



ОСНОВЫ бухгалтерского учета

СКИФ



Авиационный колледж

Лекционный курс

Автор

Олейник Г.И.

Аннотация

Лекционный курс предназначен для направления 09.02.03 – Программирование в компьютерных системах.

Автор

**Олейник Галина Ивановна –
преподаватель 1-й категории**

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. Пояснительная записка.....	4
2. Активные формы проведения лекций.....	5
2.1. Проблемная лекция	5
2.2. Лекция – визуализация	5
2.3. Лекция вдвоем	5
2.4. Лекция с заранее запланированными ошибками	5
2.5. Лекция-пресс-конференция	5
2.6. Лекция-беседа	5
2.7. Лекция-дискуссия.....	6
2.8. Лекция с разбором конкретных ситуаций	6
3. Организации самостоятельной работы учащихся.....	7
4. Проведению педагогического контроля	9
5. Тематический план лекционного материала.....	10
5. Учет движения материалов в бухгалтерии	11
6. СОДЕРЖАНИЕ ЛЕКЦИОННОГО МАТЕРИАЛА.....	15
Раздел 1. Основы теории и организации бухгалтерского учёта	15
Раздел II. Организация бухгалтерского учёта на предприятии	23
Раздел III. Учёт внеоборотных активов.....	33
Раздел IV. Учёт оборотных активов	48
Раздел V. Учёт денежных средств и финансовых вложений	58
Раздел VI. Учёт инвестиционных вложений	68
Раздел VII. Формирование и учёт затрат на производство	77
Раздел VIII. Учёт расчётов по оплате труда и отчислений на социальные нужды.....	93
Раздел IX. Учёт расчётных операций	107
Раздел X. Учёт и отчётность по финансовым операциям.....	119
Информационное обеспечение обучения	134

1. Пояснительная записка

Слово "лекция" происходит от латинского "lection" - чтение. Лекция появилась в Древней Греции, получила свое дальнейшее развитие в Древнем Риме и в средние века.

Ее цель - формирование ориентировочной основы для последующего усвоения учащимися учебного материала.

В учебном процессе складывается ряд ситуаций, когда лекционная форма обучения не может быть заменена никакой другой.

Лекция выполняет следующие функции:

- информационную (излагает необходимые сведения),
- стимулирующую (пробуждает интерес к теме),
- воспитывающую, развивающую (дает оценку явлениям, развивает мышление).
- ориентирующую (в проблеме, в литературе),
- разъясняющую (направленная, прежде всего, на формирование основных понятий науки),
- убеждающую (с акцентом на системе доказательств).

Незаменима лекция и в функции систематизации и структурирования всего массива знаний по данной дисциплине. Можно выделить следующие виды лекций:

1. По общим целям: учебные, агитационные, воспитывающие, просветительные, развивающие.
2. По научному уровню: академические и популярные.
3. По дидактическим задачам: вводные, текущие, заключительно-обобщающие, установочные, обзорные, лекции-консультации, лекции-визуализации (с усиленным элементом наглядности).
4. По способу изложения материала: бинарные или лекции-дискуссии (диалог двух преподавателей, защищающих разные позиции), проблемные, лекции-конференции.

В настоящее время наряду со сторонниками существуют противники лекционного изложения учебного материала. Мнение «противников» лекций, как основной формы обучения:

- 1) лекция приучает к пассивному восприятию чужих мнений, тормозит самостоятельное мышление. Чем лучше лекция, тем эта вероятность больше;
- 2) лекция отбивает вкус к самостоятельным занятиям;
- 3) лекции нужны, если нет учебников или их мало. одни учащиеся успевают осмыслить, другие - только механически записать слова лектора.

Указанные выше недостатки в значительной мере могут быть преодолены правильной методикой и рациональным построением материала.

2. Активные формы проведения лекций

2.1. Проблемная лекция

Начинается с вопросов, с постановки проблемы, которую в ходе изложения материала необходимо решить.

2.2. Лекция – визуализация

Данный вид лекции является результатом нового использования принципа наглядности, содержание данного принципа меняется под влиянием данных психолого-педагогической науки, форм и методов активного обучения.

2.3. Лекция вдвоем

В этой лекции учебный материал проблемного содержания дается учащимся в живом диалогическом общении двух преподавателей между собой. Здесь моделируются реальные профессиональные ситуации обсуждения теоретических вопросов с разных позиций двумя специалистами, например теоретиком и практиком, сторонником или противником той или иной точки зрения и т.п.

2.4. Лекция с заранее запланированными ошибками

Эта форма проведения лекции была разработана для развития у учащихся умений оперативно анализировать профессиональные ситуации, выступать в роли экспертов, оппонентов, рецензентов, вычленять неверную или неточную информацию.

2.5. Лекция-пресс-конференция

Форма проведения лекции близка к форме проведения пресс- конференций, только со следующими изменениями. Преподаватель называет тему лекции и просит учащихся письменно задавать ему вопросы по данной теме. Каждый учащийся должен в течение 2- 3 минут сформулировать наиболее интересующие его вопросы, написать на бумажке и передать преподавателю. Затем преподаватель в течение 3-5 минут сортирует вопросы по их смысловому содержанию и начинает читать лекцию. Изложение материала строится не как ответ на каждый заданный вопрос, а в виде связного раскрытия темы, в процессе которого формулируются соответствующие ответы. В завершение лекции преподаватель проводит итоговую оценку вопросов как отражения знаний и интересов учащихся

2.6. Лекция-беседа

Лекция-беседа, или «диалог с аудиторией», является наиболее распространенной и сравнительно простой формой активного вовлечения учащихся в учебный процесс. Эта лекция предполагает непосредственный контакт преподавателя с аудиторией. Преимущество лекции-беседы состоит в том, что она позволяет привлекать внимание учащихся к наиболее важным вопросам темы, определять содержание и темп изложения учебного материала с учетом особенностей учащихся.

2.7. Лекция-дискуссия

отличие от лекции-беседы здесь преподаватель при изложении лекционного материала не только использует ответы учащихся на свои вопросы, но и организует свободный обмен мнениями в интервалах между логическими разделами. Дискуссия – это взаимодействие преподавателя и учащихся, свободный обмен мнениями, идеями и взглядами по исследуемому вопросу. Это оживляет учебный процесс, активизирует познавательную деятельность аудитории и, что очень важно, позволяет преподавателю управлять коллективным мнением группы, использовать его в целях убеждения, преодоления негативных установок и ошибочных мнений некоторых студентов. Эффект достигается только при правильном подборе вопросов для дискуссии и умелом, целенаправленном управлении ею.

2.8. Лекция с разбором конкретных ситуаций

Данная лекция по форме похожа на лекцию-дискуссию, однако, на обсуждение преподаватель ставит не вопросы, а конкретную ситуацию. Обычно, такая ситуация представляется устно или в очень короткой видеозаписи, диафильме. Поэтому изложение ее должно быть очень кратким, но содержать достаточную информацию для оценки характерного явления и обсуждения. Учащиеся анализируют и обсуждают эти микроситуации и обсуждают их сообща, всей аудиторией. Преподаватель старается активизировать участие в обсуждении отдельными вопросами, обращенными к отдельным учащимся, представляет различные мнения, чтобы развить дискуссию, стремясь направить ее в нужное направление. Затем, опираясь на правильные высказывания и анализируя неправильные, ненавязчиво, но убедительно подводит учащихся к коллективному выводу или обобщению.

3. Организации самостоятельной работы учащихся

Самостоятельная работа учащихся на занятии входит органической частью во все звенья процесса обучения. В зависимости от содержания, характера учебного материала задания могут быть простыми, непродолжительными и сложными, длительными по времени, требующими от учащихся интенсивной познавательной деятельности.

Усиление активной умственной деятельности учащихся в процессе их самостоятельной работы достигается при условии, если преподаватель планомерно организует эту работу и умело ею руководит. Для этого преподавателю необходимо провести всестороннюю подготовку самостоятельной работы учащихся, при которой преподаватель руководствуется следующими дидактическими требованиями:

1. Самостоятельную работу учащихся нужно организовать во всех звеньях учебного процесса, в том числе и в процессе усвоения нового материала. Необходимо обеспечить накопление учащимися не только знаний, но и своего рода фонда общих приемов, умений, способов умственного труда, посредством которых усваиваются знания.

2. Учащихся нужно ставить в активную позицию, делать их непосредственными участниками процесса познания. Задания самостоятельной работы должны быть направлены не столько на усвоение отдельных фактов, сколько на решение различных проблем. В самостоятельной работе надо научить учащихся видеть и формулировать проблемы, самостоятельно решать проблемы, избирательно используя для этого имеющиеся знания, умения и навыки, проверять полученные результаты.

3. Для активизации умственной деятельности учащихся надо давать им работу, требующую сильного умственного напряжения

Самостоятельную работу надо организовывать так, чтобы учащийся постоянно преодолевал сильные трудности, но чтобы уровень требований, предъявляемых учащемуся, не был ниже уровня развития его умственных способностей.

Включая в процесс обучения самостоятельные работы, преподаватель заботится о том, чтобы освоение учащимися каждого нового вида работы было подготовлено предшествующими занятиями, и в то же время важно, чтобы учащиеся не останавливались на достигнутом, а овладевали бы постепенно следующими видами работы, требующими от них все более высокой степени самостоятельности. Умение так планировать виды самостоятельных работ, чтобы стимулировать учащихся к новым усилиям в работе, к самостоятельному преодолению новых трудностей – это существенный признак мастерства преподавателя.

Памятка «Как работать самостоятельно»

Слушая и читая:

1. Определи главное в содержании параграфа, статьи, раздела, абзаца.
2. Уясни, что узнал нового.
3. Сравни новое с тем, что знал раньше.

Наблюдая:

1. Выяви детали и признаки явления.
2. Установи важность и значимость выявленного.

Основы бухгалтерского учета

3. Определи сущность изучаемого путём установления связей между деталями и признаками явления, а также путём сопоставления его с другими явлениями.

Излагая мысль:

1. Уясни, что надо доказать.
2. Определи важность доказываемого.
3. Определи свою позицию.
4. Подбери в определённой последовательности аргументы и доказательства.

Для развития навыков самостоятельной работы в группах нового набора следует шире использовать:

1. Анализирующее чтение.
2. Составление планов и вопросников в процессе работы с книгой, первоисточниками, а также по ходу объяснения преподавателя.
3. Наблюдения и последующее обобщение накопленных данных.
4. Составление конспектов, тезисов.
5. Письменные и устные обобщения прочитанного и прослушанного материала.
6. Систематизацию и классификацию материала, составление таблиц, схем, диаграмм, графиков.
7. Написание сочинений, эссе, рецензий.
8. Подготовку докладов, обобщений и рефератов к практическим занятиям

4. Проведению педагогического контроля

Применительно к процессу обучения педагогический контроль представляет собой проверку и оценивание знаний, навыков, умений обучающихся, т. е. их учебных достижений, или результатов учебной деятельности.

Проверка включает выявление и измерение учебных достижений. Выявляются учебные достижения при помощи средств контроля: вопросов, заданий, педагогических тестов. В процессе измерения реальные учебные достижения обучающихся сравниваются с требованиями образовательных стандартов, отражаемыми в учебно-программной документации.

Оценить результаты учебной деятельности обучающихся – значит установить степень их соответствия требованиям образовательных 23 стандартов. Результат оценивания учебных достижений обучающихся называется оценкой. Условное (кодированное) обозначение (фиксация) оценки называется отметкой.

Основными функциями педагогического контроля являются: проверочная, обучающая, развивающая, воспитательная, методическая.

Процесс педагогического контроля основывается на принципах научности, эффективности, иерархической организации, объективности, регулярности, педагогической тактичности.

По периодичности и назначению различают следующие виды контроля: поурочный, тематический, периодический (промежуточный), итоговый.

5. Тематический план лекционного материала

№ лекции	Тема и содержание лекции	Объём часов
1	2	3
Раздел 1. Основы теории и организации бухгалтерского учёта		
Лекция № 1	Тема 1.1. Развитие бухгалтерского учёта 1. История возникновения и развития учета 2. Сущность, цели и задачи бухгалтерского учета 3. Нормативные основы бухгалтерского учета)	2 ч.
Лекция № 2	Тема 1.2. Основы бухгалтерского учёта 1. Виды учёта 2. Понятие хозяйственного учета. 3. Требования, предъявляемые к хозяйственному учету 4. Измерители, применяемые в учете	2 ч.
Раздел II. Организация бухгалтерского учёта на предприятии		
Лекция № 3	Тема 2.1. Система и принципы ведения бухгалтерского учета 1. Метод бухгалтерского учета 2. Документирование и инвентаризация 3. Оценка и калькулирование 4. Бухгалтерская отчетность	2 ч.
Лекция № 4	Тема 2.2. Счета бухгалтерского учёта 1. Классификация видов документов 2. Счета бухгалтерского учета и двойная запись 3. Балансовые и за балансовые счета	2 ч.
Раздел III. Учёт внеоборотных активов		
Лекция № 5	Тема 3.1. Учёт основных средств 1. Классификация и оценка основных средств. 2. Учет поступления основных средств 3. Учет выбытия основных средств	2 ч.
Лекция №	Тема 3.2. Учёт амортизации,	2 ч.

Основы бухгалтерского учета

6		аренды и переоценки основных средств 1. Начисление и учёт амортизации основных средств 2. Учет арендованных основных средств 3. Переоценка основных средств	
Лекция № 7		Тема 3.3. Учёт нематериальных активов 1. Понятие нематериальных активов 2. Синтетический учет нематериальных активов 3. Учет амортизации нематериальных активов 4. Учет выбытия нематериальных активов	2 ч.
Раздел IV. Учёт оборотных активов			
Лекция № 8		Тема 4.1. Учёт материально-производственных запасов 1. Производственные запасы и задачи их учета 2. Организация учета материалов, их себестоимость и оценка в текущем учете 3. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками 4. Учет материалов на складах 5. Учет движения материалов в бухгалтерии	2 ч.
Лекция № 9		Тема 4.2. Учёт готовой продукции, товаров и процесса реализации 1. Синтетический учет готовой продукции 2. Учет реализации продукции (работ, услуг) и расчетов с покупателями	2 ч.
Раздел V. Учёт денежных средств и финансовых вложений			
Лекция № 10		Тема 5.1. Учёт денежных средств 1. Учет кассовых операций 2. Учет денежных средств на расчетном счете 3. Учет денежных средств на валютных счетах	2 ч.
Лекция № 11		Тема 5.2. Учёт финансовых вложений 1. Учет операций на специальных	2 ч.

Основы бухгалтерского учета

		счетах 2. Учет финансовых вложений	
		Раздел VI. Учёт инвестиционных вложений	
Лекция №12		Тема 6.1. Классификация долгосрочных инвестиций 1. Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций 2. Учет долгосрочных инвестиций в капитальное строительство	2 ч.
Лекция № 13		Тема 6.2. Подрядный и хозяйственный способ строительства 1. Учет при подрядном способе строительства 2. Учет при хозяйственном способе строительства	2 ч.
		Раздел VII. Учёт расчётов по оплате труда и отчислений на социальные нужды	
Лекция № 14		Тема 7.1. Учёт расчётов по оплате труда 1. Учет личного состава работающих и использования рабочего времени 2. Синтетический учет расчетов по оплате труда 3. Порядок расчета среднего дневного заработка и начисления отпускных	2 ч.
Лекция № 15		Тема 7.2. Учёт отчислений на социальные нужды 1. Порядок расчета пособия по временной нетрудоспособности, 2. Учет удержаний из заработной платы 3. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	2 ч.
		Раздел VIII. Формирование и учёт затрат на производство	
Лекция № 16		Тема 8.1. Синтетический учёт затрат на производство 1. Классификация затрат на производство 2. Синтетический учет затрат на производство 3. Затраты основного производства	2 ч.
Лекция № 17		Тема 8.2. Учёт вспомогательного производства и дополнительных расходов	2ч.

Основы бухгалтерского учета

		<p>1.. Затраты вспомогательного производства.</p> <p>2. Общепроизводственные (цеховые) расходы</p> <p>3. Общехозяйственные (общее эксплуатационные) расходы.</p>	
Лекция № 18		<p>Тема 8.3. Общехозяйственные и коммерческие расходы</p> <p>1. Учет брака продукции.</p> <p>2. Расходы будущих периодов</p> <p>3. Синтетический учет коммерческих расходов</p> <p>4. Группировка затрат для калькулирования себестоимости</p>	2 ч.
Раздел IX. Учёт расчётных операций			
Лекция № 19		<p>Тема 9.1. Учёт расчётов с поставщиками и подрядчиками</p> <p>1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками</p> <p>2. Учет расчетов по кредитам и займам</p>	2 ч.
Лекция № 20		<p>Тема 9.2. Учет расчётных операций</p> <p>1. Учет расчетов по налогам и сборам</p> <p>2. Учет расчетов с подотчетными лицами</p> <p>3. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям</p>	2 ч.
Лекция № 21		<p>Тема 9.3. Учёт расчётов по прочим операциям</p> <p>4. Учет расчетов с учредителями</p> <p>5. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами</p>	2 ч.
X. Финансовые результаты и отчётность			
Лекция № 22		<p>Тема 10.1. Учёт финансовых результатов</p> <p>1. Финансовый результат от реализации</p> <p>2. Финансовый результат от прочей деятельности</p> <p>3. Учет прибыли (убытков)</p>	2 ч.
Лекция №23		<p>Тема 10.2. Бухгалтерская отчётность предприятия</p> <p>1. Порядок организации работ по завершению финансового года</p> <p>2. Содержание бухгалтерской отчетности</p>	2 ч.
Лекция №		Тема 10.3. Понятие и состав	2 ч.

Основы бухгалтерского учета

24		бухгалтерской отчетности 1. Состав бухгалтерской отчетности; 2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности; 3. Пользователи бухгалтерской отчетности.	
		ВСЕГО:	48 ч.

6. СОДЕРЖАНИЕ ЛЕКЦИОННОГО МАТЕРИАЛА

Раздел 1. Основы теории и организации бухгалтерского учёта

Лекция № 1.

Тема 1.1. Развитие бухгалтерского учёта

1. История возникновения и развития учета
2. Сущность, цели и задачи бухгалтерского учета
3. Нормативное регулирование бухгалтерского учёта

1. История возникновения и развития учета

История бухгалтерского учета насчитывает почти шесть тысяч лет и относится к IV веку до н.э. Появление учета связано с хозяйственной деятельностью человека. В течение первых тысячелетий развивался **униграфический учет** (простая бухгалтерия), который воспроизводил факты хозяйственной жизни в тех единицах измерения, в которых они возникали.

Простая бухгалтерия развивалась в пять этапов:

- 1) инвентарный учет;
- 2) контокоррент;
- 3) деньги, выступающие объектом учета;
- 4) деньги как объект учета слились с учетом расчетов;
- 5) деньги и контокоррент поглотили учет инвентаря.

Простая бухгалтерия представляла собой систему сплошного и систематического наблюдения за ходом хозяйственного процесса. Она позволила создать единую систему учета и взять под контроль все материальные и денежные средства, а также расчеты.

Но эта система имела ряд недостатков:

- в учете отсутствовало зеркальное отражение;
- использовался принцип приближенности;
- учет носил регистрационный характер;
- не раскрывался юридический и экономический смысл всех приводимых в нем фактов;
- не применялись учетные средства для определения прибыли;
- отсутствовали итоги, позволяющие контролировать правильность учетных записей.

В эпоху средневековья формируются два основных направления учета: камеральная и простая бухгалтерия.

Камеральная исходила из того, что основным объектом учета признавалась касса, ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Регистрации подлежали все поступления и выплаты денежных средств, а доходы и расходы устанавливались заранее.

Простая бухгалтерия предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Все имущественные счета велись по принципу дебет – кредит, но в информационную учетную систему еще не включались счета собственных средств.

Основы бухгалтерского учета

Переходом к новому этапу учета послужило возникновение двойной (дебетово-кредитовой) записи. Научная разработка закона двойной записи хозяйственных операций и разных способов его применения возникла в средние века.

В 1494г. **систему двойной записи** описал ученый-математик, францисканский монах, друг Леонардо да Винчи – **Лука Пачоли**.

В своем трактате Лука Пачоли путем анализа хозяйственных операций и уже существовавших способов ведения книг (мемориала, журнала, Главной книги и инвентарной книги) описал закон двойной записи и показал, что, основываясь на нем, в любом хозяйстве можно построить целесообразную систему счетов и книг.

Пачоли **сформулировал две цели учета:**

1) получение информации о состоянии дел, ибо учет следует вести так, «чтобы можно было без задержки получать всякие сведения, как относительно долгов, так и требований»;

2) исчисление финансового результата, ибо «цель купца состоит в том, чтобы приобрести дозволенно соответственную выгоду для своего содержания».

Обе цели, стоящие перед учетом, достигаются с помощью счетов и двойной записи.

2. Сущность, цели и задачи бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет обязаны вести все юридические лица, находящиеся на территории страны.

Бухгалтерский учет - это 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.

Главной целью бухгалтерского учета является обеспечение учетной информацией собственных и сторонних пользователей в соответствии с законом или потребностями в информации. Информация, представляемая собственным пользователям, должна быть своевременной, достоверной и достаточной для принятия решений по эффективному управлению предприятием, анализу его деятельности, для целей планирования, контроля и др.

Предметом бухучета являются средства организации, их состояние и использование, а также источники их образования.

Средства организации классифицируются:

а) по источникам образования – собственные и заемные;

б) по назначению, составу и размещению – внеоборотные, оборотные и отвлеченные.

К внеоборотным средствам относятся: нематериальные активы, основные средства, долгосрочные финансовые вложения, капитальные вложения.

Оборотные средства делятся на 2 группы:

- оборотные производственные фонды – сырье, материалы, полуфабрикаты, незавершенное производство;

- фонды обращения – готовая продукция, отгруженные товары, денежные средства и средства в расчетах.

Источники хозяйственных средств включают:

1) собственные источники – уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, фонды, прибыль;

2) заемный капитал – кредиты, займы, обязательства по расчетам;

Основы бухгалтерского учета

3) заемные средства, приравненные к собственным – постоянная задолженность.

К основным задачам, решаемым в процессе бухгалтерского учета, относятся следующие:

- формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;
- обеспечение информацией пользователей для контроля за соблюдением законодательства при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразности, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет содержит в себе две составляющие:

1. Финансовый учет – учет, направленный на формирование отчетной информации для сторонних пользователей.

2. Управленческий учет – учет, который организация устанавливает для своих внутренних целей, для формирования учетной информации, требуемой при принятии управленческих решений.

1. Нормативные основы бухгалтерского учета

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России состоит из документов четырех уровней:

Документы первого уровня составляют Федеральный закон «О бухгалтерском учете», иные федеральные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации, прямо или косвенно регулирующие постановку бухгалтерского учета в организации. Важными документами первого уровня являются Гражданский кодекс Российской Федерации, Федеральный закон «Об акционерных обществах».

Второй уровень составляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утверждаемые Министерством финансов Российской Федерации. В этих документах излагаются принципы и базовые правила бухгалтерского учета, основные понятия, относящиеся к отдельным участкам учета, приводятся возможные бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности.

К документам третьего уровня относятся методические указания в виде инструкций, рекомендаций и разъяснений, предлагающие возможные варианты постановки бухгалтерского учета непосредственно в организации в зависимости от ее отраслевой принадлежности, масштабов и типов производства на базе требований и правил, изложенных в документах первого и второго уровней системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Основными документами этого уровня являются План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению.

Четвертый уровень системы занимают рабочие документы организации, формирующие учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах (рабочий план счетов, система документооборота, порядок инвентаризации и т.п.).

Лекция № 2.

Тема 1.2. Сущность и виды хозяйственного учета

1. Виды учета.
2. Понятие бухгалтерского учета
3. Требования, предъявляемые к хозяйственному учету
4. Измерители, применяемые в учете

1. Виды учета.

Неотъемлемое условие существования человечества — производство материальных благ, которые необходимы для удовлетворения потребностей человека в виде жилища, одежды и т.д. (производство). Тесно взаимосвязанные процессы обращения и обмена, распределения и потребления материальных благ несут в себе затраты, которые небезразличны обществу, заинтересованному в том, сколько ему нужно и каких товаров и т.д.

Все это и обусловило необходимость ведения хозяйственного учета. В широком смысле слова хозяйственный учет — это учет хозяйства, хозяйственной деятельности человеческого общества, который заключается в непрерывном обращении, распределении и потреблении материальных благ.

Хозяйственный учет — это количественное отражение и качественная характеристика хозяйственных явлений в целях контроля и активного на них воздействия.

При любом общественно-экономическом строе хозяйственный учет обязан:

- полностью удовлетворить потребности управления в информации о фактически свершившихся хозяйственных процессах и явлениях;
- отражать эти процессы и явления таким образом, чтобы на основе количественных данных можно было получить их достоверную качественную характеристику.

Для реализации контрольной функции хозяйственного учета чрезвычайно важны достоверность, правдивость учетной информации; возможность контроля за соблюдением всех норм правового регулирования деятельности организации.

Хозяйственный учет непосредственно влияет на результаты производственной деятельности:

- предоставляет подробную информацию, на основе которой можно выявить и познать причинно-следственные связи явлений и процессов;
- поставляет управляющей системе информацию в сроки, обеспечивающие возможность своевременного принятия управленческих решений, направленных на ликвидацию и предупреждение нежелательных отклонений в состоянии объекта управления или, наоборот, на поощрение прогрессивных направлений его развития.

За долгую историю своего развития хозяйственный учет превратился в сложную взаимосвязанную систему, включающую в себя бухгалтерский, оперативный (оперативно-технический) и статистический учет.

Оперативный учет осуществляется на местах производства работ, выполнения различных хозяйственных функций (участок, отдел), и поэтому его сведения ограничиваются рамками предприятия. Данные оперативного учета используются для повседневного текущего руководства и управления предприятием (учета выработки, явки на работу, выпуска продукции, ее отгрузки, реализации, наличия материальных запасов и др.) и могут быть получены по телефону, факсу, в устной беседе.

Основы бухгалтерского учета

Статистический учет (или статистика) изучает явления, носящие массовый характер, в области экономики, культуры, образования, здравоохранения, науки и пр. Она собирает и готовит информацию о состоянии экономики, движении рабочей силы, товарной массе, складывающихся ценах на региональных рынках труда, товаров, ценных бумаг и др., о численности и составе населения с целью анализа и прогнозирования социально-экономического развития общества. Статистика широко применяет выборочный метод наблюдения и регистрации, проводит единовременный учет и переписи. Использует данные оперативного и бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет — сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности предприятия на основании документов, в различных измерителях. Каждый свершившийся факт, оформленный документом, называется **хозяйственной операцией**.

- Под **сплошным** отражением хозяйственной деятельности подразумевается обязательный учет всего имущества, всех видов производственных запасов, затрат, продукции, денежных средств, фондов, задолженностей предприятия и т.п.

- **Непрерывность** (во времени) требует постоянного наблюдения и записи в документах совершающихся на предприятии фактов о движении материальных ценностей, денежных средств, расчетов, фондов, кредитов и пр.

- **Взаимосвязанность** — отражение хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете — вызвана зависимостью совершающихся между собой фактов. Так, после выплаты (выдачи наличными) из кассы заработной платы работникам, уменьшится не только задолженность предприятия перед ними, но и наличие денежных средств в кассе. Эти качества отличают бухгалтерский учет от оперативного и статистического и повышают его роль и значение в общей системе учета.

Совокупность применения всех трех видов учета, их своевременность, полнота и объективность позволяют коллективу предприятия вести хозяйство экономно, расчетливо, не допуская непроизводительных затрат, потерь и брака продукции, постоянно изыскивать резервы производства, снижать себестоимость продукции и увеличивать прибыль.

2. Понятие бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет нельзя отождествлять со счетоводством, под которым понимают сам процесс ведения бухгалтерского учета, регистрации хозяйственных операций и хранение учетной документации. Счетоводство — лишь часть бухгалтерского учета, призванного создать информационную систему, удовлетворяющую пользователя.

Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде выступает вся хозяйственная деятельность предприятия, т. е. бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сборов, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Суть предмета бухгалтерского учета — средства предприятий и их источники постоянно изменяются, совершая кругооборот из четырех стадий:

- **заготовка материальных ценностей (снабжение)** — приобретаются товарно-материальные ценности различного вида, необходимые для осуществления производственных и хозяйственных нужд и товары для реализации;

Основы бухгалтерского учета

- **процесс производства продукции** — осуществляется основная задача предприятия: изготавливается продукция, оказываются услуги, выполняется работа;
- **процесс реализации продукции, услуг** — осуществляются договорные обязательства перед заказчиками и покупателями, а выручка от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг зачисляется на расчетный счет, либо возникает дебиторская задолженность;
- **процесс обращения** — включает расчеты с различными кредиторами и дебиторами.

Кругооборот хозяйственных средств и является предметом бухгалтерского учета на предприятии.

Можно сказать, что бухгалтерский учет выступает звеном, соединяющим хозяйственную деятельность организации и лиц, принимающих решения. Данные о хозяйственной деятельности являются входом в систему бухгалтерского учета, а полезная информация для лиц, принимающих решения — выходом из нее.

Бухгалтерский учет обязаны вести все предприятия, организации и учреждения, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, находящиеся на территории страны. Общество или граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов и составляют отчетность в порядке, предусмотренном налоговым законодательством.

Объектами бухгалтерского учета являются:

- имущество организации (основные средства, материально-производственные запасы, нематериальные активы, финансовые вложения, денежные средства и др.);
- собственный капитал (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, фонды специального назначения, резервы, нераспределенная прибыль);
- задолженность других организаций (дебиторская) и обязательства сторонним организациям и физическим лицам (кредиторская задолженность, кредиты банков, займы);
- хозяйственные операции, вызывающие изменения в составе имущества и обязательств. Операции являются фактами хозяйственной деятельности организации. Они могут быть двусторонними, т. е. совершаться между независимыми партнерами (например, при купле-продаже), и односторонними (потери от стихийных бедствий, амортизация основных средств и т.п.).

Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013) "О бухгалтерском учете" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2014) сформулированы следующие **задачи**:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и 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;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

Основы бухгалтерского учета

• предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечение ее финансовой устойчивости.

Задачи бухгалтерского учета решаются посредством использования различных способов и приемов, совокупность которых называется **методом бухгалтерского учета**. Он включает отдельные **элементы**, из которых главными являются:

- документация;
- инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- применение счетов;
- использование двойной записи;
- баланс;
- отчетность.

Использование этих элементов оговорено в соответствующих положениях, инструкциях, разработанных и утвержденных в установленном законодательством порядке.

Документация — письменные свидетельства о совершенных хозяйственных операциях, придающие юридическую силу данным бухгалтерского учета. Первичные документы обеспечивают бухгалтерскому учету сплошное непрерывное отражение хозяйственной деятельности предприятия.

Инвентаризация позволяет через проверку в натуре материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств выявить их фактическое состояние. Она или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности и допущенные потери, хищение, недостачи.

Оценка — способ, с помощью которого хозяйственные средства получают денежное выражение.

Калькуляция — способ группировки затрат и исчисление себестоимости.

Счета предназначены для группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций. На каждый вид хозяйственных средств и их источников открывается отдельный счет. Различают два вида счетов: активные и пассивные. Свои название они получили от названия сторон баланса, и отражают их содержание: активные счета предназначены для учета хозяйственных средств по их составу и размещению, пассивные — для учета источников хозяйственных средств по их целевому назначению.

Двойная запись обеспечивает взаимосвязанное отражение изменений объектов бухгалтерского учета в дебете и в кредите счетов в одной и той же сумме.

Балансовое обобщение — способ экономической группировки и обобщения информации путем сопоставления хозяйственных средств с источниками их образования.

Бухгалтерская отчетность — единая система информации о финансовом положении хозяйствующего объекта за определенное время.

3. Требования, предъявляемые к хозяйственному учету

К хозяйственному учету предъявляются определенные требования:

1. Сопоставимость плановых и учетных показателей.

Если показатели плана и учета будут исчислены различными методиками, то мы не сможем сопоставить данные плана и учета и, тем более, их проанализировать. Поэтому установлены единые показатели, методы и формы их ведения.

Основы бухгалтерского учета

2. Точность, объективность, обоснованность.

Данные учета должны отражать реальность, иначе будет невозможно управлять хозяйством. За искажение учетных данных руководитель и главный бухгалтер несут ответственность.

3. Своевременность, оперативность, полнота.

Данные учета, если они поступают с опозданием, теряют свое значение и не могут быть использованы для оперативного руководства. Своевременный учет предупреждает возможные недостатки, растраты, помогает управленческому аппарату вовремя принимать правильные решения, своевременно устранять недостатки.

4. Ясность и доступность.

Громоздкий учет систематически опаздывает с представлением информации и становится запутанным, создавая почву для бесхозяйственности. Следовательно, учетные данные должны быть ясными, простыми и доступными.

5. Экономичность, рациональность.

Расходы на ведение учета должны быть минимальными, что достигается его упрощением, совершенствованием, использованием автоматизации и компьютеризации. Однако уменьшение затрат на ведение учета не должно отражаться на качестве его ведения.

4. Измерители, применяемые в учете

1. Натуральный измеритель.

2. Трудовой измеритель.

3. Денежный измеритель.

Для отражения движения средств хозяйственных процессов используются натуральный, денежный и трудовой измерители.

Натуральный измеритель (кг, куб.м, кв.м, л) позволяет оценить количество материальных ценностей в тех единицах, которыми они измеряются в производстве и реальной жизни. Применяется в аналитическом учете для материальных ценностей, основных средств, готовой продукции. Натуральным измерителем можно пользоваться лишь для наблюдения за однородными объектами учета. Так как обобщение им разнородных объектов (натуральных показателей) невозможно, то и применение ограничено.

Для количественной характеристики однородной по назначению продукции с различным качественным составом или количественной характеристикой применяют **условно-натуральные** (расход электроэнергии в кВт/ч) измерители.

Трудовой измеритель (минута, час, день, месяц, год) позволяет учесть затраченное время и труд (количество труда в единицу времени). Трудовой измеритель чаще всего сочетается с натуральным: учет производительности труда, норм выработки, расчета заработной платы (чел/час).

Преимущество (в сравнении с натуральным измерителем): в отдельных случаях трудовой измеритель позволяет сравнить между собой некоторые разнородные величины (т. е. сопоставить данные о затратах времени на производство различных видов продукции). Однако, он не может быть широко использован, не всегда поддается обобщению из-за разнородности отдельных видов труда.

Денежный измеритель (обобщенный) обозначает универсальность хода хозяйственного процесса в бухгалтерском учете. Посредством денежного измерителя все другие показатели переводятся в единую систему учета — ведь все можно оценить в деньгах при соответствующих расценках и на материальные ценности, и на затраченное на труд время.

Основы бухгалтерского учета

С помощью денежного измерителя получают различные обобщенные показатели хозяйственной работы органа (себестоимость, доход). Он выражает расчетные и кредитные отношения, используется в планировании и прогнозировании, обеспечивает возможность контроля.

Раздел II. Организация бухгалтерского учёта на предприятии

Лекция № 3.

Тема 2.1. Системы и принципы ведения бухгалтерского учета

1. Метод бухгалтерского учета
2. Документирование и инвентаризация
3. Оценка и калькулирование
4. Бухгалтерская отчетность

1. Метод бухгалтерского учета

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

Основными элементами метода являются приемы, связанные:

- с организацией бухгалтерского наблюдения, т. е. получением первичных сведений о всех происходящих в организации хозяйственных операциях. Для этого используются документирование и инвентаризация;
- организацией бухгалтерского измерения. Это оценка и калькулирование;
- группировкой объектов бухгалтерского учета. Здесь применяются счета и двойная запись;
- обобщением учетных данных. Для этого используются балансовое обобщение информации и свод показателей.

2. Документирование и инвентаризация

Бухгалтерский документ представляет собой письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственной операции, право на ее совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности.

Финансово-хозяйственная деятельность организаций сопровождается выполнением многочисленных и разнообразных операций.

В свою очередь каждая хозяйственная операция обязательно оформляется учетными документами, в которых содержатся первичные сведения о совершенных хозяйственных операциях или право на их совершение.

Документом должна быть оформлена любая совершенная операция. Именно правильно составленный документ придает операции юридическую силу. Документы должны содержать достоверные данные и оформляться своевременно.

С документами тесно связаны такие понятия, как документация (первичный учет), унификация, стандартизация и документооборот.

Документация – это способ оформления имущества, обязательств и хозяйственных операций бухгалтерскими документами. Ни одна операция не

Основы бухгалтерского учета

может быть отражена в учете без подтверждения ее соответствующими документами. Правильное и своевременное оформление всех хозяйственных операций документами является начальной стадией бухгалтерского учета.

Унификация документов – это разработка типовых форм документов для использования их при оформлении однородных операций в различных организациях независимо от формы собственности и ведомственной принадлежности. Унифицированные формы первичной документации утверждаются постановлениями Госкомстата России.

Стандартизация – это установление одинаковых (стандартных) размеров бланков однотипных документов, которые позволяют более эффективно использовать бумагу при печати документов, уменьшают ее отходы. Кроме того, стандартизация облегчает бухгалтерскую обработку документов, в том числе с помощью ЭВМ, и хранение документов в архиве.

Документооборот – это путь, который совершает документ от момента его составления до сдачи в архив. В каждой организации документооборот разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Отсутствие документооборота или нечеткая его организация приводят к запущенности учета и различным злоупотреблениям.

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

Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году; их даты; перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т. д.) определяется руководителем организации, за исключением перечисленных ниже случаев, когда инвентаризация обязательна:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при выявлении фактов хищений, злоупотреблений или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации.

По полноте охвата инвентаризации подразделяются на сплошные и выборочные, по характеру проведения – на обязательные и необязательные.

3. Оценка и калькулирование

Оценка – это денежное выражение стоимости объекта в бухгалтерском учете, т. е. та сумма, в которой объект признается в учете и отчетности.

Выделяется оценка обязательств, доходов и расходов организации, а также средств производства и материально-производственных запасов.

Дебиторская задолженность, как правило, оценивается исходя из условий, установленных договором между организацией и должником. Эти же принципы относятся и к оценке *доходов* организации. **Кредиторская задолженность** оценивается исходя из условий возникновения. **Расходы** признаются в бухгалтерском учете в фактических суммах.

Основы бухгалтерского учета

Приобретаемое **имущество** оценивается в зависимости от источника приобретения. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного самой организацией, – по стоимости его изготовления

В состав фактически произведенных затрат включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта; комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеторговым и иным организациям; таможенные пошлины и иные платежи; затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством РФ, а также нормативными актами Минфина России и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

Калькулирование – результат исчисления в денежной форме стоимости отдельных объектов бухгалтерского учета и одновременно способ их оценки.

Под **предметом** калькулирования понимается тот объект бухгалтерского учета, стоимость которого необходима для управленческих нужд организации и представляет интерес для других пользователей бухгалтерской информации.

Калькулированию подлежат все процессы деятельности организации. В процессе приобретения средств производства определяется себестоимость отдельных объектов внеоборотных активов. В процессе заготовления материально-производственных запасов выявляется их себестоимость и себестоимость процесса заготовления в целом. В процессе производства с помощью калькулирования определяется производственная себестоимость различных видов продукции. В процессе продаж исчисляется полная себестоимость проданной продукции и выручка от нее.

Таким образом, калькулирование квалифицируется как элемент метода бухгалтерского учета и выступает в качестве необходимого дополнения к оценке.

3. Бухгалтерская отчетность и бухгалтерский баланс

Состав, порядок оформления и представления бухгалтерской отчетности регламентируется ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» (утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н).

Бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за определенный период.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех ее филиалов, представительств и иных подразделений.

• Организации должны составлять бухгалтерскую отчетность за квартал и год нарастающим итогом с начала года. При этом квартальная отчетность является промежуточной.

Отчетным годом для организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Для вновь созданных организаций первым отчетным годом считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года включительно.

Основы бухгалтерского учета

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода включительно.

В состав годовой отчетности включаются:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- и приложений к ним.

К приложениям относится отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств и иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (пояснениях). пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках; итоговая часть аудиторского заключения.

Субъекты малого предпринимательства имеют право не представлять в составе годового отчета пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Квартальная бухгалтерская отчетность включает: бухгалтерский баланс (форма № 1); отчет о прибылях и убытках (форма № 2).

Порядок составления и требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу, закрепляются ПБУ 4/99 и приказом Минфина России от 22.07.03 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Бухгалтерский баланс – это свод конечных сальдо всех счетов. В обобщенном виде он представляет собой двустороннюю таблицу: левая часть называется Актив, правая – Пассив. В Активе баланса собираются сведения о величине активов (имущества) организации, в Пассиве – об источниках образования этого имущества.

Итог Актива равен итогу Пассива. (Данное равенство принято называть общим балансовым уравнением.).

Итог баланса иначе называется **валютой** баланса.

В действующем балансе два раздела в Активе и три – в Пассиве. Каждый раздел состоит из статей. Каждая статья имеет порядковый номер и содержит информацию об одном или нескольких объектах бухгалтерского учета. Существует несколько видов баланса:

- отчетный баланс – на отчетную дату;
- вступительный баланс – информация по средствам и источникам организации на начало деятельности;
- ликвидационный баланс – составляется при ликвидации организации;
- разделительный баланс – составляется при разделе организации;
- объединительный баланс – составляется при слиянии организаций.

Лекция 4.

Тема 2.2 Счета бухгалтерского учёта

1. Классификация видов документов
2. Балансовые и за балансовые счета

1. Классификация видов документов

По соответствию хозяйственным событиям можно выделить следующие виды документов: материальные; денежные; расчетные.

Денежные документы и большинство расчетных документов печатают бухгалтеры.

По назначению документы можно разделить на следующие группы:

1. организационно-распорядительные – разрешающие проведение хозяйственной операции (приказы, распоряжения, доверенности и т. д.);

Основы бухгалтерского учета

2. оправдательные (исполнительные) – составляющиеся в момент совершения операции (накладные, акты сдачи-приемки, приходные кассовые ордера и др.);

3. комбинированные – сочетающие разрешительный и оправдательный характер (платежная ведомость, расходный кассовый ордер);

документы бухгалтерского оформления – вспомогательные документы, нужные для облегчения работы бухгалтерии (различные расчеты и справки).

По области действия документы делятся на следующие две группы:

- внутренние, предназначенные для использования только внутри организации;
- внешние, предназначенные для использования как внутри организации, так и за ее пределами.

Если документ является внешним, то помимо личных подписей работников его следует заверить круглой печатью организации.

По общепринятому и вполне логичному порядку материальный документ заполняет та сторона, которая выдает имущество и соответственно снимает с себя материальную ответственность за это имущество. .

Поскольку документ **накладная на внутреннее перемещение** является внутренним документом, печать на нем не ставится..

Если организация – магазин, а покупатель – физическое лицо, то передачу товара покупателю можно оформить **товарным чеком**.

Если покупатель – другая организация, то передача ей материальной ценности оформляется, как правило, **товарно-транспортной накладной**. Для оформления передачи материальной ценности могут быть использованы и другие виды документов.

Если работник получающей организации приехал издалека и не может поставить печать, то он должен иметь документ, называемый доверенностью.

Доверенность – это организационно-распорядительный документ, подтверждающий, что организация доверяет своему работнику от имени организации получить определенные материальные ценности.

На доверенности расписываются руководитель и главный бухгалтер организации и ставится ее печать. Получая материальные ценности, работник предъявляет свой паспорт и оставляет доверенность взамен полученных материальных ценностей.

2. Счета бухгалтерского учета и двойная запись

Базовым понятием бухгалтерского языка является понятие **бухгалтерский счет**.

Бухгалтерский счет – это основной бухгалтерский измеритель для группировки информации о стоимости имущества организации, о ее долгах и должниках, а также текущего отражения и контроля изменений отдельных однородных объектов бухгалтерского учета

Бухгалтерский счет имеет номер и название.

Счет представляет собой двустороннюю таблицу:

левая сторона – **Дебет**,

правая – **Кредит**.

Эти термины стали применяться в период зарождения бухгалтерского учета в западноевропейских странах. В то время бухгалтерия охватывала лишь торговые и кредитные операции, и эти слова использовались для обозначения расчетных

Основы бухгалтерского учета

взаимоотношений между купцами и банкирами. В последующем они превратились в термины бухгалтерского учета.

В зависимости от содержания бухгалтерские счета подразделяются на: активные – предназначены для учета имущества по наличию, составу и размещению;

пассивные – отражают учет имущества по источникам его образования.

Активный счет

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) — остаток объекта на начало периода Оборот (Од) — записи увеличений Сальдо конечное (Ск) — остаток объекта на конец периода $Ск = Сн + Од - Ок$	Оборот (Ок) — записи уменьшений

По активным счетам сальдо может быть только в дебете или отсутствовать.

Пассивный счет

Дебет	Кредит
Оборот (Од) — записи уменьшений	Сальдо начальное (Сн) — остаток объекта на начало периода Оборот (Ок) — записи увеличений Сальдо конечное (Ск) — остаток средств на конец периода $Ск = Сн + Ок - Од$

По пассивным счетам сальдо может быть только в кредите или отсутствовать.

Кроме активных и пассивных счетов, в практике бухгалтерского учета используются активно-пассивные счета. Они имеют признаки и тех и других счетов. Активно-пассивные счета применяются, как правило, для учета каких-либо расчетов.

Активно-пассивные счета могут иметь как дебетовый, так и кредитовый остаток.

Специальная группа забалансовых счетов предназначена для учета ценностей, не принадлежащих организации или требующих особого контроля.

К подобным объектам могут относиться основные средства, находящиеся у организации на условиях текущей аренды; товарно-материальные ценности на ответственном хранении; бланки строгой отчетности и т. п. Структура забалансовых счетов не отличается от структуры балансовых счетов.

Активно-пассивный счет

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — дебиторская задолженность	2. Сальдо начальное — кредиторская задолженность
3. Оборот — погашение задолженности кредиторам, увеличение задолженности дебиторов	4. Оборот — увеличение задолженности кредиторам, уменьшение задолженности дебиторов
Сальдо конечное — дебиторская задолженность	Сальдо конечное — кредиторская задолженность

По своей экономической природе любая хозяйственная операция обязательно характеризуется двойственностью и взаимностью. Для сохранения этих свойств и контроля за записями хозяйственных операций на счетах в бухгалтерском учете используется способ двойной записи.

Двойная запись представляет собой запись, в результате которой каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: по дебету одного счета и кредиту другого взаимосвязанного с ним счета.

С методом двойной записи связаны такие понятия, как «корреспонденция счетов» и «бухгалтерская проводка».

Корреспонденция счетов — это взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи.

Бухгалтерская проводка — это оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись по дебету и кредиту счетов на сумму совершенной хозяйственной операции.

Бухгалтерские проводки могут быть простыми и сложными.

Простая бухгалтерская проводка — это взаимодействие двух счетов.

Сложная бухгалтерская проводка — взаимодействие трех и более счетов.

Полный список бухгалтерских счетов и субсчетов, которые могут использоваться в бухгалтерском учете организации, на бухгалтерском языке называется **Планом счетов**.

Каждая организация разрабатывает собственный **рабочий план счетов**. Но свобода организации в этом вопросе несколько ограничена законодательством. Рабочий план счетов организации должен быть построен на основании типового Плана счетов, утвержденного Министерством финансов Российской Федерации (Минфином России).

Рабочий план счетов организации — это важнейший компонент ее учетной политики; он должен быть утвержден приказом руководителя организации. Разработкой рабочего плана счетов занимается бухгалтерия организации.

В соответствии с типовым Планом счетов номер бухгалтерского счета представляет собой двузначное число — от 01 до 99. Некоторые числа из этого диапазона не используются.

Не существует, например, бухгалтерских счетов с номерами 06, 09, 12, 13.

Организация не имеет права изменять названия бухгалтерских счетов, приведенных в типовом плане счетов, а также вводить счета, используя свободные номера.

Основы бухгалтерского учета

Организация может ввести дополнительные счета, если согласует этот вопрос с Минфином России.

Бухгалтеры помнят номера счетов наизусть и в практической работе предпочитают называть счета по номерам, поскольку номер значительно короче названия.

Для нужд бухгалтерского учета того количества счетов, которое имеется в типовом плане счетов, недостаточно, поэтому к счетам открывают **субсчета**.

Субсчета могут нумероваться не только цифрами, но и буквами.

Номер субсчета записывается после номера счета и отделяется от него дефисом, точкой или косой чертой.

Организация может вводить в свой рабочий план счетов сколько угодно субсчетов по своему усмотрению. Типовой план счетов, утвержденный Минфином России, уже содержит некоторые субсчета, но они носят рекомендательный характер.

Новые субсчета вводятся исключительно для удобства бухгалтерского учета. Например, бухгалтерский счет **51 «Расчетные счета»** предусмотрен типовым планом счетов и предназначен для учета денег на расчетных счетах в банках.

Если организация имеет два расчетных счета в двух разных банках (а обычно расчетных счетов бывает больше), то на счете 51 будет учитываться общая сумма денег на двух расчетных счетах. Это удобно для того, чтобы видеть общую сумму безналичных денег, но неудобно, чтобы разбираться с конкретным банком. Для решения этой проблемы бухгалтерия организации может ввести следующие субсчета к счету 51:

- **51-1 «Расчетный счет в банке АБВГД»;**
- **51-Б «Расчетный счет в банке ЕЖЗ».**

Если счет имеет субсчета, то денежная сумма на этом счете будет складываться из всех денежных сумм, числящихся на его субсчетах.

Например, если по данным бухгалтерии на субсчете 51-1 числится денежная сумма 33 000 руб., а на субсчете 51-Б – 10 000 руб., то на счете 51 будет числиться 43 000 руб.

Субсчета можно в свою очередь еще делить на субсчета, что особенно распространено в эпоху компьютеризации бухгалтерского учета. При этом понадобилось новое понятие – **уровень счета**.

Счет первого уровня – это бухгалтерский счет.

Счет второго уровня – это субсчет, входящий в состав счета первого уровня,

счет третьего уровня – это субсчет, входящий в состав счета второго уровня, и т. д.

Счет или субсчет, который не делится на другие субсчета, называется **конечным счетом**.

Типовой план счетов, утвержденный Минфином России, предназначен для организаций всех форм собственности и всех организационно-правовых форм, кроме кредитных и бюджетных организаций. Для кредитных и бюджетных организаций предусмотрены собственные типовые планы.

Существует несколько вариантов классификации бухгалтерских счетов. Классификация бухгалтерских счетов по экономическому смыслу:

- Раздел I. Внеоборотные активы
- Раздел II. Производственные запасы
- Раздел III. Затраты на производство
- Раздел IV. Готовая продукция и товары

Основы бухгалтерского учета

Раздел V. Денежные средства
Раздел VI. Расчеты
Раздел VII. Капитал
Раздел VIII. Финансовые результаты
Забалансовые счета

3. Балансовые и забалансовые счета

Схема классификации имеет вид дерева, точнее, перевернутого дерева. Корень дерева – это совокупность так называемых **балансовых счетов**, которые составляют основную часть типового Плана счетов.

Балансовые счета называются так потому, что учитываемые на них денежные суммы имеют непосредственное отношение к собственности и обязательствам организации. Эти суммы, в конечном счете влияют на итоговые суммы бухгалтерских отчетов, в частности, на итоговую сумму главного бухгалтерского отчета о состоянии имущества и обязательств организаций – **бухгалтерского баланса**.

Вертикальная штриховая линия делит все балансовые счета на две большие группы: активные и пассивные счета.

В нижней части схемы показаны забалансовые бухгалтерские счета, которые используются для второстепенных целей, для учета объектов, не имеющих отношения к собственности и обязательствам организации. Денежные суммы, числящиеся на забалансовых счетах, не оказывают влияния на итоговые показатели бухгалтерских отчетов.

Укрупненная классификация

На приведенной схеме (см. рис. 1.) совокупность балансовых счетов делится на группы счетов первого уровня, которые в свою очередь могут делиться на группы счетов второго уровня, последние – на группы счетов третьего уровня. Группы, на которых процесс деления заканчивается, являются разделами плана счетов.

На схеме приведены три группы первого уровня:

- **«Имущество»;**
- **«Расчеты»;**
- **«Собственные средства».**

Рассмотрим эти группы, начав с конца – с группы «Собственные средства», тем более что ее название может сбить с толку.

Собственные средства – это не собственность организации и не ее имущество, как может показаться на первый взгляд, – это личные деньги собственника, которые он вложил в организацию. В процессе работы организации к собственным средствам могут добавляться средства, которые она зарабатывает за счет своей предпринимательской деятельности, средства, которые собственник мог бы взять себе, но не стал этого делать, оставив их в ведении организации.

Группа «Расчеты» – это денежное выражение долгов организации перед внешним миром – другими организациями, людьми или государством, а также денежное выражение долгов внешнего мира организации.

По российским правилам бухгалтерского учета для учета денежных взаимоотношений с конкретной организацией бухгалтерия использует один бухгалтерский счет (точнее, один субсчет) независимо от того, кто кому должен. Ведь в ходе хозяйственной деятельности ситуация меняется то в одну, то в другую сторону (организация является должником перед другой организацией, и

Основы бухгалтерского учета

наоборот). То же относится и к денежным взаимоотношениям организации с людьми и государством.

Нормально функционирующая организация обычно ничего не должна своим работникам, за исключением того короткого интервала времени, когда зарплата уже рассчитана (или, как говорят бухгалтеры, **начислена**), но еще не выплачена. В течение этого короткого периода за организацией числится долг перед работниками на сумму начисленной зарплаты.

Аналогичный короткий период бывает во взаимоотношениях организации с государством, когда налоги уже рассчитаны (начислены), но еще не уплачены (не перечислены).

В обратной ситуации работник становится должным своей организации, например, когда из кассы организации ему выдаются деньги для приобретения материальных ценностей для нужд организации (т. е. выдача **аванса под отчет**). После этого за работником числится денежный долг.

Для погашения долга перед организацией этот работник должен приобрести нужные материальные ценности и сдать их материально ответственному лицу организации, а в бухгалтерию он должен представить документ – авансовый отчет.

Авансовый отчет – это унифицированный документ, который заполняется самим работником и которым он отчитывается в том, что деньги, которые организация выдала ему вперед, т. е. в виде аванса, он истратил должным образом и в интересах организации.

Работник должен перечислить в авансовом отчете все приобретенные материальные ценности, а также любые другие расходы, связанные с выполнением задания, и указать все потраченные денежные суммы. Для подтверждения потраченных денежных сумм к авансовому отчету должны быть приложены соответствующие денежные документы, например кассовые чеки.

Если осталась неизрасходованная денежная сумма, то ее следует сдать в кассу организации. При выполнении всех этих условий бухгалтерия сделает бухгалтерскую запись о полном погашении долга работника перед организацией.

Заметим, что группа первого уровня – **«Расчеты»** на приведенной выше схеме является одновременно конечной группой, т. е. разделом плана счетов. Через эту группу на схеме вертикально проходит штриховая линия.

Название группы первого уровня – **«Имущество»** говорит само за себя. К этой группе относится имущество, которое находится в собственности организации.

Забалансовые счета - бухгалтерские счета, предназначенные для учёта временно находящихся у предприятия или организации ценностей, не принадлежащих им (например, арендованные основные средства, материалы, принятые на хранение, и т. д.).

Кроме того, на забалансовых счетах учитываются бланки строгой отчётности, суммы предъявленных дебиторам счетов на оплату товаров по их частичной готовности и другие забалансовые счета ведутся по простой системе учёта — без применения двойной записи.

Структура каждого забалансового счёта позволяет одновременно наблюдать как за наличием и движением соответствующих материальных и денежных ценностей, так и за состоянием и изменением обязательств по этим ценностям перед их владельцами. Данные забалансовые счета при составлении баланса показываются после его итога, т. е. "за балансом".

Раздел III. Учёт внеоборотных активов

Лекция № 5.

Тема 3.1 Учёт основных средств

1. Классификация и оценка основных средств.
2. Учет поступления основных средств
3. Учет ремонта основных средств

1. Классификация и оценка основных средств

Основные производственные фонды представляют собой средства труда, участвующие в процессе производства длительное время и сохраняющие при этом свою натуральную форму. Стоимость их переносится на готовую продукцию частями, по мере утраты потребительской стоимости. К основным фондам относятся средства труда со сроком службы более одного года.

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

- а) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- б) использование в течение длительного времени (более 12 месяцев);
- в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Основные средства классифицируются по разным признакам: по составу и назначению, по направленности использования, по степени использования, по принадлежности и другим.

По составу и назначению основные средства подразделяются на следующие группы:

- земельные участки;
- объекты природопользования;
- здания;
- сооружения;
- рабочие и силовые машины и оборудование;
- транспортные средства;
- производственный и хозяйственный инвентарь;
- рабочий и продуктивный скот;
- многолетние насаждения и другие.

По объему прав основные средства подразделяются на:

- принадлежащие организации на праве собственности (собственные), в том числе сданные в аренду;
- полученные ею в аренду (арендованные);
- находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении.

По степени использования выделяют следующие основные фонды:

- а) действующие и бездействующие (в эксплуатации);
- б) находящиеся в запасе (в резерве);
- в) на консервации;
- г) в стадии достройки, дооборудования;
- д) реконструкции;

Основы бухгалтерского учета

е) частичной ликвидации.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

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

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса.

Если у одного объекта есть несколько частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Если сроки полезного использования частей основного средства отличаются несущественно, то их нужно учитывать все вместе как один объект. При этом критерий существенности можно установить 5% или в другом размере.

Существует четыре вида оценки основных средств:

1. **Первоначальная**, которая складывается в момент вступления объекта в эксплуатацию.

2. **Восстановительная** – стоимость приобретения или строительства объекта исходя из действующих цен на текущий момент.

3. **Остаточная** – это расчетная величина, определяемая как разность между первоначальной (восстановительной) стоимостью и износом. По остаточной стоимости основные средства отражаются в балансе.

4. **Ликвидационная** – стоимость лома, запасных частей и прочего, остающихся после разборки и ликвидации объекта ОС.

Первоначальной стоимостью ОС, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и др. возмещаемых налогов.

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

➤ суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

➤ суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

➤ суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

➤ таможенные пошлины и таможенные сборы;

➤ невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

➤ вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

➤ иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Основы бухгалтерского учета

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Если стоимость объекта ОС выражена в иностранной валюте, то его оценка осуществляется в рублях путем пересчета по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объекта к учету.

2. Учет поступления основных средств

Учет основных средств регулируется нормативными документами:

- Положение по бухучету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. N 26н);
- Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, (утверждена постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1).

Учет основных средств в бухгалтерии ведется по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов.

Сначала объекты ОС учитываются на активном счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»**. К счету открываются субсчета: 1 - Приобретение земельных участков, 2 – Приобретение объектов природопользования, 3 – Строительство объектов ОС, 4 – Приобретение объектов ОС и т.д.

Синтетический учет ОС ведется на счете **01 «Основные средства»**. Основные средства на нем показываются по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Аналитический учет по счету **01 «Основные средства»** ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения и т.д.).

Для оформления операций по поступлению ОС используются следующие формы первичной документации:

- Акт (накладная) приемки-передачи ОС (форма ОС-1);
- Акт о приемке оборудования (ОС-14);
- Акт приемки-передачи оборудования в монтаж (ОС-15);
- Акт о выявленных дефектах оборудования (ОС-16);
- Инвентарная карточка учета ОС (ОС-6).

Поступление основных средств может осуществляться в виде:

- вклада в уставный капитал;
- безвозмездного получения;
- приобретения;
- оприходования неучтенных объектов и др.

Счет 01 «Основные средства»

Дебет

Кредит

Поступление основных средств	Корресп. счет	Выбытие основных средств	Корресп. счет
Сальдо – стоимость основных средств на начало периода	-	Реализация и ликвидация основных средств	91
		Недостача или порча	94

Основы бухгалтерского учета

Возврат имущества лизингового от лизингополучателя	03	Безвозмездная передача основных средств	91
Ввод в эксплуатацию основных средств, вклад в уставный капитал	08	Уменьшение стоимости ОС при переоценке	91
Увеличение стоимости ОС при переоценке	83		
Сальдо – стоимость основных средств на конец периода			

При вкладе ОС в уставный капитал их стоимость определяется по согласованной оценке учредителей:

Дт. 08 Кт. 75.

Безвозмездное получение от юридических лиц отражается в составе добавочного капитала по рыночной стоимости:

Дт. 08 Кт. 98,

Дт. 01 Кт. 08,

Дт. 20 Кт. 02.

По мере начисления амортизации часть стоимости списывается:

Дт. 98 Кт. 91.

Стоимость полученного объекта подлежит включению в состав налогооблагаемой прибыли расчетным путем.

Приобретение основных средств производится за счет капитальных вложений, которые могут осуществляться в следующих формах:

- строительство объектов основных средств;
- приобретение объектов основных средств.

При приобретении основных средств путем строительства учет ведется в зависимости от способа строительства:

1) подрядный – строительные работы по их окончании принимаются у подрядчика:

Дт. 08 Кт. 60;

2) хозяйственный – фактически произведенные затраты отражаются:

Дт. 08 Кт. 02, 05, 10, 70, 69.

Стоимость строительных работ увеличивается на сумму НДС. Эти затраты учитываются в составе незавершенного производства по стоимости, включающей в себя цену и НДС до их ввода в эксплуатацию:

Дт.08 Кт.60.

По завершении строительства объекта составляется акт ввода в эксплуатацию данного объекта:

Дт.01 Кт.08.

При приобретении оборудования, требующего монтажа, порядок отражения хозяйственных операций следующий:

- стоимость оборудования и транспортные расходы по его доставке отражаются на **счете 07 (Дт. 07 Кт. 60);**
- передача объектов в монтаж **(Дт. 08 Кт. 07);**
- монтажные работы, материалы, заработная плата по монтажу и т.п. отражаются на **счете 08 (Дт. 08 Кт. 60,10,70,69...);**

Основы бухгалтерского учета

➤ ввод в эксплуатацию и включение оборудования в состав основных средств (**Дт. 01 Кт. 08**).

Приобретение отдельных объектов основных средств отражается на счете 08 по фактическим затратам с выделением НДС на **счете 19**:

Дт. 19 Кт. 60.

При вводе в эксплуатацию основных производственных средств НДС, предъявленный (может быть уплаченный) поставщиком, уплаченный таможенным органам и учтенный **на счете 19**, списывается полностью в зачет бюджета:

Дт. 68 Кт. 19.

Если ОС приобретаются в обмен на другое имущество, то первоначальной их стоимостью признается стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в балансе.

При обнаружении **в результате инвентаризации неучтенных объектов** основных средств производится их оприходование по рыночной стоимости с зачислением этой стоимости на финансовый результат:

Дт. 01 Кт. 91.

3. Учет ремонта основных средств

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются. Для поддержания их в исправности производится ремонт основных средств.

По объему и периодичности выполнения различают текущий, средний и капитальный ремонт основных средств. Текущий и средний – это частичная замена деталей, исправление отдельных частей объекта и т.п.

Капитальный – смена изношенных конструкций или замена их на более прочные и экономичные, за исключением полной замены основных конструкций (каменные и бетонные фундаменты, трубы подземных сетей опоры мостов и т.р.).

Ремонт может выполняться 2 способами: подрядным и хозяйственным.

При подрядном способе:

Дт. 60 Кт. 51 – перечислен аванс ремонтному предприятию.

Дт. 20, 23, 25, 26, 44 Кт. 60 – предъявлен счет за ремонт.

Дт. 19 Кт. 60 – выделен НДС.

При хозяйственном способе предприятие имеет ремонтный цех (участок). Все затраты собираются **на дебетовом счете 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов 10, 25, 26, 60, 68, 69, 70, 71, 76.**

Т. По окончании ремонта все расходы относятся на издержки производства в зависимости от того, в каком подразделении находится объект ОС: **Дт. 20, 23, 25, 26, 44 Кт. 23.**

Целесообразно на предприятии создавать ремонтный фонд:

Дт. 20, 23, 25, 26, 44 Кт. 96 «Резервы предстоящих расходов».

Затем затраты на проведение ремонта списываются: **Дт. 96 Кт. 23, 60.**

4. Учет выбытия основных средств

Выбытие основных средств может осуществляться в результате:

- Финансовых вложений в уставные капиталы других предприятий.
- Передачи в совместную деятельность.
- Безвозмездной передачи.
- Реализации.

Основы бухгалтерского учета

- Передачи по договору мены.
- Прекращения использования вследствие физического или морального износа.
- Ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации.
- Утраты или порчи объектов, выявленных при инвентаризации.

Оформляется выбытие следующими документами:

Акт (накладная) приемки-передачи ОС (форма ОС-1);

Акт на списание основных средств (ОС-4).

Для учета выбытия объектов основных средств к **счету 01 «Основные средства»** может открываться **субсчет «Выбытие основных средств»**.

В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается **со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы»**.

Результат от выбытия основных средств определяется на операционном счете 91, по дебету которого собираются все затраты, связанные с выбытием, а по кредиту – все доходы. Выявленный *на счете 91* результат списывается на финансовые результаты:

прибыль – Дт. 91 Кт. 99, убыток – Дт. 99 Кт. 91.

Материальные ценности, оставшиеся от списания основных средств, приходуются по рыночной стоимости на дату списания с зачислением на финансовые результаты (**Дт. 10 Кт. 91**).

Учет выбытия ОС как вклада ПП в уставный капитал отражают проводками:

Дт. 58 Кт. 91, Дт. 91 Кт. 01, Дт. 02 Кт. 91.

Если выявлена недостача ОС, то остаточная стоимость до выяснения причин и виновных лиц относится:

Дт. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт. 01.

Когда установлены виновные, делается проводка: **Дт. 73 Кт. 94.**

Затем сумма ущерба вносится ими в кассу (**Дт. 50 Кт. 73**) или взыскивается из зарплаты (**Дт. 70 Кт. 73**).

С 2006г. списанию подлежат ОС, неспособные приносить организации доход в будущем.

Лекция № 6

Тема 3.2. Учёт амортизации, аренды и переоценки основных средств

1. Начисление и учёт амортизации основных средств
2. Учет арендованных основных средств
3. Переоценка основных средств.

1. Начисление и учёт амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается путем начисления амортизации. Начисление амортизации производится в течение срока полезного использования.

Срок полезного использования – это период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход или служить для выполнения целей деятельности предприятия.

Основы бухгалтерского учета

Срок полезного использования объекта определяется при приемке его на учет. Для этого используются либо централизованные данные, либо из технических условий объекта.

При отсутствии таких данных для определения срока полезного использования принимают в расчет:

- ожидаемый срок эксплуатации объекта в соответствии с ожидаемой производительностью;
- ожидаемый физический износ в зависимости от режима эксплуатации, естественных условий, естественных условий, влияния агрессивной среды, системы ремонтов;
- нормативно-правовые и другие ограничения использования этого объекта (например, срок аренды).

Можно использовать Классификацию основных средств, утвержденную Постановлением Правительства РФ №1 от 2002г.

Если сроки полезного использования частей основного средства отличаются несущественно, то их нужно учитывать все вместе как один объект. При этом критерий существенности устанавливается в учетной политике, например, 5%.

Амортизация для целей бухгалтерского учета начисляется одним из способов:

1. Линейным.
2. Способом уменьшаемого остатка.
3. Способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.
4. Способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

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

Линейный способ – это списание стоимости объекта равными суммами в течение срока его службы:

$$A_j = \text{Сперв} * \text{На} / 100 ,$$

$$\text{На} = 1 / \text{Тп.и} ,$$

где A_j – сумма амортизации за j -тый год;

Сперв – первоначальная стоимость объекта основных средств;

На – норма амортизации (в %);

Тп.и – срок полезного использования объекта основных средств.

Пример. Первоначальная стоимость объекта 100000 руб. при сроке службы 5 лет, годовая сумма амортизации равна $100000 / 5 = 20000$ руб.

Способ уменьшаемого остатка. Годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из остаточной стоимости объекта, нормы амортизации, исчисленной по сроку полезного использования, и коэффициента ускорения (K_y):

$$A_j = (\text{Сперв} - \Sigma A) * \text{На} * K_y / 100 ,$$

где ΣA – сумма амортизации за предыдущие годы.

Коэффициент ускорения не может быть выше 3, при этом его могут применять любые организации к любым объектам ОС.

Пример (тот же). Норма амортизации приказом руководителя установлена в 20%, коэффициент ускорения – 2. Сумма амортизации составит:

Основы бухгалтерского учета

1-й год	–	100000 * 40 /100 =	40000 руб.
2-й год	–	60000 * 40 /100 =	24000 руб.
3-й год	–	36000 * 40 /100 =	14400 руб.
4-й год	–	21600 * 40 /100 =	8640 руб.
5-й год	–	12960 * 40 /100 =	5184 руб.
		Итого	92224 руб.

Способ уменьшаемого остатка не сводит остаточную стоимость до нуля в течение срока полезного использования, т.к. норма амортизации применяется к остаточной стоимости.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (способ суммы годовых чисел) – это также способ ускоренной амортизации, по которому стоимость основных средств списывается в сумме, равной долям оставшихся лет в общей сумме лет:

$$A_j = C_{\text{перв}} * \frac{T_{\text{п.и}} - j + 1}{\sum i}$$

где $\sum i$ – сумма чисел лет срока службы объекта.
Сумма чисел лет рассчитывается по формуле:

$$\frac{T_{\text{п.и}} * (T_{\text{п.и}} + 1)}{2}$$

Пример (тот же). Сумма годовых чисел равна 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15.

1-й год	–	100000 * 5 /15 =	33333,3 руб.
2-й год	–	100000 * 4 /15 =	26666,7 руб.
3-й год	–	100000 * 3 /15 =	20000 руб.
4-й год	–	100000 * 2 /15 =	13333 руб.
5-й год	–	100000 * 1 /15 =	6667 руб.
		Итого	100000 руб.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), т.н. производственный – это начисление амортизации в зависимости от объема выпущенной продукции и может применяться только для объектов, непосредственно участвующих в производстве:

$$A_j = O_f * C_{\text{перв}} / O_n,$$

где O_f – фактический объем продукции, выпущенной за j-тый год;

O_n – нормируемый объем продукции за весь срок службы оборудования.

Пример. Объект стоит 100000 руб., на нем можно произвести 50000 единиц продукции. Амортизация составляет 2 руб. на одну произведенную единицу. В первый год произведено 16000 ед. продукции, амортизация составит 32000 руб. (16000 * 2). Во второй год – 14000 ед. продукции, амортизация составит 28000 руб.

Амортизация основных средств начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету и начисляется до полного погашения стоимости этого объекта либо списания объекта по какой-либо причине.

Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или списания объекта с бухгалтерского учета.

Основы бухгалтерского учета

С 2006г. начисляется амортизация по объектам жилого фонда, внешнего благоустройства, продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

Учет амортизации основных средств ведется на пассивном счете **02 «Амортизация основных средств»**. Начисляется амортизация **по кредиту счета 02 в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44, 91**.

2. Учет арендованных основных средств

По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

При сдаче основных средств в **текущую аренду** перехода права собственности не происходит, поэтому у арендодателя переданные в аренду основные средства с баланса не снимаются, а у арендатора – ставятся на забалансовый учет (Д001 «Арендованные ОС»).

Арендодатель начисленную амортизацию отражает проводкой:

Д 91 К 02.

Суммы начисленных арендных платежей включаются:

- У арендодателя с состав прочих операционных доходов (Д 76 К 91), по ним начисляется **НДС (Д 91 К 68)**.

- У арендатора в издержки производства и обращения (**Д20,26,44 К76**), **НДС отражается на счете 19 (Д19 К 76)**.

Затраты по текущему ремонту арендованных основных средств, производимых арендатором, включаются в издержки производства и обращения (**Д20,26,44 К10,70,69...**).

Лизинг – это вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях с правом выкупа имущества лизингополучателем.

Предметом лизинга могут быть предприятия, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое имущество.

Учет у лизингодателя:

1) Д 08 К 60 – приобретение лизингового имущества;

2) Д 03 «Доходные вложения в материальные ценности» К 08 – **оприходование лизингового имущества;**

3) Д 03 субсчет «Имущество для сдачи в аренду, переданное арендатору» К 03 субсчет «Имущество для сдачи в аренду – приобретенное» - передача имущества лизингополучателю, когда имущество учитывается на балансе лизингодателя

или

Д 91 К 03 – когда имущество учитывается у лизингополучателя;

4) Д 20 К 02 – начисление износа;

5) Д 62 К 91 – начисление лизинговых платежей, если имущество на балансе лизингодателя

или

Д 76 К 91 – если имущество на балансе лизингополучателя.

Учет у лизингополучателя.

1-й вариант – имущество учитывается на балансе лизингополучателя:

Основы бухгалтерского учета

1) Д 08 К 76 субсчет «Лизинговые обязательства» – получение объекта лизинга;

2) Д 19 К 76 субсчет «Лизинговые обязательства» – выделение суммы НДС. Ее возмещение из бюджета происходит в течение всего срока действия лизингового соглашения по мере уплаты лизингодателю НДС в составе лизинговых платежей;

3) Д 08 К 10, 60, 69, 70 – приняты к учету затраты, связанные с приобретением лизингового имущества (на сумму без НДС);

4) Д 01 субсчет «Арендованное имущество» К 08 – ввод в эксплуатацию объекта лизинга;

5) Д 20, 25, 26, 44 К 02 – начисление амортизации;

6) Д 20, 23, 25, 26, 44 К 60 – начислена задолженность лизингодателю по лизинговой плате (на сумму без НДС);

7) Д 19 К 60 – отражена сумма НДС, относящегося к начисленным затратам по лизинговой плате;

8) Д 60 К 51 – произведена оплата лизингодателю;

9) Д 68 К 19 – принята к вычету сумма «входного» НДС.

2-й вариант – имущество учитывается на балансе лизингодателя:

лизингополучатель отражает объект лизинга на забалансовом счете 001.

Учет арендованных основных средств Организации не чаще 1 раза в год (на начало отчетного периода) могут переоценивать группы однородных объектов ОС по текущей (восстановительной) стоимости. Результаты переоценки отражаются в бухучете в январе и учитываются в балансе за 1-й квартал.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Если после переоценки стоимость ОС возросла, то сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации на счет 83 «Добавочный капитал»:

Д 01 К 83 – отражен прирост стоимости ОС;

Д 83 К 02 – пересчет сумм амортизации ОС.

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 (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Если в результате переоценки стоимость ОС стала меньше, то сумма уценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. При этом делаются проводки:

Д 91 К 01 – снижение сумм стоимости ОС в результате переоценки;

Д 02 К 91 – пересчет сумм амортизации ОС.

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

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

Основы бухгалтерского учета

С 2006г. метод переоценки ПБУ 6/01 не определен. Ранее переоценка осуществлялась путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Предприятие может воспользоваться услугами независимого оценщика.

3. Переоценка ОС

Организации не чаще 1 раза в год (на начало отчетного периода) могут переоценивать группы однородных объектов ОС по текущей (восстановительной) стоимости. Результаты переоценки отражаются в бухучете в январе и учитываются в балансе за 1-й квартал.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Если после переоценки стоимость ОС возросла, то сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации на счет 83 «Добавочный капитал»:

Д 01 К 83 – отражен прирост стоимости ОС;

Д 83 К 02 – пересчет сумм амортизации ОС.

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 (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Если в результате переоценки стоимость ОС стала меньше, то сумма уценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. При этом делаются проводки:

Д 91 К 01 – снижение сумм стоимости ОС в результате переоценки;

Д 02 К 91 – пересчет сумм амортизации ОС.

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

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

С 2006г. метод переоценки ПБУ 6/01 не определен. Ранее переоценка осуществлялась путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Предприятие может воспользоваться услугами независимого оценщика.

Лекция № 7

Тема 3.4. Учёт нематериальных активов

1. Понятие нематериальных активов
2. Синтетический учет нематериальных активов
3. Учет амортизации нематериальных активов
4. Учет выбытия нематериальных активов

Основы бухгалтерского учета

1. **Понятие нематериальных активов**

Учёт нематериальных активов регулируется ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утв. Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. N 153н.

Нематериальные активы – это условная стоимость промышленной и интеллектуальной собственности и другие имущественные права, на которые распространяется право собственности предприятия, они используются в течение длительного периода (свыше 1 года) и приносят доход.

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо выполнение следующих условий:

1) организация осуществляет контроль за объектом, в том числе имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права этой 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 и т.п.).

В соответствии с частью 4 ГК РФ регистрации подлежат любые сделки с интеллектуальными правами. Порядок и условия их государственной регистрации должны быть установлены Правительством РФ (п.2 ст.1232 ГК РФ);

2) объект способен приносить предприятию экономические выгоды (доход) в будущем, в частности, он предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности);

3) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

4) объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

5) первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;

6) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

При выполнении вышеперечисленных условий, к нематериальным активам организация можно отнести права на следующие результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность):

➤ произведения науки, литературы и искусства (кинофильм, музыка, повесть и т.п.);

➤ программы для электронных вычислительных машин;

➤ изобретения;

➤ полезные модели;

➤ селекционные достижения;

➤ секреты производства (ноу-хау);

➤ товарные знаки и знаки обслуживания и др. активы;

➤ деловая репутация организации, возникшая в связи с приобретением другой организации как имущественного комплекса в целом.

В состав нематериальных активов не включаются:

➤ организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами

Основы бухгалтерского учета

частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);

➤ интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

2. Синтетический учет нематериальных активов

Учет НМА ведется по их видам и отдельным объектам на основе документов, аналогичных основным средствам (акт приемки нематериальных активов, акт передачи и т.п.), основанием для составления акта приемки служат такие документы, как патенты, договора купли-продажи свидетельства и т.д.

Синтетический учет НМА ведется на активном счете **04 «Нематериальные активы»** по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость НМА – это стоимость приобретения и создания, включающая все затраты, произведенные организацией до момента передачи объекта в эксплуатацию.

Все нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по их фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия к учету. Однако порядок определения этой стоимости зависит от способа поступления нематериального актива в организацию.

Первоначальная стоимость НМА, приобретенных за плату, определяется как сумма всех фактических расходов на приобретение (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов). Первоначальная стоимость НМА, созданных самой организацией, определяется как сумма всех фактических расходов на их создание или изготовление (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов).

Первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Первоначальная стоимость нематериальных активов, которые получены безвозмездно, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Поступление НМА может осуществляться в виде:

- 1) вклада в уставный капитал по согласованной оценке учредителей (***Д 08 К 75, Д 04 К 08***);
- 2) безвозмездного получения (***Д 08 К 98, Д 04 К 08, Д 98 К 91 по мере начисления амортизации***), для целей налогообложения включаются в состав налогооблагаемой прибыли, принимаются по рыночной стоимости, но не ниже, чем у передающей стороны;
- 3) приобретения. Все затраты на приобретение и сопровождающие этот процесс накапливаются ***на 08 счете (Д 08 К 60)***. НДС, предъявленный (может быть и уплаченный) при покупке относится на ***19 счет (Д 19 К 60)***;
- 4) разработки собственными ***силами (Д 08 К 10, 70, 69, 76; Д 04 К 08)***;
- 5) доведение НМА до требований эксплуатации (***Д 08 К 70, 69, 60; Д 04 К 08***).

3. Учет амортизации нематериальных активов

С 2008г. введена новая классификация нематериальных активов по критерию срока полезного использования – с определенным и неопределенным сроком.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Основы бухгалтерского учета

Определение срока полезного использования производится исходя

из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности;
- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход);
- количество продукции, которое ожидается получить с помощью объекта НМА;
- период контроля над объектом НМА.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

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. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Срок службы НМА нужно учитывать в месяцах.

Амортизационные отчисления начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

а) при линейном способе - исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) НМА равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

б) при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) НМА на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой - установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе - оставшийся срок полезного использования в месяцах;

в) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Выбор способа определения амортизации по нематериальному активу производится организацией исходя из расчета ожидаемого потребления будущих экономических выгод (дохода) от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива.

В том случае, когда расчет ожидаемого потребления будущих экономических выгод (дохода) от использования нематериального актива не является надежным,

Основы бухгалтерского учета

размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования НМА существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно.

Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухучете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

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

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

Амортизационные отчисления отражаются в бухгалтерском учете одним из способов:

1) путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете:

Д 20, 25, 26, 44 К 05 «Амортизация НМА»;

2) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта:

Д 20,44 К 04.

По объектам нематериальных активов организация может проводить переоценку не чаще, чем один раз в год (на начало отчетного года). Переоценка может быть произведена как специалистом оценщиком, так и собственными силами с помощью создания оценочной комиссии.

Организация вправе проводить переоценку однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой по данным активного рынка данных объектов.

При принятии решения организацией о переоценке НМА следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

4. Учет выбытия нематериальных активов

Выбытие нематериальных активов может происходить в виде вклада в уставные капиталы других организаций, безвозмездной передачи, вклада с совместную деятельность, ликвидации и реализации.

Учет выбытия осуществляется аналогично учету выбытия основных средств. Все операции отражаются на счете 91.

Дебет	Счет 91 «Прочие доходы и расходы»		Кредит
Расходы по выбывающим нематериальным активам	Корресп. счет	Доходы от выбытия нематериальных активов	Корресп. счет
Первоначальная стоимость	04	Стоимость финансового	
Затраты, связанные с		вложения в виде НМА	58

Основы бухгалтерского учета

выбытием (реализацией) НМА	10,69,70	Выручка от реализации НМА	62,76,51
НДС по реализованному НМА	68	Убыток от выбытия НМА	99
Прибыль от выбытия НМА	99		

Раздел IV. Учёт оборотных активов

Лекция № 8.

Тема 4.1. Учёт материально-производственных запасов

1. Производственные запасы и задачи их учета
2. Организация учета материалов, их себестоимость и оценка в текущем учете
3. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками
4. Учет материалов на складах
5. Учет движения материалов в бухгалтерии

1. Производственные запасы и задачи их учета

Производственные запасы — это предметы труда, потребляемые в одном производственном цикле, полностью переносящие свою стоимость на вновь создаваемый продукт. Производственные запасы относятся к оборотным средствам.

Основными задачами бухгалтерского учета производственных запасов являются:

1. контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех степенях их обработки;
2. правильное и своевременное документирование всех операций по движению материальных ценностей;
3. выявление и отражение затрат, связанных с их заготовлением;
4. расчет фактической себестоимости израсходованных материалов и их остатков по местам хранения и статьям баланса;
5. систематический контроль за соблюдением установленных норм запасов, выявление излишних и неиспользуемых материалов и их реализация;
6. своевременное осуществление расчетов с поставщиками материалов, контроль за материалами, находящимися в пути, и другие задачи.

Хозяйствующие субъекты потребляют огромное количество материальных ресурсов, различных по видам маркам, сортам и размерам. Номенклатура и ассортимент потребленных материальных ресурсов зависят от номенклатуры и сложности производимой продукции.

• **Материальные ресурсы** — ресурсный потенциал, позволяющий осуществить производство продукции, оказание услуг и выполнение работ. Это различные виды сырья, материалов, топлива, энергии, комплектующих, полуфабрикатов, которые хозяйствующий субъект закупает для использования в хозяйственной деятельности с целью выпуска продукции, оказания услуг и выполнения работ.

• **Номенклатура потребляемых ресурсов** — систематизированный перечень в развернутом ассортименте с присвоением каждой специальной разновидности сокращенного условного обозначения. В основе классификации материалов лежит группировка по однородности характерных признаков с

Основы бухгалтерского учета

последующим распределением на разделы, которым присваивается соответствующий индекс по десятичной системе.

Номенклатура материалов дает возможность правильно систематизировать и группировать расчеты потребности в одних и тех же материалах. Если в номенклатуре указана учетная цена каждого вида материалов, то она называется **номенклатурой-ценником**.

2. Организация учета материалов, их себестоимость и оценка в текущем учете

Производственные запасы оцениваются по фактической себестоимости их приобретения или по учетным ценам. **Себестоимость фактическая** рассчитывается бухгалтерией предприятия ежемесячно на основе следующих данных:

- затраты на приобретение;
- проценты за кредит;
- комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим организациям;
- стоимость услуг товарных бирж;
- таможенные пошлины;
- расходы на транспортировку, хранение и доставку, осуществленные сторонними организациями.

Себестоимость фактическую можно рассчитать только по окончании месяца, поэтому в текущем учете используются твердые, заранее установленные цены, называемые **учетными**.

Учетная цена представляет собой либо среднюю покупную цену, либо плановую себестоимость. Оценка материальных ценностей по учетным ценам предполагает обособленно учитывать разницу (отклонение) между фактической себестоимостью приобретения различных видов материальных ценностей и стоимостью по учетным ценам. Присоединение таких отклонений к учетным ценам даст фактические себестоимости.

Для определения расхода материалов на производство, по фактической себестоимости применяются следующие методы:

- а) по средней себестоимости (наиболее распространен);
- б) по себестоимости первых по времени закупок (метод FIFO);
- в) по себестоимости последних по времени закупок (метод LIFO).

Для обеспечения производства сырьем и материалами на предприятии осуществляется постоянное **пополнение производственных запасов**: за счет поставщиков, собственного производства, от ликвидации основных средств и т. д.

3. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками

Основной источник — закупка у поставщиков.

- Предприятие заключает договоры с поставщиком, где указаны номенклатура, качество, сроки и размер, поставок, порядок расчетов, права и обязанности сторон и т. д,

- Предприятия-поставщики на отгруженную продукцию выписывают **платежные требования-поручения и счета-фактуры** и передают все это покупателю.

Основы бухгалтерского учета

Покупатель проверяет соответствие их договорам, регистрирует в журнале учета поступающих **грузов (М-1)**, делает отметку в книге учета выполнения договоров акцептирует (дает согласие на оплату), затем передает их в свой банк для оплаты.

По мере оплаты банком этого документа бухгалтерия получает выписку из расчетного счета о списании средств в пользу предприятия-поставщика. Учет расчетов с поставщиком материальных ценностей организуется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

• **Учет расчетов с поставщиками** ведется в журнале-ордере № 6. Аналитический учет ведется в разрезе каждого платежного документа приходного ордера или приемного акта.

Открывается журнал-ордер № 6 суммами незаконченных расчетов с поставщиками на начало месяца. В течение месяца бухгалтерии предприятия получает всевозможные документы и фиксирует их тоже в журналах-ордерах.

При расчетах с поставщиками за материальные ценности могут быть выявлены недостачи или излишки фактически поступившего количества по сравнению с документами поставщика, которые оформляются актом (М-7). Излишки приходуются и расцениваются, а затем учитываются в журнале-ордере № 6 отдельной строкой, и об этом сообщается поставщику.

В случае недостачи предприятие предъявляет поставщику претензию. Суммы недостачи списываются на дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредит счета 60 и отражаются в журнале-ордере № 6 и ведомости № 7.

Услуги поставщиков (газ, вода, сжатый воздух) учитываются в журнале-ордере № 6. По окончании месяца показатели журналов-ордеров суммируются для получения оборотов по счету 60 и переноса их в Главную книгу.

4. Учет материалов на складах

Полученные предприятием материалы своевременно приходуются, что оформляется **приходным ордером** на фактически принятое количество материальных ценностей.

В ордере отмечаются наименование, номенклатурный номер, единицы измерения, цена, количество (фактическое и плановое), сумма, роспись материально ответственного лица. Кроме того, движение и внутреннее перемещение оформляются **накладной**. При получении материалов на склад составляется **акт приемки материалов**.

Учет расхода материалов осуществляется на основании лимитно-заборных карт, требований и накладных.

Лимитно-заборная карта — накопительный первичный документ, служащий основанием для списания материальных ценностей со склада, исходя из плановой потребности в тех или иных материальных ценностях, отдел материально-технического снабжения или плановый отдел выписывает лимитно-заборные карты в двух экземплярах на месяц (квартал, полугодие, год), с отрывными месячными талонами на фактический отпуск. Один экземпляр карты передается потребителю (цех, участок), а второй — на склад.

• Для оформления однократного отпуска материалов используются **требования**, которые выписывает подразделение, потребовавшее материалы. Требования (однострочные и многострочные) выписываются в двух экземплярах: первый с отметкой об отпуске остается в подразделении, второй с

Основы бухгалтерского учета

распиской получателя остается на складе. В конце месяца требования передаются в бухгалтерию.

• **Накладными на отпуск материалов** оформляется внутреннее перемещение материалов на предприятии. Эти документы также составляются в двух экземплярах тем подразделением, которое сдает материальные ценности: для самого подразделения и для получателя (для оприходования). В конце отчетного периода они сдаются в бухгалтерию.

Сортовой аналитический учет призван обеспечивать контроль за наличием, движением и сохранностью материальных ресурсов по каждому наименованию, складу и материально ответственному лицу.

Методика ведения учета производственных запасов предусматривает группировку показателей по складам и материально ответственным лицам, по группам, подгруппам и номенклатурным номерам материальных ценностей, по источникам поступления и направлениям расхода и использования материальных ресурсов.

Основой служит исходная информация приходных и расходных документов, подвергнутых тщательной проверке, как с точки зрения правильного оформления, так и с точки зрения правильного отражения операций.

• Учет наличия и движения производственных запасов ведут кладовщики или завскладами на карточках складского учета. Учет ведется по номенклатурным номерам в количественном выражении. Именно такой учет и называется **сортовым**.

• На каждый номенклатурный номер бухгалтерия открывает отдельную **карточку складского учета материалов** с указанием номера склада, наименования материала, его номенклатурного номера, размера, сорта, учетной цены и нормы запаса. Оформленные карточки передаются на склад, где кладовщик указывает место хранения материалов в соответствии с ярлыками.

• На отдельных складах учет ведется в специальной книге (**сальдовая книга**), которая представляет собой сброшюрованные карточки. В этой книге указываются цена, количество и номенклатурный номер по каждому виду материалов. Бухгалтерия передает ее на машинную обработку и получает данные по каждому виду материалов не только в натуральном, но и в денежном измерителе. Такой метод, обеспечивающий единство оперативного складского и бухгалтерского учета, называется **оперативно-бухгалтерским (сальдовым)**.

• Вся информация, полученная по первичным документам, отраженная в карточках складского учета, должна учитываться в день совершения операции по приемке/выдаче материалов с обязательным выведением остатков после каждой операции.

Сопоставление остатка материалов с нормой запасов позволяет осуществить оперативный контроль за состоянием производственных запасов. На основе этих данных отдел снабжения предприятия осуществляет контроль за поставками и выполнением договоров и контрактов.

Вся первичная документация, поступающая в бухгалтерию, подвергается **сплошной проверке** как по существу операций и правильности их оформления, так и по точности арифметических подсчетов. Затем документы **таксируются** — указанное количество материалов в первичных документах умножается на учетные цены. Следующим этапом обработки документов является их **группировка**, цель которой — получение итоговых данных для записей в регистры бухгалтерского учета.

Основы бухгалтерского учета

• Первые экземпляры документов группируются по видам операций, источникам поступления или направлениям расхода материалов. Для этого составляются **группировочные ведомости** прихода и расхода/ Приходные документы используются для бухгалтерского учета приобретения и заготовления материальных ценностей, а расходные — для учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

• Чтобы получить необходимые данные для аналитического и синтетического учета, ведут накопительные ведомости синтетического учета, которые составляются на основании первичных документов, по учетным ценам отдельно по приходу и расходу в разрезе синтетических счетов и групп материалов.

5. Учет движения материалов в бухгалтерии

• **Исходными данными для учета материалов являются:**

- оборотная ведомость по движению материалов;
- ведомость поступления материалов за учетный период;
- ведомость расхода материалов.

Синтетический учет материальных ценностей ведется на активном счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам. Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию сырья, материалов, топлива, запасных частей, тары и других материальных ценностей.

На нем ведется учет поступления на склады и другие места хранения, расходования и запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, покупных полуфабрикатов и т. д. При необходимости к счету 10 могут быть открыты субсчета, согласно которым можно подразделить все материалы по способу их использования и назначения в производственном процессе. Поступление материалов от поставщика и связанные с этим расчеты отражаются в учете следующими проводками:

Дт 10 Кт 60 — отражение стоимости полученных от поставщика материалов;

Дт 19 Кт 60 — отражение НДС, причитающегося к уплате поставщику;

Дт 60 Кт 51 — оплата поставщику;

Дт 68 Кт 19 — списание НДС по оприходованным оплаченным материалам.

Излишки поступивших материалов приходуются как не отфактурованные поставки, с извещением поставщика. В случае недостачи определяется фактическая себестоимость недополученных материальных ценностей, а поставщику предъявляется претензия. При этом делается проводка — отражение фактической себестоимости недостающих материальных ценностей (сверх норм естественной убыли):

Дт 76-2 «Расчеты по претензиям»;

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Поступление материалов по бартеру отражается в учете проводкой:

Дт 10 «Материалы»;

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

(Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»). Учет приобретения (заготовления) материальных ценностей может вестись с применением балансовых счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение стоимости материалов». Разница в стоимости приобретенных материальных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости

Основы бухгалтерского учета

приобретения (заготовления) и учетных ценах, отражается на счете 16 следующими проводками:

Дт 15 Кт 60 (20, 23, 71, 76 и др.) — отражение покупной стоимости согласно поступившим, расчетным документам поставщиков;

Дт 10 Кт 15 — стоимость фактически поступивших на предприятие и оприходованных материалов по учетным ценам;

Дт 16 Кт 15 — отражение положительной разницы между покупными и учетными ценами (в случае отрицательной разницы — обратная проводка);

Дт 20 (23, 25, 26 и др.) Кт 16 — списание накопленных разниц пропорционально стоимости по учетным ценам израсходованных в производстве материалов. Для списания сумм, накопленных по кредиту счета 16, данная проводка делается методом красного сторно.

• Отражение операций по приобретению импортных материалов за иностранную валюту:

Дт 60 Кт 52 — предоплата согласно заключенному контракту по курсу, установленному ЦБ РФ на день платежа;

Дт 10 Кт 60 — отражение перехода права собственности на импортные материалы по курсу ЦБ РФ на день совершения операции»

Дт 19 Кт 51 — уплата НДС натаможне;

Дт 68 (субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» Кт 19 — зачет по НДС;

Дт 10 Кт 68 (субсчет «Расчеты по акциям») — включение сумм уплаченных акцизов в стоимость материалов;

Дт 60 Кт 91 (субсчет 91-1«Курсовые разницы») — на сумму положительной курсовой разницы, образовавшейся в результате роста курса валюты платежа (в случае падения курса — обратная проводка).

• Приобретение материалов у физического лица производится по договорам купли-продажи (глава 30 ГК РФ) и оформляется накладными или актами приемки-передачи. При этом делаются следующие проводки:

Дт 10 Кт 76 — оприходование материала по договорной цене;

Дт 76 Кт 68 — сумма налога на доходы физических лиц, удержанного в предусмотренных законодательством случаях;

Дт 76(субсчет «Расчеты с продавцами — физическими лицами») Кт 50 (51) — погашение задолженности перед физическим лицом за приобретенные материалы,

• Приход по акту в качестве материалов отдельных частей списанных основных средств, товаров:

Дт 91 Кт 01 — отражение стоимости основных средств, поступивших в результате выбытия,,

• Изготовление материальных ценностей собственными силами. Затраты на изготовление новой тары учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства». Приход на склад тары, изготовленной собственными силами, отражается в учете проводками:

Дт 10 (субсчет 4 «Тара и тарные материалы») Кт 23;

Дт 10 Кт 40 — часть готовой продукции, предназначенной для собственных нужд, оприходована на склад как материалы.

• Безвозмездное получение материалов отражается в бухгалтерии следующей проводкой:

Дт 10 Кт 98, затем

Дт 20, 23, 25,26, 91, 44... Кт 10 и одновременно

Дт 98-2 Кт 91-1.

Основы бухгалтерского учета

Фактический **расход материалов** в производстве или для других хозяйственных целей должен отражаться по кредиту счета 10 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу или другими соответствующими счетами:

- 20 (изготовление продукции);
- 23 (на нужды вспомогательных производств);
- 25 (на общепроизводственные расходы);
- 26 (на общехозяйственные расходы);
- 28 (исправление брака).

Списание материалов, используемых для осуществления ремонта основных средств, учитывается по дебету счетов 20, 23, 25 в зависимости от вида основных средств.

• **Отпуск материалов на непроизводственные нужды** отражается проводкой:

Дт 29 Кт 10 — списание ценностей, переданных обслуживающим хозяйствам и производствам.

Материалы, израсходованные на капитальное строительство, относятся на затраты по капитальным вложениям (Дт 08 Кт 10).

• **Списание бракованных материалов** происходит на основании соответствующего акта и отражается проводками:

Дт 28 Кт 10 — списаны бракованные материалы;

Дт 28 Кт 16 — списаны приходящиеся на бракованные материалы отклонения в стоимости.

• **Продажа материалов.** Если материалы были приобретены специально для их дальнейшей перепродажи, учет их приобретения должен вестись с использованием счета 41 «Товары», а реализация — с использованием счета 90 «Продажи».

Реализация материалов, изначально приобретенных для переработки, отражается в учете с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». При этом выполняются следующие проводки:

Дт 76 (62) Кт 91 — поступление средств от покупателей;

Дт 91 Кт 10 — списана учетная стоимость материалов.

• **Безвозмездная передача материалов** отражается в бухгалтерском учете в следующем порядке:

Дт 91 Кт 10.

Дт 91 Кт 68.

Дт 99 Кт 91.

НДС, уплаченный за безвозмездно переданные материалы, восстанавливается по дебету счета 19 и кредиту счета 68 и относится на увеличение убытков от безвозмездной передачи материалов.

Лекция 9.

Тема 4.2. Учёт готовой продукции, товаров и процесса реализации

1. Синтетический учет готовой продукции
2. Учет реализации продукции (работ, услуг) и расчетов с покупателями

1. Синтетический учет готовой продукции

Готовой продукцией называется продукция, которая полностью закончена обработкой, принята техническим контролем, сдана на склад, или принята заказчиком, согласно акту приемки.

Основы бухгалтерского учета

Готовая продукция оценивается в учете **по фактической производственной себестоимости** или **по учетной цене**, в зависимости от установленного учетной политикой варианта учета.

При организации синтетического учета готовой продукции **по фактической производственной себестоимости** ведется аналитический учет отдельных наименований готовой продукции. Такая оценка применяется в индивидуальном производстве продукции.

При использовании в текущем учете **учетных цен** выделяются отклонения фактической производственной себестоимости от их стоимости по учетным ценам. Эти отклонения отражаются не по отдельным наименованиям, а по однородным группам готовых изделий.

При организации синтетического учета готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости аналитический учет ведется в той же оценке. По окончании отчетного периода (месяца) определяются и отдельно учитываются отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

Для учета поступления готовой продукции и ее отгрузки используется активный счет **43 «Готовая продукция»**.

Выпуск готовой продукции и сдача ее на склад оформляются приемо-сдаточными накладными, а выполненные работы или оказанные услуги – приемо-сдаточными актами. На основании накладных составляются ведомости выпуска продукции за отчетный месяц.

Сданная на склад готовая продукция учитывается аналогично учету материальных ценностей в карточках или в книге количественно-сортового учета. Карточки складского учета открываются на каждое наименование изделий. Записи в карточках производятся по каждому приходному и расходному документу с выведением остатка после каждой записи.

Учет выпуска готовой продукции организуется по одному из двух вариантов:

- 1) с использованием счета **40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;**
- 2) с отнесением сразу на счет **43 «Готовая продукция».**

Избранный вариант учета указывается в учетной политике предприятия.

Счет 40 используется тогда, когда учет готовой продукции на счете 43 ведется по нормативной (плановой) себестоимости. На счете 40 обобщается информация о выпущенной продукции (работах, услугах) и выявляются отклонения от нормативной (плановой) себестоимости. Выявленные отклонения ежемесячно списываются на счет 90 «Продажи», поэтому счет 40 сальдо не имеет.

Дебет	Счет 43 «Готовая продукция»		Кредит
Поступление продукции	готовой	Корресп. счет	Отпуск (отгрузка) готовой продукции Корресп. счет
Сальдо – остаток ГП на складе на начало периода			Списана отгруженная продукция
Выпуск готовой продукции:			Уничтожена и испорчена готовая продукция при
- из основного производства	20		90
- из вспомогательного производства	23		91
Оприходованы излишки, выявленные		при	94
		91	94
			инвентаризации недостача готовой продукции

Основы бухгалтерского учета

инвентаризации			
Сальдо – остаток ГП на складе на конец периода			

Учет выпуска готовой продукции без применения счета 40 является наиболее распространенным в отечественной практике. Продукция, изготовленная для реализации, приходится на склад:

Д 43 К 20,23.

Отгрузка и отпуск готовой продукции осуществляется складом на основании приказов-накладных. При отгрузке железнодорожная станция выписывает транспортную накладную, которая сопровождает груз в пути, а отправителю выдается квитанция железнодорожной накладной. Данные ж/д накладной записываются в счет-фактуру и платежные документы, которые сдаются в банк или передаются покупателю.

Отгрузка (отпуск) продукции производится в соответствии с заключенными договорами или непосредственно в процессе свободной продажи. У приобретателя право собственности на продукцию по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Передачей продукции признается вручение ее приобретателю, сдача в транспортную организацию для пересылки приобретателю.

Отгруженная или сданная на месте покупателям готовая продукция, расчетные документы за которую представлены этим покупателям, списывается в той оценке, в которой она учитывалась на счете 43:

Д 90 «Продажи» К 43.

Если применялись учетные цены, то производится дополнительный расчет.

Пример расчета фактической производственной себестоимости отгруженной продукции

Показатели	По учетным ценам	По фактической себестоимости
Остаток ГП на начало месяца		40 000
Поступило готовой продукции за месяц	50 000 102 000	81 000 121 000
Итого:	152 000	
Процент фактической себестоимости	$121000/152000*100=79,6\%$	-
Отгружено готовой продукции	132 000 20 000	121000- =105080
Остаток ГП на конец месяца		20000*79,6%=15920

Могут применяться и другие способы определения фактической себестоимости отгруженной продукции.

Если договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права владения, использования отгруженной продукцией или готовая продукция передается другим предприятием для реализации на комиссионных началах, то при ее отгрузке или передаче производится списание со счета 43 на счет **45 «Товары отгруженные»**. На счете 45 отгруженная продукция числится до момента перехода права собственности на нее к покупателю, тогда продукция считается реализованной и делается запись:

Д 90 К 45.

Основы бухгалтерского учета

Аналитический учет отгрузки (отпуска, сдачи) готовой продукции ведется по каждому счету-фактуре (по покупателю).

2. Учет реализации продукции (работ, услуг) и расчетов с покупателями

Процесс реализации представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции.

Целью отражения хозяйственных операций по реализации на счетах бухгалтерского учета является выявление финансового результата от реализации продукции (работ, услуг) Расчет финансового производится ежемесячно на основании документов, подтверждающих реализацию продукции (работ, услуг).

Для учета реализации используется счет **90 «Продажи»**. К нему в обязательном порядке открываются субсчета:

1. Выручка.
2. Себестоимость продаж.
3. НДС.
4. Акцизы.
9. Прибыль/убыток от продаж.

Операции на счете 90 отражаются по моменту перехода права собственности на продукцию (работы, услуги) от предприятия к покупателю (заказчику). Налогообложение реализованной продукции осуществляется по мере отгрузки продукции и предъявления расчетных документов покупателю.

Дебет	Счет 90 «Продажи»	Кредит
Реализованная продукция (работы, услуги) по полной себестоимости	Корресп. счет	Реализованная продукция (работы, услуги) по продажным ценам Корресп. счет
Списана фактическая себестоимость: отгруженной продукции, работ, услуг	43 20,23,29	Предъявлен к оплате счет за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги
Списаны общехозяйственные расходы	26	Убыток от реализации продукции
Списаны коммерческие расходы	44 68	
Начислен НДС, начислен акциз	99	
Прибыль от реализации		62 99

В процессе реализации продукции предприятие производит расходы по ее сбыту и доведению до потребителей, т.е. **коммерческие расходы**. Они включают расходы на тару и упаковку, на доставку продукции на станцию отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства, комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим предприятиям, на рекламу и другие.

Учет коммерческих расходов ведется на активном счете 44 «Расходы на продажу».

Коммерческие расходы, относящиеся к остатку не отгруженной продукции, остаются на счете 44 и при составлении баланса отражаются по статье «Прочие запасы и затраты».

Основы бухгалтерского учета

По дебету 44 отражаются произведенные расходы (**К 60, 69, 70, 71, 76**).

По кредиту 44 списываются расходы, относящиеся к реализованной продукции (Д 90).

Если договором поставки предусмотрен отличный от вышеуказанного общего порядка момент перехода права владения, пользования, распоряжения продукцией и риска ее случайной гибели от предприятия к покупателю (заказчику), то в этом случае принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» списываются в дебет счета 90 с момента перехода продукции в собственность покупателя.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется на счете **62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**.

В соответствии с заключенными договорами предприятие может получать авансы под поставку материальных ценностей, под выполнение работ. Для их учета используется субсчет счета 62 «Расчеты по авансам полученным»

Дебет		Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»		Кредит	
Увеличение задолженности		Корресп. счет	Уменьшение задолженности		Корресп. счет
Сальдо – задолженность покупателей на начало периода			Суммы поступивших платежей	50,51,52	
Суммы предъявленных расчетных документов покупателям	90		Зачет полученных авансов	62	
Сальдо – задолженность покупателей на конец периода					

Раздел V. Учёт денежных средств и финансовых вложений

Лекция № 10.

Тема 5.1. Учёт денежных средств

1. Учет кассовых операций
2. Учет денежных средств на расчетном счете
3. Учет денежных средств на валютных счетах

1. Учет кассовых операций

Порядок ведения кассовых операций регламентируется соответствующим положением, утвержденным Центральным банком РФ 22.09.93 г. №40.

Каждое предприятие для осуществления расчетов наличными деньгами и хранения денежных документов должно иметь кассу. Помещение должно быть специально оборудовано для обеспечения сохранности денежных средств. Выполняет кассовые операции кассир, с которым заключается договор о материальной ответственности.

Все предприятия должны хранить свои денежные средства в учреждении банка. Наличные деньги, полученные кассой, расходуются только на те цели, на которые они были получены (выдача заработной платы, командировочные или хозяйственные расходы). Предприятие может иметь в своей кассе наличные деньги в пределах **лимита их остатка**, установленного учреждением банка по согласованию с руководителем этого предприятия.

Основы бухгалтерского учета

Сверх лимита наличные деньги в кассе могут храниться только во время выдачи заработной платы не более трех рабочих дней. Предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с банком могут расходовать ее на оплату труда, командировочные и хозяйственные расходы.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации, а также денежных документов, находящихся в кассе организации (почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов, оплаченных путевок в дома отдыха и санатории и др.) предназначен активный счет **50 «Касса»**.

К счету 50 открываются субсчета: 50-1 «Касса организации», 50-2 «Операционная касса», 50-3 «Денежные документы» и др.

Когда предприятие производит кассовые операции с инвалютой, то к счету 50 должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной инвалюты.

Дебет	Счет 50 «Касса»		Кредит
	Корресп. счет		Корресп. счет
Поступление денег в кассу		Выдача денег из кассы	
Сальдо – остаток денег на нач. периода		На оплату	
За реализованные основные средства	91	производственных, хозяйственных расходов	60,76
С расчетного счета	51	На расчетный счет	51
За реализованную продукцию	90	Работникам заработная плата	70
Аванс от покупателя, заказчика или оплата	62	Подотчетным лицам аванс и возмещение перерасхода средств	71
От подотчетных лиц остаток неиспользованного аванса	71		
От учредителей вклад в уставный капитал	75		
От дебиторов	76		
Сальдо – остаток денег на конец периода			

Постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998г. №88 утверждены унифицированные формы первичной учетной документации кассовых операций:

КО-1 «Приходный кассовый ордер»;

КО-2 «Расходный кассовый ордер»;

КО-3 «Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов»;

КО-4 «Кассовая книга»;

КО-5 «Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств».

В обязанности кассира входит ведение кассовой книги, в которой учитывают все поступления и выдачи наличных денег в организации. Организация ведет одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются.

Ошибки исправляются следующим образом: неправильный текст или суммы зачеркиваются и над ними надписываются исправленный текст или суммы. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправляемое. Исправление ошибки должно быть оговорено надписью

Основы бухгалтерского учета

«Исправлено» и подтверждено подписью лиц, подписавших документ, ставится дата исправления.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Допускается ведение кассовой книги в организации автоматизированным способом.

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

Прием и выдача денег по кассовым ордерам производятся в день составления ордеров. Лицам, сдающим или получающим деньги, кассовые ордера на руки не выдаются.

Расчеты через кассу между юридическими лицами, между юридическими лицами и предпринимателями **ограничены суммой 100 тысяч рублей** в рамках одного договора (с 20.06.2007г.).

Если предприятие осуществляет продажу продукции за наличный расчет (в том числе с использованием пластиковых карт), то оно использует контрольно-кассовые машины и ведет учет поступающей выручки в книге кассира-операциониста.

Учет по операциям в инвалюте должен вестись в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Порядок пересчета иностранной валюты в рубли установлен ПБУ 3/2006, согласно которому датой совершения кассовых операций с инвалютой считается дата оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации. Записи в регистрах бухучета производятся одновременно в валюте расчетов и платежей и в рублях. В «Отчете кассира» (второй отрывной лист кассовой книги) должны быть проставлены две суммы - в инвалюте и в рублях.

В приходных и расходных кассовых ордерах сумма указывается в валюте платежа.

В случае изменения курса иностранных валют по отношению к рублю за время, пока иностранная валюта находится в кассе организации, возникают **курсовые разницы**. Стоимость иностранных денежных знаков в кассе в рубли должна пересчитываться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на дату составления бухгалтерской отчетности.

Возникающие курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете организации записями:

Д 50 К 91 - положительная курсовая разница;

Д 91 К 50 - отрицательная курсовая разница.

Поступление и выдача денежных документов, (путевок, авиабилетов) производятся по приходным и расходным кассовым ордерам с последующим составлением кассиром отчета по движению денежных документов.

Денежные документы учитываются в сумме фактических затрат на их приобретение.

В бухгалтерском учете движение денежных документов отражается следующим образом:

Д 50 субсчет «Денежные документы» К 50, 71, 76 – поступили денежные документы;

Основы бухгалтерского учета

Д 73 К 50 субсчет «Денежные документы» - выдача работникам.

2. Учет денежных средств на расчетном счете

Предприятия могут открывать в банках расчетные и текущие счета. Расчетный счет является основным счетом предприятия, через который проводятся все денежные операции без ограничения их перечня.

Текущие счета открываются для обособленных операций. К текущим счетам относятся: валютные счета, ссудные счета, счета по операциям со средствами целевого назначения и т.п.

Денежные средства со счета списываются по распоряжению его владельца или без распоряжения владельца счета в случаях, предусмотренных законодательством. При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований средства списываются по мере их поступления в очередности, установленной законодательством.

Формы безналичных расчетов избираются клиентами кредитных организаций самостоятельно и предусматриваются в договорах, заключаемых ими со своими контрагентами.

Безналичные расчеты оформляются денежно-расчетными документами установленной формы:

- платежные поручения;
- требования-поручения;
- расчеты по инкассо;
- аккредитивы;
- чеки.

Платежное поручение – это поручение банку о перечислении определенной суммы со счета предприятия на счет получателя средств. Платежное поручение составляется в 2-3 экземплярах, первый (мемориальный) экземпляр оформляется подписями предприятия (в соответствии с карточкой) и оттиском его печати. 2 экземпляра предоставляются в банк для местных платежей, 3 экземпляра для междугородных платежей.

Платежное требование – это требование поставщика к покупателю и поручение покупателя своему банку оплатить стоимость поставленной продукции (работ, услуг) на основании расчетных и отгрузочных документов. Поставщик направляет требование-поручение в банк покупателя минуя свой банк.

Инкассовые поручения - это требование о беспорном списании денежных средств (Например, ИФНС списывает пени и недоимки по налогам).

Аккредитив – это поручение банка, обслуживающего предприятие другому банку, обслуживающему поставщика, производить оплату счетов поставщика за отгруженный товар или оказанные услуги на условиях, предусмотренных в заявлении на открытие аккредитива.

Чек (кассовый) - это поручение банку о выдаче со счета предприятия указанной в чеке суммы наличных денег. Денежные чеки являются документами строгой отчетности и выдаются учреждениями банка на основании заявления установленного образца.

Расчетные документы действительны к предъявлению в обслуживающую кредитную организацию в течение 10 календарных дней, не считая дня их выписки.

Основы бухгалтерского учета

Объявление на взнос наличными выписывается при взносе наличных денег на расчетный счет. В подтверждение о получении денег банк выдает вносящему лицу квитанцию, которая служит оправдательным документом.

Для учета операций по расчетному счету применяется активный счет **51 «Расчетные счета»**, по дебету которого отражается поступление денежных средств, а по кредиту – их списание (перечисление, снятие). В случае наличия у организации нескольких расчетных счетов учет движения средств по каждому из них производится отдельно на открываемом к счету 51 субсчете. Основанием для отражения операций по счету 51 являются выписки банка.

Дебет	Счет 51 «Расчетные счета»		Кредит
Поступление денежных средств	Корресп. счет	Списание денежных средств	Корресп. счет
Сальдо – остаток денежных средств на начало периода		В кассу предприятия	50
Из кассы предприятия	50	На открытие аккредитива	55
Денежные средства, числившиеся в пути	57	В оплату задолженности поставщикам или аванс	60
Возврат вклада (депозита)	58	Бюджету	68
От покупателей за продукцию (работы, услуги) или аванс	62	Социальным фондам	69
Возврат излишне перечисленных налогов	68	Учредителям	75
Суммы вклада от учредителя	75	Кредиторам	76
От разных дебиторов	76	Банку по кредитам	66,67
Выручка	90	Перечисление зарплаты	70
Прочие доходы	91		
От банка кредит	66,67		
Сальдо – остаток денежных средств на конец период			

Выписка – это копия лицевого счета предприятия, открытого банком. Выписка содержит номер счета предприятия и даты, за которые производились операции по расчетному счету (текущая и предыдущая).

Храня денежные средства предприятия банк считает себя его должником, т.е. на эту сумму имеет кредиторскую задолженность. Поэтому остатки средств и поступления на расчетный счет банк записывает по кредиту расчетного счета, а списания и выдачу наличными – по дебету.

Предприятие получает от банка выписку с приложенными копиями документов, на основании которых зачислены или списаны средства. Бухгалтер проверяет выписку и соответствие поступивших и списанных сумм по приложенным к ней документам. При обнаружении ошибки он сообщает об этом в банк. Суммы, ошибочно отнесенные в **К-т или Д-т расчетного счета** и обнаруженные при проверке выписки, отражаются на счете **76 субсчет «Расчеты по претензиям»**.

Основы бухгалтерского учета

3. Учет денежных средств на валютных счетах

Валютные счета открываются резидентам и нерезидентам в банках, имеющих лицензию ЦБ РФ на ведение валютных операций. В установленных законом случаях предприятиям могут быть открыты счета в иностранных банках. Валютные счета открываются в свободно конвертируемых валютах, а также в замкнутых валютах в пределах установленных квот на экспорт товаров.

Для учета операций предприятию в банке открываются два валютных счета: транзитный – для зачисления валютной выручки, ее продажи на внутреннем рынке и оплаты накладных расходов, и текущий – для учета наличия и движения иностранной валюты. Инвалюта, числящаяся на субсчете «Текущий валютный счет», может быть использована на любые цели в соответствии с действующим законодательством.

Синтетический учет операций на валютных счетах ведется на активном счете **52 «Валютные счета»**. К счету 52 открывают субсчета: «Транзитные валютные счета», «Текущие валютные счета» и «Валютные счета за рубежом». На валютном счете учет одновременно ведется в валюте и рублях.

Покупка иностранной валюты.

Основанием для покупки валюты является поручение на приобретение иностранной валюты, которое должно содержать:

- а) вид основания (код и наименование) для осуществления операций;
- б) наименование, даты и номера документов, обосновывающих соответствие указанного в Поручении основания (паспорт импортной сделки, договор либо иной документ);
- в) распоряжение резидента о зачислении купленной инвалюты на его специальный транзитный счет в исполняющем банке;
- г) отметку исполняющего банка об обоснованности покупки инвалюты на валютном рынке, содержащую подпись ответственного лица, а также печать уполномоченного банка, используемую для целей валютного контроля.

Дебет		Счет 52 «Транзитный валютный счет»		Кредит	
Поступление средств	валютных	Корресп. счет	Списание валютных средств	Корресп. счет	
От покупателей (работы, услуги)	продукции	62	В оплату накладных расходов за товары за рубежом На текущий валютный счет	60,76 52 тек	
Дебет		Счет 52 «Текущий валютный счет»		Кредит	
Поступление средств	валютных	Корресп. счет	Списание валютных средств	Корресп. счет	
Сальдо – остаток средств на начало периода			Перечисление взносов в УК другого предприятия	58	
С транзитного валютного счета		52 транз	Комиссионные банку за продажу валюты	76	
Взносы в уставный капитал		75	На командировочные расходы	50	
При покупке валюты (по курсу ЦБ РФ)		76	Для продажи на внутреннем рынке	57	
От дебиторов		76	В оплату задолженности: поставщикам	75 76	
Доходы (дивиденды) от участия в капитале		91	учредителям	66,67	
Кредит банка		66,67	кредиторам		
Сальдо – остаток валютных					

Основы бухгалтерского учета

средств на конец периода		банку	
--------------------------	--	-------	--

Покупка валюты осуществляется только на специальных торговых сессиях межбанковских валютных бирж.

Порядок покупки инвалюты различается в зависимости от того, ввезены импортные товары на территорию России или это только предстоит сделать. В первом случае предприятие обязано одновременно с представлением в банк поручения на покупку представить копию грузовой таможенной декларации (ГТД), подтверждающей ввоз товаров в РФ, заверенную нотариально либо самим предприятием.

Во втором случае, если валюта приобретается с целью осуществления предоплаты, предприятие обязано не только перечислить банку, выполняющему поручение на покупку, полностью (100%) сумму рублей, за которую будет покупаться инвалюта, но и одновременно открыть депозит в размере средств, перечисленных на покупку инвалюты.

Суммы депозита возвращаются в соответствии с договором депозита после предоставления в банк заверенной нотариально либо самим предприятием копии ГТД, подтверждающей ввоз товаров в РФ.

Расходы по оплате услуг кредитной организации (комиссионного вознаграждения) при покупке инвалюты определяются как операционные и подлежат отражению на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

При покупке инвалюты ее стоимость зачисляется на текущий валютный счет:

Д 52 К 51, 76.

Превышение курса покупки над курсом ЦБ РФ отражается как операционные расходы:

Д 91 К 51, 76.

Продажа валюты осуществляется через уполномоченные банки на межбанковских валютных биржах. Балансовая стоимость инвалюты, подлежащей продаже банком, отражается:

Д 57 К 52-2.

Продажа инвалюты отражается на 91 счете. По дебету показывают балансовую стоимость проданной валюты (К 52 субсчет «Текущие валютные счета» или 57 «Переводы в пути») и понесенные в связи с продажей расходы (К 76). По кредиту 91 счета отражают рублевое покрытие, полученное за проданную валюту (Д 51).

Курсовые разницы – это разность курсов рубля к иностранным валютам на последнее число отчетного периода и на дату совершения операции.

Положительные курсовые разницы отражаются по кредиту счета **91-1 «Прочие доходы»** и дебету счетов **50, 52, 57, 58, 60, 62, 66, 67, 71, а отрицательные - по дебету счета 91-2 «Прочие расходы»** и кредиту счетов **50, 52, 57, 58, 60, 62, 66, 67, 71.**

При составлении баланса остатки валюты пересчитываются по курсу ЦБ РФ на последнее число отчетного периода. Выявленные курсовые разницы относятся **на счет 91.**

Основы бухгалтерского учета

Лекция № 11.

Тема 5.2. Учёт финансовых вложений

1. Учет операций на специальных счетах
2. Учет финансовых вложений

1. Учет операций на специальных счетах

На специальных счетах в банках учитываются денежные средства, находящиеся в аккредитивах, чековых книжках, на текущих, особых и других счетах, денежные средства целевого финансирования и использования. Синтетический учет этих денежных средств ведется на активном счете **55 «Специальные счета в банках»**.

Дебет	Счет 55 «Специальные счета в банках»		Кредит
Поступление денежных средств	Корресп. счет	Списание денежных средств	Корресп. счет
Сальдо – остаток денежных средств на начало периода		В оплату счетов поставщиков	60,76
При открытии аккредитива:		При возврате неиспользованных средств в аккредитивах, чеках	51,52
за счет собственных средств	51,52		60
за счет кредитов банка	66,67	В оплату расходов целевого назначения	
целевого финансирования	86		
Сальдо – остаток денежных средств на конец периода			

В зависимости от форм расчетов, используемых организацией, к счету 55 могут быть открыты субсчета «Аккредитивы», «Чековые книжки» и др.

5. Учет финансовых вложений

К финансовым вложениям относятся:

- 1) инвестиции предприятия в уставные капиталы других организаций;
- 2) государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других предприятий (облигации, векселя);
- 3) предоставленные другим предприятиям займы на территории РФ и за ее пределами;
- 4) депозитные вклады;
- 5) дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- 6) вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

Учет регулируется ПБУ 19/02 от 27.12.2002 г. «Учет финансовых вложений».

Для принятия к бухгалтерскому учету 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;
- **переход к организации финансовых рисков**, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

Основы бухгалтерского учета

- **способность приносить организации** экономические выгоды в будущем в форме процентов, дивидендов, либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи финансового вложения его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств, увеличения текущей рыночной стоимости).

Финансовые вложения подразделяются на **долгосрочные** (на срок более одного года) и **краткосрочные** (на срок менее одного года).

Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости (в сумме фактических затрат для инвестора).

Для синтетического учета используется активный счет **58 «Финансовые вложения»**. Могут быть открыты субсчета: 58-1 «Паи и акции», 58-2 «Долговые ценные бумаги», 58-3 «Предоставленные займы», 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Аналитический учет финансовых вложений ведется таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является предприятие, организациям-заемщикам и т.п.).

По принятым к бухгалтерскому учету **ценным бумагам** других организаций в аналитическом учете должна быть сформирована как минимум следующая информация:

- наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т.д.,
- номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с их приобретением,
- общее количество,
- дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Указанную корректировку можно производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты (в составе операционных доходов или расходов).

2) финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в учете и в отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты.

К фактическим затратам на приобретение **ценных бумаг** относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

Основы бухгалтерского учета

- суммы, уплачиваемые специализированным организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги (кредитные организации, брокеры) и иные расходы.

В учете на сумму произведенных затрат делаются следующие записи:

Д 58 К 60, 76 – на сумму задолженности по оплате фактических затрат по приобретению ценных бумаг;

Д 60, 76 К 51, 50, 52 – при оплате стоимости ценных бумаг денежными средствами;

Д 60, 76 К 62 – при оплате приобретаемых ценных бумаг готовой продукцией или товарами, материалами;

Д 76 К 50, 51 – при оплате за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг, вознаграждения посредническим организациям и т.п.

Ценные бумаги могут быть получены:

- в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, оговоренной в учредительных документах: **Д 58 К 75**;

- могут поступить безвозмездно: **Д 58 К 91**.

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг отражаются записью:

Д 91 К 58 (кроме организаций, которые отражают эти операции на счете 90).

По своей форме **вклады** разделяются на вклады денежными средствами и вклады имуществом, передаваемым участником (учредителем) в счет погашения своих обязательств по вкладу. При осуществлении операций по вкладам в уставный (складочный) капитал других организаций в учете инвестора производятся следующие записи:

Д 58 субсчет «Паи и акции» К 50, 51, 52 – при передаче в уставный (складочный) капитал организации денежных средств в сумме согласно учредительным документам;

Д 58-1 К 01, 04, 10, 20, 23, 41, 43 – при передаче в счет вклада в уставный (складочный) капитал имущества организации.

При этом разница между оценкой вклада, отраженной по счету 58, и стоимостью переданного имущества отражается по кредиту 91 (как операционный доход) или дебету 91 (как операционный расход);

Д 76 субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» К 91 -отражаются суммы доходов от участия в уставном капитале организации.

Фактическое получение причитающихся доходов отражается.

Д 50, 51, 52 К 76;

Д 50, 51, 52, 01, 04, 10, 41 К 58 – отражены операции возврата участнику (учредителю) его вклада в уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации-вкладчика из состава ее участников (учредителей) в виде денежных средств, основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, товаров.

Предоставление **займов** другим организациям отражается проводкой:

Д 58-3 К 50, 51.

При возврате займов: Д 50, 51 К 58-3.

Проценты по займу зачисляются в доход организации-займодавца и отражаются в составе операционных доходов по счету 91 .

Основы бухгалтерского учета

При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которому не определяется текущая рыночная стоимость, его стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Раздел VI. Учёт инвестиционных вложений

Лекция № 12.

Тема 6.1. Классификация долгосрочных инвестиций

1. Понятие, классификация и основные задачи бухгалтерского учета
2. Источники финансирования долгосрочных инвестиций

1. Понятие, классификация и основные задачи бухгалтерского учета

Инвестиционная деятельность — вложение средств и осуществление практических действий в целях получения экономических выгод и иных видов полезных результатов. По срокам вложения инвестиции подразделяются на краткосрочные (на срок до одного года) и долгосрочные (на срок свыше одного года)

Под долгосрочными инвестициями понимают вложения организаций на длительный срок в любые виды внеоборотных активов, включая финансовые вложения в ценные бумаги, уставные капиталы других организаций и т.п.

Долгосрочные инвестиции в форме капитальных вложений связаны с:

- осуществлением капитального строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродуцирующей сферы;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- приобретением и созданием активов нематериального характера, включая выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Долгосрочные инвестиции можно классифицировать по ряду признаков, например, по форме, по степени готовности, по структуре, по назначению, по отраслям, по источникам финансирования.

По форме долгосрочные инвестиции делятся на: новое строительство, реконструкцию, расширение, техническое перевооружение, поддержание мощностей действующих производств и объектов непродуцирующей сферы.

По степени готовности долгосрочные капитальные вложения подразделяются на законченные и незаконченные (незавершенные). По структуре долгосрочные инвестиции в форме капитальных вложений подразделяются на: строительство и создание объектов основных средств, приобретение основных средств, приобретение природных объектов, создание и приобретение объектов нематериальных активов.

По назначению все долгосрочные инвестиции подразделяются на инвестиции в производственные и непродуцирующие объекты, объекты, предназначенные для сдачи в аренду, лизинг, прокат.

Основы бухгалтерского учета

По отраслям долгосрочные капитальные вложения делятся на: вложения в промышленность, транспорт, объекты жилищного строительства, здравоохранение, сельское хозяйство и другие отрасли.

По источникам финансирования долгосрочные инвестиции подразделяются на инвестиции за счет собственных средств инвесторов и за счет привлеченных средств.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций в форме капитальных вложений регулируется - положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Минфином РФ 30 декабря 1993 г. № 160. **Цели учета долгосрочных капитальных вложений таковы:**

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;
- контроль за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;
- контроль за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Как известно, субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме вложений, связанных с капитальным строительством, будут инвесторы, заказчики (застройщики), подрядчики и другие лица. Отношения между организациями-застройщиками и другими участниками инвестиционного процесса регулируются договором.

Инвестор — юридическое или физическое лицо, вкладывающее собственные, заемные и привлеченные средства в создание и воспроизводство основных средств.

Застройщик — инвестор, а также иные юридические и физические лица, уполномоченные инвестором реализовывать инвестиционные проекты по капитальному строительству. Застройщики наделяются правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, установленных законодательством.

Подрядчик - юридическое лицо, выполняющее подрядные работы (строительные, монтажные, по ремонту зданий и сооружений и т.п.) для застройщика по договору на строительство (договору подряда).

Объект строительства — отдельно стоящее здание или сооружение, вид или комплекс работ, на строительство которого должны быть составлены отдельные проект и смета.

2. Источники финансирования долгосрочных инвестиций и их учёт

До начала любого инвестиционного проекта крайне важно 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;

Основы бухгалтерского учета

- 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 данные цели, для этого крайне важно 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 данных 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».

Следующим источником финансирования долгосрочных вложений могут быть амортизационные отчисления. Амортизационные отчисления включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) и поэтому будут 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 крайне важно сопоставить те суммы, которые требуются, с остатками на **счетах 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».**

В случае если же для финансирования долгосрочных инвестиций могут быть использованы бюджетные средства на безвозвратной основе, учет их движения ведется на **счете 86 «Целевое финансирование».**

№ п/п	Наименование хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Средства целевого финансирования, полученные в качестве источника долгосрочных инвестиций	76	86
	Получение бюджетных средств на безвозвратной основе	51	76
	Списываются бюджетные средства со счета 86 «Целевое финансирование» систематически. При использовании указанных средств на бухгалтерских счетах отражается	86	98

После ввода объекта в эксплуатацию суммы, отраженные на субсчете «Безвозмездные поступления», списываются в течение срока полезного использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной по ним амортизации как внереализационные доходы:

Основы бухгалтерского учета

Д-т 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

При нецелевом использовании полученных средств организация обязана их вернуть.

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».** Поступление кредита из банка или заимодавца демонстрируется:

Д-т 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках»

К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Аналогично отражаются получение средств бюджетов различных уровней на возвратной основе (бюджетные кредиты).

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).

Лекция № 12

Тема 6.2. Подрядный и хозяйственный способ строительства

1. Учет при подрядном способе строительства
2. Учет при хозяйственном способе строительства

1. Учет при подрядном способе строительства

Как отмечалось, при подрядном способе работы по строительству объекта выполняются для заказчика-застройщика по договорам строительного подряда специализированными строительными организациями. В этом случае заказчик в составе незавершенного строительства наряду с другими затратами по строительству (организации, предпроектными, проектными и т. п.) учитывает

Основы бухгалтерского учета

принятые от подрядчика работы, а также прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах.

Суммы НДС, предъявленные заказчику-застройщику проектными, подрядными и другими организациями по выполненным работам, учитываются на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

Принятые заказчиком к учету выполненные проектно-изыскательские работы отражаются в составе незавершенного строительства записью:

Дебет сч. 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»,

Дебет сч. 19, субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Учет выполненных работ ведется подрядчиком в накопительном порядке с начала выполнения работ до полного завершения обязательств подрядчика по объекту строительства под контролем заказчика в журнале учета выполненных работ (форма № КС-6а) в одном экземпляре. При сдаче заказчику выполненные подрядчиком строительно-монтажные работы (СМР) на основании журнала № КС-6а оформляются актом о приемке выполненных работ (форма № КС-2) и Справкой о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3).

Формы № КС-2, № КС-3 и др. утверждены постановлением Госкомстата России от 11.11. 1999 г. № 100.

Формы № КС-2 и КС-3 оформляются не менее чем в двух экземплярах: первый для подрядчика, второй – для заказчика и составляются по мере сдачи работ в сроки, установленные договором подряда.

Стоимость выполненных работ отражается в справке по договорной стоимости нарастающим итогом с начала выполнения работ (в графе 4), с начала года (в графе 5) и в том числе за отчетный период (в графе 6) в целом по стройке и по каждому входящему в ее состав объекту. Принятые от подрядчика работы заказчик отражает в бухгалтерском учете на основании акта формы № КС-2 по стоимости отчетного периода, указанной в форме № КС-3 по дебету счета 08.3 записью:

Дебет сч. 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»,

Дебет сч. 19, субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах, учитываются по дебету счета 08.3 по их видам в размере фактических затрат по мере их производства или по договорной стоимости записью:

Дебет сч. 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»,

Дебет сч. 19, субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

НДС по работам, выполненным подрядчиком и другими организациями, принимается заказчиком к учету на основании их счетов-фактур.

В соответствии с порядком, установленным п. 6 ст. 171 НК РФ и п. 5 ст. 172 НК РФ, НДС, уплаченный подрядчиком и другим организациям в связи со строительством объекта основных средств, подлежит вычету на основании счетов-фактур подрядчиков и других организаций и соответствующих записей в книге покупок.

За последние годы порядок зачета НДС по объектам капитального строительства неоднократно изменялся. До января 2001 г. НДС по строящимся объектам не подлежал зачету и включался в первоначальную стоимость объекта. С 2001 по 2006 г. сумма НДС подлежала зачету после оплаты счетов подрядчиков

Основы бухгалтерского учета

и других организаций и ввода объекта в эксплуатацию. С 2006 г. в соответствии с п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ вычеты сумм налога, предъявленные заказчику-застройщику, производятся в общем порядке. Следовательно, для применения вычетов необходимо наличие:

- документа сдачи-приемки очередного этапа работ по строительству объекта (или всего объекта);
- счета-фактуры.

При этом объект капитального строительства должен использоваться в будущем для осуществления операций, облагаемых НДС. На сумму предъявленного бюджета к вычету НДС по выполненным подрядчиком и другими организациями работам делается запись:

Дебет сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит сч. 19, субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств».

Пример

Организация-застройщик заключила с подрядчиком договор на строительство объекта производственного назначения. Затраты организации застройщика на строительство составили: стоимость работ по составлению сметы – 118 000 руб., в том числе НДС – 18 000 руб.; стоимость строительных работ по предъявленным счетам подрядчика – 1 180 000 руб., в том числе НДС – 180 000 руб.;

Затраты по строительству объекта в бухгалтерском учете застройщика отражаются следующими записями:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	
		Дебет	Кредит	Частная	Общая
1	Отражена стоимость услуг сторонней организации по составлению сметы	08-3		100 000	
		19-1		18 000	
			60		118 000
2	Отражена стоимость строительных работ согласно Справке о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3), предъявленной подрядчиком	08-3		1000 000	
		19-1		180 000	
			60		1 180 000
3	Предъявлен бюджету к вычету НДС по работам, выполненным сторонней организацией и подрядчиком	68	19-1		198 000

Пример

Организация ведет капитальное строительство цеха подрядным способом.

В апреле 2010 г. подрядчик выполнил очередной этап строительных работ, о чем составлены документы по форме № КС-2 «Акт о приемке выполненных работ» и № КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат» на сумму 591 143 руб., в том числе НДС – 90 174,36 руб., а также представлен счет-фактура.

В учете должны быть сделаны следующие записи:

Основы бухгалтерского учета

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	
		Дебет	Кредит	Частная	Общая
1	Отражена стоимость выполненного подрядчиком и принятого этапа работ	08-3		500 968,64	
		19-1	60	90 174,36	591143
2	Предъявлен бюджету к вычету НДС по выполненному подрядчиком и принятому этапу работ	68	19-1		90 174,36

2. Учет при хозяйственном способе строительства

К **строительно-монтажным работам, выполняемым хозяйственным способом**, относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами застройщика без привлечения подрядных строительно-монтажных организаций.

В соответствии с типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительно-монтажных работ, утвержденными Минстроем России 4.12.1995 г. № БЕ-11-260/7 организациям рекомендуется вести учет затрат на производство строительных работ по следующим статьям:

- строительные материалы;
- заработная плата строительных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств;
- расходы по обслуживанию строительных машин и механизмов (включая амортизацию основных средств);
- накладные (общепроизводственные и общехозяйственные) расходы.

Строительная организация может самостоятельно расширять номенклатуру статей затрат на производство строительных работ.

При хозяйственном способе строительные работы могут выполняться как ремонтно-строительными цехами, так и отделами капитального строительства (ОКС). В первом случае все затраты предварительно учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонтно-строительный цех».

При этом по мере осуществления затрат делают записи:

№ п/п	Наименование хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	на стоимость использованных в строительстве материалов	23	10
2	на сумму начисленной заработной платы работникам, занятым в строительстве	23	70
3	на сумму отчислений на социальные нужды	23	69
4	на сумму амортизации основных средств, использованных при строительстве	23	02
5	на сумму накладных расходов	23	25 (26)

Основы бухгалтерского учета

До окончания работ на строительном объекте все затраты на строительномонтажные работы, учтенные по дебету счета 23, являются незавершенным производством. По окончании работ на строительном объекте все затраты по его возведению списываются с кредита счета 23 записью:

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

Кредит сч. 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонтно-строительный цех».

При осуществлении строительства специальным отделом капитального строительства затраты по строительству отражаются непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

При этом по мере осуществления затрат делают записи:

№ п/п	Наименование хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	на стоимость использованных в строительстве материалов	08	10
2	на сумму начисленной заработной платы работникам, занятым в строительстве	08	70
3	на сумму отчислений на социальные нужды	08	69
4	на сумму амортизации основных средств, использованных при строительстве	08	02
5	на сумму накладных расходов	08	25 (26)

В соответствии с налоговым законодательством строительномонтажные работы, выполненные хозяйственным способом, рассматриваются как строительномонтажные работы, выполненные для собственного потребления.

С 1 января 2001 г. согласно ст. 146 НК РФ выполнение строительномонтажных работ для собственного потребления признается объектом обложения НДС. При этом налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Порядок исчисления НДС при выполнении строительномонтажных работ для собственного потребления за последние 5 лет неоднократно менялся. До 1 января 2006 года организации должны были начислять НДС только в отношении полностью завершённых работ, т. е. по факту создания объекта, и соответственно НДС также мог быть предъявлен к вычету только по факту постановки объекта на учет. Данный порядок сохраняется и в настоящее время в отношении тех работ, которые были закончены до 01.01.2006, но НДС в отношении которых не предъявлен к вычету до настоящего времени.

С 1 января 2006 г. в соответствии с Федеральным законом от 22.07.2005 г. № 119-ФЗ исчисление НДС со стоимости СМР осуществлялось по итогам каждого налогового периода (месяца или квартала, а начиная с 2008 года - только квартала) исходя из объемов выполненных работ (п. 10 ст. 167 НК РФ). Предъявление НДС к вычету производилось только по мере уплаты в бюджет

Основы бухгалтерского учета

налога, исчисленного налогоплательщиком при выполнении СМР для собственного потребления в соответствии со статьей 173 НК РФ (п. 5 ст. 172 НК РФ).

Начиная с 1 января 2009 г. организации (индивидуальные предприниматели) в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 26.11.2008 г. № 224-ФЗ в п. 5 ст. 172 НК РФ вправе производить вычеты по НДС при выполнении СМР для собственного потребления в момент определения налоговой базы по НДС, т. е. момент определения налоговой базы и вычета совпадают.

Указанный порядок распространяется на СМР, законченные после 01.01.2009 г. Суммы налога, исчисленные ранее и не принятые к вычету до указанной даты, подлежат вычету в порядке, действовавшем ранее, т. е. после перечисления сумм НДС, исчисленных со стоимости СМР, в бюджет (п. 13 ст. 11 Федерального закона от 26.11.2008 г. № 224-ФЗ).

Пример

Организация осуществляет хозяйственным способом строительство объекта основных средств, предназначенного для производства продукции, реализация которой облагается НДС. Затраты по строительству составили:

- стоимость материалов - 212 400 руб., в том числе НДС – 32 400руб.;
- заработная плата работников строительного подразделения – 500 000руб.;
- сумма отчислений на социальные нужды – 130 000руб.;
- страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 15 000руб.;
- амортизация основных средств, использованных при строительстве, – 200 000 руб.;
- стоимость услуг сторонних организаций по строительству объекта - 118 000руб., в том числе НДС – 18 000 руб.

Операции по строительству объекта основных средств хозяйственным способом в бухгалтерском учете организации отражаются следующими записями:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	
		Дебет	Кредит	Частная	Общая
1	Оприходованы на склад поступившие материалы	10		180 000	
		19-3		32 400	
			60		212 400
2	Переданы материалы строительному подразделению	08-3	10		180 000
3	Включена в затраты на строительство стоимость услуг сторонних организаций по строительству объекта	08-3		100 000	
		19-1		18 000	
			60		118 000
4	Оплачена задолженность перед поставщиками	60	51		330 400
5	Начислена заработная плата работникам строительного подразделения	08-3	70		500 000
6	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды и страховые взносы на обязательное	08-3	69		145 000

Основы бухгалтерского учета

	социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний				
7	Начислена амортизация основных средств, использованных при строительстве	08-3	02		200 000
8	Начислен НДС на строительномонтажные работы, выполненные хозяйственным способом	19-1	68		202 570
9	Перечислен в бюджет НДС	68	51		20 250
10	Предъявлен бюджету к вычету НДС по выполненному хозяйственным способом строительству	68			252 900
			19-1	220 500	
			19-3	32 400	

Раздел VII. Формирование и учёт затрат на производство

Лекция № 14.

Тема 7.1. Синтетический учёт затрат на производство

1. Классификация затрат на производство
2. Синтетический учет затрат на производство
3. Затраты основного производства

1. Классификация затрат на производство

Расходы на приобретение сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов становятся затратами по мере их производственного потребления. Уплачиваемые организациями штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора, являясь расходами, к затратам, как правило, не относятся.

Для правильной организации учета затрат на производство по объектам планирования и учета, обоснованного нормирования, планирования, организации контроля за затратами, проведения детального анализа с целью принятия необходимых управленческих решений, связанных с эффективностью использования ресурсов организации, **издержки производства классифицируют по следующим признакам:**

- экономическому содержанию - на затраты средств труда, предметов труда и затраты живого труда;
- отношению к технологическому процессу производства - на основные и накладные расходы;
- способу отнесения на объекты производства и калькуляции - на прямые и косвенные;
- по отношению к объему производства - на условно-переменные и условно-постоянные;
- участию в процессе производства - производственные и внепроизводственные (коммерческие).

Классификация затрат по экономическому содержанию необходима для определения соотношения в издержках производства живого и

Основы бухгалтерского учета

овещественного труда при производстве отдельных видов продукции, а также для анализа производительности труда и установления влияния на него уровня различных факторов производства.

Основные затраты непосредственно связаны с технологическим циклом производства продукции и его обслуживанием. К основным относят затраты, связанные с подготовкой, освоением производства, самим производственным циклом (в том числе потери от брака, затраты на повышение качества выпускаемой продукции), а также расходы по обслуживанию процесса производства.

Накладные затраты связаны с организацией производства и управлением. Они включают расходы и затраты на управление производством (заработную плату начальников цехов основного, вспомогательного и обслуживающего производств, а также руководителей, специалистов и служащих вместе с отчислениями на социальные нужды, расходы на аренду, отопление помещений и др.).

Классификация затрат на прямые и косвенные используется в гетерогенных производствах (машиностроении, легкой промышленности, сельском хозяйстве).

Прямые - это затраты, которые непосредственно связаны с производством одного вида продукции (работ, услуг) и включаемые в себестоимость единицы продукции в прямом порядке. Например, расход сырья на производство конкретной продукции и др.

Косвенные расходы, так же как и прямые, относятся на себестоимость продукции (работ, услуг), но косвенным путем, т.е. путем распределения между отдельными видами продукции (работ, услуг). К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, работы и услуги вспомогательных производств и др.

Переменные затраты - это затраты, размер которых изменяется прямо пропорционально изменению физического объема производства. Условно-переменные затраты - это затраты, размер которых зависит от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной. К ним относятся заработная плата управленческого персонала в составе общепроизводственных расходов, расходы на эксплуатацию машин и оборудования.

Условно-постоянные затраты - это затраты, которые практически не зависят от изменения объема производства продукции. К ним относятся административно-управленческие расходы, а также часть общепроизводственных расходов (сумма начисленной амортизации по зданиям, сооружениям, машинам и оборудованию и т.п.), часть расходов на продажу (расходы на рекламу продукции).

Производственные затраты связаны с изготовлением товарной продукции и образуют ее производственную себестоимость. Внепроизводственные расходы - это расходы организации, связанные с отгрузкой и продажей продукции (расходы на сбытовую деятельность производителя).

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- на прочие расходы.

Основы бухгалтерского учета

При формировании расходов по обычным видам деятельности они группируются по экономическим элементам затрат:

- материальные затраты: сырье, материалы, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, топливо, электроэнергия, теплоэнергия и т.д.;
- затраты на оплату труда;
- затраты на отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (арендная плата, проценты по кредитам банка, налоги и др.).

Материальные затраты включают стоимость материалов и различных видов сырья, приобретаемых со стороны с целью изготовления продукции, выполнения необходимых работ или оказания соответствующих услуг.

Цена приобретения покупных материалов складывается из следующих расходов:

- договорной стоимости;
- наценок (надбавок);
- комиссионного вознаграждения, уплачиваемого посредническим организациям;
- услуг товарных бирж, включая брокерские услуги;
- услуг транспортных и иных организаций по доставке и хранению;
- стоимости тары и тарных материалов, включая упаковку.

Из материальных затрат, включаемых в себестоимость продукции, вычитается стоимость возвратных отходов (остатков сырья, материалов, полуфабрикатов, образовавшихся в процессе производства продукции и полностью или частично утративших потребительские свойства исходных ресурсов). **В текущем учете возвратные отходы подлежат оценке по одному из двух вариантов:**

1) по рыночным ценам, равным или превышающим фактическую себестоимость их приобретения, - при продаже на сторону в качестве полноценного материала;

2) по пониженной стоимости расходного материала (по цене возможного использования) - при отпуске в основное производство, если они могут быть использованы для выпуска продукции с повышенными затратами (пониженным выходом продукции), а также на другие внутренние нужды или проданы на сторону.

К затратам на оплату труда относятся:

- оплата труда за фактически выполненную работу, выдаваемая в виде денежных средств или материальных ценностей;
- оплата в соответствии с действующим законодательством ежегодных и дополнительных отпусков (или их компенсация в случае неиспользования), льготных часов подростков, перерывов в работе кормящих матерей;
- единовременные выплаты в виде вознаграждения за выслугу лет как надбавка к окладу за стаж работы по специальности в данной сфере народного хозяйства;
- различные выплаты за неотработанное время, подлежащие оплате согласно действующему законодательству: оплата за время нахождения работника в учебном отпуске, выходного пособия при увольнении, в случае направления на курсы для повышения квалификации с отрывом от производства и пр.;

Основы бухгалтерского учета

- выплаты по районным коэффициентам, обусловленные необходимостью районного регулирования оплаты труда работников (районы Крайнего Севера, безводные и высокогорные районы);
- оплата вынужденных прогулов или ниже оплачиваемой работы;
- разница в окладе работника, выплачиваемая в связи с переводом его из другой организации, с сохранением ее в течение определенного срока (если это предусмотрено законодательством);
- выплаты стимулирующего и/или компенсирующего характера;
- оплата труда при вахтовом методе в размере тарифной ставки, оклада за время нахождения в пути от пункта сбора или места, где находится организация, к месту работы и обратно согласно графику работы на вахте;
- заработная плата работникам за время их обучения в системе повышения квалификации и переподготовки кадров с отрывом от основной работы;
- плата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;
- оплата труда студентов и учащихся вузов, колледжей, техникумов, лицеев и школ в период прохождения ими практики в организациях в составе студенческих отрядов, а также в период их профессиональной ориентации;
- оплата труда работников, привлеченных со стороны для выполнения работ в соответствии с договорами гражданско-правового характера в пределах сумм, предусмотренных по смете на их выполнение и платежными документами;
- суммы, начисленные и выданные или перечисленные за выполненную работу лицам, привлеченным в организацию согласно специальным договорам с государственными организациями на предоставление рабочей силы;
- другие выплаты, формирующие фонд оплаты труда, кроме расходов на оплату труда, финансируемых за счет чистой прибыли организации и других целевых поступлений.

Отчисления на социальные нужды включают начисление на фонд оплаты труда для осуществления расходов социального характера (выплата пенсий по старости, инвалидности, пособий по временной нетрудоспособности, безработице и пр.). Состав их содержит обязательные отчисления в соответствии с действующим законодательством по установленным нормам.

Размер отчислений определяется путем умножения действующей ставки (нормы) по соответствующему внебюджетному фонду на начисленную заработную плату, включаемую в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда». При этом подлежат исключению те виды оплаты, на которые страховые взносы не начисляются.

Амортизация основных фондов включает:

- сумму начисленных амортизационных отчислений на полное восстановление собственных основных средств организации в соответствии с принятыми методами начисления, определенными в учетной политике;
- сумму начисленных амортизационных отчислений на полное восстановление арендованных основных средств, эксплуатируемых на условиях долгосрочной аренды, лизинга;
- сумму начисленных амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, предоставленных бесплатно организациям общественного питания, обслуживающим персонал своей организации и работников других организаций;
- сумму начисленных амортизационных отчислений на полное восстановление от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых

Основы бухгалтерского учета

организациями медицинским учреждениям для организации медицинских пунктов с целью оказания медицинских услуг трудовому коллективу и находящимся на территории данной организации;

- сумму прироста амортизационных отчислений на полное восстановление по результатам переоценки основных средств, производимой в соответствии с действующим законодательством.

Сумма амортизационных отчислений на полное восстановление нематериальных активов учитывается в составе прочих затрат.

Прочие затраты объединяют все другие расходы, не вошедшие в состав предыдущих элементов затрат:

- оплату процентов за банковский кредит, полученный для приобретения основных средств и запасов, до принятия этих активов к бухгалтерскому учету;

- затраты на служебные командировки;

- оплату стоимости работ по сертификации продукции, подтверждающей соответствие ее необходимым потребительским качествам;

- различные налоги, сборы и платежи (включая платежи по обязательным видам страхования);

- вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения; подъемные;

- плату сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;

плату за подготовку и переподготовку кадров;

- оплату почтово-телеграфных, канцелярских расходов;

затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;

- плату за аренду в ситуации аренды отдельных объектов, относящихся к основным средствам, или отдельных их частей;

- отчисления в ремонтный фонд, создаваемый самой организацией на основании разработанных ею нормативов отчислений и балансовой стоимости основных средств;

амортизацию нематериальных активов;

- другие затраты, входящие в себестоимость продукции, но не относящиеся к указанным выше.

Организация учета затрат на производство определяется ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. №33н.

Себестоимость продукции (работ, услуг) – это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на ее производство и сбыт.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)– это исчисление величины затрат, приходящихся на единицу (выпуск) продукции. Ведомость, в которой производится расчет на единицу продукции, называется **калькуляцией**.

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством продукции;

- выявление непроизводительных расходов и потерь;

- контроль за рациональным использованием сырья, материалов, топлива, заработной платы и других затрат;

- проверка выполнения планов по себестоимости и выявление резервов для дальнейшего сокращения затрат;

- выявлении результатов производственной деятельности.

Основы бухгалтерского учета

Для определения общей суммы затрат по предприятию в целом применяется группировка затрат на производство по элементам в укрупненном виде:

- Материальные затраты.
- Расходы на оплату труда.
- Отчисления на социальные нужды.
- Амортизация основных фондов.
- Прочие расходы.

По экономической роли в изготовлении продукции производственные затраты подразделяются на основные и накладные.

Основные расходы обусловлены непосредственно процессом производства. К ним относятся затраты сырья, материалов, топлива и энергии на технологические цели, расходы, связанные с оплатой труда рабочих, их социальным страхованием, содержанием и эксплуатацией оборудования.

Накладные расходы связаны с управлением и обслуживанием производства. В их состав включают заработную плату административно-управленческого персонала, отчисления на его социальное страхование, содержание, амортизацию и текущий ремонт зданий, сооружений и хозяйственного инвентаря и т.п.

Совокупность основных и накладных расходов образует **производственную себестоимость** продукции.

По способу включения в себестоимость продукции производственные затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются затраты, которые на основании первичных документов могут быть непосредственно отнесены на определенный вид продукции или работ.

Косвенные расходы связаны с изготовлением всех видов продукции или всех видов работ. Поэтому их распределяют между видами продукции и работ пропорционально.

2. Синтетический учет затрат на производство

Синтетический учет затрат на производство продукции осуществляется по конкретной системе или схеме учета затрат, состоящей, как правило, из пяти этапов, выполняемых в определенной последовательности.

На первом этапе осуществляется отражение в учете всех произведенных первичных затрат на счетах учета затрат на производство. На этих счетах на основе первичных учетных и расчетных документов отражаются материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов, прочие расходы, связанные с производством продукции.

Фактически произведенные затраты группируются по видам производства (основное или вспомогательные производства), по цехам, по видам продукции, по статьям расходов (общепроизводственные и общехозяйственные расходы) и др.

При этом все расходы отражаются по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство в корреспонденции со счетами учета материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с поставщиками и подрядчиками и др.

Для учета затрат на производство используются активные счета:

20 «Основное производство» - калькуляционный;

Основы бухгалтерского учета

21 «Полуфабрикаты собственного производства» - инвентарный (используют предприятия, которые практикуют полуфабрикатный вариант учета производственных затрат);

23 «Вспомогательные производства» - калькуляционный (для транспортного, строительного, ремонтного цеха, котельной, компрессорной);

25 «Общепроизводственные расходы» - собирательно-распределительный (ведут предприятия с цеховой структурой управления);

26 «Общехозяйственные расходы» - собирательно-распределительный;

28 «Брак в производстве» - калькуляционный;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - калькуляционный (для отражения затрат по объектам непромышленной сферы: ЖКХ, столовые, дома отдыха, спортивные сооружения);

97 «Расходы будущих периодов» - бюджетно-распределительный.

3. Затраты основного производства.

Аналитический учет затрат на производство организуется в соответствии с требованиями отраслевых инструкций по планированию, учету и калькулированию.

Предприятия, выпускающие продукцию ведут аналитический учет по видам выпускаемых изделий на основании полуфабрикатного или бесполуфабрикатного вариантов учета. Предприятия, оказывающие услуги, осуществляют аналитический учет по каждому виду оказываемых услуг.

Дебет	Счет 20 «Основное производство»		Кредит
Формирование затрат	Корресп. счет	Списание затрат	Корресп. счет
Сальдо - стоимость НЗ на начало пер.		Списание фактической производственной себестоимости готовой продукции:	
Начисление затрат:	02, 05	1 вариант - по учетным ценам	40
- амортизация ОС, НМА;		2 вариант - фактическая себестоимость готовой продукции	43
- стоимость материалов, покупных изделий и полуфабрикатов;	10, 60, 76	Списание себестоимости выполненных работ	90
топлива, энергии на технологические цели;	70		
- основная заработная плата производственных рабочих;	69, 68		
- отчисление на социальные нужды, налоги;	97		
- расходы на подготовку и освоение производства;	25, 26		
- общепроизводственные расходы;	28		
- общехозяйственные расходы;			
- потери от брака.			
Сальдо – стоимость НЗ на конец пер.			

Основы бухгалтерского учета

Для расчета фактической производственной себестоимости изготовленной продукции или выполненных работ применяется следующая формула:

$$C = Z + O1 - B - O2 ,$$

где **Z** – затраты за месяц (дебетовый оборот по счету 20),

O1 – незавершенное производство на начало месяца,

B – возвраты и списания (кредитовый оборот счета 20),

O2 – незавершенное производство на конец месяца (сальдо счета 20 на конец месяца).

Основные затраты составляют большую часть себестоимости изготовленной продукции (работ, услуг). **К таким расходам относятся:**

- ✓ сырье и материалы;
- ✓ возвратные отходы (вычитаются);
- ✓ покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- ✓ топливо и энергия на технологические цели;
- ✓ заработная плата производственных рабочих;
- ✓ отчисления на социальные нужды от заработной платы производственных рабочих.

Преобладающая часть основных затрат - прямые затраты, т.е. те, которые включаются в себестоимость конкретного вида продукции на основании первичных документов и в калькуляциях выделяются отдельными статьями

Сырье и основные материалы, израсходованные на производство продукции (работ, услуг), включаются в себестоимость на основании лимитно-заборных карт, требований, накладных. Первичные документы предварительно группируются по направлениям расходов материалов, и данные, которые в них содержатся, отражаются в ведомости распределения расхода материалов по каждому структурному подразделению организации. Оценивается расход материальных ценностей в зависимости от принятой в организации методологии

На основании ведомостей распределения материальных затрат на счетах бухгалтерского учета делаются следующие записи:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы».

В этом случае в себестоимость конкретного вида продукции включаются фактически произведенные конкретные материальные затраты

Если из одного вида материальных ценностей производятся несколько видов изделий, то расход материалов распределяется между себестоимостями каждого вида продукции. Такое распределение может производиться пропорционально расходу материальных ценностей по нормам, установленным на единицу продукции; установленному коэффициенту расхода; количеству или весу изготовленной продукции и т.д.

Стоимость возвратных отходов уменьшает затраты на производство продукции. Обычно возвратные отходы приходятся на склад по накладным, оцениваются по ценам возможного использования и отражаются на счетах бухгалтерского учета следующей записью:

Дебет 10 «Материалы» Кредит 20 «Основное производство»

В себестоимости конкретных видов продукции возвратные отходы отражаются прямым (по документам) или косвенным способами (после дополнительных расчетов)

Основы бухгалтерского учета

Покупные изделия и полуфабрикаты, услуги сторонних организаций, как правило, предназначены для изготовления конкретных видов продукции, поэтому в себестоимость этих видов они включаются на основании расходных документов

В себестоимость конкретного вида продукции технологическое топливо и энергия включаются, исходя из первичных документов или показаний измерительных приборов (счетчиков). Если прямое отнесение невозможно, то затраты топлива и энергии распределяются косвенным путем пропорционально количеству часов работы оборудования с учетом его мощности или норм расхода энергоресурсов на единицу продукции

Заработная плата основная и дополнительная производственных рабочих включается в себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг) по данным табелей учета использования рабочего времени, нарядов, рапортов, ведомостей и др.

На основании первичных документов, сгруппированных по направлениям затрат, составляются ведомости распределения за работной платы по каждому структурному подразделению. Согласно этим распределительным ведомостям, на счетах делаются записи: **Дебет 20 «Основное производство» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**

Отчисления на социальные нужды включаются в себестоимость продукции в установленных законодательством процентах от начисленной заработной платы. Расчет таких отчислений производится в ведомостях распределения заработной платы по направлениям произведенных затрат. Данные из ведомостей переносятся в сводный регистр для обобщения всех затрат на производство продукции (работ и услуг). После расчетов на счетах делаются записи: **Дебет 20 «Основное производство» Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**.

Продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к **незавершенному производству**.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Лекция № 15

Тема 7.2. Учёт вспомогательного производства и дополнительных расходов

- 1.. Затраты вспомогательного производства.
2. Общепроизводственные (цеховые) расходы
3. Общехозяйственные (общее эксплуатационные) расходы

1. Затраты вспомогательного производства

Вспомогательные производства - важное и необходимое звено в деятельности предприятия. Разнообразие деятельности вспомогательных

Основы бухгалтерского учета

производств влияет на организацию учета их затрат. Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, паром и т. д.

Бывают простые и сложные вспомогательные производства:

- простые имеют однопериодный технологический цикл и выпускают однородную продукцию (парокотельный цех, энергоцех, компрессорная).

Себестоимость единицы продукции этих производств рассчитывается делением общей суммы затрат на объем выработанной продукции в разрезе статей калькуляции;

- сложные вспомогательные производства - инструментальный, ремонтный и транспортный цехи - выполняют различные виды работ, изготавливают продукцию или оказывают услуги, прошедшие множество технологических операций. Планируются затраты и рассчитывается фактическая себестоимость по каждому виду продукции в отдельности, по статьям калькуляции и заказам.

Учет вспомогательных производств ведется на **синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства»**.

По дебету счета 23 в течение месяца собираются все затраты вспомогательных производств; при этом кредитуются соответствующие счета по учету расчетов, ценностей и др. (**70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**, **10 «Материалы»**, **25 «Общепроизводственные расходы»**, **26 «Общехозяйственные расходы»**, **счетов по учету амортизации, счетов 28,11,16,21,43, 50, 60, 69, 76,97 и т. д.**).

В конце месяца собранные **на счете 23 «Вспомогательные производства»** затраты распределяются по всем видам продукции пропорционально количеству произведенной продукции или потребленных услуг; при этом фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) списывается со **счета 23 в дебет счетов: 20 «Основное производство» - когда данные услуги потребляются в своем производстве; 90 «Продажи» - когда продукт вспомогательного производства реализуется стороннему потребителю и др. (08, 40, 43).**

Учет затрат ведут по каждому цеху вспомогательных производств в разрезе отдельных видов продукции (работ, услуг) и статей затрат.

Выпуск продукции, выполненные работы и услуги вспомогательными производствами оформляются такими документами, как:

- накладная (количество «изготовленных и отгруженных на склад инструментов»);
- путевые листы (объем перевозок транспортного цеха);
- акт приема-передачи отремонтированных объектов (выполненные и сданные ремонтные работы);
- справки главного механика, главного энергетика, главного технолога (объем выполненных простыми производствами работ, услуг).

Услуги, оказанные вспомогательными цехами друг другу, называются встречными. Цехи основного производства и заводоуправление считаются основными потребителями этих услуг.

Встречные услуги оцениваются в учете по плановой цеховой себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца:

- услуги, оказанные основным потребителям, оцениваются по фактической цеховой себестоимости;

Основы бухгалтерского учета

- капитальный ремонт собственного оборудования и транспортных средств, работы, выполненные на сторону, оцениваются по производственной фактической себестоимости (цеховая себестоимость с добавлением общезаводских расходов).

Учет затрат на сложных вспомогательных производствах требует группировки затрат по видам продукции или по отдельным выполненным работам, ремонтам. На сложных вспомогательных производствах услуги распределяют при помощи калькуляции по внутризаводским заказам. Для этого ведутся калькуляционные ведомости.

Распространен **способ калькуляции** себестоимости заказов, при котором по заказам записывают стоимость материалов и заработную плату производственных рабочих, а остальные затраты собирают на счетах 26, 25 и распределяют между заказами пропорционально прямым затратам (суммам стоимости материалов и заработной платы стоимости материалов и заработной платы).

Вспомогательные производства – это производства, которые вырабатывают продукцию и оказывают услуги, обеспечивающие потребности основного производства. К их числу относятся: транспортный цех (участок), ремонтный цех, энергетический цех, строительный цех и др.

Аналитический учет ведется по видам производств.

По Д-ту 23 счета отражают:

- прямые затраты, обусловленные выполнением работ (К 02, 05,10, 23, 28, 97, 60, 68, 69, 70, 71,76);
- часть косвенных затрат по обслуживанию производства и управлению (К 25, 26).

По К-ту 23 счета отражают суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ:

- при отпуске основному производству (Д 20).
- при отпуске продукции обслуживающим производствам (Д 29);
- при продаже (Д 90).

Остаток по счету 23 на конец месяца показывает стоимость НЗ производства.

Расходы ремонтного цеха по текущему обслуживанию и ремонту списываются с К23 на издержки производства (Д 20, 23, 25, 26, 29, 44), если на ПП не формируется ремонтный фонд.

Если же такой фонд формируется, то расходы списываются: **Д 96 «Резервы предстоящих расходов» К 23.**

Расходы транспортного цеха с кредита 23 относятся в дебет 07, 08, 10, 20, 23, 25, 26, 43, 44, 45, 76, 90, 91) в зависимости от направления потребленных услуг.

2.3. Общепроизводственные (цеховые) расходы.

Если на предприятии существует цеховая структура управления, то используется 25 счет. Аналитический учет ведется по подразделениям ПП, а в их разрезе – по установленной номенклатуре расходов.

В таблице 5.1 представлены общепроизводственные расходы.

Таблица 5.1

№	Статьи	Характеристика и содержание расходов
1.	Содержание аппарата управления цеха	Заработная плата с отчислениями на соц.страхование персонала управления цеха, другие расходы по управлению цехом (диспетчерская связь)

Основы бухгалтерского учета

2.	Содержание прочего персонала	Заработная плата с отчислениями на соц.страхование инженерно-технических и других работников
3.	Амортизация ОС	Амортизация зданий, сооружений и инвентаря
4.	Содержание зданий, сооружений и инвентаря	Стоимость материалов, израсходованных на хозяйственные нужды цехов, а также на содержание электросети, отопительной сети, водоснабжения и канализации, на содержание помещений в чистоте, стоимость топлива, зарплата вспомогательных рабочих, занятых на разных хоз. Работы (уборка, очистка от снега).
5.	Текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря	Стоимость потребленных ремонтно-строительных материалов; зарплата ремонтников; стоимость услуг ремонтных цехов.
6.	Испытания, опыты и исследования	Стоимость материалов и изделий, израсходованных на осуществление опытов, исследований, испытаний и рац. Предложений, зарплата рабочих по этим работам; выплата авторских вознаграждений, оплата экспертиз и консультаций.
7.	Охрана труда	Текущие расходы на устройство и содержание ограждений машин, вентиляционных устройств, расходы на устройство и содержание дезинфекционных камер, умывальников, душей и пр.
Непроизводительные расходы		
8.	Потери от простоев	Заработная плата и отчисления на соц.страхование рабочих за время простоя, имевшего место по вине цеха, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, израсходованных в период простоя.
9.	Потери от порчи ТМЦ	Стоимость испорченных материалов, полуфабрикатов и изделий при хранении в цеховых кладовых.
10.	Потери от недоиспользования деталей, узлов и тех. оснастки	Эти потери обусловлены недостатками цехового планирования (завышенный или некомплектный запуск и т.п.).
11.	Недостача ТМЦ, НЗП	Стоимость недостачи (за вычетом излишков) ТМЦ, выявленных при инвентаризации в цеховых кладовых
12.	Прочие непроизводит. расходы	Например, пособия по нетрудоспособности, возникшей вследствие производственных травм.

По дебету 25 счета делаются записи с кредита счетов **02, 05, 10, 60, 69, 70, 71, 76.**

Собранные в течение месяца на дебете 25 счета общепроизводственные расходы в конце месяца включают в производственную себестоимость продукции основного производства (**Д 20 К 25**) или вспомогательного производства (**Д 23 К 25**).

Между видами изготавливаемой продукции (работ) расходы распределяют пропорционально какой-либо базе (устанавливается отраслевой инструкцией по планированию, учету и калькулированию).

Основы бухгалтерского учета

Чаще всего используется оплата труда рабочих, прямые затраты, материальные затраты, отработанные станко-часы.

Если имел место брак, то соответствующую часть расходов списывают: **Д 28 К 25**. Остатка по счету 25 на конец месяца не бывает.

3. Общехозяйственные (обще эксплуатационные) расходы

К общехозяйственным расходам относят затраты, вызванные управлением предприятием и его обслуживанием в целом.

Синтетический учет общехозяйственных расходов ведут на операционном собирательно-распределительном счете **26 «Общехозяйственные расходы»**.

По дебету этого счета в течение года отражают фактические расходы, а **с кредита** списывают их по назначению либо ежемесячно (ежеквартально), либо по окончании года, что должно быть отражено в учетной политике предприятия. Счет 26 закрывается и по окончании календарного года сальдо не имеет.

Аналитический учет организуется по группам этих расходов, а внутри групп - по статьям, что позволяет организации контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Учет общехозяйственных расходов ведут применительно к следующей номенклатуре статей затрат (аналитическим разделам).

1. Расходы по управлению организацией (расходы на содержание аппарата управления):

- расходы на оплату труда работников аппарата управления ;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на служебные командировки;
- расходы денежных средств;
- расходы, связанные с формированием информационной базы и принятием управленческих решений;
- прочие расходы на управление (затраты на содержание административных зданий и другие расходы, содержание легкового автотранспорта).

Хозяйственные расходы:

- расходы на оплату труда прочего общехозяйственного персонала (заведующих складами, весовщиков, рабочих складов);
- отчисления на социальные нужды от фонда оплаты труда указанной категории работников;
- расходы по содержанию и эксплуатации основных средств общехозяйственного назначения;
- расходы по рационализации и изобретательству;
- расходы на подготовку, переподготовку и повышение квалификации кадров;
- охрана труда;
- прочие расходы (расходы по подготовке экспонатов для выставок, расходы по командировкам на выставки).

Лекция № 16

Тема 7.3. Общехозяйственные и коммерческие расходы

1. Учет брака продукции.
2. Расходы будущих периодов
3. Синтетический учет коммерческих расходов
4. Группировка затрат для калькулирования себестоимости

1. Учет брака продукции.

Браком признается продукция, которая в силу имеющихся в ней дефектов не может быть использована по ее прямому назначению.

1. По степени исправимости различают:

а) исправимый брак (дефекты устранимы и хозяйственно целесообразны);
б) неисправимый (дефекты неисправимы или исправимы, но хозяйственно нецелесообразны).

2. По месту выявления:

а) внутренний (выявленный на ПП);
б) внешний (выявленный потребителем).

По дебету 28 счета учитывают расходы на исправление брака (***К 10, 25, 26, 60, 69, 70, 76***) и окончательно забракованную продукцию основного и вспомогательного производства (***К 20, 23***).

По кредиту 28 счета отражают суммы удержаний за допущенный брак (***Д 70***), оприходованные забракованные изделия по цене возможного использования (***Д 10***), списанные в издержки производства потери от брака (***Д 20, 23***), суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов (***Д 76***). Остатка ***по счету 28*** на конец месяца не бывает.

Аналитический учет ведется по цехам, видам продукции, причинам и виновникам в разрезе статей расходов.

2. Расходы будущих периодов.

В расходы будущих периодов включаются расходы, понесенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам:

- ✓ расходы, связанные с горно-подготовительными работами;
- ✓ подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
- ✓ освоением новых производств, установок, агрегатов;
- ✓ рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий.

По дебету 97 счета отражают произведенные расходы (***К 02, 05, 10, 23, 25, 26, 60, 70, 76***).

По кредиту 97 счета осуществляется равномерное списание расходов в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся на затраты (***Д 20, 23, 25, 26, 44***).

3. Синтетический учет коммерческих расходов

Для учета затрат при ведении торговой деятельности применяется активный счет **44 «Расходы на продажу»**.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 могут быть отражены расходы на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду, содержание зданий, сооружений; на хранение и доработку товаров; на рекламу; представительские расходы.

Организации, осуществляющие производственную деятельность, отражают на 44 счете расходы на затаривание и упаковку на складах готовой продукции; по

Основы бухгалтерского учета

доставке продукции на станцию отправления, погрузке в вагоны, суда и др. транспортные средства; комиссионные сборы сбытовым организациям; на рекламу; представительские расходы.

Дебет		Счет 44 «Расходы на продажу»		Кредит	
Формирование затрат	Корресп. счет	Списание затрат	Корресп. счет		
Сальдо – остаток затрат на начало периода		Списание затрат	90		
Начисление затрат:					
- Амортизация	02, 05				
- Стоимость материалов, тары,	10				
- Расходы по арендной плате, э/энергии, водоснабжению	60, 76				
- Заработная плата	70				
- Отчисление на социальные нужды	69				
- Налоги и сборы	68				
- Расходы будущих периодов	97				
Сальдо – остаток затрат на конец периода					

При формировании конечного сальдо выделяются транспортные расходы (доставка покупных товаров до склада), в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров.

Сумма прямых расходов, относящаяся, к остаткам товаров на складе, определяется в следующем порядке:

1. Определяется сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце.
2. Определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца.
3. Рассчитывается средний процент как отношение суммы транспортных расходов к стоимости товаров.
4. Определяется сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Пример.

Расчет суммы транспортных расходов, приходящейся на остаток товаров

в руб.

Счет 41 «Товары»				Счет 44 субсчет «Транспортные расходы»			
Остаток на нач. пер.	Поступило за период	Реализовано за период	Остаток на кон. пер.	Остаток на нач. пер.	Произведено за период	Учтено за период	Остаток на кон. пер.
320000	440000	300000	460000	300	1500	696	1104

Основы бухгалтерского учета

1. Суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало периода и произведенные в отчетном периоде: 1800 руб. (300 руб. + 1500 руб.), т.е. начальное сальдо 44 счета + дебетовый оборот.

2. Определяется сумма реализованных в отчетном месяце товаров и остатка товаров на конец месяца: 760 000 руб. (300 000 руб. + 460 000 руб.), т.е. кредитовый оборот 41 счета + конечное сальдо.

3. Определяется средний процент транспортных расходов к общей стоимости товаров: 0,24% ($1800 / 760000 \times 100\%$).

4. Умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца: 1104 руб. ($460\,000 \text{ руб.} \times 0,24\%$).

5. Подлежит списанию в отчетном периоде сумма транспортных расходов: 696 руб. (300 руб. + 1500 руб. - 1104 руб.).

5. Группировка затрат для калькулирования себестоимости

В качестве типовой в планировании, учете и калькулировании себестоимости применяется следующая группировка затрат по статьям:

1. Сырье и материалы;
2. Возвратные отходы (вычитаются);
3. Топливо и энергия на технологические цели;
4. Основная заработная плата производственных рабочих;
5. Дополнительная заработная плата производственных рабочих;
6. Отчисления на социальное страхование;
7. Расходы на подготовку и освоение производства;
8. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
9. Цеховые расходы;
10. Общезаводские расходы;
11. Потери от брака;
12. Прочие производственные расходы;
13. Внепроизводственные расходы (затраты на тару и упаковку продукции на складах готовой продукции; расходы на доставку продукции на станцию (пристань) отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства).

Сумма 1-9 статей составляет цеховую себестоимость. Если к ней добавить статьи 10-12, получится производственная себестоимость.

При добавлении ст.13 получается полная себестоимость.

Предприятия составляют кроме калькуляции сводную смету затрат на производство. В сводную смету затрат на производство включаются расходы всех структурных подразделений предприятий, участвующих в производстве промышленной продукции.

Сводная смета затрат на производство составляется (с разбивкой по кварталам) на основе следующих расчетов:

- ✓ расчета затрат на сырье, материалы, технологическое топливо и энергию в основном производстве;
- ✓ расчета величины основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих основного производства;
- ✓ смет затрат (калькуляций себестоимости продукции) цехов вспомогательного производства;

Основы бухгалтерского учета

- ✓ сметы расходов на подготовку и освоение производства новых изделий, агрегатов, производств и цехов;
- ✓ смет расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- ✓ смет цеховых и общезаводских расходов;
- ✓ сметы транспортно-заготовительных расходов;
- ✓ сметы прочих производственных расходов;
- ✓ сметы внепроизводственных расходов.

Раздел VIII. Учёт расчётов по оплате труда и отчислений на социальные нужды

Лекция № 17.

1. Учет личного состава работающих и использования рабочего времени
2. Синтетический учет расчетов по оплате труда
3. Порядок расчета среднего дневного заработка и начисления отпускных

1. Учет личного состава работающих и использования рабочего времени

Оплата труда представляет собой денежное выражение той части труда работников в общественном продукте, которая поступает в личное потребление.

Предприятие самостоятельно устанавливает формы, системы и размеры оплаты труда, а также другие виды доходов работников.

Учет труда и его оплаты должен обеспечить:

- контроль за производительностью труда, количеством и качеством труда, использованием рабочего времени, фондом оплаты труда и фондом потребления;
- осуществление своевременных и правильных расчетов по оплате труда;
- получение данных по труду и его оплате для планирования и оперативного регулирования;
- своевременное составление бухгалтерской и статистической отчетности по труду и его оплате.

Учет личного состава работающих ведется путем оформления соответствующих документов:

- прием на работу – приказом о приеме на работу;
- перевод на другую работу – приказом о переводе на другую работу;
- отпуск – приказом о предоставлении отпуска;
- увольнение – приказом о прекращении трудового договора.

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

Учет использования рабочего времени должен обеспечить контроль:

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

На предприятиях чаще всего применяются две формы оплаты труда:

Основы бухгалтерского учета

- **повременная**, предусматривающая оплату отработанного времени независимо от объема выполненных работ
- **сдельная**, предусматривающая оплату выполненных работ по установленным расценкам.

Если используется повременная оплата труда, то заработная плата рассчитывается на основе данных об отработанном времени (об использовании рабочего времени).

При сдельной или бестарифной оплате труда зарплата исчисляется по данным о выработке работника.

Использование рабочего времени фиксируется в Табеле учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (форма Т-12 форма N Т-12) или в Табеле учета использования рабочего времени (форма N Т-13).

Условные обозначения отработанного и неотработанного времени, представленные на титульном листе форм. На каждого работника в таблице отводятся две строки: в одной указывается время (8), в другой – вид затрат рабочего времени

Я – часы работы,

Н - ночные часы,

С – сверхурочные;

ОТ – ежегодный основной отпуск,

Б – временная нетрудоспособность,

Р – отпуск по беременности и родам,

ПР – прогулы;

Е – выходные и праздничные дни;

К – служебные командировки;

ОА – отпуска по инициативе администрации в связи с простоем, оплачиваемые полностью или частично).

Эти таблицы составляются в одном экземпляре и после соответствующего оформления передаются в бухгалтерию. На основании таблиц рассчитывается заработная плата, составляется статистическая отчетность по труду.

Учет использования рабочего времени осуществляется в табелях либо методом сплошной (каждодневной) регистрации явок и неявок на работу, либо путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т.д.). Отметки о причинах неявок на работу или о неполном рабочем дне, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от установленного режима работы должны вноситься в таблицу только на основании документов, оформленных надлежащим образом (например, листка нетрудоспособности, и т.п.).

Учет времени, потраченного на сверхурочные работы, может осуществляться и на основании списков лиц, выполнявших эти работы. Списки составляются и подписываются начальником структурного подразделения. Затем руководитель сверхурочных работ делает отметку о количестве фактически проработанных сверхурочно часов.

Если в работе были допущены простои, то время простоев также может учитываться в таблице. Соответствующие данные вносятся в таблицу на основании листков о простое, выписанных руководителем структурного подразделения.

В зависимости от характера производства **для учета выработки продукции** применяются различные первичные документы (например, наряд на сдельную работу, маршрутный лист, рапорт о выработке и др.). В целях упрощения учета могут использоваться многодневные первичные документы (например, рапорты о выработке, ведомости, наряды на неделю, декаду, месяц, цикл работ).

Основы бухгалтерского учета

В условиях массово-поточного производства выработка учитывается по приемке готовой продукции. Сколько выработано каждым членом бригады, устанавливается на основании **рапортов о выработке**, заполняемых мастером (бригадиром).

При серийном характере производства выработка учитывается при помощи **маршрутного листа** в сочетании с рапортом бригадира или мастера, где фиксируется приемка работ (их объем) за смену.

Как правило, маршрутные листы на партии деталей заранее выписывают работники планового отдела. В этих листах мастер отмечает количество материалов, деталей, полуфабрикатов, выданных в работу. Все производственные операции перечисляются в маршрутном листе в той же последовательности, в какой они установлены в технологических картах.

При индивидуальном или мелкосерийном характере производства выработка учитывается, как правило, при помощи **нарядов на сдельную работу** (индивидуальных или бригадных). Их выписывают до начала работ на основании технологических карт.

В зависимости от времени, необходимого для выполнения производственного задания, наряды выписываются на одну смену или на более продолжительный срок до одного месяца.

После приемки продукции от рабочих мастер подписывает наряды и передает в бухгалтерию с приложением всех доплатных документов. Если работа не закончена в установленный срок, наряд закрывается и передается в бухгалтерию. А для продолжения незавершенных работ в следующем расчетном периоде выписываются новые наряды.

Если работник или бригада выполнили работы, не предусмотренные технологией производства, им производится доплата. Она оформляется отдельными документами доплатными листками, рабочими нарядами с соответствующими пометками.

Расчеты по заработной плате составляются по одному из следующих вариантов:

а) по расчетно-платежной ведомости (форма N Т-49), используемой как для начисления, так и для выдачи заработной платы;

б) по расчетной ведомости (форма N Т-51) и отдельной платежной ведомости (форма N Т-53), по которой производится выплата заработка;

в) по приказу (распоряжению) о предоставлении отпуска (форма N Т-6) при расчетах с работником, уходящим в отпуск;

г) по приказу (распоряжению) о прекращении трудового договора (форма N Т-8) при расчетах с увольняемым работником.

В состав затрат на оплату труда включаются:

- выплата заработной платы;
- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты;
- премии;
- выплаты компенсирующего характера: надбавки за работу в ночное время, за совмещение профессий, за сверхурочную работу, за работу в тяжелых, вредных условиях;
- стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания и продуктов;
- оплата очередных и дополнительных отпусков и др.

Основы бухгалтерского учета

2. Синтетический учет расчетов по оплате труда

Учет начисления и выдачи заработной платы и других оплат ведется на пассивном счете **70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**. Аналитический учет ведется по каждому работнику.

Дебет	Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»		Кредит
Уменьшение задолженности	Корресп. счет	Увеличение задолженности	Корресп. Счет
Начисление удержаний:		Сальдо – остаток задолженности по оплате труда на начало периода	
- Налога на доходы физических лиц	68	Начисление зарплаты:	20
- По исполнительным листам	76	- Рабочим основного производства	28
- Не возвращенным подотчетным суммам	71	- Рабочим за исправление брака	25, 26
- За причиненный материальный ущерб	73	- Управленческому персоналу предприятия	44 91
- По полученным займам		- Торговому персоналу	20,26,44
Выплата зарплаты,	73	- Непроизводственному персоналу	69
отпускных	50	- Отпускные	91
Перечисление оплаты труда на лицевой счет в банке	51 76	Начисление пособий по социальному страхованию	
Депонирование зарплаты		Начисление прочих выплат	
		Сальдо – остаток задолженности по оплате труда на конец периода	

Учет расчетов по оплате труда и другим выплатам ведется в аналитических счетах (лицевых счетах), открываемых на каждого работника.

Для идентификации работающих каждому присваивается табельный номер, и он указывается во всех документах, связанных с расчетами по оплате труда. Учет расчетов по оплате труда в лицевых карточках ведется нарастающим итогом в течение года. Лицевые счета работников должны храниться в архиве предприятия в течение 75 лет. Для учета налога на доходы физических лиц на каждого работника открывается налоговая карточка.

Заработная плата делится на основную и дополнительную.

Основная заработная плата начисляется в зависимости от принятых на предприятии форм оплаты труда. Она (согласно [ТК РФ](#)) не должна выплачиваться работникам реже, чем два раза в месяц. Начисление основной заработной платы производится на основании первичных документов: табелей, нарядов и др. По ним ежемесячно составляется ведомость распределения заработной платы.

Дополнительная заработная плата – это оплата за неотработанное время (оплата отпусков, времени выполнения государственных обязанностей и др.) Она начисляется на основании документов, подтверждающих право работника на оплату за не проработанное время, по среднему заработку.

3. Порядок расчета среднего дневного заработка и начисления отпускных

Трудовой Кодекс РФ закрепляет **право работников на ежегодные отпуска** продолжительностью **28 календарных дней** с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. Отпуск можно дробить, но одна из частей должна быть не меньше 14 календарных дней (***ст. 125 ТК РФ***).

Порядок расчета среднего заработка установлен постановлением Правительства РФ от 24.12.2007г. №922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

При расчете средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат независимо от источника таких выплат.

Выплаты, учитываемые при расчете отпускных:

- 1) заработная плата всех видов;
- 2) надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам);
- 3) выплаты, связанные с условиями труда, в том числе повышенная оплата на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за работу в ночное время, оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни, оплата сверхурочной работы;
- 4) премии и вознаграждения, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет;
- 5) авторские гонорары сотрудников, которые состоят в списочном составе редакции СМИ;
- 6) другие начисления, которые предусмотрены системой оплаты труда на предприятии.

Премии и вознаграждения включаются в расчет среднего заработка в следующем порядке:

- а) ежемесячные премии и вознаграждения – не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода;
- б) премии и вознаграждения за период работы, превышающий 1 месяц, – не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода;
- в) вознаграждение по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет – в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления.

При расчете среднего дневного заработка не учитываются следующие периоды, а также начисленные за них суммы:

- периоды нетрудоспособности;
- время нахождения в отпуске по беременности и родам;
- дни отгулов в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени;
- дни простоев, происшедших по вине работодателя или по причинам, независящим от него и работника;
- периоды, во время которых работник освобождался от работы с полным или частичным сохранением зарплаты или без оплаты;
- периоды, за которые работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством РФ (отпуск, командировка);
- дополнительные выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

Основы бухгалтерского учета

- время, в течение которого работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности работать.

Также при расчете отпускных не учитываются:

а) разовые премии, выплаченные работникам к праздничным, юбилейным датам, а также подобные премии разового характера, не предусмотренные системой оплаты труда;

б) выплаты, полученные не в качестве вознаграждения за труд (дивиденды, проценты по вкладам, материальная помощь, кредиты).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за расчетный период – последние 12 календарных месяцев, предшествующих уходу в отпуск. Календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца (в феврале – по 28-е или 29-е).

Если **расчетный период отработан полностью**, исчисление среднего дневного заработка осуществляется по формуле:

$$ДЗ_{ср} = ЗП / (12 * 29,4),$$

где ДЗ_{ср} - средний дневной заработок;

ЗП – сумма начисленной зарплаты в расчетном периоде;

29,4 - среднемесячное число календарных дней.

Сумма отпускных О рассчитывается по формуле:

$$О = ДЗ_{ср} * Д_{от},$$

где Д_{от} - количество дней отпуска.

Если расчетный период **отработан не полностью**, определяют количество календарных дней (К), приходящихся на время, фактически отработанное в расчетном периоде:

$$К = 29,4 * М + (29,4 / К_{дн1} * К_{отр1} + 29,4 / К_{дн2} * К_{отр2} + \dots),$$

где М – количество полностью отработанных месяцев в расчетном периоде;

К_{дн1,2...} – количество календарных дней в неполных месяцах;

К_{отр1,2...} – количество календарных дней в неполных месяцах, приходящихся на отработанное время.

Сумма отпускных (О) далее рассчитывается по формуле:

$$О = ЗП / К * Д_{от}.$$

Пример.

Работник уходит в отпуск с 18.06.2011г. на 28 календарных дней. Расчетный период – с 01.06.2010г. по 31.05.2011г. Месячный оклад работника 12000 руб.

При этом работник:

а) в феврале 2011г. болел, отработал 12 рабочих дней. Заработок его составил 7200 руб.;

б) в июле 2010г. был в отпуске, отработал 1 день. Заработок его составил 570 руб.;

в) в сентябре 2010г. ездил в командировку. Заработок его за 11 рабочих дней (остальные дни пришлись на командировку) составил 6200 руб.

Сведем исходные данные в таблицу 6.1.

Количество дней, которое необходимо принять в расчет, составит:

$$9 \text{ мес.} * 29,4 \text{ дн.} + 33,6 \text{ дн.} = 298,2 \text{ дн.}$$

Сумма отпускных составит:

$$121970 / 298,2 * 28 = 11452,58 \text{ руб.}$$

Таблица 6.1

Основы бухгалтерского учета

Месяц	Фактическое количество рабочих дней	Заработок, руб.	Расчетное количество календарных дней в неполных месяцах
2010 год			
июнь	21	12000	
июль	1	570	1,4 (1*1,4)
август	23	12000	
сентябрь	11	6200	15,4 (11*1,4)
октябрь	22	12000	
ноябрь	21	12000	
декабрь	21	12000	
2011 год			
январь	17	12000	
февраль	12	7200	16,8 (12*1,4)
март	21	12000	
апрель	21	12000	
май	21	12000	
Всего	212	121970	33,6

Если на предприятии применяется суммированный учет рабочего времени, отпускные рассчитываются по общим правилам.

При повышении в организации тарифных ставок, должностных окладов или денежного вознаграждения средний заработок работников также повышается в следующем порядке:

1) повышение произошло в расчетный период – выплаты, учитываемые в расчетном периоде, увеличиваются на коэффициенты. Коэффициенты рассчитываются путем деления тарифной ставки (должностного оклада), установленной в месяце наступления случая, на тарифные ставки каждого из месяцев расчетного периода;

2) повышение произошло после расчетного периода до наступления отпуска – повышается средний заработок, исчисленный за расчетный период;

3) повышение произошло в период отпуска – часть среднего заработка повышается с даты повышения тарифных ставок до окончания указанного периода.

Работники, не использовавшие ежегодный оплачиваемый отпуск, могут получить денежную компенсацию в следующих случаях: при увольнении; при замене на компенсацию части отпуска, превышающей 28 дней.

Сумма начисленных отпускных включается в себестоимость:

Д 20, 23, 25, 26, 44 К 70.

В целях равномерного включения в себестоимость продукции отпускных применяется способ резервирования сумм на оплату отпусков:

Д 20, 23, 25, 26, 44 К 96 «Резервы предстоящих расходов»,

Д 96 «Резервы предстоящих расходов» К 70.

Сумма отпускных облагается НДФЛ.

Основы бухгалтерского учета

Лекция № 18.

Тема 8.2. Учёт отчислений на социальные нужды

1. Порядок расчета пособия по временной нетрудоспособности,
2. Учет удержаний из заработной платы
3. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

1. Порядок расчета пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам

В соответствии со **ст. 183 ТК РФ** работник в период наступления временной нетрудоспособности имеет право на получение пособия от работодателя. Основанием для получения пособия является листок нетрудоспособности («больничный листок»), который выдается в следующих случаях:

- при заболевании или травме, связанных с утратой трудоспособности;
- при болезни члена семьи в случае необходимости ухода за ним;
- при карантине;
- при временном переводе на другую работу в связи с заболеванием туберкулезом или профессиональным заболеванием;
- при протезировании с помещением в стационар протезно-ортопедического предприятия;
- при санаторно-курортном лечении.

Пособие должно выплачиваться с первого дня утраты трудоспособности вплоть до ее восстановления (или до установления инвалидности врачебно-трудовой экспертной комиссией).

С 2011 года действует Федеральный закон от 8 декабря 2010 года №343-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Больничные по собственной нетрудоспособности выплачиваются за первые три дня за счет работодателя, за остальной период – за счет средств ФСС РФ (исключение – больничные, выплачиваемые в связи с несчастным случаем на производстве или профзаболеванием).

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

Расчет среднего заработка производится за два календарных года предшествующих году наступления нетрудоспособности.

В средний заработок, исходя из которого, исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС за два календарных года, предшествующих году наступления страхового случая, в том числе за время работы у других страхователей. В расчет включаются и те дни, когда человек не работал и не получал заработную плату.

Средний дневной заработок (ДЗср) для исчисления пособий определяется по формуле:

$$\text{ДЗср} = \text{ЗП} / 730,$$

где ЗП – сумма начисленной заработной платы в расчетном периоде.

Если у работника не будет заработка за два календарных года предшествующих году наступления страхового случая, то пособие будет исчислено из минимального размера оплаты труда (МРОТ), установленного

Основы бухгалтерского учета

Федеральным законом на день наступления страхового случая. Также пособие исходя из МРОТ полагается работнику, если его стаж меньше 6 месяцев.

Средний дневной заработок в этом случае определяется:

$$\mathbf{ДЗ_{ср} = МРОТ * 24 / 730.}$$

Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая работает на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня), средний заработок определяется пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица.

Средний заработок рассчитывается на весь календарный год, в случае изменения информации о начислениях предыдущих 2-х лет все пособия пересчитываются с учетом выявленных изменений.

Для подтверждения дохода за предыдущие годы необходимо представлять справки о доходе с предыдущих мест работы, если сотрудник проработал менее двух лет в организации, либо делать запрос в Пенсионный Фонд РФ. Подойдут оригиналы справок или заверенные копии. Работодатель такую справку по закону должен будет выдать при увольнении.

Сотрудник также может заменить один календарный год на другой, если в этом году находился в отпуске по беременности и родам, или по уходу за ребенком до 1,5 лет.

Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от страхового стажа работы и среднего дневного заработка. В страховой стаж включаются периоды:

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

При следующем стаже пособие выплачивается в размере:

- до 5 лет – 60% заработка;
- от 5 до 8 лет – 80% заработка;
- свыше 8 лет – 100% заработка;
- при трудовом увечье или профессиональном заболевании – 100 % заработка;
- лицам, имеющим на иждивении 3-х или более детей, не достигших 16 (учащиеся – 18 лет) – 100 % заработка.

Сумма пособия не может быть меньше величины, рассчитанной исходя из МРОТ с учетом страхового стажа работника.

С 2011 года предельный среднедневной заработок для расчета максимального размера пособия по временной нетрудоспособности и пособия по беременности и родам составляет 1268,49 руб. (463000/365 дн.).

Данное ограничение не распространяется на пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемые в связи с несчастными случаями на производстве или профессиональными заболеваниями. Если сотрудник работает у нескольких работодателей, размер пособия не может превышать максимума по каждому месту работы.

Размер пособия (П) рассчитывается по следующей формуле:

$$\mathbf{П = ДЗ_{ср} * Кдн * Пс,}$$

где ДЗ_{ср} – средний дневной заработок;

Кдн – количество дней в периоде, подлежащих оплате;

Пс – процент, учитывающий страховой стаж.

Основы бухгалтерского учета

Пример.

Работник принес больничный лист на 5 календарных дней (с 14 по 18 марта 2011 года включительно). Общий страховой стаж 2 года, поэтому ему полагается пособие в размере 60% среднего заработка. Расчетный период – 2009-2010 годы.

На предприятии работник трудится с 19 апреля 2010г. Оклад его равен 12000 руб.

До этого работник трудился в другой компании, справки с прежней работы он представил в бухгалтерию. Сумма заработка за расчетный период составила 408082 руб.

Средний дневной заработок составит:

$408082 / 730 \text{ дн.} = 559,02 \text{ руб.}$

Сумма пособия равна:

$559,02 * 60\% * 5 \text{ дн.} = 1677,06 \text{ руб.}$

Первые три дня будут оплачены за счет предприятия ($1677,06/5 * 3 = 1006,24$ руб.), а остальные два дня – за счет средств ФСС РФ (670,82 руб.).

Начисление пособия по ВН и пособия по беременности и родам отражается:

Д 20, 23, 25, 26, 44 К 70 – за счет средств работодателя;

Д69 К70 – за счет средств ФСС.

Пособие должно быть назначено в течение 10 календарных дней со дня обращения за ним работника, а выплачено в ближайший день, установленный для выдачи зарплаты.

Оплатить больничный лист нужно и в случае, если заболевание наступило в течение 30 календарных дней после увольнения работника. При этом размер выплаты рассчитывается исходя из 60% его среднего заработка.

Пособие полагается и за время простоя в том размере, в каком сохраняется за этот период заработная плата.

Пособия по временной нетрудоспособности облагаются НДФЛ, сумма пособия учитывается в составе налоговой базы того месяца, за который пособие выплачивается. Пособия не подлежат обложению страховыми взносами.

2. Учет удержаний из заработной платы

В зависимости от оснований различают три вида удержаний из заработной платы:

- обязательные удержания;
- по инициативе работодателя;
- по соглашению между физическим лицом и организацией-плательщиком дохода.

Для осуществления обязательных удержаний не требуется издания приказа администрации организации и письменного согласия работников.

К **обязательным удержаниям** относятся следующие удержания:

- налога на доходы физических лиц;
- алиментов;
- административных штрафов и прочих сумм по исполнительным документам в пользу юридических и физических лиц.

К прочим удержаниям по исполнительным документам относятся удержания за ущерб, причиненный предприятиям (в том числе предприятию, на котором работает работник); за ущерб, причиненный физическим лицам (ущерб, причиненный здоровью; ущерб в результате смерти кормильца и т.п.); штрафы. Во всех случаях основанием для производства удержаний являются

Основы бухгалтерского учета

исполнительные документы, в которых оговариваются размеры (суммы, сроки) удержаний и реквизиты получателей.

Удержания, проводимые по инициативе администрации, включают:

- 1) удержания за причиненный предприятию материальный ущерб;
- 2) удержание за неотработанные дни предоставленного и оплаченного полностью отпуска при увольнении работника до окончания рабочего года;
- 3) возмещение неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы;
- 4) удержание своевременно не возвращенных подотчетных сумм;
- 5) удержание излишне выплаченных по причине счетной ошибки сумм заработной платы, а также в случае признания органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров вины работника в невыполнении норм труда или простое.

Не подлежат удержанию суммы, излишне выплаченные в результате неправильного применения законодательства.

В большинстве случаев работник несет ответственность перед работодателем в пределах своего месячного заработка, то есть ограниченную материальную ответственность. Случаи полной материальной ответственности предусмотрены статьей 243 ТК РФ.

Взыскание ущерба, не превышающего среднего месячного заработка, производится по решению работодателя. Такое решение должно быть доведено до работника не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба. Если этот срок истек или размер ущерба превышает средний месячный заработок работника, взыскивать ущерб придется через суд.

Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20% заработка работника за минусом НДФЛ. Если такие удержания производятся одновременно с производством обязательных удержаний по исполнительным документам, то удерживаемые суммы не должны превышать 50%, а некоторых случаях – 70%.

Так, организация может удержать 70% заработка работника:

- при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей;
- при возмещении вреда, причиненного здоровью;
- при возмещении вреда людям, которые понесли ущерб в результате смерти кормильца;
- при возмещении ущерба, причиненного преступлением.

Организация удерживает деньги из заработной платы работников, а также из сумм, приравненных к зарплате (надбавок, доплат, премий, вознаграждений), стипендий, авторских вознаграждений и т. д.

Кроме того, за счет работника, у которого производится удержание, также должны оплачиваться расходы на перевод денег по почте. Но и в этом случае общая сумма удержаний не может превышать 50% зарплаты (в некоторых случаях – 70%).

К удержаниям, производимым по соглашению между физическим лицом и организацией, выплачивающей ему доходы, могут быть отнесены:

- удержания членских профсоюзных взносов;
- удержания в погашение сумм ранее выданных ссуд, займов;
- удержания платежей по добровольному медицинскому, имущественному и прочему личному страхованию;

Основы бухгалтерского учета

- удержания в погашение обязательств по подписке на акции, по оплате отпущенных товаров (работ, услуг).

Не допускается производить удержания из выплат, на которые в соответствии с законодательством не обращается взыскание.

Нельзя удерживать деньги из следующих выплат:

- возмещение вреда, причиненного здоровью, или в случае ущерба, полученного из-за смерти кормильца;
- компенсация при травме, ранении, увечье, полученных при исполнении служебных обязанностей;
- выплаты в связи с рождением ребенка;
- компенсации за работу во вредных условиях труда;
- выходные пособия, выдаваемые при увольнении, и т. д.

Налог на доходы физических лиц удерживается в соответствии с главой 23 НК РФ. Исчисление этого налога производится по совокупному годовому доходу, полученному в календарном году от всех источников на территории РФ и вне, как в денежной, так и в натуральной форме.

В состав совокупного дохода работников предприятия включаются следующие доходы:

- начисленная зарплата (в денежном и натуральном выражении);
- выплаты социального характера за счет собственных источников предприятия;
- пособия по временной нетрудоспособности;
- материальная помощь;
- подарки в части превышения 4000 рублей;
- дивиденды по акциям предприятия;
- материальная выгода по полученным от предприятия заемным средствам;
- прочие.

Не включаются в совокупный доход:

- пособия по социальному страхованию и обеспечению, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;
- пособие по безработице;
- по беременности и родам;
- по уходу за ребенком до достижения им 1,5 лет;
- на погребение;
- выходное пособие при увольнении в соответствии с **ТК РФ**;
- стоимость амбулаторного и стационарного медицинского обслуживания своих работников.

Совокупный доход в налогооблагаемом периоде по месту основной работы уменьшается на следующие **стандартные вычеты**:

1) 3000 рублей в месяц для инвалидов и участников ВОВ, инвалиды Чернобыльской АЭС, ПО «Маяк» и др.;

2) 500 рублей в месяц для Героев Советского Союза и Героев РФ, а также подобных им лиц, инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;

3) 400 рублей в месяц на те категории налогоплательщиков, которые не перечислены в пунктах 1 - 2, и до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода превысил 40 тыс. руб.;

4) 1000 рублей в месяц на каждого ребенка и до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода превысил 280 тыс. руб. Налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора,

Основы бухгалтерского учета

студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов, опекунов или попечителей. Вдовам (вдовцам), единственному родителю, опекуну или попечителю налоговый вычет производится в двойном размере.

Если лицо имеет право более чем на 1 стандартный вычет по п.1-3, то предоставляется максимальный из вычетов.

Организация может предоставить работнику **имущественный вычет** в сумме, израсходованной на новое строительство либо приобретение жилого дома (или его доли) с земельным участком или земельного участка, предназначенного для индивидуального строительства, или квартиры, комнаты (как самостоятельного объекта права).

Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных российских организаций.

Общий размер вычета не может превышать 2 млн. руб. без учета сумм процентов. Для получения вычета от предприятия работник должен подать соответствующие документы в налоговые органы и получить уведомление.

Ставка НДФЛ – 13%. Если сумма налоговых вычетов окажется больше суммы доходов за этот же период, то налоговая база равна нулю. На следующий период разница между доходом и вычетами не переносится.

Удержания по исполнительным документам производятся по правилам:

- алименты на содержание детей удерживаются в следующих размерах и после удержания НДФЛ
 - на 1 ребенка - 25%
 - на 2 детей – 33%
 - на трех и более детей - 50% (размер этих долей может быть уменьшен или увеличен судом с учетом материального или семейного положения);
- размер алиментов на родителей по решению суда;
- прочие удержания по решению суда.

Начислен и удержан **НДФЛ – Д 70 К 68**, перечислен налог в бюджет – **Д 68 К 51**.

Удержания по исполнительным документам – **Д 70 К 76**, выплата – **Д 76 К 50,51**.

Оплата труда, выплата пособий по временной нетрудоспособности, премий производится работникам в течение 3 рабочих дней, включая день получения денег в банке. Выдача денег производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям.

3. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Начисление и порядок уплаты страховых взносов определены федеральным законом от 24 июля 2009г. №212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды ОМС».

Объект обложения (налоговая база) для работодателей определяется как сумма доходов, начисленных за налоговый период (год) в пользу работников отдельно по каждому работнику с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

База для начисления страховых взносов установлена в сумме, не превышающей 463000 руб. нарастающим итогом с начала календарного года. С суммы, превышающей 463 тыс. руб., страховые взносы не взимаются.

Основы бухгалтерского учета

Суммы, не подлежащие налогообложению:

1) государственные пособия, в т. ч. пособия по временной нетрудоспособности, пособие по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, по беременности и родам;

2) все виды выплат, установленных законодательством, связанных с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, увольнением работников (кроме компенсации за неиспользованный отпуск), включая возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников, возмещение командировочных расходов.

При оплате расходов на командировки в доход не включаются суточные, фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на проезд, оплату услуг аэропортов, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получением загранпаспорта;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

- в связи со стихийным бедствием на основании решений органов законодательной и исполнительной власти;

- работнику в связи со смертью члена его семьи;

- пострадавшим от террористических актов на территории РФ;

- работодателем при рождении (усыновлении) ребенка, но не более 50000 руб. на каждого ребенка, если такая помощь выплачивается в течение года после рождения (усыновления или удочерения);

4) суммы страховых платежей по обязательному социальному страхованию работников, суммы платежей по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее 1 года или исключительно на случай смерти застрахованного лица или утраты им трудоспособности;

5) оплата за обучение работников по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, а также расходы на профессиональную подготовку и переподготовку кадров, а также на компенсацию работнику указанных затрат. При условии, что данные суммы учтены при расчете налога на прибыль. Российское учебное заведение должно иметь лицензию, а иностранное – соответствующий статус;

6) суммы, в рамках которых предприятие возмещает работникам проценты по займам, потраченным на покупку или строительство жилья. При этом неважно, учтены они в расходах при расчете налога на прибыль или нет;

7) совокупная сумма материальной помощи работникам, не превышающая 4000 руб. на 1 лицо за налоговый период;

8) выплаты по трудовым и гражданско-правовым договорам в пользу иностранцев и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории РФ;

9) суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников и др.

Вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам, не облагаются страховыми взносами в ФСС.

Ставки страховых взносов для работодателей приведены в таблице 6.2.

Таблица 6.2

Пенсионный фонд РФ	Фонд социального	Фонды обязательного медицинского страхования	Итого
--------------------	------------------	--	-------

Основы бухгалтерского учета

	страхования РФ	Федеральный фонд	Территориальный фонд	
На 2010 год				
20%	2,9%	1,1%	2,0%	26%
На 2011 год				
26%	2,9%	3,1%	2,0%	34%

Пример. Работнику 1961г. рождения за январь 2011г. начислена заработная плата 15000 руб. Начисляются страховые взносы по ставкам, установленным в части, подлежащей уплате:

- в ПФ РФ: 15000 руб. * 26% = 3900 руб.;
- в ФСС РФ: 15000 руб. * 2,9% = 435 руб.;
- в ФФОМС: 15 000 руб. * 3,1% = 465 руб.;
- в ТФОМС: 15 000 руб. * 2% = 300 руб.
- Итого: 5100 руб. (15000 * 34%).

Страховые взносы в ПФ РФ идут на финансирование страховой части трудовой пенсии в сумме 3900 руб.

Исчисление страховых взносов производится в следующем порядке:

1. Определяется налоговая база отдельно по каждому работнику с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом: из общей суммы доходов, начисленных работодателем за налоговый период в пользу каждого работника исключаются доходы, не являющиеся объектом налогообложения, суммы льгот.

2. Определяются суммы взносов в каждый из внебюджетных фондов (ФСС, ФФОМС и ТФОМС) умножением налоговой базы на тариф.

3. Сумма налога, подлежащая уплате в ФСС РФ, подлежит уменьшению на сумму произведенных расходов на цели государственного социального страхования (пособия).

4. Уплата страховых взносов (авансовых платежей) осуществляется отдельными платежными поручениями. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

Начисление взносов в соответствующие фонды отражается записью:

Д 08, 10, 20, 23, 25, 26, 44, 91 К 69.

Выплата пособий по социальному страхованию – **Д 69 К 50.**

Перечисление взносов в бюджет – **Д 69 К 51.**

Также предприятия обязаны уплачивать в ФСС взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Они начисляются из расчета суммы заработной платы и иных выплат в пользу работников и установленного коэффициента по группе риска. Сумма указанных взносов относится на расходы производства или издержки обращения.

Раздел IX. Учёт расчётных операций

Лекция № 19.

Тема 9.1. Учёт расчётов с поставщиками и подрядчиками

1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками
2. Учет расчетов по кредитам и займам

Основы бухгалтерского учета

1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Учет ведется на активно-пассивном счете **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**.

Счет 60 предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, принятые заказчиком выполненные работы и потребленные услуги, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через кредитную организацию. Суммы выданных авансов и предварительной оплаты товаров (работ, услуг) также подлежат учету на счете 60.

Аналитический учет по счету 60 необходимо вести по каждому поставщику или подрядчику, а также по каждому предъявленному ими счету. Это обеспечивает возможность получения необходимой информации о состоянии расчетов с поставщиками и подрядчиками.

При расчетах за приобретаемые товары векселями следует учитывать, что суммы задолженности поставщикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60, а учитываются обособленно в аналитическом учете.

Суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовые результаты. Списание сумм кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, отражается записью:

Д 60 К 91.

**Дебет Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Кредит**

Уменьшение задолженности	Корресп. счет	Увеличение задолженности	Корресп. счет
Оплата счетов:		Сальдо – задолженность поставщикам на начало периода	
наличными	50	Акцепт счетов и поступление ТМЦ:	07, 08,10, 15, 41
с расчетного счета	51	- матер. ценности и затраты на их доставку	20,44 19
с валютного счета	52	услуги	94
Зачет по товарообменным операциям	62	НДС	91
Положительная курсовая разница	91	Недостачи	
		Отрицательная курсовая разница	
		Сальдо – задолженность поставщикам на конец периода	

2. Учет расчетов по кредитам и займам

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег

Основы бухгалтерского учета

(сумму займа) или равное количество других таких вещей того же рода и качества.

Предметом договора займа могут быть как деньги, так и иные вещи, которые определяются родовыми признаками. Договор займа вступает в силу с момента передачи денег (или вещей) займодавцем заемщику.

Договор займа предполагается возмездным, но может быть и безвозмездным. Проценты за пользование заемными средствами могут быть взысканы как в денежной, так и в натуральной форме. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их величина определяется существующей в месте нахождения юридического лица ставкой банковского процента на день уплаты заемщиком суммы долга.

Договор кредита является срочным и возмездным. Как правило, договор кредитования также предусматривает обязательное обеспечение кредита, которым могут выступать договор поручительства, банковская гарантия, залог, страхование и пр.

Отличительные особенности кредитного договора от договора займа:

1) в роли кредитора по кредитному договору может выступать только банк или иная кредитная организация, имеющая лицензию ЦБ РФ на совершение такого рода операций;

2) предметом кредитного договора могут быть только деньги;

3) кредитный договор должен быть заключен в письменной форме. В отличие от договора займа при несоблюдении письменной формы кредитный договор признается недействительным.

Порядок кредитования, оформления кредитов и их погашения регулируется правилами ЦБ, КБ и кредитными договорами. Проценты начисляются в размере и в сроки, предусмотренные договором, обычно 1 раз в месяц. Начисление и взыскание процентов авансом в момент выдачи кредита не допускается. При заключении кредитного договора банк устанавливает размер пеней за просрочку платежа в виде определенного процента в день от суммы просроченной задолженности.

Кредиты и займы учитываются на пассивных счетах **66 «Краткосрочные кредиты и займы»** и **67 «Долгосрочные кредиты и займы»**.

Аналитический учет краткосрочных и долгосрочных кредитов ведется по видам кредитов, банкам, предоставившим их, и отдельным кредитам.

Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №107н утверждено ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

Дебет	Счет 66 «Краткосрочные кредиты и займы»		Кредит
Уменьшение банку	задолженности	Коррес п. счет	Увеличение задолженности банку Корресп . счет
Погашен кредит банка или займы, перечислены проценты	50,51,5 2		Сальдо – долг по кредитам на начало периода 51,52 Получен кредит банка 08,10,41 Получены займы , 50,51, Начислены проценты за кредит 60 Сальдо – долг по кредитам на конец периода 10, 91

Основы бухгалтерского учета

Основная сумма обязательства отражается в бухгалтерском учете в составе кредиторской задолженности в сумме, указанной в договоре, при этом необходимо раскрытие информации о недополученных займах.

В ПБУ 15/2008 отменено подразделение в бухгалтерском учете задолженности по полученным займам и кредитам на краткосрочную и долгосрочную и дальнейшее ее деление на срочную и (или) просроченную. При этом информация о сроках погашения займов (кредитов) подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности.

Отражение расходов по займам происходит обособленно от основных сумм обязательств.

Расходы по займам отражаются в учете и отчетности в том периоде, к которому они относятся. Включаются в состав прочих расходов равномерно независимо от условий предоставления займа или кредита.

На суммы подлежащих уплате процентов в учете заемщика производится запись по К-ту 66, 67 в корреспонденции со счетами учета источников выплат.

Проценты, уплачиваемые предприятием за предоставление ему в пользование денежных средств, включаются в состав фактических затрат по приобретению МПЗ, если они связаны с приобретением этих запасов и произведены до даты их оприходования. После этого момента проценты уплаченные (подлежащие уплате) принимаются к учету в качестве операционных расходов по счету 91.

На суммы причитающихся к уплате процентов за пользование заемными средствами, направленными на осуществление вложений во внеоборотные активы в учете производятся записи:

Д 08 К 66, 67 – в части затрат по оплате процентов до момента ввода в эксплуатацию объектов основных средств, постановки на учет нематериальных активов;

Д 91 К 66, 67 – на сумму процентов, начисленных к уплате после наступления указанных выше событий.

При несвоевременном возврате сумм займа и просрочке по уплате процентов (если они предусмотрены договором) к заемщику могут быть применены штрафные санкции, которые подлежат отражению в учете должника в составе прочих внереализационных расходов **по Д-ту сч. 91.**

Тема 20.

Тема 9.2. Учет расчётных операций

1. Учет расчетов по налогам и сборам
2. Учет расчетов с подотчетными лицами
3. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

1. Учет расчетов по налогам и сборам

Счет **68 «Расчеты по налогам и сборам»** (активно-пассивный) предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым непосредственно организацией, и налогам с персонала этой организации.

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

Основы бухгалтерского учета

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

1. Расходов на производство (расходов на продажу). Например, земельный налог, налог на имущество предприятий, транспортный налог, налог на добычу полезных ископаемых. В учете производится запись:

Д 20, 23, 25, 26, 29, 44 К 68.

2. Финансовых результатов деятельности организации. Например, налог на имущество предприятий, водный налог, госпошлина при рассмотрении дела в суде.

В учете производится запись: Д 91 К 68.

Примечание: налог на имущество предприятий может отражаться в учете либо на счетах учета затрат, либо на счете 91.

Налог на прибыль организаций, причитающийся к уплате в бюджет, отражается в бухгалтерском учете записью: Д 99 К 68.

3. Доходов, выплачиваемых физическим и юридическим лицам, - НДФЛ, НДС и налог на доходы, уплачиваемые за счет средств, перечисляемых иностранным юридическим лицам. Такие налоги отражаются по дебету счетов учета расчетов. Например, удержание НДФЛ отражается в учете:

Д 70 К 68.

Начисленная сумма штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов отражается:

Д 99 К 68.

Фактическое перечисление в бюджет налогов и сборов отражается:

Д 68 К 51, 55.

Суммы НДС, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей за проданные им товары, продукцию и отражаемые по кредиту счета 68 субсчет «Расчеты по НДС», уменьшаются на суммы налога по приобретенным (оприходованным) ценностям, учитываемым по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»:

Д 68 К 19.

Аналитический учет ведется по видам налогов

2. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными лицами являются работники предприятия, получившие авансом наличные суммы денежных средств на предстоящие операционные, административные и командировочные расходы.

Синтетический учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном счете **71 «Расчеты с подотчетными лицами»**.

В соответствии с порядком ведения кассовых операций в РФ выдача наличных денег под отчет производится на основании приказа, заявления работника с разрешительной визой руководителя и др. Предприятия выдают наличные деньги под отчет на операционные и хозяйственные расходы в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятий.

Служебной командировкой признается поездка работника, осуществляемая по распоряжению руководителя организации, на определенный срок в другую местность для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы.

Основы бухгалтерского учета

Срок командировки в пределах России не может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути.

Дебет	Счет 71	«Расчеты с подотчетными лицами»	Кредит
Увеличение подотчетных лиц	задолженности	Корр. счет	Уменьшение задолженности Корр. счет
Сальдо – сумма долга подотчетных лиц на начало периода			Сальдо – сумма долга подотчетным лицам на начало периода
Выданы средства на хоз.нужды, командировочные расходы, в возмещение перерасходов		50	Приобретены мат.ценности Использованы суммы: на производственные цели НДС по приобретенным ТМЦ, работам и услугам на непроизвод. цели
Сальдо – сумма долга подотчетных лиц на конец периода			07,08, 10, 41 20, 26,44 19 91 50 70
			Сальдо – сумма долга подотчетным лицам на конец периода

В состав расходов по служебным командировкам включаются затраты на следующие цели:

- по найму жилого помещения;
- бронирование гостиничных номеров и авиабилетов;
- проезд к месту командировки и обратно к месту постоянной работы - в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси);
- уплата страховых платежей по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте;
- оплата сборов за предварительную продажу билетов (проездных документов);
- оплата расходов за пользование в поездах постельными принадлежностями;
- проезд на аэродром или вокзал в местах отправления, назначения и пересадок (за исключением проезда на такси);
- оплата разовых проездных билетов на городской транспорт при однодневных командировках;
- провоз багажа;
- суточные за время нахождения в командировке (при однодневных командировках в пределах России право работника на суточные определяет руководитель организации).

Командировочные расходы включаются в издержки производства в фактически произведенном размере. Для целей налогообложения прибыли затраты на командировки принимаются в пределах установленных норм. Для коммерческих организаций суточные не облагаются НДФЛ в полном объеме. В течение трех дней, после командировки работник должен представить руководителю для утверждения **авансовый отчет** с приложением командировочного удостоверения и документов, подтверждающих достоверность расходов. Затем он передается в бухгалтерию.

Основы бухгалтерского учета

Суммы, не возвращенные подотчетными лицами в установленные сроки, подлежат отражению:

Д 94 К 71.

Затем они списываются: Д 70 К 94 (если они могут быть удержаны из оплаты труда работников) или Д 73 К 94 (когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работников).

Аналитический учет по счету 71 ведется в разрезе подотчетных лиц организации по каждой авансовой выдаче и каждому авансовому отчету.

3. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Для обобщения информации о расчетах с персоналом организации, кроме расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами и депонентами, предназначен счет **73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»**.

К счету могут быть открыты следующие субсчета: «Расчеты по предоставленным займам», «Расчеты по возмещению материального ущерба», «Расчеты за товары, проданные в кредит» и др.

На субсчете «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты по предоставленным работникам займам (например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.). Договор займа должен быть заключен в письменной форме.

Заемщик выдает организации обязательство о возврате полученных средств. В обязательстве указывается, что в случае увольнения заемщика по собственному желанию без уважительных причин, за нарушение трудовой дисциплины или при нецелевом использовании полученных средств заем подлежит возврату организации досрочно.

По дебету счета 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам», отражается сумма предоставленного работнику займа в корреспонденции со счетом 50, 51.

По кредиту счета 73 отражается сумма платежей, поступившая от работника-заемщика в погашение займа, в корреспонденции со счетом 70, 50, 51.

Если заем, выданный работнику, им не возвращен (или возвращен не полностью), эта задолженность подлежит списанию: Д 91 К 73.

На субсчете «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и ТМЦ, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат.

За причиненный ущерб работник несет материальную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка, если иное не предусмотрено Трудовым Кодексом РФ.

Полная материальная ответственность работника состоит в его обязанности возмещать причиненный ущерб в полном размере. Она может возлагаться на работника лишь в случаях, предусмотренных ТК или иными законами.

Полная материальная ответственность возлагается на работника в следующих случаях:

Основы бухгалтерского учета

- 1) когда в соответствии с ТК на работника возложена материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей;
- 2) недостачи ценностей, вверенных ему на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу;
- 3) умышленного причинения ущерба;
- 4) причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- 5) причинения ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда;
- 6) причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом;
- 7) разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну, в случаях, предусмотренных ФЗ;
- 8) причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Материальная ответственность в полном размере причиненного работодателю ущерба может быть установлена трудовым договором, заключаемым с руководителем организации, заместителями руководителя, главным бухгалтером.

Письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной материальной ответственности, то есть о возмещении работодателю причиненного ущерба в полном размере за недостачу вверенного работникам имущества, заключаются с работниками, достигшими возраста 18 лет и непосредственно обслуживающими или использующими денежные, товарные ценности или иное имущество.

Взыскание с виновного работника суммы причиненного ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, производится по распоряжению работодателя. Распоряжение может быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба. Если месячный срок истек, или работник не согласен добровольно возместить причиненный работодателю ущерб, а сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его средний месячный заработок, то взыскание осуществляется в судебном порядке.

Работник, виновный в причинении ущерба, может добровольно возместить его полностью или частично. По соглашению сторон трудового договора допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа. В этом случае работник представляет письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей. С согласия работодателя работник может передать ему для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное имущество.

В учете операции по учету удержаний за причиненный материальный ущерб (недостачу материальных ценностей) оформляются следующими записями:

Д 94 К 01, 07, 10, 41, 43 – списывается фактическая себестоимость недостачи;

Д 94 К 19 – списывается НДС от покупной стоимости недостающих материальных ценностей;

Д 73 К 94 – отнесена недостача по фактической себестоимости материальных ценностей и сумма НДС на виновное лицо – работника организации;

Д 50 К 73 – внесена сумма недостачи виновным лицом в кассу;

Основы бухгалтерского учета

Д 70 К 73 – удержана сумма недостачи из сумм оплаты труда виновного лица.

Лекция № 21.

Тема 9.3. Учёт расчётов по прочим операциям

1. Учет расчетов с учредителями
2. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

1. Учет расчетов с учредителями

Расчеты с учредителями осуществляются по вкладам в уставный капитал, по выплате доходов и другим операциям. Учет ведется на активно-пассивном счете **75 «Расчеты с учредителями»**. Аналитический учет ведется по каждому учредителю.

Дивидендом является часть чистой прибыли акционерного общества, подлежащая распределению среди акционеров. Чистая прибыль, направленная на выплату дивидендов, распределяется между акционерами пропорционально числу и виду принадлежащих им акций.

По объявленным дивидендам начисляется налог (9% для физических и юридических лиц).

Хозяйственные общества или товарищества могут создаваться как с долевым (частичным), так и со 100-процентным участием иностранных инвесторов. При этом возникают особенности отражения в бухгалтерском учете расчетов с учредителями, связанные с внесением вкладов в уставный (складочный) капитал в иностранной валюте.

Так как задолженность по вкладу иностранного инвестора в уставный (складочный) капитал выражена в иностранной валюте, возникновение этой задолженности и ее погашение разделены во времени, то на счете 75 возникают курсовые разницы. Они подлежат отнесению на добавочный капитал:

Д 83 К 75 (положительная курсовая разница).

Начисление доходов от участия в товариществе или обществе отражается:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 75 субсчет «Расчеты по выплате доходов».

Дебет	Счет 75 «Расчеты с учредителями»	Кредит
Увеличение задолженности учредителей по вкладам в УК, уменьшение задолженности предприятия учредителям по доходам	Корресп. счет	Уменьшение задолженности учредителей по вкладам в УК, увеличение задолженности предприятия учредителям по доходам
Сальдо – долг учредителей по взносам на начало периода		Сальдо – долг предприятия учредителям по дивидендам на начало периода
Начислен долг учредителей по взносам в УК	80	Внесен учредителями вклад в УК
Начислен налог на доходы учредителей	68	Начислены дивиденды учредителям
Выплачены дивиденды учредителям	50,51	Сальдо – долг предприятия учредителям по дивидендам на начало периода
Сальдо – долг учредителей по взносам на конец периода		

При отсутствии или недостаточности прибыли для выплаты доходов, но при наличии обязательств, предусмотренных законодательством или учредительными документами по выплате доходов за счет резервного фонда (капитала), начисление доходов отражается:

Д 82 «Резервный капитал» К 75.

Дивиденды (доходы) могут выплачиваться не только денежными средствами, но и акциями, готовой продукцией:

Д 75 К 90, 91.

Для расчетов по выплате дивидендов (доходов) с работниками организации, входящими в число ее учредителей, следует использовать счет 70.

2. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ведется на активно-пассивном счете **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**, на котором учитываются расчеты с научными организациями, с работниками по депонированным суммам заработной платы, премий и других выплат, по удержанным из заработной платы суммам в пользу разных организаций и лиц по исполнительным документам и т.п.

К счету 76 могут быть открыты следующие субсчета: «Расчеты по имущественному и личному страхованию»; «Расчеты по претензиям»; «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»; «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению и обязательному медицинскому страхованию) предприятия, в котором оно выступает страхователем.

Предприятие может быть страхователем по договорам страхования имущества, предпринимательских рисков, гражданской ответственности и личного страхования.

Страхование имущества обеспечивает возмещение затрат, связанных с приобретением нового имущества взамен утраченного или поврежденного.

Страхование предпринимательских (финансовых) рисков предусматривает компенсацию утраченного дохода или дополнительных расходов, вызванных ее функционированием в качестве субъекта предпринимательской деятельности.

Такое страхование может производиться на случай:

- убытков в результате перерывов в производственной деятельности;
- неисполнения или ненадлежащего исполнения договорных обязательств дебиторами;
- банкротства контрагента и связанных с ним судебных издержек организации и т.п.

Страхование гражданской ответственности позволяет организации избежать дополнительных финансовых затрат, вызванных необходимостью в соответствии с нормами гражданского законодательства компенсировать вред, причиненный другим физическим и юридическим лицам.

Личное страхование позволяет предоставить работникам организации материальное обеспечение в случае утраты трудоспособности (например,

Основы бухгалтерского учета

страхование от несчастных случаев, связанных с осуществлением работником трудовой деятельности, от профессиональных заболеваний).

Суммы страховых платежей, причитающиеся к уплате страховым организациям, по договорам обязательного и добровольного страхования, включаемые в затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг), отражаются:

Д 20, 23, 26, 44 К 76 субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Начисление сумм страховых платежей, т.е. их включение в себестоимость продукции (работ, услуг), производится только после вступления договора страхования в силу. Если этот срок в договоре не указан, договор вступает в силу после уплаты страхового взноса.

Расходы по страхованию основных средств в процессе их создания или приобретения включаются в их первоначальную стоимость. При этом в бухгалтерском учете делается запись: **Д 08 К 76**.

Расходы по страхованию ТМЦ включаются в первоначальную (фактическую) себестоимость приобретаемых МПЗ и отражаются записью: **Д 10, 15 К 76**.

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям: **Д 76 К 51**.

При утрате (порче, хищении) ТМЦ, ценных бумаг и прочего имущества в учете производится запись: **Д 76 К 01, 10, 41, 43**.

При этом ТМЦ списываются по их фактической себестоимости, а имущество, по которому начисляется амортизация (ОС и НМА), - по остаточной стоимости.

Расходы, связанные с необходимостью возмещения организацией-страхователем вреда, причиненного другим физическим и юридическим лицам при осуществлении своей хозяйственной деятельности, могут отражаться записью: **Д 76 К 60**.

Суммы страхового возмещения, полученные предприятием от страховых организаций по договорам страхования, отражаются: **Д 51 К 76**.

Некомпенсируемые потери от страховых случаев списываются на убытки и отражаются в учете проводкой: **Д 99 К 76**.

Если сумма страхового возмещения, поступившая от страховой организации, превышает размер фактического ущерба ПП, полученная разница включается в состав внереализационных доходов организации: **Д 76 К 91**.

На субсчете «Расчеты по претензиям» отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

Претензия должна быть составлена в письменной форме в 2-х экземплярах. Факт передачи претензии должен быть зафиксирован: претензия может быть вручена под расписку, передана заказным письмом и т.п.

В претензии пострадавшая сторона должна описать допущенное другой стороной нарушение договорных обязательств и предъявить ей соответствующие требования. К претензии должны быть приложены документы, подтверждающие ее обоснованность: копии договоров, счетов-фактур, платежных поручений, актов и т.п.

Расчеты по претензиям отражаются в учете покупателя:

Д 76 субсчет «Расчеты по претензиям» К 60.

Если арифметические либо иные ошибки, допущенные в предъявленных поставщиками счетах, обнаружены после совершения покупателем записей по

Основы бухгалтерского учета

счетам учета МПЗ или производственных затрат, расчеты по претензиям отражаются:

Д 76 К 10, 41, 20, 23, 26.

Претензия может быть предъявлена также за брак и простои по вине поставщиков и подрядчиков в суммах, признанных плательщиком или присужденных арбитражем. Сумма претензии отражается: **Д 76 К 20, 23, 26.**

По штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, за несоблюдение ими договорных обязательств, в учете производится запись: Д 76 К 91 – в суммах, признанных плательщиками или присужденных арбитражем.

Счет 76 кредитуется на сумму поступивших платежей (удовлетворенных претензий, полученных штрафных санкций) в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Аналитический учет ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитываются расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению доходы отражаются: **Д 76 К 91.**

Получение доходов: **Д 51 К 76.**

На субсчете «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты по депонированным суммам оплаты труда, доходов от участия в организации и других аналогичных выплат.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателя), суммы оплаты труда, доходов от участия отражаются: **Д 70 К 76.**

Книга учета депонированной заработной платы открывается на год. Для каждого депонента в ней отводится отдельная строка, по которой указываются табельный номер, фамилия, имя и отчество работника, депонированная сумма, а в дальнейшем делается отметка о ее выдаче.

Реестр по ф. № РТ-11 является первичным документом и одновременно учетным регистром. При его первом заполнении записываются табельный номер, фамилия, имя и отчество работника и депонированная сумма.

Для отметок об оплате, которые делаются работниками бухгалтерии, предусмотрена специальная графа. В конце реестра показывается итоговая сумма произведенных выплат, относящаяся к данному месяцу. По истечении квартала или года невыплаченные суммы переносятся в открываемые бухгалтерией новые реестры.

Не востребованные работниками депонированные суммы хранятся в течение трех лет (до истечения срока исковой давности) и выдаются в течение этого периода по первому требованию работника.

По истечении сроков исковой давности невостребованные суммы депонированной оплаты труда списываются на счет 91 на основании данных проведенной инвентаризации и приказа руководителя организации: Д 76 К 91.

Раздел X. Учёт и отчётность по финансовым операциям

Лекция № 22

Тема 10.1. Учёт финансовых результатов

1. Финансовый результат от реализации
2. Финансовый результат от прочей деятельности
3. Учет прибыли (убытков)

1. Финансовый результат от реализации

Финансовый результат – конечный экономический итог хозяйственной деятельности предприятия, выражается в форме прибыли (дохода) или убытка.

Балансовая прибыль (убыток) – складывается из прибыли (убытка) от реализации, причитающихся к получению процентов за вычетом подлежащих к уплате, подлежащих к получению доходов по акциям и от участия в совместной деятельности, прочих доходов за вычетом прочих расходов.

Прибыль (убыток) от реализации определяется на счете 90 «Продажи» и списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Активно-пассивный счет **90 «Продажи»** предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

На субсчете 90-1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж, по которым признана выручка.

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

Субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам **90-1, 90-2, 90-3, 90-4 «Акцизы»** производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам **90-2, 90-3, 90-4** и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые **к счету 90 «Продажи»** (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на **субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»**.

Аналитический учет по счету 90 организуется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет можно вести по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Сферой предпринимательской деятельности является продажа товаров, продукции, выполнение работ, оказание услуг, и доходы от этой деятельности признаются выручкой от продажи продукции и товаров, поступлениями,

Основы бухгалтерского учета

связанными с выполнением работ, оказанием услуг, т.е. доходами от обычных видов деятельности.

В частности, это выручка от продажи.

1. Готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства.
2. Работ и услуг промышленного и непромышленного характера.
3. Покупных изделий (приобретенных для комплектации).
4. Строительных, монтажных, проектно-изыскательских, геологоразведочных, НИОКР.
5. Товаров.
6. Услуг по перевозке грузов и пассажиров, услуг связи.
7. Транспортно-экспедиционных и погрузочно-разгрузочных операций.

По отдельным видам операций организации могут определить самостоятельно, являются ли поступления от них выручкой или они относятся к прочим поступлениям. **К числу таких видов операций относятся:**

- предоставление организациями за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- участие в уставных капиталах других организаций.

Сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается в учете на момент ее признания.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) предприятие имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод предприятия (данная уверенность имеется в случае, когда предприятие получило в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от предприятия к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и др. активов, полученных в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в учете признается кредиторская задолженность, а не выручка.

На момент признания выручки в бухгалтерском учете производятся следующие записи: **Д 62 К 90.**

Сумма себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг, относящаяся к признанной сумме выручки, списывается: **Д 90 К 20, 23, 41, 43, 45.**

В случае, когда в соответствии с учетной политикой расходы управленческого и коммерческого характера признаются в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности, они в качестве условно-постоянных подлежат списанию:

Д 90 К 26, 44.

Основы бухгалтерского учета

Одновременно в учете отражается сумма налогов и сборов, обязательства по уплате которых возникают у предприятия в момент признания выручки от продаж (НДС, акцизы): **Д 90 К 68, 76.**

2. Финансовый результат от прочей деятельности

Активно-пассивный счет **91 «Прочие доходы и расходы»** предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода.

По кредиту счета 91 в течение отчетного периода находят отражение:

1) поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов, а также прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и др. видов интеллектуальной собственности – **Д 76, 51;**

2) поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам – **Д 76;**

3) поступления, связанные с продажей и прочим списанием ОС и иных активов, продукции, товаров – **Д 76, 51;**

4) проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете предприятия – **Д 58, 76;**

5) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, - **Д 60, 62, 76, 51;**

6) поступления, связанные с безвозмездным получением активов, - **Д 98;**

7) поступления в возмещение причиненных предприятию убытков – **Д 60, 62, 76;**

8) прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, - **Д 76;**

9) суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - **Д 60, 76, 71;**

10) положительные курсовые разницы – **Д 50, 52, 58, 60, 62, 76;**

11) выявленные при инвентаризации излишки – **Д 07, 08, 10, 20, 41, 43.**

По дебету счета 91 в течение отчетного периода находят отражение:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов предприятия, прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах др. организаций, - **К 04, 01, 20;**

- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, - **К 01, 04, 10;**

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, товаров, продукции – **К 20, 23, 28;**

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), - **К 66, 67, 76;**

- расходы по оплате услуг, оказываемых кредитными организациями, - **К 76;**

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, - **К 60, 76;**

- возмещение причиненных организацией убытков – **К 76;**

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, - **К 20, 23, 60;**

Основы бухгалтерского учета

- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам – **К 63 «Резервы по сомнительным долгам»;**

- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, - **К 60, 62, 76, 71;**

- отрицательные курсовые разницы – **К 50, 52, 60, 62, 76.;**

- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, - **К 76.**

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета.

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 и 91-2 производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету **91-2** и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета **91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки»**. Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91-9), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

3 Учет прибыли (убытков)

Для учета конечного финансового результата используется активно-пассивный счет **99 «Прибыли и убытки»**. Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности (Д или К 90 «Продажи»);

- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц (Д или К 91 «Прочие доходы и расходы»);

- потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.) – в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.;

Основы бухгалтерского учета

- начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций (К 68).

Дебет	Счет 99 «Прибыли и убытки»		Кредит
Убытки, потери	Корресп. счет	Прибыли, доходы	Корресп. счет
Выявлен и списан убыток от реализации: товаров, продукции, работ, услуг; основных средств, материальных ценностей и прочих активов	90	Выявлена и списана прибыль от реализации: товаров, продукции, работ, услуг;	90
Выявлены потери в связи со стихийным бедствием	91	основных средств, материальных ценностей и прочих активов	
Начислен налог на прибыль	10,69,70, 76.68	Получена страховка в связи с пожаром	91 51

В результате на счете 99 выявляется **чистая прибыль** организации – основа для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 99 ведется по каждой статье прибылей и убытков.

Учет использования прибыли в течение отчетного года ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» и на 99 «Прибыли и убытки».

Лекция № 23.

Тема 10.2. Завершение финансового года

1. Порядок организации работ по завершению финансового года
2. Понятие бухгалтерской отчетности, ее значение и виды

1. Порядок организации работ по завершению финансового года

Формирование отчетности предприятия является завершающим этапом учетных работ. В ходе его выполнения подготавливается информация, необходимая как внутренним, так и внешним пользователям.

До формирования отчетных показателей бухгалтерской отчетности организации за отчетный год, составления отчетности, ее утверждения и представления по принадлежности, в каждой организации должны быть мероприятия по завершению финансового отчетного года (процедура закрытия отчетного года), которые включают в себя:

1. Обязательную годовую инвентаризацию имущества и обязательств.
2. Пересмотр положений учетной политики.
3. Проведение документальной проверки оформления хозяйственных операций.
4. Исправление ошибок.

Основы бухгалтерского учета

5. Завершающие записи по счетам бухгалтерского учета и реформация баланса.

Для проведения завершающих мероприятий определяется их перечень, конкретные сроки проведения, ответственные исполнители, а также порядок внутреннего контроля за их выполнением.

Проведение итоговой инвентаризации имущества и обязательств в конце отчетного года перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является обязательным в соответствии с п. 2 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете и п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности.

Порядок и сроки проведения такой инвентаризации определяются руководителем организации и закрепляются в его распорядительном документе (приказе) по организации или в учетной политике.

При организации и проведении инвентаризации должностные лица организации, члены комиссии и материально ответственные лица (ответственные должностные лица) должны руководствоваться «Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», утвержденными приказом Минфина РФ от 13.06.1995 года N 49.

Задачи инвентаризации:

а) выявление фактического наличия основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также объемов незавершенного производства в натуре;

б) контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;

в) выявления товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество, и устаревших морально;

г) выявление сверхнормативных и не используемых материальных ценностей (так называемых «неликвидов») с целью последующей реализации;

д) реальности стоимости учтенных на балансе ТМЦ, сумм денежных средств в кассах, на расчетном и других счетах в учреждениях банков, денежных средств в пути, дебиторской и кредиторской задолженности, незавершенного производства, расходов будущих периодов, проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств;

е) проверка резерва предстоящих расходов и платежей и других статей баланса.

Проведение инвентаризации возлагается на постоянно действующую в организации инвентаризационную комиссию, персональный состав которой утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации в начале отчетного года. По объектам основным средств, незавершенному производству, материально-производственным запасам инвентаризация может проводиться и до окончания года. Инвентаризация же расчетов может осуществляться только на отчетную дату, а именно на 1 января, так как в противном случае не будут подтверждены соответствующие статьи баланса. Поэтому период итоговой инвентаризации, как правило, приходится на октябрь отчетного года - февраль следующего календарного года.

К ***имуществу организации***, наличие которого должно быть проверено в ходе инвентаризации, относятся основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы.

Основы бухгалтерского учета

Под **финансовыми обязательствами** понимаются кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы. В акте инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками, прочими дебиторами и кредиторами (типовая форма N ИНВ-17) отражаются сведения (данные) о расчетах с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами. Следует учитывать, что до начала инвентаризации должны быть составлены акты сверки со всеми категориями поставщиков, покупателей, прочих дебиторов и кредиторов, а также по получателям сумм налогов и других обязательных отчислений, и направлены им.

По результатам проверок фактического наличия имущества и финансовых обязательств должны составляться сличительные ведомости. Они составляются только по имуществу, при инвентаризации которого были выявлены отклонения от учетных данных.

Обобщенные данные результатов проведенных инвентаризаций обобщаются в «Ведомости результатов, выявленных инвентаризацией» (форма № ИНВ-26).

По результатам рассмотрения представленных материалов руководитель организации принимает решение о взаимном зачете излишков и недостат в результате инвентаризации; о списании выявленных недостат в пределах норм естественной убыли; привлечении виновных лиц к ответственности за недостачи ценностей сверх норм естественной убыли (в том числе с передачей дел в следственные или судебные органы).

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

а) излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты:

Д 01,04,10,41 К 91 «Прочие доходы и расходы;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (**Д 26,44 К 94**), сверх норм - за счет виновных лиц (Д 73 К 94). Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты (Д 91 К 94).

В случае выявления организацией неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года или до даты утверждения бухгалтерской отчетности, исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены или в декабре текущего года.

При этом неправильная запись сторнируется и производится правильная запись по счетам бухгалтерского учета. При необходимости, на разницу в суммах может быть оформлена дополнительная запись по учету.

Реформация баланса организации – это итоговые проводки, которые распределяют полученную в течение отчетного года прибыль или списывают полученный за отчетный год убыток.

До проведения реформации по всем счетам бухгалтерского учета должны быть определены окончательные остатки по состоянию на отчетную дату, а именно на 1 января следующего года. Записями, оформляемыми за декабрь отчетного года до даты проведения реформации, могут быть записи, связанные с:

- отражением результатов инвентаризации и выявленных расхождений;
- начислением или списанием сумм резервов;
- исправлением ошибок;

Основы бухгалтерского учета

- отражением отдельных доходов и расходов, не подтвержденных расчетными документами;
- отражением последствий событий после отчетной даты (регулируется ПБУ 7/98) и условных фактов хозяйственной деятельности (регулируется ПБУ 8/98).

2. Понятие бухгалтерской отчетности, ее значение и виды

Бухгалтерская (финансовая) отчетность - информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (вступает в силу с 1 января 2013 г.).

В условиях рыночной экономики любая коммерческая организация стремится к извлечению экономических выгод. Эта целевая направленность является существенной в их деловой активности. Концептуальной основой бухгалтерской отчетности организаций в условиях рынка является формирование отчетных показателей для внешних пользователей. Поэтому бухгалтерская отчетность служит важной предпосылкой эффективных деловых связей всех участников рыночных отношений.

Недостаток информации, представляемой пользователям отчетности, может существенно ограничить приток дополнительного капитала как одного из источников расширения деятельности организации, если деловые партнеры не могут получить интересующие их сведения о финансовой устойчивости, платежеспособности, перспективах развития организации.

Кроме того, информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, необходима руководству организации для координации своей деятельности и принятия управленческих решений.

Поскольку в условиях рыночных отношений бухгалтерская отчетность служит, с одной стороны, интересам организации, представляющей итоговую информацию о результатах своей деятельности, а с другой - интересам всех заинтересованных пользователей этой информации (инвесторов, кредиторов, банков, фискальных органов и т.д.), основными **задачами отчетности являются следующие:**

- составление отчетности всеми хозяйствующими субъектами разных организационно-правовых форм и видов деятельности;
- соблюдение субъектами при составлении отчетности базовых принципов и правил бухгалтерского учета с целью получения достоверной итоговой информации;
- раскрытие в отчетности альтернативных способов и методов ведения бухгалтерского учета, принятых в учетной политике и влияющих на финансовое состояние организации;
- соответствие международно признанным принципам бухгалтерской отчетности, особенно той, которая представляет интерес для зарубежных инвесторов.

Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу главная задача в области бухгалтерского учета заключается в обеспечении относительной независимости организации учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности. В

Основы бухгалтерского учета

Концепции предусматривается формирование следующих видов отчетности хозяйствующих субъектов в зависимости от пользователей:

- индивидуальная бухгалтерская отчетность;
- консолидированная финансовая отчетность;
- управленческая отчетность;
- налоговая отчетность.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность как элемент метода бухгалтерского учета выполняет две функции:

- 1) информационную;
- 2) контрольную.

С одной стороны, она характеризует финансовое положение и финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта, с другой - обеспечивает системный контроль правильности и точности учетного цикла. В связи с этим все хозяйствующие субъекты должны составлять индивидуальную бухгалтерскую отчетность за каждый отчетный период.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность предназначена:

- для выявления конечного финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта - чистой прибыли (убытка) и распределения ее между собственниками;
- представления в надзорные органы;
- выявления признаков банкротства хозяйствующих субъектов;
- использования в управлении хозяйствующим субъектом, судопроизводстве и при налогообложении.

Главная задача в области индивидуальной бухгалтерской отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой персонифицированной информации о хозяйствующих субъектах.

Консолидированная финансовая отчетность как разновидность бухгалтерской отчетности предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля.

Консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям. Данная отчетность должна быть одним из основных источников финансовой информации для принятия экономических решений этими пользователями.

Консолидированная финансовая отчетность главным образом должна обеспечивать гарантированный доступ заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. Для решения этой задачи необходимы составление консолидированной финансовой отчетности по международным стандартам (МСФО), а также проведение обязательного аудита и публикация его результатов.

Управленческая отчетность предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом (руководством, другим управленческим персоналом). В связи с этим содержание, периодичность, сроки, формы и порядок ее составления определяются хозяйствующим субъектом самостоятельно.

Вместе с тем передовая практика управления показывает, что наиболее полезным и эффективным является такое построение управленческой отчетности, при котором содержание и порядок ее составления основываются на тех же

Основы бухгалтерского учета

принципах, на которых составляется индивидуальная бухгалтерская и консолидированная финансовая отчетность.

Главная задача в области управленческой отчетности заключается в широком распространении передового опыта ее организации, а также опыта ее использования в управлении хозяйствующим субъектом.

Налоговая отчетность (налоговые декларации) предназначена для фискальных целей и обязательна для составления хозяйствующими субъектами, круг которых установлен налоговым законодательством. Налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства.

Главная задача в области налоговой отчетности заключается в снижении затрат на ее формирование путем существенного приближения правил налогового учета к правилам бухгалтерского учета.

Кроме того организации должны представлять **статистическую отчетность**, которая основана на данных бухгалтерского и оперативного учета, формируется по правилам, установленным Госкомстатом Российской Федерации (Росстатом) и предназначена для сбора и обработки информации о массовых социально-экономических явлениях.

Акционерные общества, являясь эмитентами ценных бумаг, кроме перечисленных видов отчетности могут представлять специализированную отчетность в Федеральную комиссию по рынку ценных бумаг, а унитарные предприятия - в комитеты по управлению федеральным и муниципальным имуществом и т.д.

Бухгалтерская отчетность классифицируется по различным признакам:

1. В зависимости **от назначения:**

- **внутренняя (управленческая)** - для руководителей различных уровней управления, составляется по правилам и в сроки, установленные руководством хозяйствующего субъекта;

- **внешняя (финансовая)** - для внешних пользователей (инвесторов, кредиторов, налоговых служб и т.д.), формируется по правилам, установленным государством.

2. В зависимости **от периода составления:**

- **промежуточная** - составляется нарастающим итогом с начала года (квартал, полугодие, 9 месяцев);

- **годовая** - содержит итоговые показатели деятельности организации за календарный год.

3. **По степени детализации:**

- **общая** - характеризует хозяйственную деятельность всей организации;

- **специальная** - раскрывает информацию об отдельных направлениях деятельности организации (материально-техническое снабжение, состояние расчетов с дебиторами или кредиторами, продажи по регионам или видам продукции, работ, услуг и т.п.).

4. **По степени обобщения:**

- **единичная** - охватывает показатели отдельной организации, подразделения, выделенного на отдельный баланс;

- **сводная** - раскрывает объединенные показатели юридического лица, включая филиалы и подразделения, выделенные на отдельный баланс;

- **консолидированная** - раскрывает информацию о группе взаимосвязанных организаций, каждая из которых может быть самостоятельным юридическим лицом (холдинг, финансово-промышленная группа и т.п.).

Основы бухгалтерского учета

Следует отметить, что в российском законодательстве о бухгалтерском учете понятия сводная и консолидированная отчетность употребляются как синонимы, в то время как в международной практике принято их разграничивать.

Лекция № 24.

Тема 10.3. Понятие, состав бухгалтерской отчетности и требования, предъявляемые к ней

1. Состав бухгалтерской отчетности;
2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности;
3. Пользователи бухгалтерской отчетности.

1. Понятие и состав бухгалтерской отчетности.

Кроме бухгалтерской отчетности предприятие составляет оперативную отчетность по данным оперативного учета. На основании оперативной отчетности, составленной за смену, сутки, день и т.д. руководитель предприятия принимает оперативные решения, не дожидаясь конца месяца.

Существует статистическая отчетность о явлениях социально-культурной и общественной жизни, о выполнении народно-хозяйственных планов.

Все виды отчетности тесно взаимосвязаны.

При составлении бухгалтерской отчетности используются такие понятия:

Отчетный период – период, за который организация должна составлять отчетность.

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Для правильного изучения и применения бухгалтерская отчетность группируется по следующим признакам:

- по периодичности составления;
- по степени обобщения отчетных данных.

По периодичности составления отчетность бывает:

1. промежуточная (периодическая):
 - месячная;
 - квартальная;
 - полугодовая;
 - отчетность за 9 месяцев.
2. годовая.

При составлении бухгалтерской отчетности отчетной датой является последний календарный день отчетного периода. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

1-ым отчетным годом для вновь созданных организаций является период с даты их регистрации по 31 декабря соответствующего года. Для организаций, созданных после 31 октября – по 31 декабря следующего года.

Бухгалтерская отчетность является открытой для заинтересованных пользователей, которые могут знакомиться с ней и получать копии.

Годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета №34-Н.

Например, в соответствии с федеральным законом от 8 февраля 1998 года №14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" и федеральном законе "Об акционерных обществах" от 26 декабря 1995 года №208-ФЗ, утверждение бухгалтерского баланса является компетенцией общего собрания участников.

Основы бухгалтерского учета

Открытые акционерные общества и другие кредитные учреждения, страховые организации, биржи, инвестиционные фонды обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня следующего за отчетным годом.

Состав промежуточной и годовой отчетности различны.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- бухгалтерский баланс (форма №1);
- отчет о прибылях и убытках (форма №2).

Годовая бухгалтерская отчетность включает:

- бухгалтерский баланс (форма №1);
- отчет о прибылях и убытках (форма №2);
- отчет об изменении капитала (форма №3);
- отчет о движении денежных средств (форма №4);
- приложение к бухгалтерскому учету (форма №5);
- пояснительную записку;
- аудиторское заключение, которое подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем субъекты малого предпринимательства, которые применяют упрощенную схему налогообложения и не обязаны проводить независимую аудиторскую проверку, имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности форму №3, №4 и №5, а также пояснительную записку.

Некоммерческие организации имеют право не предоставлять в составе годовой бухгалтерской отчетности форму №3, №4, №5, но потом им рекомендуется включать в состав отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6).

Общественным организациям, не осуществляющим предпринимательскую деятельность и не имеющим оборотов по продаже продукции, работ и услуг, разрешается не представлять промышленную годовую отчетность.

По степени обобщения отчетных данных отчетность бывает:

- первичная;
- сводная.

Первичная отчетность составляет и представляет каждое юридическое лицо самостоятельно.

Сводную отчетность составляет материнская компания по данным, представляемым организациями, входящими в холдинг.

При формировании показателей бухгалтерской отчетности руководствуются следующими **нормативными актами**:

1. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ-4/99, утвержденное приказом Минфина от 6 июля 1999 года №43-Н;
2. Приказ Минфина РФ от 13 января 2000 года №4-Н, называющийся "О формах бухгалтерской отчетности организации".

2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.

Требования сформулированы в ПБУ-4/99 и сводятся к следующему:

1. Бухгалтерская отчетность должна давать полное и достоверное представление об имущественном, финансовом положении организации, а также о финансовых результатах её деятельности.

Приказом Минфина РФ №4-Н утверждены образцы форм бухгалтерской отчетности как промежуточной, так и годовой, и указания об их объеме, о порядке

Основы бухгалтерского учета

составления и представления. Минфин отказался от утверждения единых типов форм бухгалтерской отчетности.

Предприятия могут дополнять или сокращать эти формы, включая или исключая определенные показатели. Но предприятие не вправе изменять принципы построения этих форм, например, разрабатывая форму баланса, предприятие должно соблюдать порядок расположения статей по степени возрастания ликвидности, сохранять коды итоговых строк, коды строк разделов и групп статей баланса в том виде, в котором они приведены в образцах.

2. При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, т.е. должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов единых групп пользователей перед другими.

Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и других подразделений, включая выделенные на отдельные балансы. Незаполненные показатели и строки должны быть прочеркнуты. По каждому числовому показателю, кроме отчета, составленного за 1-ый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за 2 года (отчетный и предшествующий отчетному).

3. В бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена сопоставимость данных с показателями за соответствующий период предыдущего года, исходя из изменений учетной политики и нормативных актов по бухгалтерскому учету.

4. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обосновано в случаях их существенности. Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных, составляет не менее 5%.

Содержание и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним применяются последовательно от одного отчетного периода к другому.

Составление и представление бухгалтерской отчетности производится в тысячах рублей без десятичных знаков. Организациям, которые имеют существенные обороты товаров, обязательств, разрешается представлять бухгалтерскую отчетность в миллионах рублей без десятичных знаков. Субъекты малого предпринимательства, малые организации при незначительной сумме активов представляют отчетность в целых рублях.

Состав годовой бухгалтерской отчетности подтверждается результатами инвентаризации имущества и финансовых результатов в соответствии с методическими указаниями по инвентаризации, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 года №49. Формы бухгалтерской отчетности не должны содержать никаких подчисток и помарок, если выявлено искажение отчетных данных самой организацией и контролирующими органами, то их исправление производится в бухгалтерской отчетности того отчетного периода, в котором были обнаружены искажения её данных.

Подписывается бухгалтерская отчетность руководителем и главным бухгалтером и, если у бухгалтера есть удостоверение профессионального бухгалтера, то ставится его номер. Если в организациях учет велся на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то отчетность подписывается руководителем специализированной организации или специалистом.

Основы бухгалтерского учета

Годовая бухгалтерская отчетность представляется в отдельной папке в сбитом виде и должна быть составлена в валюте РФ.

В отчетности не допускается зачет между статьями актива и пассива, статьями прибылей и убытков. Бухгалтерский баланс содержит показатели в НЕТТО оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин. Это значит, что основные средства и нематериальные активы отражаются в балансе по остаточной стоимости.

При составлении отчетности должны быть выполнены требования по раскрытию информации об изменениях в учетной политике в организации, которые оказали влияние на финансовое положение и эти изменения должны быть оценены и раскрыты в пояснительной записке.

При отражении данных в бухгалтерской отчетности если показатель должен вычитаться из соответствующих показателей при исчислении итогов или имеет отрицательное значение, то он должен записываться в круглых скобках (например, непокрытый убыток).

При составлении отчетности в случае выявления организацией неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года, исправления производятся записями по соответствующим статьям бухгалтерской отчетности в том же месяце отчетного периода, когда искажения выявлены. При выявлении же неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его окончания, но за который бухгалтерская отчетность не утверждена, исправления производятся записями декабря этого года. В случаях выявления организацией в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерской отчетности в прошлом году, исправления в бухгалтерской отчетности после утверждения бухгалтерской отчетности не вносятся.

3. Пользователи бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность представляет интерес для большого круга пользователей, как внешних, так и внутренних.

Внешние пользователи делятся на:

1. Непосредственно заинтересованные в деятельности организации:
 - Государство в лице налоговых органов, которые проверяют правильность составления отчетности, расчета налогов и определяют налоговую политику;
 - Кредиторы, которые используют отчетность для оценки целесообразности предоставления или продления кредита, оценки доверия к организации;
 - Поставщики и покупатели – определяют надежность деловых связей с клиентом;
 - Потенциальные собственники средств организации, которым необходимо определить увеличение или уменьшение доли собственных средств и оценить эффективность использования ресурсов руководством предприятия;
 - Служащие, заинтересованные в финансовой стабильности предприятия и уровня заработной платы.
2. Те, кто непосредственно не заинтересован в деятельности предприятия, однако изучение бухгалтерской отчетности им необходимо, чтобы защитить интересы первой группы:
 - Аудиторские службы, которые проверяют соответствие данных отчетности соответствующим правилам с целью защиты интересов инвесторов;

Основы бухгалтерского учета

- Консультанты по финансовым вопросам, которые используют бухгалтерскую отчетность для выработки рекомендаций клиентам;
- Биржи ценных бумаг, которые принимают решение о приостановке деятельности какой-либо компании;
- Пресса и информационные агентства, которые готовят обзоры отчетности;
- Государственные организации по статистике, которые обобщают статистические данные и проводят их анализ;
- Профсоюзы, защищающие интересы своих участников.

Внутренние пользователи делятся на:

1. Вышестоящих руководителей;
2. Общее собрание участников;
3. Управляющих соответствующих уровней, которые по данным отчетности определяют правильность принятых инвестиционных решений и эффективность структуры капитала, определяют основные направления политики дивидендов, составляют прогнозные формы отчетности, осуществляют предварительные расчеты финансовых показателей предстоящих отчетных периодов, оценивают возможность слияния с другой организацией или её приобретение структурной реорганизацией.

Информационное обеспечение обучения

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями и дополнениями).
2. Приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению».
3. Приказ Минфина от 28 июня 2000г. №60н. «Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации».
4. Т.А. Фролова Бухгалтерский учет Таганрог, Изд-во ТТИ ЮФУ2011г
5. Крюков А.В. Основы бух. учёта Финансы и статистика 2011 г.
6. Говорова В.В. Практикум по основам бух. учёта МЭКИ 2012г
7. Гарант. ру <http://base.garant.ru/70103036/>