на фундамент технологического, подъемно-транспортного, энергетического и прочего оборудования, эксплуатация которого возможна после выполнения данного вида работ.

*Затраты по приобретению* оборудования, инструмента, инвентаря включают в себя фактическую стоимость приобретенного технологического, энергетического и др. оборудования, транспортных средств, технологически связанных с торговым и производственным процессом.

К *прочим капитальным работам и услугам* относят проектно-изыскательские работы, затраты на технический надзор за ходом выполнения работ, другие работы и затраты, предусмотренные сметой на строительство.

#### *Классификация капитальных вложений:*

1. По назначению приобретаемых объектов капитальные вложения подразделяют на затраты по строительству и приобретению объектов производственного назначения и приобретению объектов непромышленной сферы (основные средства, эксплуатируемые в учреждениях социального обеспечения, культуры и спорта).

2. По отраслям инвестирования различают капитальные вложения в промышленность, сельское хозяйство, торговлю, общественное питание и другие отрасли.

3. По способам производства строительно-монтажных работ капитальные вложения делят на выполняемые подрядным, хозяйственным и комбинированным способами, а также осуществление строительных работ девлоперами.

4. По источникам финансирования выделяют капитальные вложения осуществляемые за счет собственных средств и приравненных к ним средств, капитальные вложения, осуществляемые за счет заемных средств.

К *собственным средствам* относятся:

амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств;

часть чистой прибыли;

суммы страховых возмещений, получаемые организациями в покрытие убытков и потерь от страховых случаев, связанных с внеоборотными активами;

бюджетные ассигнования, получаемые на безвозвратной основе;

средства дольщиков, получаемые на безвозвратной основе (приравниваются к собственным средствам);

К *заемным средствам* относятся:

кредиты банков;

займы, полученные от юридических и физических лиц;

средства долевого участия при долевом капитальном строительстве.

Возврат привлеченных средств производится за счет собственных и приравненных к ним средств организации в установленные договорами сроки.

*Целями учета вложений во внеоборотные активы являются:*

- 1) Своевременное и полное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и объектам;
- 2) Обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- 3) Правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, объектов природопользования и НМА.
- 4) Осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций, капитальных вложений ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;
- по приобретаемым отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

## 2. Учет затрат на капитальное строительство. Способы производства организацией строительных работ

Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляется застройщиками.

Под *застройщиками* понимаются предприятия, специализирующиеся на выполнении указанных функций, в частности предприятия по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся предприятий, а также действующие предприятия, осуществляющие капитальное строительство.

Расходы по содержанию застройщиков производятся за счет средств, предназначенных на финансирование капитального строительства, и включаются в инвентарную стоимость вводимых в эксплуатацию объектов.

По способу производства строительных работ выделяют: подрядный способ, хозяйственный способ, осуществление строительных работ девлопером.

*При подрядном способе* строительно-монтажные работы выполняют специализированные подрядные строительно-монтажные организации.

Генподрядные организации осуществляют общестроительные работы, отвечают перед заказчиками за ход строительства и ввод объекта в действие.

Субподрядные организации выполняют отдельные и специализированные виды строительно-монтажных работ для генподрядчика.

Взаимоотношения между заказчиками и генподрядчиками регулируются на основе генеральных договоров, а взаимоотношения генподрядных организаций с субподрядными – на основе договоров субподряда.

*При хозяйственном способе* строительно-монтажные работы производятся собственными силами организации.

*При осуществление строительных работ девлопером*, девлопер выполняет функции заказчика, застройщика, финансовой компании и несет обязательства перед клиентами, сдавая им продукцию «под ключ» с учетом индивидуальных требований. Затраты при этом учитываются по каждому объекту нарастающим итогом.

*Следует различать три основных способа организации бухгалтерского учета капитальных вложений.*

Заказчик осуществляет строительство и приобретение ОС для применения в собственном хозяйстве подрядным и хозяйственным способом. Для учета затрат используется счет 08. После ввода объектов ОС в эксплуатацию производится запись: Дт 01- Кт 08.

При создании ОС в организации *хозяйственным способом* они приходятся на баланс по фактическим затратам на их изготовление, включающим в себя не только прямые, но и косвенные расходы (напр. общехозяйственные расходы).

При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика.

*Выделяют следующие основные принципы учета затрат на строительное производство при хозяйственном способе:*

1) объектом учета считается отдельно стоящее здание или сооружение, на строительство (расширение или реконструкцию) которого составлена отдельная смета;

2) строительная продукция закреплена территориально, имеет более крупные размеры и продолжительные сроки строительства и эксплуатации по сравнению с промышленной продукцией;

3) большинство материальных ценностей является материалами открытого хранения, хранящиеся на строительных площадках и отпускаемые на рабочие места на протяжении отчетного периода без счета, взвешивания и обмера;

4) дополнительная заработная плата учитывается в составе накладных расходов.

Прямые затраты строительного производства учитываются на счете 08 в разрезе калькуляционных объектов, видов работ, затрат и статей расходов от начала строительства до момента сдачи объекта в эксплуатацию

Основанием для выполнения записей в бухгалтерских регистрах являются следующие документы:

акт, подтверждающий создание ОС в организации;

акт приемки ОС, подтверждающий их оприходование в самой организации;

документы, подтверждающие размер затрат, произведенных при создании

ОС.

На счетах бухгалтерского учета выполняются следующие записи:

Дт 08 – Кт 02, 10, 70, 69 и др. – отражены капитальные вложения в строительство, изготовление ОС, осуществляемое хозяйственным способом.

Дт 01 – Кт 08 – оприходованы ОС.

В соответствии со ст. 146 НК РФ необходимо начислить НДС на стоимость строительно-монтажных работ для собственного потребления. Согласно разъяснениям

Минфина НДС по строительно-монтажным работам для собственных нужд, если весь объем этих работ выполняли подрядные организации не нужно.

Налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная их ходя всех фактически произведенных расходов налогоплательщика, т.е. НДС начисляется на сумму, отраженную на счете 08 в конце истекшего налогового периода.

Типовые проводки при отражении строительства хозяйственным способом:

Дт 60 – Кт 51 – оплачены поставщику строительные материалы;

Дт 10 – Кт 60 – приняты к учету строительные материалы;

Дт 19 – Кт 68 – отражен НДС по приобретенным материалам;

Дт 08 – Кт 10, 70, 68, 69, 02 – отражены затраты на строительство здания; отражены затраты на выполнение СМР собственными силами предприятия;

Дт 19 – Кт 68 – начислен НДС на объем СМР, выполненных собственными силами.

2. Заказчик осуществляет строительство и приобретение основных средств для сдачи в аренду, лизинг, прокат подрядным и хозяйственным способом. Для учета затрат используется счет 08 с субсчетами: 08.8 «Капитальные вложения, произведенные подрядным способом», 08.9 «Капитальные вложения, произведенные хозяйственным способом». Ввод объектов в эксплуатацию отражается проводкой: Дт 03 – Кт 08.

3. Застройщик-девелопер (организация, сдающая заказчикам объекты «под ключ») выступает посредником между подрядчиком и заказчиками при строительстве квартир, офисных помещений, гаражей и т.д. Он заключает общий договор с подрядчиком и индивидуальные договоры с заказчиками.

До окончания работ по строительству объектов затраты по их возведению, учтенные на счете 08, составляют незавершенное строительство.

*При подрядном способе* производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на счете 08 по договорной стоимости согласно оплаченным и принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При выявлении завышения стоимости СМР по счетам подрядных организаций заказчик уменьшает сумму завышения на принятые от них затраты с соответствующим возмещением.

*При хозяйственном способе* производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете 08, но с отражением фактически произведенных застройщиком затрат.

Подрядчик обязан осуществлять строительство и связанные с ним работы в соответствии с технической документацией и сметой. Он принимает на себя обязанность обеспечить эксплуатацию объекта после принятия его заказчиком. Для выполнения специализированных работ подрядчик заключает договора с субподрядчиками.

Заказчик обязан обеспечить приемку объекта или, если это предусмотрено договором, отдельных этапов выполненных работ.

Выполненные подрядчиком работы заказчик оплачивает в размере, предусмотренном сметой, в сроки и в порядке, которые установлены законодательно или договором.

Сдача работ подрядчиком и приемка заказчиком оформляются актом, который подписывают обе стороны. (При отказе одной из сторон от подписания акта в нем делается отметка об этом и акт подписывается другой стороной. Односторонний акт может быть признан судом недействительным лишь в случае, если мотивы отказа от подписания акта признаны им обоснованными)

Если заказчик приобретает оборудование самостоятельно, передача его подрядчику для монтажа оформляется актом приемки-передачи оборудования в монтаж. Заказчик учитывает такое оборудование на активном, инвентарном счете

## 07 «Оборудование к установке»

Дебет	Кредит
С-до: Фактическая себестоимость оборудования к установке, находящегося в запасе	
Оборот: Фактическая себестоимость оборудования, приобретенного в отчетном периоде	Оборот: Фактическая себестоимость оборудования, переданного в монтаж лил реализованного

Корреспонденция по учету строительства подрядным способом:

Содержание операции	Дебет	Кредит
Перечислен аванс подрядчику	60/авансы	51
Акцептован счет поставщика оборудования, требующего монтажа	07	60
НДС	19	60
Подотчетным лицом оплачена доставка оборудования	07	71
Оборудование передано в монтаж	08	07
Оплачено поставщику оборудование	60	50,51,55-1
Принят к зачету НДС, уплаченный поставщику оборудования	68	19
Акцептован счет подрядчика за выполненные строительно-монтажные работы	08	60
НДС	19	60
Зачтен аванс, уплаченный подрядчику	60	60/авансы
Объект принят в эксплуатацию по акту	01	08
Произведен окончательный расчет с подрядчиком	60	51
Начислен НДС на законченные строительно-монтажные работы	19	68
Зачтен НДС по строительно-монтажным работам (по результатам камеральной проверки)	68	19

Аналитический учет источников финансирования капитальных вложений необходимо организовать самостоятельно, с учетом требований управления и контроля. Его данные должны обеспечить информацией о структуре источников финансирования (образованные, использованные и остаток) в разрезе производственной и непроизводственной сфер.

## ТЕМА 12. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ И РАСХОДОВ ПО ОБСЛУЖИВАНИЮ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЯ

### 1. Затраты на производство, их состав и классификация

Потребленная в процессе производства часть материальных, трудовых, финансовых ресурсов организации за определенный период времени представляет собой затраты на производство, или *издержки производства* по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг.

*Организация учета затрат на производство основана на ряде принципов, следование которым обеспечит достоверное формирование фактической себестоимости продукции:*

1. Неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года.

2. Формирование затрат предприятия на основании условий договоров, заключенных в письменном виде.
3. Полнота отражения в учете всех хозяйственных операций и документальное подтверждение произведенных расходов надлежаще оформленными первичными документами.
4. Правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам.
5. Разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений.
6. Возможность подтвердить произведенную направленность затрат.
7. Произведенные затраты предприятия должны относиться к деятельности самого предприятия.
8. Затраты произведенные предприятием в иностранной валюте и подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг), отражаются в валюте, действующей на территории РФ, в суммах, определяемых путем пересчета по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операций.
9. Перечень затрат, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг) и относимых на ее себестоимость, ограничивается положением действующих нормативных актов.
10. Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции с учетом характера и структуры производства.

Классификация затрат на производство:

1. По месту возникновения затрат (производствам, цехам, участкам и т.д.) и по характеру производства (основное, вспомогательные).

*Основное производство* – то, в котором осуществляется процесс производства продукции, предназначенной для реализации.

Под *вспомогательными производствами* понимают производства, которые не связаны непосредственно с производством основной продукции, а обслуживают его.

2. По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции. Затраты предприятия на производство складываются из следующих элементов:

материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);  
 затраты на оплату труда;  
 отчисления на социальные нужды;  
 амортизация основных фондов;  
 прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и т.д.)

Группировка по *статьям калькуляции* включает в себя:

Сырье и материалы;  
 Возвратные отходы (вычитаются);  
 Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий;  
 Топливо и энергия на технологические цели;  
 Заработная плата производственных рабочих;  
 Отчисления на социальные нужды;  
 Расходы на подготовку и освоение производства;  
 Общепроизводственные расходы;  
 Общехозяйственные расходы;  
 Потери от брака;

Прочие производственные расходы;  
Коммерческие расходы.

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость, а итог всех 12 статей – полную производственную себестоимость продукции.

3. По способу включения в себестоимость тех или иных видов продукции (работ, услуг) затраты подразделяются на прямые и косвенные.

*Прямые затраты* – те, которые на основе первичных документов можно отнести к затратам определенного вида продукции (работ, услуг), например материалы.

*Косвенные* – затраты, которые одновременно относятся ко всем видам продукции, работ, услуг (например затраты на освещение, отопление и т.д.). Они включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по окончании месяца путем распределения.

4. По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.

*Основными* называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы и другие расходы, за исключением общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

*Накладные* расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

5. По составу затраты делятся на одноэлементные и комплексные.

*Одноэлементными* называются затраты, состоящие из одного элемента, - заработная плата, амортизация и др.

*Комплексными* называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация и др. одноэлементные расходы.

6. По отношению к объему производства затраты делятся на переменные и условно-постоянные.

К *переменным* относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции (например зар. плата производственных рабочих).

Размер *условно-постоянных* расходов почти не зависит от изменения объема производства продукции (общехозяйственные и общепроизводственные расходы).

7. По периодичности возникновения затраты делятся на текущие и единовременные.

К *текущим* расходам относятся расходы, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов, а к *единовременным (однократным)* – расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции и др.

8. По участию в процессе производства выделяют производственные и коммерческие затраты.

К *производственным* относят все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость.

*Внепроизводственные (коммерческие)* расходы связаны с реализацией продукции покупателям.

Коммерческие и производственные затраты образуют полную себестоимость товарной продукции.

9. По эффективности затраты делят на производительные и непроизводительные.

*Производительными* считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

*Непроизводительные* расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.)



10. По отражению в бизнес-плане издержки делятся на планируемые и непланируемые.

*Планируемыми (сметными)* являются производительные издержки для соответствующих бизнес-плану условий производства. В начале составляется смета расходов, а затем рассчитывается плановая (сметная) себестоимость продукции.

К *непланируемым* издержкам производства относятся расходы, которые отражаются только в фактической себестоимости продукции и на соответствующих счетах бухгалтерского учета (например, ряд выплат работникам, расходы на гарантийное обслуживание и др.)

11. По возможности нормирования издержки делят на нормируемые и ненормируемые.

*Нормируемые и ненормируемые издержки производства* – это расходы, которые соответственно охвачены или не охвачены системой нормирования, включены либо не включены в нормативную базу организации.

## 2. Правила формирования себестоимости продукции

Учет затрат на производство является первым этапом процесса калькулирования себестоимости продукции.

*Себестоимость продукции* – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

Различие понятий издержек производства и себестоимости продукции связано с тем, что время осуществления издержек производства не совпадает со временем выпуска продукции. Издержки производства выражают первичное потребление производственных ресурсов, связанных с использованием рабочей силы, средств труда, предметов труда. Себестоимость продукции отражает конечный результат производственного процесса и включает все затраты, относящиеся к выпущенной продукции.

*В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, выделяются следующие ее виды:*

*цеховая*, включающая прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции;

*производственная*, состоящая из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;

*полная себестоимость* – производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов; характеризует общие затраты предприятия, связанные с производством и реализацией.

Различают *индивидуальную себестоимость* – свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции и *среднеотраслевую* – характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия (рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных себестоимостей предприятий отрасли).

Выделяют плановую и фактическую себестоимость. В расчеты *плановой себестоимости* включаются максимально допустимые затраты предприятия на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период. *Фактическая себестоимость* характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию.

*Калькулирование* определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг).

*Процесс калькулирования предполагает:*

1) разграничение затрат на производство между законченной и незаконченной продукцией, оценку затрат на незавершенное производство;

2) исчисление затрат на забракованную продукцию;

- 3) оценку отходов производства и побочной продукции;
- 4) исчисление суммы затрат (по каждой статье), относящихся к готовым изделиям, по каждому носителю затрат;
- 5) отнесение (распределение, суммирование) затрат, собранных на носителе, на объект калькулирования;
- 6) исчисление себестоимости калькуляционной единицы продукции.

Разработка алгоритма калькулирования, таким образом, включает в себя методическую проработку представленных пунктов с учетом адекватной оценки особенностей хозяйственной деятельности предприятия.

### 3. Учет прямых и косвенных затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг)

Состав затрат на производство формируют *прямые расходы*, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также *расходы вспомогательных производств, косвенные расходы*, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и *потери от брака*.

Все затраты на производство в конечном итоге включаются в себестоимость отдельных видов продукции, работ и услуг или групп однородной продукции.

Под *прямыми затратами* понимают расходы, связанные с производством отдельных видов продукции, работ, услуг (на сырье, основные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, основную заработную плату производственных рабочих и др.), которые могут быть непосредственно включены в их себестоимость.

Под *косвенными затратами* понимают расходы, связанные с производством нескольких видов продукции (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые, общезаводские и др.), включаемые в их себестоимость с помощью специальных методов, определяемых исходя из отраслевых и технологических особенностей.

В группировке затрат на производство по статьям прямые расходы, как правило, формируют самостоятельные статьи по соответствующим элементам, а косвенные образуют комплексные статьи (состоят из затрат, включающих несколько элементов), различающиеся по их функциональной роли в производственном процессе.

Расходы фирмы, связанные с производством конкретных видов продукции (выполнением работ, оказанием услуг), учитывают на счете 20 "Основное производство".

К косвенным расходам относят заработную плату административного персонала, общепроизводственные, общехозяйственные расходы.

Косвенные производственные расходы не могут быть прямо отнесены на себестоимость конкретных видов продукции (работ, услуг). Косвенные расходы распределяют между изделиями пропорционально той или иной выбранной базе.

Косвенные расходы учитывают на счетах 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы".

#### 3.1 Учет прямых расходов

*Прямыми расходами, как правило, являются следующие статьи калькуляции:*  
сырье и материалы;  
возвратные отходы (вычитаются);  
покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;  
топливо и энергия на технологические цели;  
заработная плата;  
отчисления на социальные нужды;  
потери от брака.

Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства.

По истечении месяца цехи составляют отчеты о расходе сырья и материалов, где указывают нормативный и фактический расходы материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости (машинограммы) распределения израсходованных сырья и материалов, где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов. Израсходованные сырье и материалы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 97 с кредита счета 10 "Материалы".

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости *возвратных отходов*, под которыми понимают остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе превращения исходного сырья в готовую продукцию, утратившие полностью или частично первоначальные свойства и потерявшие возможность использования по прямому назначению. Принятые на учет возвратные отходы отражаются по дебету счета 10 с кредита счетов 20, 23, 29.

По статье "*Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций*" отражают затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, используемые данной организацией для производства готовой продукции. В эту же статью включаются затраты на оплату услуг производственного характера и оказываемых сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных изделий.

По статье "*Топливо и энергия на технологические цели*" отражают стоимость израсходованного топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции. Стоимость топлива и энергетических расходов между отдельными видами продукции распределяют в ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств. При этом энергетические расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм их расхода и действующих цен. Исползованные на технологические цели топливо и энергию относят в дебет счетов 20, 23, 29 с кредита счетов 10, 23 и 60.

По статье "*Заработная плата производственных рабочих*" планируют и учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции. Для отнесения суммы заработной платы и отчислений органам социального страхования на объекты калькуляции составляют разработочную таблицу (машинограмму) распределения заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и расчетно-платежных ведомостей.

Отчисления на социальные нужды распределяются между объектами учета затрат и калькулирования пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

Статья "*Потери от брака*" имеется, как правило, только в отчетных калькуляциях. Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном счете 28 "Брак в производстве". По дебету этого счета отражают затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.), а

также себестоимость окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства).

Потери от брака списывают с кредита счета 28 "Брак в производстве" в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь в дебет различных счетов, таких как:

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - если брак произошел по вине рабочих;

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 2 "Расчеты по претензиям", - если брак произошел по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов;

10 "Материалы" - на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования;

соответствующего счета производства - если невозмещенные потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции.

### 3.2 Учет и распределение косвенных расходов

*Косвенными* считают расходы, связанные с производством нескольких видов продукции (работ, услуг). К косвенным относят расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, а также расходы обслуживающих и вспомогательных производств, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Общепроизводственные расходы учитывают на счете 25 "Общепроизводственные расходы". К этому счету целесообразно открыть два субсчета:

25-1 "Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования";

25-2 "Расходы по обслуживанию, организации, управлению цехом".

На первом субсчете учитывают расходы на содержание и эксплуатацию оборудования: амортизацию оборудования и транспортных средств; оплату труда рабочих, обслуживающих оборудование; расходы на ремонт оборудования и др. На втором субсчете отражают оплату труда аппарата управления, ЕСН с данной оплатой труда, амортизацию здания, цеха, сооружений и инвентаря, расходы на текущий ремонт зданий и сооружений и другие расходы.

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности в ведомости учета затрат цехов, а при использовании ЭВМ - в соответствующей машинограмме.

По истечении месяца собранные в ведомости N 12 расходы списывают в дебет счетов 20 "Основное производство", 28 "Брак в производстве" и других счетов (29, 76, 79, 97, 99).

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 "Общехозяйственные расходы". Их аналитический учет ведут по отдельным статьям, сгруппированным в четыре раздела (А, Б, В, Г):

*А. Расходы на управление организацией:*

"Заработная плата аппарата управления организацией";

"Командировки и перемещения";

"Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны" и др.

*Б. Общехозяйственные расходы:*

"Содержание прочего общезаводского (не административно-управленческого) персонала";

"Амортизация основных средств";

"Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского характера" и др.

*В. Сборы и отчисления:*

"Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы".

*Г. Общезаводские непроизводительные расходы:*

"Потери от простоев";

"Потери от порчи материалов и продукции при хранении на заводских складах" (в тех случаях, когда ущерб не может быть взыскан с виновников) и др.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и непроизводственных расходов (форма N 15), а при использовании ЭВМ - в соответствующей машинограмме.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляют специальные ведомости распределения этих расходов. В организациях промышленности общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяют между объектами калькуляции, как правило, пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

*Списание общехозяйственных расходов по назначению оформляют следующими бухгалтерскими записями:*

Дебет счета 20,23 - на сумму расходов, относящихся к основному производству, к вспомогательным производствам

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по претензиям", - на сумму расходов, причитающихся к получению от поставщиков в возмещение потерь от простоев по внешним причинам

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" - на сумму расходов, понесенных предприятиями в результате временной остановки производства, и др.

Кредит счета 26 "Общехозяйственные расходы"

Общехозяйственные расходы можно списывать с кредита счета 26 в дебет счета 90 "Продажи".

Выпущенную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) Вы можете учитывать:

по полной производственной себестоимости;

по сокращенной себестоимости.

При учете продукции (работ, услуг) по полной производственной себестоимости в затраты по ее выпуску включаются как прямые, так и косвенные расходы.

В этой ситуации по дебету счета 20 вы должны учесть расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства:

Дебет 20 Кредит 23 (25, 26, 29) - включены в себестоимость продукции (работ, услуг) косвенные расходы (расходы вспомогательного и обслуживающего производств, общехозяйственные и общепроизводственные расходы).

При учете продукции (работ, услуг) по сокращенной себестоимости в затраты по ее выпуску включают только прямые и общепроизводственные расходы. Общехозяйственные расходы ежемесячно списывают в полном объеме в дебет субсчета 90-2 "Себестоимость продаж".

Порядок формирования себестоимости готовой продукции (работ, услуг) должен быть закреплен в учетной политике вашей организации.

Как распределить расходы между готовой продукцией и незавершенным производством

Продукция (полуфабрикаты), не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, и поэтому не признаваемая готовой продукцией, а также незаконченные работы, не принятые заказчиками, называются *незавершенным производством*, а затраты, относящиеся к ним, - *затратами незавершенного производства*.

В большинстве отраслей промышленности невозможно обеспечить раздельное отражение в учете затрат на готовую продукцию и продукцию, оставшуюся в незавершенном производстве.

На предприятиях, где постоянно имеются переходящие остатки незавершенного производства, для определения затрат, относящихся к выпущенной продукции, эти остатки ежемесячно оценивают.

Остатки незавершенного производства, как правило, оценивают по одному из следующих методов:

- по фактической производственной себестоимости (за минусом расходов на подготовку и освоение производства, потерь от брака, прочих производственных расходов);

- по нормативной или плановой производственной себестоимости;

- по прямым статьям затрат;

- по стоимости используемых в производстве сырья, материалов и полуфабрикатов.

Выбранный порядок оценки незавершенного производства вы должны закрепить в учетной политике вашей организации.

При оценке незавершенного производства по нормативной себестоимости происходит повышение себестоимости готовой продукции, когда фактические затраты отчетного периода выше нормативных.

И наоборот, себестоимость готовой продукции понижается, когда фактические затраты оказываются ниже нормативных. Тогда при нестабильном объеме незавершенного производства могут иметь место значительные колебания в величинах затрат, относимых на готовую продукцию. В этих условиях оценка незавершенного производства по фактической себестоимости обеспечивает более равномерное формирование затрат на товарную продукцию, отражающих результаты деятельности в отчетном периоде.

Конечно же, на вариант оценки оказывает влияние и тип производства. В массовом и серийном производстве предпочтительна оценка незавершенного производства по нормативной себестоимости. В единичном, когда производство может длиться несколько периодов, - по фактической себестоимости.

По полноте отнесения видов затрат на незавершенное производство возможны полная оценка, частичная или нулевая. Полнота отнесения затрат определяется несколькими факторами:

- типом производства (массовое, серийное, единичное);

- существенностью используемых производственных факторов (ресурсов) (материалоемкое, капиталоемкое, трудоемкое);

- особенностями существующей на производстве системы учета затрат.

В единичном и мелкосерийном производствах организуется индивидуальный учет затрат по каждому заказу (партии). То есть затраты на выполнение каждого заказа локализируются и составляют затраты в незавершенное производство до полного завершения заказа, когда они переходят в себестоимость готовых продуктов.

## ТЕМА 13. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

### 1. Готовая продукция, ее состав и оценка

*Готовая продукция* – представляет собой часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, является результатом законченного производственного цикла предприятия и материализованных в виде выработанных изделий (выполненных работ и оказанных услуг) силами основного или вспомогательного производства.

*Она должна удовлетворять следующим требованиям:*

- 1) быть полностью законченной и укомплектованной;
- 2) соответствовать стандартам и техническим условиям;
- 3) быть принятой службой технического контроля;
- 4) иметь необходимую документацию, удостоверяющую ее качество, комплектность, а также безопасность использования, потребления и эксплуатации.

*В состав готовой продукции включают:*

- изделия и полуфабрикаты собственного изготовления;
- работы и услуги производственного характера;
- работы и услуги социального назначения;
- строительно-монтажные, проектно-исследовательские и научно-исследовательские работы;
- выработка, очистка и отпуск воды, пара, электроэнергии и сжатого воздуха;
- транспортные услуги;
- услуги торговли и общественного питания;
- информационно-консультационные услуги;
- жилищно-коммунальные и гостиничные услуги;
- прочие работы и услуг.

Часть готовой продукции может быть израсходована на нужды собственного производства.

Учет готовой продукции ведется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации исходя из ее потребительских свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно).

Готовая продукция учитывается по наименованиям, с отдельным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы, модели, фасоны, и т.п.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия изготовленные из отходов, запасные части и т.д.

*Оценка готовой продукции*

При оценке готовой продукции следует учитывать особенности, характерные для данного вида активов. В отличие от материалов или товаров, она не может быть приобретена за плату, т.к. представляет собой конечный результат производственного цикла. Основным источником поступления готовой продукции является ее изготовление в самой организации.

Фактическая себестоимость готовой продукции определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данной продукции. Учет и формирование затрат на производство продукции осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья и материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции или по прямым статьям затрат.

Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции используется счет 43 «Готовая продукция». *Готовую продукцию можно учитывать одним из двух способов:*

- по фактической производственной себестоимости;
- по учетным ценам (нормативной (плановой) себестоимости):  
с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;  
без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В большинстве случаев счет 40 используется при массовом (серийном) производстве или большой номенклатуре выпускаемой продукции.

Выбранный способ учета готовой продукции должен быть закреплен в учетной политике организации.

При формировании фактической производственной себестоимости готовой продукции в качестве изделий, прошедших все стадии обработки и контроля, и передаче на склад или при сдаче ее покупателю непосредственно из производства должен составляться акт приемки или другой аналогичный документ.

Если учет готовой продукции ведется по фактической себестоимости, то поступление на склад готовой продукции отражается по фактическим затратам на ее изготовление проводкой:

Д 43 - К 20, 23, 29 - принята на склад готовая продукция основного, вспомогательного или обслуживающего производства предприятия (отражено оприходование ГП).

При этом фактическую себестоимость можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца).

Продукция, не прошедшая все стадии производственного цикла и не принятая по акту, числится в составе незавершенного производства.

#### 1.1. Учет продукции (работ, услуг) с использованием счета 40

Если вы применяете этот способ, то величина себестоимости (как нормативной, так и плановой) выпущенной продукции отражается по кредиту счета 40.

После того как продукция изготовлена и передана на склад, в учете делается запись:

Дебет 43 Кредит 40 - оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости.

При продаже готовой продукции, отраженной по нормативной себестоимости, сделайте проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1 - отражена выручка от продажи готовой продукции;

Дебет 90-2 Кредит 43 - списана нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции;

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - начислен НДС с выручки от продажи продукции.

Фактическую себестоимость выпущенной продукции учитывайте по дебету счета 40.

Себестоимость продукции, изготовленной основным (вспомогательным, обслуживающим) производством, отразите записью:

Дебет 40 Кредит 20 (23, 29) - отражена фактическая себестоимость продукции, выпущенной основным (вспомогательным, обслуживающим) производством.

Как правило, нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции не совпадает с ее фактической себестоимостью.

В результате на счете 40 возникает дебетовое или кредитовое сальдо, дебетовое – это превышение фактической себестоимости над ее нормативной или плановой (перерасход), кредитовое – превышение нормативной или плановой над фактической (экономия). Счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Дебетовое сальдо по счету 40 (перерасход) ежемесячно списывается проводкой:

Дебет 90-2 Кредит 40 - списано превышение фактической себестоимости выпущенной продукции над ее нормативной (плановой) себестоимостью.

Кредитовое сальдо по счету 40 (экономия) ежемесячно списывается сторнировочной записью:



**Дебет 90-2 Кредит 40** - сторнировано превышение нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции над ее фактической себестоимостью.

#### 1.2. Учет без использования счета 40

При передаче на склад готовой продукции, отражаемой по учетным ценам (плановой себестоимости), сделайте запись:

Дебет 43 Кредит 20 (23, 29) - оприходована готовая продукция по учетным ценам (плановой себестоимости).

Сумма отклонений списывается на те же счета, на которые списана себестоимость готовой продукции по учетным ценам.

Если учетная цена готовой продукции оказалась ниже фактической себестоимости, сделайте такую проводку:

Дебет 90-2 (45, 28...) Кредит 43 - увеличена себестоимость готовой продукции (перерасход).

Если учетная цена оказалась выше фактической себестоимости, сделайте такую проводку:

**Дебет 90-2 (45, 28...) Кредит 43** - сторнирована разница между учетной ценой и себестоимостью готовой продукции (экономия).

#### 2. Учет отгрузки (отпуска) готовой продукции (работ, услуг) покупателям и заказчикам

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующего первичного учетного документа – накладной на отпуск материалов на сторону (форма № М-17).

Накладная должна содержать: основные характеристики отгружаемой (отпускаемой) продукции, в т.ч. код продукции, сорт, размер, марку и т.п., наименование структурного подразделения организации, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

*Основанием* для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе является распоряжение руководителя организации, а также договор с покупателем (заказчиком).

*Схема движения накладных применительно к крупным и средним организациям:*

На складе готовой продукции или в отделе сбыта выписывается 4 экземпляра накладной.

4 экземпляра накладной передаются в бухгалтерию для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи главным бухгалтером.

Подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта, где 1 экземпляр остается у МОЛ (кладовщика) как оправдательный документ на отпуск готовой продукции со склада, 2-ой служит основанием для выписки счета-фактуры, 3 и 4 передаются получателю (покупателю) готовой продукции. На всех экземплярах накладной покупатель обязан проставить подпись, удостоверяющую факт передачи ему готовой продукции.

При вывозе готовой продукции через пропускной пункт (проходную) 1 (четвертый) экземпляр накладной остается в службе охраны, 3-ий – у получателя в качестве сопроводительного документа груз.

Служба охраны регистрирует накладные на вывозимую готовую продукцию в журнале регистрации грузов и передает их по описи в бухгалтерию. Бухгалтерия делает отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз ГП.

Бухгалтерия совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны) систематически осуществляет выверку отпущенной со склада готовой продукции.

На основании накладных на отпуск готовой продукции бухгалтер выписывает счета – фактуры в 2-х экземплярах, первый из которых не позднее 5 дней с даты отгрузки продукции высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге - продаж и начисления НДС.

При отгрузке (отпуске) готовой продукции определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате *расчетный документ*.

Суммы, подлежащие оплате покупателем, поставщик учитывает по дебету счета учета расчетов (62), которые состоят из:

стоимости отгруженной продукции по договорным (продажным) ценам (кредит счета учета продаж 90);

стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара (кредит счета 10/тара);

расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором и погрузке ее в транспортные средства, подлежащие оплате сверх цены готовой продукции (без НДС);

выполненные собственными силами и транспортом (кредит сч. 90);  
выполненные специализированной автотранспортной организацией – с кредита счета учета расчетов;

НДС, акцизов – кредит сч. 90.

Одновременно с формированием ДЗ за покупателями относятся в дебет счета продаж:

фактическая производственная себестоимость отгруженной готовой продукции (кредит сч. 43);

расходы на продажу (кредит счета 44).

Если организация на конец месяца продала не всю выпущенную продукцию, то ее остаток на складе отражается в балансе по нормативной (плановой) себестоимости.

Списание готовой продукции (при отгрузке, отпуске) может производиться по учетной стоимости. Одновременно на счета учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции

Сумма отклонений, которая подлежит списанию, определяется по формуле:

**Сумма отклонений по отгруженной продукции** = Учетная цена готовой продукции \* Процент отклонений

**Процент отклонений** = (Отклонение по остаткам продукции на начало месяца + Отклонение по выпущенной за месяц продукции) / (Учетная стоимость остатков на начало месяца + Учетная стоимость выпущенной продукции) \* 100

Сумму отклонений списывается на те же счета, на которые списана себестоимость готовой продукции по учетным ценам.

Готовая продукция, принятая безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату, указанную в акте приема-передачи имущества (ПБУ 9/99, п. 10.3). Стоимость безвозмездно полученной готовой продукции, оприходованной получателем в действующем порядке, относится на прочие доходы. Как правило, готовая продукция, принятая на учет безвозмездно или по договору дарения, зачисляется получателем в состав материальных производственных запасов, включая товары.

### 3. Учет продажи готовой продукции

Реализация продукции осуществляется согласно заключенным с покупателями договорам или посредством розничной торговли. Отгрузка продукции со склада

производится на основании приказов отдела сбыта или договоров с покупателями. Отгрузка оформляется товарно-транспортными накладными (форма ТОРГ №12). Также в бухгалтерии в зависимости от условий договора выписывают счет-фактуру, счет на оплату или платежное требование.

Порядок организации синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета продажи продукции. Организации вправе определять выручку от продажи отгруженной продукции для целей налогообложения по мере отгрузки и предъявления покупателям расчетных документов и по мере оплаты покупателями выставленных счетов (кассовый метод).

Кассовый метод признания доходов и расходов имеют право организации в случае, если в среднем за четыре предыдущих квартала выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) без учета НДС и акциза не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал (ст.273 НК).

Налогоплательщик закрепляет применение данного метода в приказе по УП для целей налогообложения и не может перейти на метод начислений до окончания налогового периода, за исключением случая, превышения средней суммы выручки за квартал 1 млн. руб.

Продажа продукции, учтенной по фактической себестоимости:

При признании в учете выручки от продажи готовой продукции (если право собственности на готовую продукцию переходит к покупателю в момент ее передачи):

Дт 62 – Кт 90 – отражена выручка от продажи ГП в момент перехода права собственности к покупателю;

Дт 90 – Кт 43 – списана фактическая себестоимость отгруженной продукции;

Дт 90 – Кт 68 – начислен НДС с выручки от продажи ГП;

При продаже продукции с переходом права собственности на нее после оплаты, в учете делаются записи:

Дт 45 – Кт 43 – отгружена готовая продукция покупателю;

Дт 51 – Кт 62 – поступила выручка от реализации продукции;

Дт 62 – Кт 90 – отражена выручка от продажи ГП;

Дт 90 – Кт 45 – списана фактическая с/ст-ть ГП;

Дт 90 – Кт 68 – начислен НДС;

Дт 90.9 – Кт 99 – прибыль; Дт 99 – Кт 90.9 – убыток (определен финансовый результат от продажи готовой продукции).

Проводки по списанию готовой продукции, учтенной по нормативной (плановой) себестоимости:

Дт 43 – Кт 20 – оприходована готовая продукция на склад по нормативной (плановой) себестоимости;

Дт 43 – Кт 20 - сторнируется сумма отклонений (экономии) или отражается сумма отклонений (перерасхода) фактической себестоимости от нормативной (плановой) по отгруженной за месяц продукции.

Дт 90 – Кт 43 – списана стоимость отгруженной готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости;

Дт 90 – Кт 43 – сторнируется сумма отклонений (экономии) или отражается сумма отклонений (перерасхода) фактической себестоимости от нормативной (плановой) по отгруженной за месяц продукции.

Стоимость отгруженной продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости за отчетный период рассчитывается в специальных ведомостях, где указывается код склада, номенклатурный номер продукции, единица измерения, учетная цена за единицу, дата отгрузки, дата и номер расходного документа, наименование

покупателя, дата и № счета-фактуры, сумма НДС, акциза, стоимость возмещаемых транспортных платежей и т.д.

Порядок учета продажи готовой продукции зависит от принятого в учетной политике момента продажи продукции для целей налогообложения и способа ее оценки с применением и без применения счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

Порядок отражения в учете продаж готовой продукции в зависимости от принятого в учетной политике метода учета продаж

Содержание операций	Без применения счета 40		С применением счета 40	
	ДДт	ККт	ДДт	ККт
Признана выручка от продажи продукции	662	990.1	662	990.1
Начислена сумма НДС на отгруженную или проданную продукцию	990.3	668	990.3	668
Списана нормативная себестоимость проданной продукции	90.2	43	90.2	43
Получена оплата за проданную продукцию	51	62	51	62
Списано отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от нормативной сторнировочной или дополнительной записью	90.2	43	90.2	40

Синтетический учет ведется в журнале ордере № 11. Аналитический учет по счету 43 ведется по местам хранения и отдельным видам продукции.

Аналитический учет отгрузки готовой продукции ведется по каждому счету-фактуре (по покупателю).

#### 4. Учет расходов на продажу

Производственные организации должны учитывать на счете 44 все расходы, связанные с продажей готовой продукции. К таким расходам относятся:

- амортизация по оборудованию, используемому для обеспечения продажи продукции;
- затраты по оплате комиссионных вознаграждений торговым и снабженческо-сбытовым организациям;
- заработная плата работников, занятых процессом продажи продукции;
- представительские расходы;
- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на санитарную и специальную одежду, столовое белье, посуду, приборы;
- расходы на рекламу и т.п.

*Списание расходов на продажу может производиться двумя способами:*

- в полном объеме (Дт 90.2 – Кт 44);
- с распределением между различными видами выпущенной продукции.

Расчет распределения расходов на транспортировку производится следующим образом:

$$P_{TKM} = O_{TKM} \times \left( \frac{P_{TНМ} + P_{TOM}}{O_{TOM} + O_{TKM}} \right) \times 100, \text{ где}$$

Рткм - сумма расходов на транспортировку, относящаяся к остатку товаров на конец месяца.

Ртнм + Ртом - сумма расходов на транспортировку на остаток товаров на начало месяца + расходы, учтенные в отчетном месяце;

Отом + Откм - сумма товаров, проданных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

Откм - остаток товаров на конец месяца;

Расходы на упаковку и транспортировку готовой продукции можно списывать частично, с распределением между различными видами выпущенной продукции. Это делается ежемесячно на основании данных о количестве, объеме и себестоимости выпущенной продукции. Порядок списания выше указанных расходов должен быть закреплен в учетной политике.

## ТЕМА 14. УЧЕТ КАПИТАЛОВ, ФОНДОВ, РЕЗЕРВОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

### 1. Понятие собственного капитала

Для успешного ведения финансово-хозяйственной деятельности каждая организация должна обладать материальными ценностями, денежными средствами и иными активами, совокупность которых принято называть капиталом организации.

Источниками формирования совокупности имущества или хозяйственных средств организации по их принадлежности и целевому назначению являются собственные источники и заемные источники.

Учет заемных источников (кредиты, займы, выданные заемные обязательства) и целевого финансирования подробно изложен отдельно.

Собственные источники формирования хозяйственных средств составляют собственный капитал организации.

В составе собственного капитала организации должны учитываться уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал и нераспределенная прибыль.

Аналитический учет по счетам капитала организуется следующим образом:

Номер счета	Организация аналитического учета
80 «Уставный капитал»	По учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций
80 «Вклады товарищей»	По каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора
81 «Собственные акции (доли)»	По видам выкупленных акций
82 «Резервный капитал»	По типам создаваемых резервных фондов
83 «Добавочный капитал»	По источникам образования и направлениям использования
84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	По направлениям использования средств

Изменения в собственном капитале организации между началом и концом отчетного периода отражают увеличение или уменьшение ее чистых активов в течение периода. В условиях доминирования финансовой концепции капитала изменение величины чистых активов свидетельствует об изменении собственного капитала организации, т.е. о росте или снижении ее капитализации за период.

Собственный капитал формируется двумя путями:

- внесением собственниками предприятия денег и других активов;
- накоплением суммы дохода, который остается на предприятии.

По форме собственный капитал делится на две категории:

- инвестированный (вложенный или оплаченный);
- нераспределенная прибыль.

## 2. Документальное оформление и учет резервного капитала.

*Резервный капитал* является одной из составляющих собственного капитала организации и представляет собой отложенную на определенные цели часть нераспределенной прибыли. Резервный капитал (резервный фонд) в зависимости от организационно-правовой формы организации может создаваться в обязательном порядке или по решению ее собственников.

Согласно ст. 35 Закона «Об акционерных обществах» резервный фонд акционерного общества создается в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% его уставного капитала. Ограничение верхней границы резервного капитала акционерного общества не предусмотрено.

Отчисления в резервный капитал производятся за счет чистой прибыли.

Резервный капитал (фонд) общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5% от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Резервный капитал (фонд) акционерного общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Резервный капитал (фонд) акционерного общества не может быть использован для иных целей.

Организациям иных организационно-правовых форм (обществам с ограниченной ответственностью, унитарным предприятиям) необходимо предусмотреть возможность создания собственных резервных фондов в уставе организации. Отчисления в резервный капитал (фонд) осуществляются ими ежегодно при наличии нераспределенной прибыли до достижения величины, предусмотренной уставом.

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала (резервного фонда) предназначен счет 82 «Резервный капитал».

Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с формированием и использованием резервного капитала (фонда)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Произведены отчисления в резервный капитал за счет чистой прибыли	84	82
2.	Отражено использование средств резервного капитала на покрытие убытка организации за отчетный год	82	84-2

## 3 Документальное оформление и учет добавочного капитала.

Добавочный капитал организации представляет собой часть собственного капитала организации.

*Источниками формирования добавочного капитала являются:*

- прирост стоимости основных средств в результате их переоценки;
- сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при

учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость (эмиссионный доход);

- положительные курсовые разницы, связанные с формированием уставного (складочного) капитала организации.

Добавочный капитал может быть также сформирован за счет сумм целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств.

Суммы добавочного капитала, как правило, не списываются. Уменьшение добавочного капитала допускается лишь в следующих случаях:

погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов (основных средств), выявившихся по результатам их переоценки;

направления средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала организации;

распределения средств добавочного капитала между учредителями организации;

возникновения отрицательных курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала организации.

Для обобщения информации о добавочном капитале используется пассивный счет 83 «Добавочный капитал», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;

83-2 «Эмиссионный доход» и др.

83-3 «Курсовые разницы» и др.

Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с формированием добавочного капитала

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Отражена сумма дооценки основных средств при их переоценке, которая определяется как разница между их восстановительной и первоначальной стоимостью	01	83-1
2.	Отражена сумма эмиссионного дохода, которая определяется как разница между продажной стоимостью акций и их номинальной стоимостью	75-1	83-1
3.	Отражена положительная курсовая разница при внесении учредителями вкладов в уставный капитал в иностранной валюте или имущества, стоимость которого установлена в иностранной валюте.	75-1	83-1
4.	Отражено формирование добавочного капитала за счет сумм целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств	86	83-1
5.	Отражена сумма снижения стоимости основных средств в результате последующих уценок в пределах их восстановительной стоимости; либо при выбытии подвергавшихся переоценке объектов основных средств - на сумму их дооценки	83	84
6.	Отражено направление добавочного капитала на увеличение уставного капитала	83	80
7.	Отражено распределение добавочного капитала между учредителями организации	83	75-2
8.	Отражена отрицательная курсовая разница по взносам в уставный капитал в иностранной валюте	83	75-1

### 3. Организация учета финансовых результатов

Важнейшим финансовым показателем, определяющим способность организации обеспечивать необходимое для ее нормального развития превышение доходов над расходами, является прибыль.

Именно прибыль, как экономическая категория, отражает финансовый результат предпринимательской деятельности организации, выражающийся в изменении величины собственного капитала организации за отчетный период.

Финансовые результаты хозяйственной деятельности организации определяются на счетах бухгалтерского учета путем сопоставления доходов и расходов.

*Конечный финансовый результат* - это прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка.

Прибыль (убыток) отчетного периода определяется ежемесячно путем сопоставления всех доходов и расходов, принятых к учету. Если полученные доходы превышают произведенные в отчетном периоде расходы, то получена прибыль, иначе - убыток.

При формировании конечного финансового результата учитываются:

- прибыль (убыток) от обычных видов деятельности;
- прибыль (убыток) от прочих операций;
- доходы и расходы, относимые на уменьшение прибыли (налог на прибыль, налоговые санкции).

*Доходы* - это 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).

*Расходы* - это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Доходы от обычных видов деятельности - это выручка от продаж продукции, работ, услуг. Расходы по обычной деятельности представляют собой себестоимость реализованной продукции, работ, услуг.

Условия принятия к учету доходов и расходов.

Выручка принимается к учету при одновременном выполнении условий:	Расходы принимаются к учету при одновременном выполнении условий:
у организации есть право на получение выручки, вытекающее из условий договора или подтвержденное иным образом сумма выручки может быть надежно оценена существует уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации право собственности на товар, работу, услугу перешло к покупателю сумма расходов, связанных с полученными доходами должна быть определена Если хотя бы одно из условий не выполняется, в	расходы произведены в соответствии с конкретным договором или требованиями законодательства сумма расходов может быть надежно оценена существует уверенность в том, что в результате конкретной операции уменьшатся экономические выгоды организации Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не расход, а дебиторская задолженность.



учете отражается не выручка, а кредиторская задолженность за полученный актив.

Классификация доходов организации согласно ПБУ 9/99 представлена в таблице.

Доходы организации (ПБУ 9/99 )			
От обычных видов деятельности	Прочие доходы		
Выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг	Поступления связанные с: предоставлением за плату во временное пользование (владение) активов организации* предоставлением за плату прав, возникающих из патентов и других видов интеллектуальной собственности* участием в уставных капиталах других организаций* прибылью, полученной организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества); продажей основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров; проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации в т.ч. банками * В случае, если данный вид деятельности не является основным (иначе относят к расходам по обычным видам деятельности)	штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; поступления в возмещение причиненных организации убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы; сумма дооценки активов; прочие внереализационные доходы.	Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных 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.

Не признаются доходами организации:

сумма НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;  
суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;  
в порядке авансов, предварительной оплаты, задатка залога;  
в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Классификация расходов организации согласно ПБУ 10/99 представлена в таблице.

Расходы организации (ПБУ 10/99)			
По обычным видам деятельности	Прочие расходы		
<p>Расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.</p> <p>Группировка по элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.</p>	<p>Выбытие активов, связанное с: предоставлением за плату во временное пользование (владение) активов организации*; предоставлением за плату прав, возникающих из патентов и других видов интеллектуальной собственности*; участием в уставных капиталах других организаций*; с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, товаров, продукции; оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; проценты, уплачиваемые организацией за предоставление кредитов, займов; отчисления в оценочные резервы и резервы,</p>	<p>штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; курсовые разницы; сумма уценки активов; перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью; на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий; прочие.</p>	<p>Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.): Потери от вынужденной остановки производства Расходы, связанные с предотвращением (ликвидацией) последствий стихийных бедствий Потери активов в результате чрезвычайных происшествий (по остаточной стоимости)</p>

	создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности; прочие * В случае, если данный вид деятельности не является основным (иначе относят к расходам по обычным видам деятельности)		
<b>Не признаются расходами организации:</b>			
суммы на приобретение (созданием) внеоборотных активов; вклады в капиталы других организаций; суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.; в порядке предварительной оплаты, в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг; в погашение кредитов, займов, полученных организацией.			

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен Счет 90 "Продажи".

В течение года на счете 90 собираются данные о доходах и расходах организации по обычным видам деятельности. К счету 90 открываются субсчета:

90-1 "Выручка" 90-2 "Себестоимость продаж"; 90-3 "Налог на добавленную стоимость"; 90-4 "Акцизы"; 90-9 "Прибыль / убыток от продаж". Выручка от продажи отражается по кредиту счета 90 "Продажи" и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Одновременно в дебет счета 90 "Продажи" списывается себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг с кредита счетов 43 "Готовая продукция", 41 "Товары", 44 "Расходы на продажу", 20 "Основное производство" и др. После того, как отражена выручка на субсчетах 90-3 и 90-4 в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам" начисляются НДС и акцизы.

По окончании каждого месяца сопоставляется сумма дебетового оборота по субсчетам с 90-2, 90-3, 90-4 с кредитовым оборотом по субсчету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц.

**Финансовый результат от продажи = Сумма выручки от продаж (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 90-1) - Себестоимость продаж и начисляемые с продажи налоги (суммарный дебетовый оборот по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6).**

Для отражения финансового результата от продаж используется субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж", результат которого списывается в конце отчетного месяца на счет 99 Дт 90-9 Кт 99 - отражена сумма прибыли за месяц Дт 99 Кт 90-9 - отражена сумма убытка, полученного за месяц.

По окончании каждого месяца счет 90 не имеет сальдо, но все субсчета имеют

дебетовые или кредитовые остатки, величина которых накапливается.

В конце отчетного года, после списания финансового результата за декабрь, внутри счета 90 закрывают все субсчета. При этом остатки по ним переносятся на субсчет 90-9: Дт 90-1 Кт 90-9 - списано сальдо субсчета "Выручка"; Дт 90-9 Кт 90-2, 90-3, 90-4 - списано сальдо субсчетов счета 90.

В результате этих записей по состоянию на 1 января нового отчетного года субсчета счета 90 сальдо не имеют.

Для учета прочих доходов и расходов отчетного периода предназначен счет 91 "Прочие доходы и расходы". Структура и порядок использования счета 91 "Прочие доходы и расходы" аналогичны структуре и порядку использования счета 90.

К счету 91 открываются три субсчета:

91-1 "Прочие доходы";

91-2 "Прочие расходы";

91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

По окончании каждого месяца сопоставляются дебетовый оборот по субсчету 91-2 с кредитовым оборотом по субсчету 91-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток за месяц.

**Финансовый результат от прочих видов деятельности = Сумма прочих доходов (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91-1) - Сумма прочих расходов (дебетовый оборот по субсчету 91-2).**

Финансовый результат списывается в конце отчетного месяца на счет 99: Дт 91-9 Кт 99 - отражена сумма прибыли за месяц; Дт 99 Кт 91-9 - отражена сумма убытка, полученного за месяц. По окончании каждого месяца счет 91 сальдо не имеет, но на субсчетах этого счета остается дебетовый или кредитовый остаток. После списания финансового результата за декабрь субсчета счета 91 закрываются. Для этого на субсчет 91-9 списываются остатки с других субсчетов: Дт 91-1, Кт 91-9 - списано сальдо субсчета "Прочие доходы"; Дт 91-9 Кт 91-2 - списано сальдо субсчета "Прочие расходы".

Чистая прибыль (убыток) является конечным финансовым результатом, учитывается на счете 99 "Прибыли и убытки" и формируется следующим образом:

**Чистая прибыль (убыток) за отчетный период =**  
Прибыль (убыток) от продаж +  
Прибыль (убыток) от прочих видов деятельности -  
Налог на прибыль (с учетом ПБУ 18/02) -  
Санкции за нарушение налогового законодательства

Согласно ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" налог на прибыль рассчитывается следующим образом: начисляется налог на бухгалтерскую прибыль, который корректируется с целью получения величины, указанной в декларации по налогу на прибыль.

Налог на бухгалтерскую прибыль (убыток) - это условный расход (доход) по налогу на прибыль, который рассчитывается по формуле:

**Условный расход (доход) по налогу на прибыль = Ставка налога на прибыль \* Бухгалтерская прибыль (строка 140 ОПУ)**

Текущий налог на прибыль получается следующим образом:

**Текущий налог на прибыль = Условный расход (доход) по налогу на прибыль +**

**Постоянное налоговое обязательство + Отложенный налоговый актив (ОНА) - Отложенное налоговое обязательство (ОНО)**

Постоянное налоговое обязательство возникает по расходам, которые принимаются для целей бухгалтерского учета и не принимаются для целей налогового, разница между ними называется постоянной. Например, расходы на рекламу в бухучете признаются полностью, а в налоговом - в размере 1% от выручки, разница между признанными суммами - постоянная разница.

**Постоянное налоговое обязательство = Ставка налога на прибыль \* Постоянная разница**

Отложенный налоговый актив возникает, когда в бухгалтерском учете расходы признаются раньше, чем в налоговом, а доходы - позже, разница между признаваемыми суммами называется вычитаемой временной разницей.

**Отложенный налоговый актив = Ставка налога на прибыль \* Вычитаемая разница**

Отложенное налоговое обязательство возникает, когда в бухгалтерском учете расходы признаются позже, чем в налоговом, а доходы - раньше, разница между признаваемыми суммами называется налогооблагаемой временной разницей.

**Отложенное налоговое обязательство = Ставка налога на прибыль \* Налогооблагаемая разница**

#### 4. Бухгалтерский учет нераспределенной прибыли

*Нераспределенная прибыль* – это часть чистой прибыли, которая не была распределена между акционерами (участниками) и осталась в распоряжении предприятия.

Учитывается на счете 84, экономическое содержание которого заключается в аккумулировании невыплаченной в форме дивидендов (доходов) или нераспределенной прибыли, оставшейся в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера.

В течении отчетного года финансовый результат организации отражается на счете 99 «Прибыли и убытки».

31 декабря счет 99 закрывается - производится реформация баланса: сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Эта сумма и отражается по строке "Чистая прибыль (убыток) отчетного года" в "Отчете о прибылях и убытках".

*Формирование нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается следующими записями:*

Дт 99 – Кт 84 – отражена чистая прибыль отчетного года;

Дт 84 – Кт 99 – отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

К счете 84 можно открыть следующие субсчета:

84/1 «Прибыль, подлежащая распределению»;

84/2 «Нераспределенная прибыль»;

84/3 «Непокрытый убыток».

*Чистая прибыль может быть использована на:*

- выплату дивидендов акционерам (участникам) организации;
- создание и пополнение резервного капитала;
- погашение убытков прошлых лет.

В случае получения убытка решение о том за счет каких средств он будет покрыт принимает собрание собственников (акционеров).

*Убыток может быть погашен за счет:*

- целевых взносов акционеров (участников) организации;
- средств резервного капитала;
- средств нераспределенной прибыли.

Убыток может быть списан с баланса, если общее собрание примет решение об уменьшении уставного капитала до величины чистых активов.

*Типовые проводки по погашению убытков организации:*

Дт 73 – Кт 84 – убыток покрыт за счет целевых взносов работников (акционеров) организации;

Дт 75 – Кт 84 - убыток покрыт за счет целевых взносов учредителей организации;

Дт 80 – Кт 84 – средства резервного капитала направлены на погашение убытка;

Дт 83 – Кт 84 – средства добавочного капитала направлены на погашение убытка;

Дт 80 – Кт 84 – уставный капитал уменьшен до величины чистых активов.

Решение о распределении чистой прибыли принимается общим собранием участников (собственников и акционеров) и фиксируется протоколом. (АО должны определиться до 01 июля о распределении чистой прибыли).

Собрание собственников (акционеров) акционеров может принять решение не распределять чистую прибыль, а оставить какую-то ее часть (Дт 84 – Кт 76 или 20, 91 – при отсутствии согласия собственников, т.е. распределять на какие-то дополнительные расходы – дополнительные отпуска, компенсации).

*Типовые проводки по использованию нераспределенной прибыли:*

Дт 84 – Кт 51, 52, 55 – оплачены расходы за счет нераспределенной прибыли с расчетного, валютного, специ счетов в банке (по решению учредителей);

Дт 84 – Кт 70 – начислены дивиденды (доходы) учредителям, являющимся сотрудниками организации;

Дт 84 – Кт 75.2 - начислены дивиденды (доходы) учредителям организации; начислены доходы участникам простого товарищества, муниципального органа;

Дт 84 – Кт 80 – чистая прибыль направлена на увеличение уставного капитала (после внесения изменений в учредительные документы);

Дт 84 – Кт 82 - чистая прибыль направлена на формирование (увеличение) резервного капитала;

Дт 84 – Кт 83 - чистая прибыль направлена на формирование (увеличение) добавочного капитала;

Дт 84 – Кт 84 – чистая прибыль направлена на погашение убытков прошлых лет.

Синтетический учет нераспределенной прибыли (убытка) прошлых лет ведется в журнале – ордере № 12, нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года – в журнале – ордере № 15.

## ТЕМА 15. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ И ЦЕННОСТЕЙ, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩИХ ОРГАНИЗАЦИИ

В отдельных случаях организации при осуществлении хозяйственной деятельности используют не п...  
Для обобщения информации о наличии и движении такого имущества, а также условных правах и об...  
Особенность забалансовых счетов состоит в том, что учет операций на них ведут методом простой за...  
балансе не отражаются, в валюту баланса не включаются. Их показывают отдельно, за балансом.

Виды имущества и обязательств, которые подлежат учету на забалансовых счетах, определены План

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено 11 забалансовых счетов:

001 – арендованные основные средства;

002 – товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение;

- 003 – материалы, принятые в переработку;
- 004 – товары, принятые на комиссию;
- 005 – оборудование, принятое для монтажа;
- 006 – бланки строгой отчетности;
- 007 – списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов;
- 008 – обеспечения обязательств и платежей полученные;
- 009 – обеспечения обязательств и платежей выданные;
- 010 – износ основных средств;
- 011 – основные средства, сданные в аренду.

Рассмотрим особенности учета различных активов на перечисленных забалансовых счетах.

Арендатор учитывает арендованные основные средства, полученные от их собственника в соответствии с условиями договора аренды. Арендатор учитывает арендованные основные средства, полученные от их собственника в соответствии с условиями договора аренды. Средства учитывают на счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договоре аренды. Арендодатель копию инвентарной карточки арендованного объекта по форме ОС-6 (утв. Постановлением Госкомстата России от 09.08.1999 № 66).

Аналитический учет арендованных основных средств ведут по объектам, полученным в аренду, и арендованному объекту.

Согласно п. 14 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 28.07.2009 № 67, инвентарные номера объектов арендованных основных средств, а использовать инвентарные номера, присвоенные им арендодателем.

Товарно-материальные ценности принимаются организацией на ответственное хранение в складской форме, если товарно-материальные ценности поступили в организацию в соответствии с договором хранения. Если поступили товарно-материальные ценности, право собственности на которые к организации не перешло, то они учитываются на забалансовом счете 002. Если товарно-материальные ценности поступили в организацию ошибочно, либо покупатель отказался от покупки, то они учитываются на забалансовом счете 002. Если товарно-материальные ценности приобретены комиссионером для комитента, то они учитываются на забалансовом счете 002.

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, организация ведет инвентаризацию. В случае, если товарно-материальные ценности поступили в организацию в соответствии с договором хранения, то они учитываются на забалансовом счете 002. В случае, если поступили товарно-материальные ценности, право собственности на которые к организации не перешло, то они учитываются на забалансовом счете 002. В случае, если поступили товарно-материальные ценности, право собственности на которые к организации не перешло, то они учитываются на забалансовом счете 002. В случае, если поступили товарно-материальные ценности, право собственности на которые к организации не перешло, то они учитываются на забалансовом счете 002.

В случае, если товарно-материальные ценности поступили в организацию ошибочно, они могут быть списаны на забалансовый счет 002. В соответствии с указаниями по применению и заполнению унифицированных форм № 132. В случае, если товарно-материальные ценности приобретены комиссионером для комитента, они учитываются на забалансовом счете 002. Аналитический учет по счету 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» ведется по дебету и кредиту. Бухгалтерские проводки по учету на забалансовых счетах

Дебет	Кредит	
001	-	Поступили арендованные основные средства в оценке, указанной в договоре аренды.
-	001	Списана стоимость арендованных основных средств при их возврате арендодателю.
001	-	Принято на учет лизинговое имущество (при его учете на балансе лизингодателя).
-	001	Возвращено лизинговое имущество (при его учете на балансе лизингодателя).
-	001	Списано лизинговое имущество на дату перехода права собственности при его выкупе или в случае его уничтожения.
002	-	Приняты на ответственное хранение полученные от поставщиков товарно-материальные ценности в приемно-сдаточном акте или в счетах, платежных требованиях.
002	-	Приняты на ответственное хранение полученные от поставщиков неоплаченные товарно-материальные ценности в приемно-сдаточном акте или в счетах, платежных требованиях.
002	-	Приняты на ответственное хранение оплаченные покупателями товарно-материальные ценности.

		сдаточном акте или в счетах, платежных требованиях.
-	002	Сняты с учета материальные ценности, принятые ранее на ответственное хранение, в связи с
003	-	Поступили сырьё и материалы заказчика, предназначенные для дальнейшей переработки (да
-	003	Списана с забалансового учета стоимость сырья и материалов заказчика, принятых в перера
004	-	Получены товары на комиссию по цене, указанной в приемо-сдаточных актах.
-	004	Списана с забалансового учета стоимость отгруженной продукции (проданного товара).
005	-	Получено оборудование, принятое для монтажа, в ценах, указанных заказчиком в сопроводи
-	005	Списано оборудование, принятое для монтажа.
006	-	Приняты на забалансовый учет бланки строгой отчетности (квитанционные книжки, бланки
-	006	Списана стоимость бланков строгой отчетности, переданных для использования либо в случ
007	-	Отражена дебиторская задолженность, списанная в убыток вследствие неплатежеспособнос
-	007	Списана с забалансового учета стоимость задолженности при её погашении или по истечени
008	-	Отражено получение гарантии в обеспечение выполнения обязательств и платежей в сумме,
-	008	Списаны обеспечения (гарантии) в связи с погашением задолженности.
009	-	Выданы обеспечения (гарантии) под обязательства и платежи.
-	009	Списаны суммы обеспечений (гарантий) в связи с погашением задолженности.
009	-	Отражено имущество, находящееся в залоге.
-	009	Отражено прекращение залога имущества.
010	-	В конце года отражен по установленным нормам амортизации износ по объектам жилищног
-	010	Списаны суммы износа при выбытии объекта основных средств.
011	-	Отражены основные средства, сданные в аренду, лизинг, в оценке, указанной в договоре, е
-	011	Поступили основные средства из аренды (лизинга).
-	011	Выкуплены основные средства лизингополучателем.

## ТЕМА 16. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

1. Концепции развития бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и международной практике.



Развитие российской системы учета и отчетности состоит в активизации использования международных стандартов учета и финансовой отчетности (МСФО) путем создания необходимой инфраструктуры и построения более эффективного учетного процесса.

Эту работу предполагается осуществлять по следующим основным направлениям:

1. Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности.
2. Создание инфраструктуры применения МСФО.
3. Изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности.
4. Усиление контроля качества бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский учет должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности в Российской Федерации, которая включает также статистический и оперативно-технический учет. При этом важным фактором, обеспечивающим единство этой системы, является первичный учет как источник данных для последующего накапливания, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета. Особое внимание уделяется повышению качества операций, формируемым в бухгалтерском учете и отчетности. Для решения этой задачи предусматривается обязательное составление консолидированной финансовой отчетности по МСФО, а также обязательный аудит и публикация ее.

На новый уровень предусматривается поднять управленческую отчетность, предназначенную для использования в управлении хозяйствующим субъектом (руководством, другим управленческим персоналом). При этом формы, содержание, периодичность, сроки и порядок ее составления, использования передового опыта ее организации определяются самостоятельно хозяйствующим субъектом.

В концепции впервые предусматривается создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО.

1. Законодательное применение МСФО в Российской Федерации.
2. Процедура одобрения МСФО.
3. Механизм обобщения и распространения опыта применения МСФО.
4. Порядок официального перевода МСФО на русский язык.
5. Контроль качества бухгалтерской отчетности, подготовленной по МСФО, в том числе аудит.
6. Обучение МСФО.

Во втором разделе концепции предусматривается изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, построение такой модели, которая учитывала бы интересы всех заинтересованных сторон, обеспечивала снижение издержек и повышение эффективности регулирования. При этом основой этой модели должно быть разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессиональных сообществ. К ведению органов государственной власти должны быть отнесены:

- выработка государственной политики в области бухгалтерского учета, отчетности, аудиторской деятельности;
- совершенствование правовых основ бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;
- установление процедуры одобрения МСФО и введение их в действие на территории Российской Федерации;
- организация разработки и утверждение российских стандартов и иных нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

В связи с этим, Министерство финансов Российской Федерации ввело в действие для применения в России Международные стандарты финансовой отчетности.

25 ноября 2011 г. Приказом Минфина России № 160н "О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации" введены в действие для применения на территории Российской Федерации Международные стандарты финансовой отчетности. Теперь, консолидированная финансовая отчетность российских организаций за 2012 г. подлежит составлению непосредственно по МСФО. Российские правила составления такой отчетности будут отменены.

Введение в действие МСФО обеспечивает реализацию Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности». Оно стало возможно благодаря работе проделанной Минфином России совместно с Банком России, ФСФР, другими заинтересованными федеральными органами исполнительной власти, а также профессиональным и деловым сообществом.

Различия представления информации в российской бухгалтерской отчетности и финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

№	Различие	Россия	МСФО
1	Количество форм бухгалтерской (финансовой) отчетности	бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Отчет об изменениях капитала Отчет о движении денежных средств Приложение к бухгалтерскому балансу Отчет о целевом использовании полученных средств Пояснительная записка	Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Отчет об изменениях капитала Отчет о движении денежных потоков Комментарии к финансовой отчетности
2	Рекомендуемое представление бухгалтерского баланса	Информация приводится в агрегированной форме только при условии несущественности агрегируемых статей бухгалтерского баланса	Информация приводится в агрегированной форме (путем приведения итоговых сумм по группам статей баланса)
3	Рекомендуемое представление отчета о прибылях и убытках	Показатели отчета представляются по функциональному составу. Допускается представление показателей в разбивке по видам деятельности (текущей, финансовой, инвестиционной)	Показатели отчета могут раскрываться как по функциональному составу, так и в разрезе доходов и расходов по экономическому содержанию (например, расходы раскрываются по элементам затрат)
4	Рекомендуемое представление отчета об изменениях капитала	Рекомендуемый формат не предусматривает системного представления информации об отнесении произошедших изменений к определенному компоненту капитала (например, к добавочному капиталу) Не предусмотрена корректировка входящего остатка капитала (на начало года) на влияние изменений учетной политики	Движение компонентов собственного капитала раскрывается в более наглядной (матричной) форме, Предусмотрен альтернативный вариант раскрытия изменения в капитале в виде отчета о признанных прибылях и убытках Предусмотрена корректировка входящего остатка капитала на влияние изменений учетной политики
5	Рекомендуемое представление	Предусмотрено использование как прямого, так и косвенного методов	Возможно дополнительное раскрытие движения денежных потоков по

отчета о движении денежных средств	движения денежных средств	сегментам
6 Раскрытие пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности	Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках могут раскрываться в приложениях к указанным формам отчетности, а также в рамках приложения к бухгалтерскому балансу	Пояснения к показателям форм отчетности раскрываются в виде расшифровок и текстовых комментариев
7 Информация о забалансовых статьях	Предусмотрена справка о наличии забалансовых ценностей, однако информация раскрывается без логической привязки к соответствующим балансовым статьям	Формат раскрытия информации забалансовых статей не предусмотрен, однако существуют требования о логически связанном раскрытии забалансовых статей и активов (обязательств)
8 Различия в составе показателей бухгалтерского баланса	Показатель «Отложенный налоговый актив» («Отложенное налоговое обязательство») не предусмотрен	Включается показатель «Отложенный налоговый актив» («Отложенное налоговое обязательство») в актив и соответственно в обязательства баланса
9 Различия в составе показателей отчета о прибылях и убытках	Включение в отчет показателя «Амортизация» не предусмотрено	Рекомендуется выделять амортизацию в отдельную строку отчета о прибылях и убытках

## 2. Понятие, состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней

Все организации, зарегистрированные на территории Российской Федерации, обязаны составлять бухгалтерскую отчетность. Это требование содержится в главе 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете и отчетности» от 21.11.96 г. №129-ФЗ.

Кроме того, следует руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 29 июля 1998 года № 34н, Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» от 6 июля 1999 года 4/99 (в ред. Приказа Минфина № 142н от 08.11.2010 г.), Положением «О формах бухгалтерской отчетности организаций», утв. Приказом Минфина РФ от 02 июля 2010 года № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. Приказа от 05.10.2011).

*Бухгалтерская отчетность* - это единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении составляется на основе данных бухгалтерского учета.

Отчетным годом для всех организаций является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября,— по 31 декабря следующего года.

Отчетной датой считается дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (месяца, квартала и т. д.). Бухгалтерская отчетность подразделяется на годовую и промежуточную отчетность. Промежуточная бухгалтерская отчетность должна составляться нарастающим итогом в течение года за все отчетные периоды, кроме года в целом (за месяц, квартал и т. д.).

Годовая бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом в целом за календарный год.

Бухгалтерская отчетность завершает учетный процесс. Рекомендуемые формы бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке заполнения этих форм разрабатываются и утверждаются Минфином РФ.

Годовая Бухгалтерская отчетность состоит из:

- бухгалтерского баланса (форма ОКУД 0710001);
- отчета о прибылях и убытках (форма ОКУД 0710002);
- приложений к ним:
  - отчет об изменениях капитала (форма ОКУД 0710003);
  - отчет о движении денежных средств (форма ОКУД 0710004);
  - отчет о целевом использовании полученных средств (форма ОКУД 0710006).

Заметим, что указанную форму отчета рекомендуется применять при формировании соответствующих пояснений организациям, являющимся некоммерческими;

- иных приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности предприятия, если она в соответствии с Федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- пояснительной записки (которая именуется «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках»).

Организации - субъекты малого предпринимательства могут представлять бухгалтерскую отчетность по упрощенной системе. На это указывает пункт 6 Приказа N 66н, а также пункт 17 Информации Минфина Российской Федерации N ПЗ-3/2010 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства". Они формируют бухгалтерскую отчетность из бухгалтерского баланса (форма ОКУД 0710001) и отчета о прибылях и убытках (форма ОКУД 0710002), в которые включают показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям). А в приложениях к ним приводят только наиболее важную информацию, без знания которой невозможно оценить финансовое положение организации.

*Основные требования при составлении бухгалтерской отчетности:*

а) нейтральность информации, содержащейся в ней (т. е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими); Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

б) должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы);

в) информация должна основываться на данных унифицированных форм первичной учетной документации, синтетического и аналитического учета;

г) данные баланса текущего года должны соответствовать показателям баланса за 2 предшествующих отчетных период;

д) организация должна при составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним придерживаться принятых ею их содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому;

Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Существенное изменение

должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

е) показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Бухгалтерская финансовая отчетность может быть представлена в налоговые органы одним из следующих способов:

- а) лично, при этом налогоплательщик – физическое лицо самостоятельно, а юридическое лицо – через должностных лиц (руководитель, гл. бухгалтер)
- б) через представителя (доверенное лицо) – по доверенности;
- в) по почте – в форме почтового отправления с описью вложения;
- г) по телекоммуникационным каналам связи – отчетность подписывается электронной цифровой подписью.

### 3. Структура и содержание бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс – старейшая форма отчетности (его составляли еще итальянские купцы эпохи Возрождения) является главным источником информации об имущественном положении организации.

*Бухгалтерский баланс* представляет собой систему показателей, характеризующих в денежной оценке финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Основная задача бухгалтерского баланса – показать собственнику, чем он владеет или какой капитал находится под его контролем. Баланс позволяет получить представление и о материальных ценностях, и о величине запасов, и о состоянии расчетов, и об инвестициях. Данные баланса широко используются для последующего анализа руководством организации, налоговыми органами, банками, поставщиками и другими кредиторами.

Баланс представляется в виде двусторонней таблицы, левая сторона которой называется активом, правая – пассивом.

*Активами* считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

*Обязательствами* считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая образовалась вследствие осуществления проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов.

*Капитал* представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации.

Каждый элемент актива и пассива баланса называется статьей баланса. Статьи актива раскрывают сущность ресурсов, их использование и величину. Статьи пассива характеризуют источники образования ресурсов, а именно: за счет какого источника создана данная часть активов, для какой цели они предназначены и их величину.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Бухгалтерский баланс должен содержать следующие числовые показатели:

Раздел	Группа статей	Статья
1	2	3

Актив		
Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы Деловая репутация организации (04-05)
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования Здания, машины, оборудование и другие основные средства Незавершенное строительство (01-02)
	Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг Имущество предоставляемое по договору проката (03)
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества Инвестиции в зависимые общества Инвестиции в другие организации Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев Прочие финансовые вложения (58-59)
	Прочие внеоборотные активы	Незавершенное строительство (07,08,62) Незавершенное строительство представляет собой учтенные на счете 08 «Капитальные вложения» затраты по возведению строящихся объектов: - затраты на строительные работы, - затраты на работы по монтажу оборудования, - затраты на приобретение оборудования, сданного в монтаж; - затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа
Оборотные активы	Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (21,23,29,44) Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные Расходы будущих периодов (10,11,41-42,43,45,97)
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19
	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики Векселя к получению Задолженность дочерних и зависимых обществ Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал(75) Авансы выданные Прочие дебиторы (Дебетовое с-до 60/авансы, 62/авансы,63,68/деб. об,69,71,73,76,91)
	Финансовые вложения	Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев (58) Собственные акции, выкупленные у акционеров(81) Прочие финансовые вложения
	Денежные средства и денежные эквиваленты	Расчетные счета Валютные счета Прочие денежные средства (50,51,52,55,57)

	Прочие оборотные активы	Не указанные выше (70,71,73,76)
<b>Пассив</b>		
Капитал и резервы	Уставный капитал Добавочный капитал	Отражается величина уставного (складочного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) (80, 83)
	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами (82)
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток - вычитается)	84 В течение отчетного года отражается нераспределенная прибыль отчетного периода в сумме нетто. Исчисляется как разница между выявленным по данным бухгалтерского учета финансовым результатом за отчетный период и причитающейся к уплате сумме налогов и иных аналогичных обязательных платежей Показывается убыток организации за отчетный период как разница между выявленными на основании бухгалтерского учета финансовым результатом за отчетный период и причитающейся к уплате суммой налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения за счет прибыли.
Долгосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты (67)
	Резервы под условные обязательства	Оценочные обязательства (96) отражаются остатки средств, зарезервированных организацией в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ
Краткосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты (66)
	Кредиторская задолженность	Поставщики и подрядчики Векселя к уплате Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами Задолженность перед персоналом организации Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов Авансы полученные Прочие кредиторы (60,76, 68,69,70,71,75,73)
	Доходы будущих периодов	98 доходы, полученные в учетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

### 3. Содержание отчета о прибылях и убытках

Составляется Отчет о прибылях и убытках по окончании месяца, квартала и года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, по форме (ОКУД

0710002), утвержденной Приказом Минфина Российской Федерации от 02.07.2010 г. N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (далее - Приказ N 66н).

В состав Отчета о прибылях и убытках, как следует из формы ОКУД 0710002, входят следующие строки:

- **Выручка.** По данной строке отражается информация о выручке (доходах по обычным видам деятельности), полученной организацией (пункты 4, 5, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99. Значение строки "Выручка" определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по субсчету 90-1 "Выручка", уменьшенном на суммарный за этот отчетный период дебетовый оборот по субсчетам 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы", 90-5 "Экспортные пошлины" счета 90 "Продажи"

- **Себестоимость продаж.** По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданных товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг (пункты 4, 5, 9, 21 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99). Значение строки "Себестоимость продаж" определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90 "Продажи" субсчету 90-2 "Себестоимость продаж" в корреспонденции со счетами 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 40 "Выпуск продукции, работ, услуг", 41 "Товары" и др.

- **Валовая прибыль (убыток).** По этой строке показывается информация о валовой прибыли организации, то есть о прибыли от обычных видов деятельности. Значение строки "Валовая прибыль (убыток)" определяется как разница между показателями строк "Выручка" и "Себестоимость продаж". Отметим, что если в результате вычитания этих показателей получается отрицательная величина (убыток), то эта величина показывается организацией в Отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

- **Коммерческие расходы.** По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг (коммерческих расходах организации) (пункты 5, 7, 21 ПБУ 10/99). Значение строки "Коммерческие расходы" определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90 "Продажи" субсчету 90-2 "Себестоимость продаж" в корреспонденции со счетом 44 "Расходы на продажу".

- **Управленческие расходы.** По этой строке показывается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с управлением организацией (пункты 5, 7, 21 ПБУ 10/99). Значение строки "Управленческие расходы" определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90 "Продажи" субсчету 90-2 "Себестоимость продаж" в корреспонденции со счетом 26 "Общехозяйственные расходы", но при условии, что такой порядок списания управленческих расходов предусмотрен учетной политикой организации.

- **Прибыль (убыток) от продаж.** По данной строке отражается информация о прибыли (убытке) организации от обычных видов деятельности. Значение строки "Прибыль (убыток) от продаж" определяется путем вычитания из показателя строки "Валовая прибыль (убыток)" показателей строк "Коммерческие расходы" и "Управленческие расходы". Отметим, что если в результате вычитания этих показателей организацией была получена отрицательная величина (убыток), то это величина показывается в Отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

- **Доходы от участия в других организациях.** По этой строке показывается информация о доходах организации, полученных от участия в уставных (складочных) капиталах других организаций и являющихся для нее прочими доходами (пункт 4 ПБУ



9/99). Значение строки "Доходы от участия в других организациях" определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по счету 91 "Прочие доходы и расходы" субсчету 91-1 "Прочие доходы" аналитический счет учета доходов от участия в уставных капиталах других организаций.

- **Проценты к получению.** По данной строке отражается информация о доходах организации, в виде причитающихся ей процентов, являющихся для организации прочими доходами. Значение строки "Проценты к получению" определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по счету 91 "Прочие доходы и расходы" субсчету 91-1 "Прочие доходы", аналитический счет учета процентов к получению.

- **Проценты к уплате.** По этой строке показывается информация о прочих расходах организации, в виде начисленных к уплате процентов. Значение строки "Проценты к уплате" устанавливается на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 91 "Прочие доходы и расходы" субсчету 91-2 "Прочие расходы", аналитический счет учета процентов, подлежащих уплате организацией.

- **Прочие доходы.** По данной строке отражается информация о прочих доходах организации, не перечисленных выше. Значение строки "Прочие доходы" определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по счету 91 "Прочие доходы и расходы" субсчету 91-1 "Прочие доходы" (за исключением аналитических счетов учета процентов к получению и доходов от участия в уставных капиталах других организаций) за минусом дебетового оборота по счету 91 "Прочие доходы и расходы" субсчету 91-2 "Прочие расходы" в части НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей.

- **Прочие расходы.** По этой строке отражается информация о прочих расходах организации, не названных выше. Значение строки "Прочие расходы" определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 91 "Прочие доходы и расходы" субсчету 91-2 "Прочие расходы" (за исключением аналитических счетов учета процентов к уплате и учета НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей, подлежащих получению от других юридических и физических лиц).

- **Прибыль (убыток) до налогообложения.** По данной строке отражается информация о прибыли (убытке) до налогообложения (речь идет о бухгалтерской прибыли (убытке) организации). Значение строки "Прибыль (убыток) до налогообложения" определяется путем сложения показателей строк "Прибыль (убыток) от продаж", "Доходы от участия в других организациях", "Проценты к получению" и "Прочие доходы" и вычитания из полученной суммы показателей строк "Проценты к уплате" и "Прочие расходы". Если в результате получается отрицательная величина (убыток), то эта величина показывается организацией в Отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

- **Текущий налог на прибыль.** По этой строке показывается информация о текущем налоге на прибыль, то есть о сумме налога на прибыль, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль и исчисленной по данным налогового учета (пункт 24 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 19.11.2002 г. N 114н (далее - ПБУ 18/02)).

- **в том числе постоянные налоговые обязательства (активы).** По данной строке приводится информация о сальдо постоянных налоговых обязательств (активов) (пункт 24 ПБУ 18/02). Значение рассматриваемой строки определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами за отчетный период по счету 99 "Прибыли и убытки",

(аналитический счет (субсчет) учета постоянных налоговых обязательств (активов)) и представляет собой сальдо постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств, накопленных за отчетный период.

- **Изменение отложенных налоговых обязательств.** По этой строке отражается информация об изменении величины отложенных налоговых обязательств, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 (пункт 24 ПБУ 18/02). Значение строки "Изменение отложенных налоговых обязательств" определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 "Отложенные налоговые обязательства" за отчетный период (без учета дебетового оборота по счету 77 в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки").

- **Изменение отложенных налоговых активов.** По данной строке показывается информация об изменении величины отложенных налоговых активов, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 (пункт 24 ПБУ 18/02). Значение строки "Изменение отложенных налоговых активов" определяется как разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 "Отложенные налоговые активы" за отчетный период (без учета кредитового оборота по счету 09 в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки").

- **Прочее.** По этой строке приводится информация об иных, не названных выше, показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации (пункт 23 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 06.07.1999 г. N 43н (далее - ПБУ 4/99)).

- **Чистая прибыль (убыток).** По данной строке отражается информация о чистой прибыли (убытке) организации, то есть информация о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) (пункт 23 ПБУ 4/99).

Кроме вышеперечисленных строк в Отчете о прибылях и убытках имеется Раздел "Справочно", включающий в себя:

- Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода;
- Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода;
- Совокупный финансовый результат периода;
- Базовая прибыль (убыток) на акцию;
- Разводненная прибыль (убыток) на акцию.

#### 4. Содержание отчета об изменениях капитала

В отчете отражаются следующие показатели:

**Увеличение капитала - всего: (строка 3310)** – указываются итоговые суммы, увеличивающие собственный капитал, по столбцам:

Уставный капитал (строка 3310 = строка 3314 + строка 3315 + строка 3316);

Собственные акции, выкупленные у акционеров (строка 3310 = строка 3314 + строка 3315 + строка 3316);

Добавочный капитал (строка 3310 = строка 3312 + строка 3313 + строка 3314 + строка 3315 + строка 3316);

Резервный капитал (строка 3310 = строка 3316);

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (строка 3310 = строка 3311 + строка 3312 + строка 3313 + строка 3315 + строка 3316);

Итого (строка 3310 = строка 3311 + строка 3312 + строка 3313 + строка 3314 + строка 3315 + строка 3316).

за отчетный период.

**чистая прибыль (строка 3311)** – указывается сумма чистой прибыли отчетного года, увеличивающей сумму нераспределенной прибыли организации.

**Обратите внимание:** Сумма чистой прибыли, отражаемая по строке 3311 отчета об изменениях капитала **должна быть равна** сумме чистой прибыли, отражаемой по строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отчета о прибылях и убытках. Показатель строки 3311 должен соответствовать сумме чистой прибыли, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета по кредиту счета:

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по итогам отчетного года.

99 «Прибыли и убытки» по итогам 1 квартала, 6 и 9 месяцев.

**переоценка имущества (строка 3312)** – указывается сумма дооценки объектов ОС и НМА.

**Обратите внимание:** Сумма дооценки объектов ОС и НМА, в **размере** суммы их уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, **относится** на финансовый результат в качестве прочих доходов.

В регистрах бухгалтерского учета сумма дооценки объектов ОС и НМА, относящаяся на добавочный капитал, отражается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

**Обратите внимание:** При **выбытии** переоцениваемых объектов ОС и НМА, суммы их дооценки **переносятся** с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

**доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала (строка 3313)** – указывается сумма доходов, не включаемых в финансовый результат отчетного периода. Таким доходом может быть, например, разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубли.

Эта разница отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, за который составляется бухгалтерская отчетность организации и подлежит зачислению в добавочный капитал организации на счет 83 «Добавочный капитал» (п.19 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»).

**дополнительный выпуск акций (строка 3314)** – указывается сумма увеличения собственного капитала, возникшая за счет:

- дополнительного выпуска акций;
- дополнительных вкладов в уставный капитал.

**увеличение номинальной стоимости акций (строка 3315)** – указывается сумма увеличения собственного капитала, возникшая за счет увеличения номинальной стоимости акций (долей).

**реорганизация юридического лица (строка 3316)** – указывается сумма увеличения капитала, возникшая при реорганизации компании в форме присоединения/выделения.

**Уменьшение капитала - всего: (строка 3320)** – указываются итоговые суммы, уменьшающие собственный капитал, по столбцам:

Уставный капитал (строка 3320 = строка 3324 + строка 3325 + строка 3326);

Собственные акции, выкупленные у акционеров (строка 3320 = строка 3324 + строка 3325 + строка 3326);

Добавочный капитал (строка 3320 = строка 3322 + строка 3323 + строка 3324 + строка 3325);

Резервный капитал (строка 3320 = строка 3326);

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (строка 3320 = строка 3321 + строка 3322 + строка 3323 + строка 3324 + строка 3325 + строка 3326 + строка 3327);

Итого (строка 3320 = строка 3321 + строка 3322 + строка 3323 + строка 3324 + строка 3325 + строка 3326 + строка 3327).

за отчетный период.

**чистая прибыль (строка 3321)** – указывается сумма убытка отчетного года, уменьшающего сумму нераспределенной прибыли организации.

**Обратите внимание:** *Сумма убытка, отражаемая по строке 3311 отчета об изменениях капитала должна быть равна сумме убытка, отражаемой по строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отчета о прибылях и убытках.*

Показатель строки 3311 должен соответствовать сумме убытка, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета по дебету счета:

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по итогам отчетного года.

99 «Прибыли и убытки» по итогам 1 квартала, 6 и 9 месяцев.

**переоценка имущества (строка 3322)** – указывается сумма уценки объектов ОС и НМА.

Сумма уценки относится на добавочный капитал организации в сумме не превышающей суммы дооценки, если ранее производилась дооценка данных объектов.

**Обратите внимание:** *Сумма уценки объектов ОС и НМА, превышающая суммы их дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на увеличение добавочного капитала организации, относится на финансовый результат в качестве прочих доходов.*

В регистрах бухгалтерского учета сумма уценки объектов ОС и НМА, уменьшающая добавочный капитал, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал».

**расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала (строка 3323)** – указывается сумма расходов, не включаемых в финансовый результат отчетного периода.

Таким расходом может быть, например, положительная разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубль, если она относится на прочие доходы в связи с прекращением деятельности компании за пределами РФ.

Эта разница уменьшает добавочный капитал организации по счету 83 «Добавочный капитал» (п.19 ПБУ 3/2006).

**уменьшение номинальной стоимости акций (строка 3324)** – указывается сумма уменьшения собственного капитала, возникшая за счет уменьшения номинальной стоимости акций (долей).

**уменьшение количества акций (строка 3325)** – указывается сумма уменьшения собственного капитала, возникшая за счет уменьшения количества акций (погашения долей)

**реорганизация юридического лица (строка 3326)** – указывается сумма уменьшения капитала, возникшая при реорганизации компании в форме присоединения/выделения.

**дивиденды (строка 3327)** – указывается сумма уменьшения капитала, связанная с распределением чистой прибыли в пользу акционеров (участников, учредителей).

**Изменение добавочного капитала (строка 3330)** – указывается сумма изменений добавочного капитала, которые не влияют на изменение величины капитала в целом и отражаются в виде положительного и отрицательного значений по разным столбцам данной строки.

Например, когда при выбытии переоцениваемых объектов ОС и НМА, суммы их дооценки переносятся с добавочного капитала организации на счет учета

нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации, в отчете об изменениях капитала такая сумма дооценки отражается:

В круглых скобках (со знаком минус) в столбце «Добавочный капитал».

В виде положительного значения в столбце «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

**Обратите внимание:** Показатель строки 3330 не относится к показателям по строкам «Увеличение капитала» (строка 3310) и «Уменьшение капитала» (строка 3320).

**Изменение резервного капитала (строка 3340)** – указывается сумма изменений резервного капитала, которые не влияют на изменение величины капитала в целом и отражаются в виде положительного и отрицательного значений по разным столбцам данной строки.

Например, при формировании резервных фондов за счет чистой прибыли предприятия, суммы резерва отражаются:

В виде положительного значения в столбце «Резервный капитал».

В круглых скобках (со знаком минус) в столбце «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

**Обратите внимание:** Показатель строки 3340 не относится к показателям по строкам «Увеличение капитала» (строка 3310) и «Уменьшение капитала» (строка 3320).

**Величина капитала на 31 декабря 2011 г. (строка 3300)** – отражаются суммы показателей величины собственного капитала организации на конец отчетного периода по видам:

Кт 80 Уставный капитал;

Дт 81 Собственные акции, выкупленные у акционеров;

Кт 82 Добавочный капитал;

Кт 83 Резервный капитал;

Кт/Дт 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

## **2. Заполнение раздела 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок»**

В разделе 2 отчета об изменениях капитала, отражаются изменения собственного капитала организации в предыдущих отчетных периодах, вызванные:

изменениями в учетной политике организаций (в целях сопоставимости показателей);

корректировками, исправляющими ошибки, допущенные в предыдущих отчетных периодах.

В пояснениях к бухгалтерской отчетности необходимо отразить причины, повлекшие за собой корректировки величины собственного капитала в предыдущих отчетных периодах.

## **3. Заполнение раздела 3 «Чистые активы»**

В разделе 3 отчета об изменениях капитала, приводится информация о величине чистых активов организации на конец отчетного периода и за два предыдущих отчетных периода.

Так, в отчете за 2011 год необходимо отразить данные о чистых активах:

На 31.12.2011;

На 31.12.2010;

На 31.12.2009.

В соответствии с Приказом Минфина от 20.01.2003г. №10н, ФКЦБ России №03-б/пз, для расчетов чистых активов акционерных обществ (за исключением обществ, осуществляющие страховую и банковскую деятельность), под стоимостью чистых активов АО понимается: величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к

расчету.

В состав активов, принимаемых к расчету, включаются:

1. Внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса:

НМА;

ОС;

незавершенное строительство;

доходные вложения в материальные ценности;

долгосрочные финансовые вложения;

прочие внеоборотные активы.

2. Оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса:

запасы;

НДС по приобретенным ценностям;

дебиторская задолженность;

краткосрочные финансовые вложения;

денежные средства;

прочие оборотные активы, за исключением стоимости в сумме фактических затрат на выкуп собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, и задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

В состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются:

долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства;

краткосрочные обязательства по займам и кредитам;

кредиторская задолженность;

задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;

резервы предстоящих расходов;

прочие краткосрочные обязательства.

В связи с тем, что для обществ с ограниченной ответственностью не установлен порядок определения размера чистых активов, по мнению Минфина ООО могут так же использовать положения Приказа №10н.

## 7.САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА

№ п/п	№ раздела (темы) дисциплины	Форма (вид) самостоятельной работы	Трудоёмкость в часах
1.	Организация финансового учета, его правовое и методическое обеспечение	Индивидуальное задание; подготовка к семинару	10
2.	Учет денежных средств	Домашнее задание	14
3.	Учет текущих обязательств и расчетов	Самостоятельное изучение; подготовка к тестированию	20
4.	Учет финансовых вложений	Домашнее задание; самостоятельное изучение; подготовка к семинару	16
5.	Учет временно привлеченных и заемных средств	Самостоятельное изучение; подготовка к тестированию; домашнее задание	16
6.	Учет оплаты труда и расчетов с персоналом	Самостоятельное изучение; подготовка к экзамену.	16
7.	Учет уставного капитала	Домашнее задание; подготовка к семинару	12
8.	Учет основных средств	Домашнее задание;	

		подготовка к семинару	12
9.	Учет нематериальных активов	Индивидуальное задание;	8
10.	Учет материально - производственных запасов	Самостоятельное изучение; подготовка к тестированию; домашнее задание для доклада	14
11.	Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования	Подготовка к тестированию; Сбор материала для курсового проектирования;	10
12.	Учет затрат на производство продукции и расходов по обслуживанию производства и управлению	Самостоятельное изучение; подготовка к семинару; Разработка основных глав курсового проектирования;	14
13.	Учет готовой продукции и ее реализации	Самостоятельное изучение; подготовка к защите курсовой работы;	14
14.	Учет капиталов, фондов, резервов и финансовых результатов	Индивидуальное задание; Самостоятельное изучение	12
15.	Бухгалтерская отчетность	Самостоятельное изучение; подготовка к экзамену.	12
	Итого по самостоятельной работе		200

Промежуточным контролем знаний по дисциплине является один из следующих вариантов (согласовывается с преподавателем):

- подготовка и написание реферата на одну из тем, предложенных в качестве тем самостоятельного изучения курса студентами. Объем реферата 10-12 страниц печатного текста, выполненный с соблюдением требований по нормоконтролю в соответствии со стандартом ВПО. Рекомендуется при подготовке реферата использовать информационную систему Интернет и издания периодической печати.

- подготовка доклада для семинарского занятия по теме исследования на 7-10 минут.

- подготовка доклада для студенческой научно-практической конференции.

## 8. ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ

### 8.1. Методы проведения аудиторных занятий:

лекции, реализуемые через изложение под запись материала каждой темы с сопровождением наглядных пособий в виде слайдов, с выдачей раздаточного материала;

практические занятия, во время которых студенты выступают с докладами по заранее определенным вопросам и дискуссионно обсуждают их между собой и преподавателем; обсуждаются вопросы лекций; решаются практические задачи (в которых разбираются и анализируются конкретные ситуации на примере предприятий) проверяются домашние работы; проводятся письменные опросы (в виде тестовых заданий) и самостоятельные работы (по вопросам лекций и практических задач); проводятся деловые игры; приглашаются работодатели, эксперты и специалисты, организующие мастер-классы.

При проведении аудиторных занятий реализуются активные и интерактивные формы обучения, которые позволяют вовлечь в учебный процесс всех студентов, заставляя их взаимодействовать между собой и преподавателем.

Формы самостоятельной работы студентов:

изучение нормативной и рекомендованной литературы (в т.ч. электронных источников), дополняющей и расширяющей лекционный материал, с целью подготовки к практическим занятиям, а также к темам, вынесенным на самостоятельное изучение;

решение задач, полученных на практических заданиях, а также самостоятельный их поиск и разбор;

подготовка ко всем видам контроля;

выполнение индивидуальных расчетных домашних заданий, выдаваемых преподавателем;

поиск, анализ, структурирование информации из разнообразных источников для подготовки рефератов, участия в научных конференциях;

написание и защита курсовой работы по выбранной теме на базе конкретной организации.

В течение семестра проводится консультирование студентов по вопросам учебного материала, решения задач, написания курсовых работ, статей в периодические издания, тезисов и докладов на конференции.

## 9. ОЦЕНОЧНЫЕ СРЕДСТВА ДЛЯ ТЕКУЩЕГО КОНТРОЛЯ УСПЕВАЕМОСТИ, ПРОМЕЖУТОЧНОЙ АТТЕСТАЦИИ ПО ИТОГАМ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ И УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ

Программой дисциплины в целях проверки прочности усвоения материала предусматривается проведение текущего контроля успеваемости, который осуществляется в форме участия студентов на семинарских и практических занятиях. Основными формами проверки углубленного и самостоятельного изучения дисциплины являются рефераты и доклады. Рубежный контроль проводится в виде тестирования для промежуточной аттестации студентов, которые проводятся на семинарских и практических занятиях по завершению изучения темы с целью оперативного контроля знаний студентов, защиты творческих (исследовательских) работ. Итоговой формой контроля является экзамен.

### 9.1. Примерная тематика курсовых работ

1. Принципы построения и организации финансового учёта
2. Реформирование бухгалтерского учета.
3. Организация бухгалтерского финансового учета на предприятиях.
4. Совершенствование бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики путем применения прикладных программных продуктов (1С: Бухгалтерия, Интеп и др.).
5. Бухгалтерский учет поступления товаров и тары (в оптовой, розничной торговле)
6. Бухгалтерский учет реализации и отпуска товаров и тары (оптового, розничного товарооборота) на материалах организаций оптовой, розничной торговли.
7. Бухгалтерская финансовая отчетность: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках. Сравнение с IAS и GAAP.
8. Бухгалтерский учет розничного товарооборота.
9. Бухгалтерский учет расходов на продажу.
10. Учет денежных средств в кассе и денежных документов.
11. Бухгалтерский учет денежных средств на расчетном счете специальных счетах в банке.
12. Бухгалтерский учет денежных средств и операций в иностранной валюте.
13. Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками.
14. Бухгалтерский учет расчетов с покупателями и заказчиками.



15. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами.
16. Бухгалтерский учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.
17. Бухгалтерский учет ценных бумаг.
18. Учет расчетов по сомнительным долгам.
19. Бухгалтерский учет краткосрочных и долгосрочных финансовых вложений.
20. Бухгалтерский учет полученных займов и кредитов.
21. Учет труда и его оплаты.
22. Учет расчетов с персоналом по оплате труда в условиях финансовой нестабильности.
23. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.
24. Учет страховых взносов по обязательному социальному страхованию и обеспечению.
25. Учет страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию
26. Классификация и оценка основных средств.
27. Учёт движения основных средств на предприятии и пути их совершенствования.
28. Учет аренды основных средств.
29. Учёт и анализ собственных и арендованных основных средств.
30. Учёт наличия, поступления и выбытия основных средств.
31. Учёт инвестиций и капитальных вложений в основные средства.
32. Учет долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.
33. Учет амортизации основных средств.
34. Учет расходов на восстановление основных средств. Учет хоз. операций по переоценке основных средств.
35. Учет выбытия основных средств.
36. Учет поступления и выбытия нематериальных активов по всем основаниям.
37. Учет амортизации по нематериальным активам. Инвентаризация нематериальных активов.
38. Учет долгосрочных инвестиций, осуществляемых подрядным способом.
39. Учет долгосрочных инвестиций, осуществляемых хозяйственным способом.
40. Принципы организации учета материальных ресурсов, их движения и использования.
41. Учет процесса заготовления материальных ресурсов и расчетов с поставщиками.
42. Учет сырья и материалов на складе организации.
43. Затраты на производство и реализацию: состав, классификация и организация учета.
44. Основы организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.
45. Учет прямых затрат и их калькулирование при формировании себестоимости продукции.
46. Учет и контроль прямых материальных затрат.
47. Организации учета затрат на оплату труда и социальное обеспечение.
48. Учет (и анализ) производственных и общехозяйственных расходов.
49. Система обобщения затрат на производство и реализацию продукции.
50. Организация учета затрат и калькулирование себестоимости продукции вспомогательных производств, пути ее совершенствования.
51. Сводный учет затрат на производство, его варианты и условия их применения на предприятии.
52. Учет отпуска сырья и материалов в производство и прочего их выбытия.

53. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, условия их применения на предприятиях разных отраслей и пути дальнейшего развития.
54. Организация учета выпуска готовых изделий (работ, услуг) и расчетов с покупателями.
55. Учет экспортных операций.
56. Учет импортных операций.
57. Учётная политика – основа организации бухгалтерского учёта предприятия.
58. Учётная политика и финансовая отчётность предприятия.
59. Учёт расчётов с работниками по оплате труда и прочим операциям.
60. Учёт дебиторской задолженности.
61. Учет движения готовой продукции.
62. Принципы организации учёта материальных ресурсов, их движения и использования.
63. Бухгалтерский учет выпуска готовой продукции.
64. Учет реализации готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) покупателям и заказчикам.
65. Учёт поступления материалов и расчётов с поставщиками.
66. Учёт расчётов с бюджетом.
67. Учет расчетов с учредителями.
68. Учет уставного капитала при образовании акционерных обществ.
69. Учет уставного капитала (уставного фонда) государственных унитарных предприятий.
70. Учет уставного капитала акционерных обществ.
71. Учет уставного (складочного) капитала в хозяйственных обществах и товариществах.
72. Учет собственного капитала предприятия.
73. Учет добавочного капитала.
74. Учет финансовых результатов организаций.
75. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

## 9.2. Методические рекомендации по подготовке, написанию и защите курсовых работ.

Курсовая работа имеет целью закрепить и обобщить полученные знания, научить студентов самостоятельно применять их для комплексного решения конкретных задач, прививать навыки самостоятельного принятия решений.

Написание курсовой работы является одной из важнейших форм самостоятельного творчества. Оно способствует более глубокому овладению экономической теорией, пониманию научных основ экономической политики государства на современном этапе.

### Основные требования, предъявляемые к курсовой работе.

1. Высокий идейно-теоретический уровень и идеологическая направленность в работе.
2. Правильное понимание и умелое освещение излагаемой проблемы с использованием знаний экономических теорий.
3. Критический подход к изучаемым материалам, самостоятельная аргументация выводов, обоснованность предложений и рекомендаций.
4. Литературное, логически последовательное и самостоятельное изложение материала.
5. Всестороннее использование практических материалов из жизни, насыщенность цифровыми данными из справочной и научной литературы.

6. Систематизация цифровых данных в виде диаграмм, схем, таблиц, графиков с необходимым анализом, обобщением и выводами.
7. Использование Законов Правительства РФ, Указов Президента РФ, Постановлений Совета Министров РФ, трудов отечественных и зарубежных экономистов.
8. Нельзя допускать противоречий между теоретическими положениями и приводимым фактическим материалом.
9. Курсовая работа должна быть выполнена своевременно, аккуратно и правильно оформлена.

Можно выделить следующие этапы написания курсовой работы:

#### Выбор темы.

Выбор темы начинается с ознакомления с тематикой курсовых работ, после чего выбирается интересующая тема.

Выбрав тему, необходимо утвердить ее у преподавателя, закрепленного за студентом в качестве научного руководителя.

#### Подбор литературы.

Правильный и своеобразный подбор экономической литературы в значительной мере определяет качество написания курсовой работы.

Подбор литературы рекомендуется начать с выяснения места темы в курсе изучаемой дисциплины. Необходимо просмотреть планы семинарских занятий и рекомендованную к ним обязательную и дополнительную литературу.

После этого целесообразно ознакомиться с каталогами методического кабинета кафедры и библиотеки вуза, а если необходимо, то и областной библиотеки им. Некрасова Н.А..

Отобранную литературу лучше всего записывать на отдельных карточках или в специально заведенной тетради. Это позволит сгруппировать ее по вопросам плана и изучить в определенной последовательности, а также облегчить составление списка используемой литературы.

Рекомендуется на каждой карточке оставить место для последующих пометок (например, переписать оглавление, кратко изложить основное содержание и т.п.). После предварительного подбора литературы рекомендуется пересмотреть ее перечень, исключить устаревшие издания.

#### Предварительное ознакомление с литературой и составление первого варианта плана курсовой работы

Отобранную литературу рекомендуется сначала бегло просмотреть, то есть определить, какие вопросы и в какой последовательности рассматриваются в той или иной работе, статье или руководящем документе, в каком вопросе или разделе их можно использовать при написании курсовой работы, имеются ли статистические данные или другой фактический материал.

Все это необходимо отразить в карточке и учесть при составлении предварительного варианта плана курсовой работы.

План является основой курсовой работы. От того, насколько качественно он составлен, зависит структура, содержание, логическая взаимосвязь рассматриваемых проблем.

По мере более глубокого изучения экономической литературы план может уточняться и дополняться.

Практика показала, что наиболее оптимальным является план, состоящий из введения, двух-трех основных вопросов и заключения. Вопросы должны быть сформулированы кратко и выражать самые существенные аспекты (стороны) темы. При последующей работе план можно добавить подвопросами, развернуть в тезисы или

составить проспект, то есть изложить основное содержание каждого раздела, введения и выводов. План должен быть обязательно согласован и утвержден научным руководителем.

#### Изучение литературы.

После предварительного ознакомления с литературой, как показывает практика, для ее изучения обычно остается 5-10 источников.

Успех изучения литературы во многом зависит от правильной организации работы.

Начать рекомендуется с просмотра соответствующего раздела программы курса, учебника и учебных пособий, с тем, чтобы легче было разобраться в специальной экономической литературе.

Затем необходимо изучить нормативные документы и законодательные акты, подобранные данной теме.

Затем можно перейти к изучению специальной экономической литературы, опубликованной в монографиях, сборниках статей, периодических изданиях.

Читать рекомендуется с карандашом в руках. Следует одновременно продумывать прочитанное, выделять наиболее важные и сложные места, делать пометки об этом на рабочих листах (тетрадах), чтобы при повторном чтении их лучше уяснить.

При чтении экономической литературы могут встречаться слова и выражения. Не следует оставлять их без выяснения. Объяснение их значения можно найти в экономическом словаре, словаре иностранных слов и другой справочной литературе или проконсультироваться у преподавателей.

Выписки можно делать своими словами. Особенно важные места рекомендуется записать дословно. При дословных выписках обязательно нужно сделать пометку, кто автор, как называется работа, издательство, год издания, страница.

При изучении литературы удобнее всего пользоваться отдельными листами. Писать следует только на одной стороне листа. Надо помнить, что можно сделать много интересных записей, но они пропадут если нет должного порядка в их размещении, не отмечен источник.

Целесообразно каждый выписанный образец озаглавить соответствующей проблемой. Это поможет, сгруппировать материал по соответствующим разделам, вопросам курсовой работы.

#### Подбор и отработка статистических данных.

Следует помнить, что статистические данные являются ценными только в том случае, если они подтверждают, или с их помощью делаются какие-либо экономические выводы и обобщения.

Пользоваться рекомендуется официальными государственными статистическими данными и отраслевыми сборниками и справочниками.

Наряду с официальными статистическими сообщениями можно также использовать фактические данные из книг, брошюр, газетных и журнальных статей с учетом их сопоставимости.

Хорошо подобранный фактический материал позволяет объяснить многие экономические процессы и выявить закономерности их развития. Очень важно поэтому правильно проанализировать его, научно обработать, привести к самостоятельным единицам измерения. Особенно внимательно нужно быть к данным из различных источников, обратить внимание на их сопоставимость.

Не следует приводить большого количества цифрового материала. Лучше всего, если он представлен в виде 2-3 таблиц, графиков или диаграмм с пояснениями, анализом и выводами.

Таблицы, графики, диаграммы должны быть пронумерованы, озаглавлены и иметь ссылку на источник.

#### 6. Написание курсовой работы.

Общий объем курсовой работы не должен превышать 40 страниц машинописного текста на листах стандартного формата.

При написании курсовой работы необходимо:

уточнить план курсовой работы;

систематизировать сделанные выписки в соответствии с планом курсовой работы;

отработать логическую структуру каждого вопроса;

Написать курсовую работу и сдать для проверки научному руководителю. Своевременное представление курсовой работы обеспечивает ее своевременную проверку научным руководителем и возможность ее качественной доработки.

#### Содержание курсовой работы.

Во введении курсовой работы обосновывается актуальность избранной темы, ее значение, степень разработанности в экономической литературе.

Определяются задачи и особенности написания курсовой работы по избранной теме. Объем введения должен быть не более 2-3 страниц.

В основной части работы излагается существо темы, ее теоретическое обоснование с широким применением трудов отечественных и зарубежных экономистов и статистического материала. Изложение должно быть обязательно связано с современными экономическими проблемами. Объем основной части до 35 страниц.

В заключении работы необходимо сформулировать краткие самостоятельные выводы по содержанию работы. Объем заключения 1-2 страницы.

#### Типичные ошибки, встречающиеся при написании курсовой работы.

Главным недостатком курсовой работы является ее поспешное выполнение и небрежное оформление.

Очень часто в курсовой работе допускается дословное переписывание материала (через абзац и при этом без всякой связи) из учебников, учебных пособий, брошюр, журнальных статей и т.п.. Нередко используются устаревшие источники пятидесятилетней давности. Встречаются грубые грамматические ошибки, ошибки в цитировании первоисточников. Порой теоретический материал преподносится недосказано, излагается абстрактно, схематично, без связи с практикой.

Статистические данные часто даются без анализа и сопоставления, за небольшой период (один-два года), недостаточно, или, напротив, в таком объеме что они заслоняют теорию.

Содержание иногда не соответствует плану, последовательность изложения нарушается, вопросы курсовой работы не озаглавливаются в соответствии с пунктами плана. Отдельные теоретические положения могут противоречить друг другу. Используемая литература не полностью находит отражение в списке. Иногда список литературы отсутствует или составляется с грубыми нарушениями (приказы и указания приводятся раньше законов, указов и постановлений).

Не делаются указания на приводимые цитаты и цифровые материалы из первоисточников. Недопущение вышперечисленных и других ошибок в первом варианте значительно повышает качество курсовой работы. После устранения указанных недостатков студент подготавливает окончательный вариант курсовой работы.

#### Оформление курсовой работы.

Курсовая работа должна быть написана чисто и разборчиво. Она должна иметь титульный лист. На следующей за титульным листом странице приводится план. Далее

идет изложение текста по вопросам, которые следует озаглавить в соответствии с планом. В конце работы необходимо составить список литературы. Писать текст нужно на одной стороне листа стандартного формата. Для возможных замечаний научного руководителя необходимо оставить или чистые листы или поле на левой стороне страницы. Страницы должны быть пронумерованы в верхней правой части. Все приводимые цитаты и статистические данные необходимо снабдить ссылками на первоисточники. Ссылку нужно помешать в конце страницы. В каждой из них должны быть указаны фамилия и инициалы автора, название его работы или статьи, название издательства или журнала, номер тома или журнала, год издания, страницу. Цитаты, статистические данные и ссылки обозначить по тексту и внизу страницы порядковой цифрой.

В конце последней страницы с текстом курсовой работы ставится подпись лица, выполнившего курсовую работу, и дата ее написания.

#### Защита и требования к оценке курсовой работы.

Оформленная курсовая работа сдается на кафедру и рецензируется (с выставлением предварительной оценки) научным руководителем в течении десяти дней. К защите не допускаются работы, выполненные на оценку «неудовлетворительно». Последние должны быть доработаны или написаны заново.

При подготовке к защите студент должен внимательно ознакомиться с замечаниями рецензента, подготовиться к ответу на все основные вопросы темы, а также на вопросы, связанные с замечаниями.

Во время защиты в течении 10-15 минут нужно раскрыть основное содержание работы, обосновать свою точку зрения по важнейшим проблемам, поставленным в ней, ответить на письменные и устные вопросы рецензента (научного руководителя).

Оценка выставляется на основе рецензии и защиты.

#### Результаты защиты.

«Удовлетворительно» получают работы, в которых правильно освещены вопросы темы, не допущено грубых ошибок по оформлению.

«Хорошо» получают работы, выполненные на высоком теоретическом уровне, полно и всесторонне освещающие вопросы темы, отличающиеся глубиной изложения материала, правильно оформленные.

«Отлично» получают работы, в которых наряду с выполнением вышеназванных критериев дается самостоятельный анализ теоретического и фактического материала, творческое исследование и глубокое раскрытие экономических процессов, формируются правильные самостоятельные выводы и интересные предложения.

Защищенная курсовая работа хранится до выпуска ее автора. Оценка за курсовую работу заносится в оценочную ведомость, прилагаемую к диплому. Студенты, не написавшие и не защитившие курсовые работы до окончания экзаменационной сессии не допускаются к сдаче экзамена.

#### 9.4. Вопросы по дисциплине для подготовки студентов к экзамену в 5 семестре

1. Организация бухгалтерского учёта на предприятии, его правовое и методическое обеспечение.
2. Учётная политика предприятия как совокупность конкретных методов и форм ведения бухгалтерского учёта. Составные части учётной политики: правовая, методическая, техническая, организационная.
3. Учет наличных денежных средств в кассе.
4. Учёт операций на расчётном счёте в банке.
5. Учёт кассовых операций и подотчётных сумм.
6. Сущность и функции денежных расчетов.

7. Отражение в учете расчетных операций при аккредитивной форме расчетов. Расчеты чеками.
8. Учет денежных средств на расчетном, валютном и специальных счетах в банках.
9. Система счетов по учету расчетов с дебиторами и кредиторами. Организация аналитического учета.
10. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.
11. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. Формы расчетов.
12. Учет расчетов, основанных на зачете взаимных требований.
13. Учет расчетов с бюджетом.
14. Учет расчетов с внебюджетными фондами.
15. Учёт финансовых вложений. Особенности учёта облигаций.
16. Бухгалтерский учет векселей выданных и полученных.
17. Учет кредитов банка и займов.
18. Отличительные особенности кредитов и займов. Учет коммерческих кредитов (товарные и финансовые векселя).
19. Учет расчетов с персоналом по оплате труда и другим операциям.
20. Учет личного состава работников, труда и его оплаты.
21. Аналитический и синтетический учёт расчётов по оплате труда.
22. Учет начисления и выплаты дивидендов.
23. Оплата отпусков, пособий по временной нетрудоспособности, пособий на детей.
24. Расчет доплат при отступлениях от нормальных условий труда. Оплата простоев, брака по вине рабочих.
25. Расчет удержаний из заработной платы работников: налога на доходы физических лиц, страховых взносов, по исполнительным документам, по поручениям работников и др.

#### 9.5. Вопросы по дисциплине для подготовки студентов к экзамену в 6 семестре

1. Организация учета уставного капитала на предприятиях различных форм собственности.
2. Учет расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал.
3. Учет операций по увеличению и уменьшению уставного капитала.
4. Классификация основных средств и их оценка.
5. Учёт поступления основных средств. Особенности учёта безвозмездного получения основных средств. Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал.
6. Порядок начисления и учета амортизации основных средств производственного и непроизводственного назначения.
7. Учет затрат по текущему и капитальному ремонту основных средств.
8. Учёт выбытия основных средств.
9. Учёт затрат на ремонт и восстановление основных средств.
10. Учёт лизинговых операций.
11. Учёт нематериальных активов. Понятие, оценка, отражение в учёте операций по поступлению и выбытию нематериальных активов.
12. Порядок начисления и учёта амортизации нематериальных активов.
13. Организация учета долгосрочных инвестиций.
14. Учет затрат по капитальному строительству объектов. Учет затрат на строительные и монтажные работы подрядным и хозяйственным способами.
15. Классификация производственных запасов, их оценка и задачи учёта.
16. Документальное оформление и организация учёта МПЗ.
17. Синтетический и аналитический учёт производственных запасов. Особенности

отражения в учёте НДС по приобретенным материальным ресурсам.

18. Основы организации учета затрат. Классификация затрат. Регистры учета затрат.
19. Учет и оценка остатков незавершенного производства.
20. Организация учета производственных затрат и калькулирование себестоимости.
21. Учет общехозяйственных и общепроизводственных расходов.
22. Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих платежей.
23. Учет затрат на производство с обособлением производственных и периодических расходов.
24. Учет готовой продукции на складе и в бухгалтерии.
25. Документальное оформление и учет отгрузки продукции покупателям.
26. Методы определения выручки от реализации продукции, работ, услуг.
27. Расходы на продажу, порядок их учета, распределения и списания на себестоимость реализованной продукции
28. Учет процесса реализации готовой продукции (работ, услуг). Определение финансовых результатов от реализации.
29. Учет налога на добавленную стоимость и акцизов.
30. Учет реализации товаров. Методы оценки товаров.
31. Учет финансовых результатов.
32. Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.
33. Учет использования прибыли.
34. Добавочный капитал, его формирование и учет.
35. Учет операций и ценностей, не принадлежащих организации.
36. Концепции о бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и международной практике.
37. Понятие, состав, требования, порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности
38. Принципы, техника построения и правила оценки статей баланса.
39. Содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
40. Бухгалтерская финансовая отчетность: содержание и порядок составления.

## 10. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

а) основная литература:

1. Гетьман В.Г. Финансовый учет [Текст]: Учебник, 4-е изд., перераб. и доп.- М.: Финансы и статистика, 2011. – 660 с.
2. Леевик Ю.С. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учеб. пособие – СПб.: Питер, 2010. – 384 с.
3. Сулейманова Е.В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учеб. пособие – М.: Финансы и статистика, 2011. – 285 с.

б) дополнительная литература:

1. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: Учеб. пособие. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008. – 464 с.
2. Беликова Т.Н. Бухгалтерский учет и отчетность от нуля до баланса.– СПб.: Питер, 2010. - 112 с.
3. Бухгалтерский учет [Текст]: учеб./ И.И. Бочкарева, В.А. Быков [и др.]; под. ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2007. – 776 с.
4. Каморджанова Н.А. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учеб. пособие 3-е изд. – СПб.: Питер, 2008. – 480 с.



5. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие. – М.: Инфра-М, 2007. – 717 с.
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет [Текст] : – 2-е изд. перераб. и доп. - Изд-во М: Проспект, 2009. - 504 с.
7. Поленова С.Н. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учеб./ рек. УМО / Н.К. Муравицкая, Н.И. Лукьяненко.- М. : Кнорус, 2009. – 571 с.
8. Чугина О.В. Расчеты с контрагентами. Бухгалтерский и налоговый учет [Текст]: Учебник – СПб.: Питер, 2010. - 112 с.
9. Сорокина Е.М. Бухгалтерский (финансовый) учет: вопросы, тесты и задачи. – М.: Финансы и статистика, 2010.- 125 с.
10. Финансовый учет [Текст]: Учебник. – Под ред. В.Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2011.-816 с.
11. Харитонов С. Бухгалтерский и налоговый учет в программе 1 С: Бухгалтерия, 8.0. [Текст] – СПб.: Питер, 2008. – 592 с.

в) периодическая литература

Журналы:

- Бухгалтерский учет;
- Горячая линия бухгалтера;
- Главный бухгалтер;
- Главная книга;
- Консультант бухгалтера;
- Практическая бухгалтерия.

Газеты:

- Экономика и жизнь;
- Учет. Налоги. Право;
- Финансовая газета.

г) программное обеспечение и Интернет-ресурсы

Наименование ресурса	Краткая характеристика
<a href="http://www.nalog.ru">www.nalog.ru</a>	Содержит основы налогового законодательства РФ, формы бухгалтерской и налоговой отчетности, налоговой статистики.
<a href="http://www.garant.ru">www.garant.ru</a>	Сайт позволяет ознакомиться с законодательством РФ (с комментариями), а также с новостями органов государственной власти РФ.
<a href="http://www.consultant.ru">www.consultant.ru</a>	Общероссийская сеть распространения правовой информации «Консультант Плюс». Содержит онлайн - версии систем; графические копии документов; обзоры законодательства; полезные ссылки.
<a href="http://www.akdi.ru">www.akdi.ru</a>	Информационное агентство по экономике и правоведению. Имеет собственную базу данных по Государственной Думе и Совету Федерации Федерального Собрания РФ, Конституционному суду РФ, Высшему Арбитражному суду РФ. Базы данных включают законы, законопроекты, решения и резолюции, новости правоведения и экономики.
<a href="http://www.rg.ru/official">www.rg.ru/official</a>	Сайт "Российской газеты". Государственные документы, публикующиеся в газете (и на сайте): федеральные конституционные законы, федеральные законы (в том числе кодексы), указы Президента РФ, постановления и распоряжения

	Правительства РФ, нормативные акты министерств и ведомств (в частности приказы, инструкции, положения и т.д.).
--	--

## 11. МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Компьютерный класс, оргтехника (всё – в стандартной комплектации для самостоятельной работы); доступ к сети Интернет (во время самостоятельной подготовки). Мультимедийные средства будут использованы при проведении лекционных занятий.

## 12. РЕЙТИНГОВАЯ ОЦЕНКА ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

Изучение дисциплины завершается экзаменом, который проводится в форме устного опроса по билету. Экзаменационный билет включает два вопроса и задачу.

Формирование экзаменационной оценки осуществляется по следующим критериям:

Оценка	Критерии
отлично	Выставляется студенту, если он глубоко усвоил программный материал, логически стройно его излагает, не испытывает затруднений с иными формулировками задаваемого вопроса; умеет увязать теорию с практикой, свободно справляется с задачами, вопросами и иными видами применения знаний, правильно обосновывает принятое решение
хорошо	Выставляется студенту, если он твердо знает программный материал, грамотно и по существу излагает его, не допуская существенных неточностей в ответе на вопрос, но испытывает затруднения с иными формулировками задаваемого вопроса, правильно применяет теоретические положения при решении практических вопросов и задач
удовлетворительно	Ответ правилен в основных моментах. Допускает неточности, недостаточно правильные формулировки, нарушения логической последовательности в изложении программного материала, испытывает затруднения при выполнении практических заданий
неудовлетворительно	Выставляется студенту, который не знает значительной части программного материала. Не умеет даже с помощью преподавателя сформулировать правильные ответы на вопросы экзаменационного билета. Не выполняет практические задания