

# **Практические основы бухгалтерского учета имущества организации**



**Авиационный колледж ДГТУ**

**Лекционный курс**

**Автор**

**Олейник Г.И.**

## **Аннотация**

Лекционный курс предназначен для студентов специальности 38.02.01. Экономика и бухгалтерский учёт (по отраслям)

## **Автор**

**Олейник Г.И. –**

**ПРЕПОДАВАТЕЛЬ АВИАЦИОННОГО КОЛЛЕДЖА ДГТУ**

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Раздел I. Введение в основы бухгалтерского учёта .....</b>	<b>11</b>
Лекция № 1.....	11
Лекция № 2.....	17
Лекция № 3.....	24
<b>Раздел II. Разработка рабочего плана счетов .....</b>	<b>29</b>
Лекция № 4.....	29
Лекция № 5.....	34
Лекция № 6.....	40
<b>Раздел III. Проведение учёта денежных средств предприятия .....</b>	<b>48</b>
Лекция № 7.....	48
Лекция № 8.....	52
Лекция № 9.....	58
Лекция № 10.....	61
Лекция № 11.....	68
Лекция № 12.....	77
<b>Раздел IV. Формирование бухгалтерских проводок по учету имущества организации.....</b>	<b>85</b>
Лекция № 13 МДК 01.01.....	85
Лекция №14 МДК 01.01.....	93
Лекция № 15 МДК 01.01.....	97
Лекция № 16 МДК 01.01.....	102
Лекция № 17 МДК 01.01.....	106
Лекция № 18 МДК 01.01.....	111
Лекция № №19МДК 01.01. гр.23 ЭБ.....	117
Лекция № 20.....	123
Лекция № 21 МДК 01.01.....	135
Лекция № 21 МДК 01.01.....	141
Лекция № 23 МДК 01.01.....	147

Лекция № 24 МДК 01.01.....	153
Лекция № 25 МДК 01.01.....	163
<b>Раздел V. Учёт затрат по производству и готовой продукции.....</b>	<b>171</b>
Лекция № 26 МДК 01.01.....	171
Лекция № 27 МДК 01.01.....	183
Лекция № 28.....	192
Лекция № 29 МДК 01.01.....	198
Лекция № 31 МДК 01.01.....	204
Лекция № 32 МДК 01.01.....	214
Лекция № 33 МДК 01.01.....	220
Лекция № 34. МДК 01.01.....	226
Лекция № 35.....	232
Лекция № 36 МДК 01.01.....	240
Лекция №38.....	245

## 1. Тематический план лекционного материала

№ лекции	Тема и содержание лекции	Объём часов
1	2	3
<b>Раздел 1. Основы теории и организации бухгалтерского</b>		
Лекция № 1	Тема 1.1. Общая характеристика бухгалтерского учета 1. Понятие о хозяйственном учете. 2. Виды хозяйственного учета. 3. Учетные измерители. 4. Задачи бухгалтерского учета. 5. Функции бухгалтерского учета. 6. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету	2 часа
Лекция № 2	Тема 1.2. Предмет и метод бухгалтерского учета 1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения. 2. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций. 3. Классификация хозяйственных средств. 4. Метод бухгалтерского учета и его элементы.	2 часа
Лекция № 3	Тема 1.3. Принципы бухгалтерского учёта и отчётность <b>1. Принципы бухгалтерского учета</b> 2. Понятие бухгалтерского баланса 3. Строение бухгалтерского баланса	2 часа
<b>Раздел II. Разработка рабочего плана счетов</b>		
Лекция № 4	Тема 2.1. Бухгалтерский баланс и счета для его ведения <b>1. Виды бухгалтерских балансов</b> 2. Характеристика плана бухгалтерских счетов 3. Виды бухгалтерских счетов 4. Структура плана бухгалтерских счетов	2 часа
Лекция № 5	Тема 2.2. Ведение счетов бухгалтерского учёта 1. Счета бухгалтерского баланса 2. Двойная запись 3. Четыре типа хозяйственных операций, влияющих на статьи баланса	2 часа
Лекция № 6	Тема 2.3. Организация бухгалтерского учёта на предприятии 1. Учётная политика предприятия 2. Формирование учетной политики организации. система документирования хозяйственных операций	2 часа
<b>Раздел III. Проведение учёта денежных средств предприятия</b>		
Лекция № 7	Тема 3.1. Учет денежной наличности в кассе	2 часа

	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Понятие денежных средств и кассовых операций.</li> <li>2. Организация работы кассира.</li> <li>3. Порядок хранения денег и денежных документов в кассе.</li> <li>4. Основные правила ведения кассовой книги</li> </ol>	
Лекция № 8	<p>Тема 3.2. Синтетический учет кассовых операций</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Учет кассовых операций</li> <li>2. Регистры синтетического учета кассовых операций</li> </ol>	2 часа
Лекция № 9	<p>Тема 3.3. Расчётный счёт</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Расчетный счет, его назначение.</li> <li>2. Порядок открытия расчетного счета</li> </ol> <p>Документальное оформление операций по расчетному счету</p>	2 часа
Лекция № 10	<p>Тема 3.4. Денежные документы и переводы в пути</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Учет денежных документов. Учет переводов в пути</li> <li>2. Правила проведения инкассации . Прием сумки с наличностью банком</li> <li>3. Подготовка денежных купюр, признанных ветхими, в банк</li> </ol>	2 часа
Лекция № 11	<p>Тема 3.5. Учёт операций по расчётным счетам</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Банковские платежные документы.</li> <li>2. Синтетический и аналитический учет операций по расчетным счетам.</li> <li>3. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах</li> </ol>	2 часа
Лекция № 12	<p>Тема 3.6. Учет операций по валютным счетам</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Особенности ведения и учета кассовых операций в иностранной валюте</li> <li>2. Учет операций по валютным счетам в банке.</li> <li>3. Учет курсовых разниц</li> </ol>	2 часа
Раздел IV. Формирование бухгалтерских проводок по учету имущества организации		
Лекция № 13	<p>Тема 4.1. Учет основных средств и нематериальных активов</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Понятие и классификация основных средств.</li> <li>2. Их оценка</li> <li>3. Документальное оформление и аналитический учет операций по поступлению основных средств.</li> <li>4. Синтетический учет операций по поступлению основных средств</li> </ol>	2 часа
Лекция № 14	<p>Тема 4.2. Учет затрат на восстановление основных средств</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Виды ремонта основных средств</li> <li>2. Создание резерв на финансирование затрат</li> <li>3. Документальное оформление затрат по ремонту основных средств.</li> </ol>	2 часа
Лекция № 15	Тема 4.3. Учет основных средств	2 часа

	<p>1. Варианты выбытия основных средств.</p> <p>2. Документальное оформление операций по выбытию основных средств.</p> <p>3. Отражение операций по выбытию основных средств в бухгалтерском учете</p>	
Лекция № 16	<p>Тема 4.4. Учет аренды основных средств</p> <p>1. Текущая и долгосрочная аренда</p> <p>2. Переоценка и инвентаризация основных средств</p>	2 часа
Лекция № 17	<p>Тема 4.5. Учёт лизинговых операций</p> <p>1. Договор и виды лизинга.</p> <p>2. Учёт лизинговых операций у лизингополучателя</p> <p>3. Учёт лизинговых операций у лизингодателя.</p> <p>4. Лизинговое имущество находится на балансе лизингодателя, лизингополучателя</p>	2 часа
Лекция № 18	<p>Тема 4.6. Учет нематериальных активов</p> <p>1. Понятие, классификация, оценка НМА. Состав и задачи учета НМА.</p> <p>2. Порядок начисления износа (амортизации)</p>	2 часа
Лекция № 19	<p>Тема 4.7. Амортизационные отчисления</p> <p>1. Понятие амортизации и амортизационных отчислений.</p> <p>2. Методы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.</p> <p>3. Аналитический и синтетический учет начисления амортизации</p>	
Лекция № 20	<p>Тема 4.8. Учет инвестиций и финансовых вложений</p> <p>Понятие и оценка долгосрочных инвестиций</p> <p>Классификация инвестиций</p> <p>Организация учета долгосрочных инвестиций</p> <p>Учет земельных участков</p> <p>Учет затрат при строительстве объектов основных средств</p> <p>Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа</p> <p>Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы</p> <p>Учет финансирования долгосрочных инвестиций</p>	2 часа
Лекция № 21	<p>Тема 4.9. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений</p> <p>1. Порядок ведения и отражения в учете операций по финансовым вложениям</p>	2 часа
Лекция № 22	<p>Тема 4.10. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений</p> <p>1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.</p>	2 часа

	<p>2. Выбытие финансовых вложений. 3. Ценные бумаги</p>	
Лекция № 23	<p>Тема 4.11. Понятие МПЗ, классификация и оценка 1. Документальное оформление, 2. Аналитический и синтетический учет поступления материально – производственных запасов в организацию</p>	2 часа
Лекция № 24	<p>Тема 4.12. Аналитический и синтетический учёт МПЗ 1. Документальное оформление, аналитический и синтетический учет поступления материально – производственных запасов в организацию</p>	2 часа
Лекция № 25	<p>Тема 4.13. Инвентаризация и переоценка МПЗ 1. Учет материально-производственных запасов на складе и в бухгалтерии. 2. Инвентаризация и переоценка материально-производственных запасов</p>	2 часа
<b>Раздел V. Учёт затрат по производству и готовой продукции</b>		
Лекция № 26	<p>Тема 5.1. Понятие производственных затрат 1. Понятие производственных затрат 2. Классификация затрат по различным признакам</p>	2 часа
Лекция № 27	<p>Тема 5.2. Учет производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции 1. Счета для учета производственных затрат 2. Учет потерь и непроизводственных расходов. 3. Сводный учет затрат.</p>	2 часа
Лекция № 28	<p>Тема 5.3. НП и себестоимость продукции 1. Учет и оценка незавершенного производства. 2. Калькулирование себестоимости продукции. 1. Виды калькуляций</p>	2 часа
Лекция № 29	<p>Тема 5.4. Учёт вспомогательного производства 1. Вспомогательное производство. 2. Особенности учета и распределения затрат вспомогательных производств</p>	2 часа
Лекция № 30	<p>Тема 5.5. Учёт готовой продукции 1. Готовая продукция, ее оценка. 2. Документальное оформление, аналитический и синтетический учет операций по реализации продукции</p>	2 часа
Лекция № 31	<p>Тема 5.6. Учёт готовой продукции <b>1. Учёт поступления готовой продукции</b> <b>2. Оценка готовой продукции, её номенклатура</b> <b>3. Документация по движению готовой продукции, её отгрузке и реализации</b> <b>4. Учёт реализации продукции</b> <b>5. Инвентаризация готовой продукции</b></p>	2 часа

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Лекция № 32	<p>Тема 5.7. Учет расходов по реализации готовой продукции, выполнению работ, оказанию услуг</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Коммерческие расходы, связанные со сбытом продукции.</li> <li>2. Виды условий поставок</li> <li>3. Учет коммерческих расходов</li> </ol>	2 часа
<b>Раздел VI. Учёт расчётов по обязательствам</b>		
Лекция № 33	<p>Тема 6.1. Учёт расчётов с дебиторами и кредиторами</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности.</li> <li>2. Безналичные формы расчетов.</li> <li>3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.</li> <li>4. Учет расчетов с покупателями и заказчиками</li> </ol>	2 часа
Лекция № 34	<p>Тема 6.2. Расчёты с бюджетом и внебюджетными фондами</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.</li> <li>2. Учет расчетов по налогам и сборам</li> </ol>	2 часа
Лекция № 35	<p>Тема 6.3. Учёт расчётов по оплате труда</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Учет личного состава работающих и использования рабочего времени</li> <li>2. Синтетический учет расчетов по оплате труда</li> <li>3. Порядок расчета среднего дневного заработка и начисления отпускных</li> </ol>	2 часа
Лекция № 36	<p>Тема 6.4. Учёт расчётов с персоналом и подотчётными лицами</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.</li> <li>2. Учет расчетов с подотчетными лицами</li> </ol>	2 часа
Лекция № 37	<p>Тема 6.5. Учёт расчётов по прочим операциям</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Учет расчетов с учредителями</li> <li>2. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами</li> </ol>	2 часа
<b>VII. Финансовые результаты</b>		
Лекция № 38	<p>Тема 7.1. Учёт финансовых результатов</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг)</li> <li>2. Финансовый результат от прочей деятельности</li> <li>3. Учет прибыли (убытков)</li> </ol>	2 часа
<b>ВСЕГО:</b>		<b>76 часов</b>

## ЛЕКЦИЯ №1

### Презентации и их использование в рекламной практике

Современная рекламная и маркетинговая деятельность предполагает широкое использование специальных программных продуктов, называемых презентациями. Компьютерные презентации часто используют в рекламе при проведении научных конференций и совещаний. Часто презентации запускают на выставках в автоматическом режиме.

В пакете Ms\_Office для создания презентаций служит программное средство PowerPoint. Созданный с в нем файл имеет расширение «ppt». Презентация – это набор слайдов, содержащих мультимедийные объекты: текст, графику, анимацию, видео и звук, т.е. презентация представляет собой интегрированный мультимедийный объект. Мультимедийная технология позволяет одновременно использовать объекты, разработанные в разных инструментальных системах: таблицы – из Ms\_EXCEL, графику – из различных графических редакторов и т.д. Важной особенностью мультимедийной технологии является её интерактивность, т. е. в диалоге с компьютером пользователю отводится особая роль управления процессом. Графический интерфейс мультимедийных проектов содержит различные управляющие элементы: кнопки, текстовые окна, переключатели и т. д.

Элементом компьютерной презентации является таблица или слайд.

### Использование прикладных пакетов в среде internet

Для хранения и передачи информации в Internet основные функции распределены между специальными службами, называемыми сервисами.

Особенность службы www – вся информация хранится на www-серверах в виде документов, разработанных на языке HTML (язык гипертекстовой разметки). Эти документы содержат информацию различных типов: тексты, рисунки, аудио, видео.

Гиперссылка в HTML – документах может указывать как на другую часть этого документа, так и на любой другой документ.

### Способ адресации

По сети Internet данные между компьютерами передаются разбитыми на порции – пакеты.

Пакеты состоят из данных, заголовка, необходимого для их доставки на место назначения. В заголовке указаны: адрес отправителя и получателя, № пакета и другая информация.

В системе Internet используются IP – адреса. Каждый IP – адрес состоит из 4-х цифр от 0 – до 255 разделённых точкой. На IP – адрес отводится 4 байта памяти. Каждый компьютер должен иметь свой адрес, причём все адреса – различны. В реальности только некоторые компьютеры имеют постоянный IP – адрес (провайдеры). Пользователь получает IP – адрес только на время работы в сети.

Для удобства пользователей была разработана доменная система обозначения компьютеров. Компьютер обозначается не трудными для запоминания числами, а именами. При этом сеть оказалось поделённой на части – домены. Домены даются во владение различным организациям, которые отвечают за их поддержку. Домены могут быть вложены друг в друга. Организация, отвечающая за более крупный домен, имеет право пользоваться более сегментом в пределах этого домена. Этот принцип нашёл своё отражение в формировании другого типа адресов, URL – адресов. Этот адрес состоит из

нескольких слов, разделённых точками. Сначала указывается имя компьютера, имя самого мелкого домена, охватывающего домена и т. д., адрес заканчивается именем самого крупного домена – домена 1-го уровня (корневого).

В общем случае URL – адрес может указывать тип и место расположения ресурса (файла, написанного на языке HTML: protocol://host.domain/path/объект).

Компьютеры, к которым подключаются пользователи, называются хост – компьютеры. Обычно они имеют один или несколько постоянных адресов в Internet.

Protocol – конкретный протокол передачи данных первой из служб Internet (http). Пользователи узлов, входящих в состав www, пользуются протоколом http. Этот протокол задаёт правила общения между программой просмотра web – страницы и www – сервером, которые укладываются в схему «запрос – ответ». Например http://www.rambler.ru По этому адресу в программах просмотра загружается стартовая страница системы rambler, а web – страница, описывающая поисковый адрес системы имеет вид: http://www.rambler.ru/new/help/html. В этом адресе rambler – имя мелкого домена, а ru – имя корневого домена.

Указывая доменный адрес сервера и вид протокола, пользователь тем самым запрашивает определённую услугу – найти на сервере в нужном месте нужный HTML – документ. Т. о., чтобы просмотреть нужную web – страницу, пользователь в адресном поле поисковой программы должен ввести адрес нужной страницы и нажать «ENTER»

## 2. СОДЕРЖАНИЕ ЛЕКЦИОННОГО МАТЕРИАЛА

### Раздел I. Введение в основы бухгалтерского учёта

#### Лекция № 1.

#### Тема 1.1.

#### Общая характеристика бухгалтерского учета

1. Понятие о хозяйственном учете.
2. Виды хозяйственного учета.
3. Учетные измерители.
4. Задачи бухгалтерского учета.
5. Функции бухгалтерского учета.
6. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету.

#### 1. Понятие о хозяйственном учете

Современное производство состоит из двух взаимосвязанных и дополняющих друг друга сфер. Одной из них является материальное производство, составляющее основу жизни любого общества и осуществляющее создание вещественных благ (в отраслях промышленности, сельского хозяйства, строительства и иных), а также оказание материальных услуг (транспорт, торговля, коммунальное хозяйство, бытовое обслуживание и т.п.). Другая сфера – нематериальное производство – занята формированием духовных, нравственных и иных ценностей и предоставлением аналогичных услуг (здравоохранение, образование, научное консультирование и др.).

При организации общественного производства должны решаться следующие проблемы: какие продукты, услуги и в каком количестве производить; с использованием каких ресурсов (материальных, людских) и применением какой технологии их создавать; как распределять произведенные продукты и услуги; кто их будет потреблять и др.

Поскольку производство имеет общественный характер, оно невозможно без целенаправленного воздействия на процесс общественного труда, то есть без управления им. Управление призвано организовать, согласовать, регулировать и контролировать хозяйственную деятельность отдельных работников и производственных единиц в целях достижения заранее намеченных результатов.

Для управления процессом общественного производства необходима информация. Такую информацию получают с помощью учета, который возник как функция управления производством. Он осуществляется путем постоянного наблюдения за хозяйственными процессами, их количественного измерения, регистрации и обобщения. С помощью учета хозяйственные процессы характеризуются с качественной и количественной сторон: определяется объем произведенной продукции и проданных товаров, их себестоимость, производительность труда, полученная прибыль, рентабельность и т.п. Таким образом:

Хозяйственный учет представляет собой систему количественного отражения и качественной характеристики экономических явлений и процессов с целью контроля и более эффективного управления ими.

#### Виды хозяйственного учета

Хозяйственный учет состоит из трех различных видов учета: оперативного, статистического и бухгалтерского.

**Оперативный учет** является системой текущего наблюдения, контроля за отдельными хозяйственными операциями и управления ими в ходе их осуществления. Он чаще всего ограничивается рамками предприятия и организуется на местах совершения хозяйственных операций (склад, магазин, касса и т.д.).

Источники информации: документы, телефон, устная форма. Они могут прерываться во времени, надобность в нем появляется по мере необходимости.

**Статистический учет** (статистика) представляет собой систему регистрации, обобщения и изучения массовых качественно однородных социально-экономических явлений (в масштабе отрасли, экономического региона, страны).

Статистика собирает и готовит информацию (о численности населения, работающих, доходах населения, расходах на оплату труда и др.), которая используется органами власти и управления для принятия управленческих решений на государственном и региональном уровнях.

**Бухгалтерский учет** изучает количественную сторону хозяйственных явлений в неразрывной связи с их качественной стороной путем сплошной, непрерывной, документально обоснованной и взаимосвязанной регистрации хозяйственных фактов как в денежном выражении, так и в натуральных показателях.

Использование информации всех трех видов учета, то есть хозяйственного учета как целостной системы, позволяет предприятиям наиболее эффективно управлять хозяйственной деятельностью, удовлетворять запросы потребителей продукции, выполнять работы и оказывать услуги, оценивать положение предприятия на рынке.

## **2. Учетные измерители**

Для отражения хозяйственных операций (производства, реализации и т.п.) используются три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

**Натуральные измерители** необходимы для получения информации об объектах учета в количественном выражении. Единицами измерения являются меры длины, массы, объема. Они применяются для учета товарно-материальных ценностей (основных средств, материалов, готовой продукции, товаров и т.п.). С помощью этих измерителей осуществляется контроль за наличием и движением имущества предприятия, объемом процессов заготовления, производства и реализации.

**Трудовые измерители** применяются для учета затрат рабочего времени. Единицами измерения являются минуты, часы, дни и т.п. На основании данных об объеме отработанного времени начисляется заработная плата. Используя трудовые измерители в сочетании с натуральными, можно определить производительность труда (количество продукции, выпущенной в единицу времени, или время, затраченное на единицу продукции) и т.д.

**Денежный измеритель** является обобщающим, универсальным, наиболее важным в учете. Выражается в рублях. С его помощью хозяйственные операции, исчисленные в натуральных и трудовых измерителях, обобщаются в целом, что позволяет получать сравнимые финансовые данные.

Бухгалтерский учет в наибольшей степени использует денежный измеритель.

## **3. Задачи бухгалтерского учета**

В бухгалтерском учете подлежат отражению имущество, собственный капитал, обязательства предприятия и осуществляемые им хозяйственные операции. Хозяйственные операции должны быть отражены на счетах бухгалтерского учета в том отчетном периоде, в котором они совершались.

**Основными задачами бухгалтерского учета являются:**

- обеспечение контроля за собственностью, имущественными правами и обязательствами;
- формирование на счетах бухгалтерского учета полных и достоверных данных для составления финансовой и налоговой отчетности, необходимой собственникам, инвесторам, кредиторам, государственным органам и другим пользователям;
- предоставление администрации предприятия информации, позволяющей контролировать использование экономических ресурсов в соответствии с действующими нормативными актами, установленными сметами и нормами, а также эффективно управлять хозяйственно-финансовой деятельностью;
- своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности;
- выявление внутрихозяйственных резервов, их мобилизация и эффективное использование;
- оценка фактического использования выявленных резервов.

#### **4. Функции бухгалтерского учета**

**Бухгалтерский учет** – одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование. Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций, основными из которых являются: контрольная, обеспечение сохранности собственности, информационная, обратной связи, аналитическая.

##### ***Контрольная функция.***

Контроль – это процесс, позволяющий определить достижение организацией своих целей. Процесс контроля состоит из установления стандартов, измерения фактически достигнутых результатов и проведения корректировок в том случае, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов.

**Различают три вида контроля:** предварительный, текущий и последующий (заключительный).

Все эти виды контроля имеют одну и ту же цель: способствовать тому, чтобы фактически получаемые результаты были как можно ближе к требуемым. Различаются они только временем проведения. Предварительный контроль проводится до совершения хозяйственной операции, текущий – во время осуществления операции, последующий (заключительный) – после ее совершения.

В организациях предварительный контроль обычно используется по отношению к человеческим, материальным и финансовым ресурсам.

Текущий контроль осуществляется непосредственно в ходе выполнения работ. Регулярная проверка работы, обсуждение возникающих проблем и предложений по ее усовершенствованию позволяют исключить отклонения от намеченных планов и инструкций. Если позволить развиться отклонениям, они могут перерасти в серьезные трудности для организации.

Последующий (заключительный) контроль осуществляется либо сразу по завершении контролируемой деятельности, либо по истечении определенного заранее периода времени; фактически полученные результаты сравниваются с требуемыми.

Последующий контроль выполняет две важные функции. Первая заключается в том, что последующий контроль дает руководству организации информацию, необходимую для планирования, в случае если аналогичные работы предполагается проводить в будущем.

Вторая функция состоит в определении результативности и соизмерении соответствующих вознаграждений с фактическими затратами.

Таким образом, в процессе контроля систематически проверяется и наблюдается деятельность всех объектов управления, всех участков, производств, выявляются причины отклонений, отступлений от целей, поставленных перед конкретным объектом, и в оперативном порядке принимаются меры по их устранению.

**Обеспечение сохранности собственности.** Эта функция тесно связана с совершенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции. Для реализации этой функции необходимы соответствующие предпосылки: наличие оборудованных складских помещений, контрольных и измерительных приборов, мерной тары, расходомеров и др.

Инструментом для реализации этой функции является инвентаризация имущества предприятия, которая позволяет определить изменения, произошедшие в составе собственности.

В процессе инвентаризации проверяется, все ли хозяйственные операции были оформлены документами и отражены в системном бухгалтерском учете, вносятся ли необходимые уточнения и исправления и увязываются ли показатели текущего учета и фактические данные.

Инвентаризация имеет большое значение для правильного отражения всех затрат на производство и реализацию продукции с целью сохранности собственности, особенно в части предупреждения потерь материально-сырьевых и топливно-энергетических ресурсов.

Проведение инвентаризации связано с обработкой, как правило, больших объемов информации, поэтому следует широко использовать средства вычислительной техники, которые позволяют сравнивать фактические данные с показателями бухгалтерского учета, выявлять отклонения, устанавливать сохранность собственности.

**Информационная функция.** Системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщенную) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества и источников его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и производственно-коммерческой деятельности предприятия. Бухгалтерская информация должна содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять максимальное число ее пользователей на разных уровнях управления. Информация должна быть необходимой и целесообразной, исключая лишние показатели. Необходимо также, чтобы бухгалтерская информация формировалась с наименьшими затратами труда и времени.

В современных условиях важным теоретическим и методологическим вопросом является не столько рост объемов учетной и аналитической информации, сколько качество ее использования для подготовки, обоснования и принятия соответствующих решений на различных уровнях управления.

Конечным результатом получаемой информации являются целенаправленные единые действия всех работников предприятия по улучшению качества работы, повышению производительности труда, достижению высоких финансовых результатов.

**Функция обратной связи.** Системный бухгалтерский учет обеспечивает работников управления фактическими данными о деятельности предприятия и его подразделений за определенный период, о состоянии имущества, источников его образования, обязательств предприятия, о взаимоотношениях с поставщиками, покупателями, заказчиками, банками, налоговой инспекцией, иностранными партнерами, о формировании финансовых результатов, прибыли и ее использовании, об отношениях с собственниками (акционерами, учредителями и т.д.).

Используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации, отражающей фактические значения показателей, стандартов, норм и нормативов, смет, соблюдение экономного использования всех видов ресурсов, устанавливают различные недостатки, выявляют резервы производства и степень их мобилизации и использования.

**Аналитическая функция.** В современных условиях совершенствования управления и формирования рыночных отношений аналитическая функция также важна, так как

достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация используется для анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений. Аналитическая функция тесно связана с информационной, однако рассматривать ее как информационное обеспечение для анализа неправомерно.

Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета, в том числе использования всех видов ресурсов, затрат на производство и реализацию продукции, правильность применяемых цен, что имеет особо важное значение в условиях действия рыночных цен, инфляционных процессов и т.п.

## **5. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету**

Бухгалтерский учет должен соответствовать определенным требованиям. К их числу относятся: достоверность, своевременность, сопоставимость, доступность, экономичность.

**Достоверность** означает, что учет должен давать правдивую и объективную информацию о состоянии дел на предприятии, не допуская искаженных учетных данных, так как в этом случае виновные должностные лица несут ответственность по закону.

**Своевременность** состоит в том, что учет должен предоставить информацию пользователям в нужный момент, а не спустя какое-то время, когда она уже не нужна, так как по истечении времени учетная информация теряет свое практическое значение. Своевременная учетная информация помогает принимать правильные управленческие решения, быстро реагировать на различные упущения в деятельности предприятия и вовремя их устранять.

**Сопоставимость** учетных данных означает, что учетная информация может быть сравнима по временным периодам (месяц, квартал, год) с плановыми данными, а также с аналогичной информацией других предприятий. Сопоставимость учетной информации повышается в результате относительной стабильности политики в области учета, которая определяет методы оценки, сбора и систематизации экономических событий (операций) в бухгалтерских книгах предприятия.

**Доступность** означает, что учетная информация должна быть четкой, недвусмысленной, без лишних деталей, то есть обладать такими качествами, которые позволяют пользователям постигать ее характер и смысл, быть доступной для понимания не только специалистов, но и широких масс.

**Экономичность** учета состоит в том, что затраты на получение, обработку и предоставление учетной информации должны соизмеряться с выгодами, которые могут получить при ее использовании составители и пользователи.

## Лекция № 2.

### Тема 1.2. Предмет и метод бухгалтерского учета

1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения.
2. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций.
3. Классификация хозяйственных средств.
4. Метод бухгалтерского учета и его элементы.

#### 1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения

К предмету бухгалтерского учета относится воспроизводство общественного продукта, включающее в себя производство, распределение, обмен и частичное потребление общественного продукта.

Для бухгалтерского учета характерно обобщение информации в стоимостные показатели, которые дополняются детальными аналитическими показателями, выраженными в натуральных и трудовых измерителях.

**Предметом бухгалтерского учета** является:

1) процесс воспроизводства в той части, которая может быть представлена информацией в едином денежном измерителе, то есть состояние и использование средств в ходе хозяйственной деятельности, а также хозяйственные операции как первичные элементы этого процесса;

2) имущество предприятия, находящееся в виде средств и обязательств; движение этого имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сфере снабжения, производства и реализации продукции; а также результат деятельности предприятия, выраженный в денежной оценке, то есть средства предприятия, используемые им при осуществлении хозяйственной деятельности.

Имущество предприятия, его обязательства, источники формирования этого имущества (собственные и заемные), хозяйственные процессы **являются объектом хозяйственного учета.**

**К важным объектам учета на предприятии относятся:**

нематериальные активы (патенты, торговые знаки, лицензии),

основные средства (здания, станки),

материалы, инвентарь,

денежные ценности, которыми располагает предприятие,

его юридические отношения с государством (налоги), с другими предприятиями,

готовая продукция и ее реализация,

кредитно-расчетные операции,

финансовые результаты,

хозяйственные операции, в результате которых эти ценности и отношения изменяются.

Одновременно объекты учета представляют собой хозяйственные средства, используемые предприятием для осуществления хозяйственной деятельности.

Состав имущества предприятия достаточно разнообразен. Он определяется содержанием, отраслевой спецификой и объемом хозяйственной деятельности

предприятия. Объекты имущества фирмы имеют стоимостное выражение и называются хозяйственными средствами.

## **2. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций**

Хозяйственная деятельность вызывает постоянное движение хозяйственных средств, которые обслуживают непрерывное расширение воспроизводства материальных благ. Экономическая теория учит, что общественное производство предполагает производство продукта, его распределение, обмен и потребление. Эти моменты, или фазы производства так или иначе проявляются в хозяйственной деятельности и являются объектами бухгалтерского учета в виде хозяйственных процессов.

Хозяйственные процессы и происходящие под их влиянием изменения хозяйственных средств и их источников нельзя наблюдать прямо и непосредственно. Информация о них в бухгалтерском учете создается на основании наблюдения и регистрации фактов хозяйственной деятельности, в качестве которых выступают действия и события, приводящие к изменениям в составе хозяйственных средств, характеризующие хозяйственные процессы, влекущие изменение хозяйственно-правовых отношений.

Хозяйственные процессы как форма движения хозяйственных средств в реальной действительности происходят в виде множества хозяйственных операций. В современном общественном производстве хозяйственную деятельность ведет коллектив людей. В них одновременно выполняются все хозяйственные процессы. Такие коллективы разделяются на структурные подразделения, в которых и совершаются хозяйственные операции как составные элементы хозяйственных процессов.

### ***К хозяйственным операциям относятся:***

поступление сырья от поставщиков,  
начисление заработной платы рабочим и служащим,  
передача полуфабрикатов для дальнейшей обработки из цеха в цех,  
получение наличных денег в банке,  
оплата по счетам поставщиков за ранее полученные материалы,  
отгрузка готовой продукции покупателям и т.д.

Объектом бухгалтерского учета бухгалтерские операции выступают только тогда, когда под его влиянием происходит изменение хозяйственных средств или их источников.

Таким образом, **хозяйственная операция** – это процесс, результатом которого является изменение в составе имущества и его источников.

Каждая хозяйственная операция – это микропроцесс, совершаемый во времени и в пространстве, который имеет четко определенные начало и конец, место выполнения. Для осуществления хозяйственной операции затрачивается труд и энергия, привлекаются материальные, денежные, трудовые ресурсы, технические средства.

Объектом бухгалтерского учета выступает завершенная хозяйственная операция. В нем отражается сам факт совершения операции и ее результат.

Весь оборот хозяйственных средств, осуществляемый через хозяйственные процессы, отражается в бухгалтерском учете как множество хозяйственных операций и других хозяйственных фактов.

***К общим свойствам хозяйственных операций относится их документирование в момент совершения или после завершения операции, а также денежная оценка.***

## **2.Классификация хозяйственных средств**

Состав имущества предприятия достаточно разнообразен. Он определяется содержанием, отраслевыми особенностями (спецификой), объемом хозяйственной деятельности предприятия.

Объекты имущества предприятия имеют стоимостное выражение и называются хозяйственными средствами.

Хозяйственные средства (имущество) любого предприятия в целях их правильного отражения в бухгалтерском учете группируют по двум признакам: по видам и размещению, по источникам формирования и целевому назначению.

***По видам и размещению средства подразделяют на семь групп.***

***1.Основные средства*** – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и отчетности в России к основным средствам относятся: предметы, служащие более года независимо от их стоимости; предметы стоимостью на дату приобретения более стократного размера минимальной месячной оплаты труда за единицу независимо от срока их полезного использования.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, хозяйственный инвентарь, инструменты и т.д.

Особенность основных средств состоит в том, что они участвуют не в одном, а в нескольких кругооборотах капитала, в процессе эксплуатации они постепенно изнашиваются и переносят свою стоимость на готовый продукт по частям. Таким образом, стоимость основных средств погашается постепенно: доля их стоимости, подлежащая ежемесячному включению в сумму расходов предприятия, определяется из нормативных сроков их полезного использования. Процесс трансформации стоимости основных средств в затраты предприятия в течение нормативного срока их использования называется амортизацией.

***Инвентарь и хозяйственные принадлежности***, как и основные средства, не теряют своей первоначальной формы, могут участвовать в нескольких кругооборотах хозяйственных средств. В материальном производстве инвентарь является средством труда. Однако по сравнению с основными средствами инвентарь представляет собой объекты меньшей стоимости и требует сравнительно быстрой замены. Поэтому для облегчения учета и контроля они включаются в состав оборотных средств. К инвентарю и хозяйственным предметам относятся:

- предметы со сроком службы до одного года независимо от их стоимости;

□ предметы стоимостью не более стократного размера минимальной месячной оплаты труда за единицу независимо от срока их полезного использования.

**2. Нематериальные активы** – это средства, не имеющие видимой материальной формы, но способные приносить их владельцу как непосредственный доход, так и обеспечивать необходимые условия его извлечения.

К нематериальным активам, используемым в течение длительного периода (свыше одного года) в хозяйственном кругообороте капитала, относят права, возникающие:

□ из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.;

□ из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки, торговые марки, «ноу-хау»;

□ права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы при создании предприятия.

Стоимость нематериальных активов, так же как стоимость основных средств, погашается равномерно путем ежемесячной амортизации их стоимости исходя из установленного самим предприятием срока их полезного использования. Если срок полезного использования нематериальных активов установить невозможно, то нормы переноса их стоимости устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности предприятия).

**3. Оборотные средства** отличаются от средств длительного пользования (основных средств, нематериальных активов) тем, что они могут быть обращены в деньги или полностью использованы в ближайшем будущем (в течение одного года или операционного цикла). Они участвуют в одном кругообороте капитала, их стоимость сразу переносится на готовый продукт и полностью списывается на затраты предприятия. Оборотные средства делятся на две части:

□ предметы труда (сырье, материалы, топливо и др.), которые теряют или видоизменяют свою натуральную форму, полностью потребляются в одном производственном цикле, полностью переносят свою стоимость на продукцию.

□ готовая продукция и товары для перепродажи

**4. Денежные средства** – это сумма денег на счетах в банках (расчетных, валютных, специальных и др.), денежные переводы, наличные деньги в кассе предприятия.

**5. Финансовые активы** – это вложения (инвестиции) в другие предприятия: денежные средства на депозитных счетах банков; приобретенные ценные бумаги (акции, облигации, сертификаты и др.) других предприятий сроком до одного года и прочие виды размещения свободных денежных средств с целью извлечения дохода в виде процентов, дивидендов или разницы в стоимости ценных бумаг при их перепродаже.

**6. Средства в расчетах** – дебиторская задолженность, то есть задолженность предприятию за товары и услуги, продукцию, по авансам выданным, суммы за подотчетными лицами и др.

Хозяйственный расчет как метод хозяйствования предполагает поступление хозяйственных средств, их целевое назначение и использование. Отклонение от нормативов, использование средств не на те цели, на которые они предназначены, предопределяет сбои в хозяйственной деятельности. Источники образования и поступления хозяйственных средств также включаются в число объектов бухгалтерского учета.

**7.Отвлеченные средства** – это условный объект бухгалтерского учета, который определяет величину хозяйственных средств, изъятых по тем или иным причинам из хозяйственного оборота. Они не принимают участия в хозяйственной деятельности, но по тем или иным соображениям информационного или контрольного характера отражаются в системе бухгалтерского учета. К ним относятся платежи в бюджет и другим организациям за счет прибыли, использование прибыли на образование фондов, другие направления текущего использования прибыли, а также убыток предприятия как окончательный финансовый результат.

**По источникам формирования и целевому назначению** хозяйственные средства предприятия подразделяют на две группы:

источники собственных средств (собственный капитал);

источники заемных средств (обязательства)

Источниками **собственных** средств предприятия являются: уставный, добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль, специальные фонды. К источникам собственных средств приравнивают также целевые резервные фонды.

**Уставный капитал** представляет собой первоначальный собственный капитал предприятия, который формируется в соответствии с учредительными документами в момент регистрации предприятия за счет средств учредителей в виде их вкладов (в денежном измерении). Формирование уставного капитала зависит от организационно-правовой формы предприятия и формы собственности.

**Добавочный капитал** формируется в результате переоценки внеоборотных активов как сумма прироста их стоимости. В акционерных обществах в добавочный капитал зачисляют сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций при реализации их по цене, превышающей номинальную стоимость. В добавочный капитал включается имущество, полученное предприятием от других лиц и безвозмездно.

**Резервный капитал** создается в соответствии с законодательством и учредительными документами за счет отчислений от прибыли и предназначен для покрытия возможных убытков предприятия при отсутствии иных источников возмещения.

**Оценочные резервы** – это резервы, образованные из чистой прибыли под обесценивание ценных бумаг (например, приобрели акции, а их курс упал; чтобы не оказаться банкротом, используют резерв).

**Целевое финансирование** – средства, выделяемые головным предприятием своим структурным подразделениям, дочерним фирмам на определенные цели.

Специальные фонды, резервы, нераспределенная прибыль увеличивают собственные источники (собственный капитал) предприятия.

**Прибыль** представляет собой разность между доходами и расходами предприятия и отражает собственный капитал предприятия, сформированный в результате текущей эффективной деятельности. Часть прибыли перечисляется в бюджет в виде налога на прибыль, часть используется на выплату дивидендов инвесторам-собственникам, образование специальных фондов накопления, потребления и резервов, а часть может оставаться нераспределенной.

**Заемные источники** (обязательства) являются внешними источниками ресурсов предприятия, их обычно называют заимодавцами. Обязательства могут быть

краткосрочными и долгосрочными. Краткосрочные – это обязательства, которые подлежат погашению в течение одного года, а долгосрочные обязательства – в срок более одного года. Для характеристики долгосрочных обязательств может быть использован термин «заемный капитал».

К краткосрочным обязательствам относятся: краткосрочные кредиты банков; краткосрочные займы, выдаваемые сторонним предприятиям; кредиторская задолженность по расчетам с работниками предприятия, поставщиками, финансовыми органами, фондами социального страхования и обеспечения, другими предприятиями и лицами.

Кредитором называют юридическое или физическое лицо, пред которым предприятие имеет обязательства (долги), подлежащие погашению.

К долговым обязательствам относятся: долгосрочные кредиты банка; долгосрочные векселя, выданные кредиторам, поставщикам за полученные товары – материальные ценности; прочие долговые займы.

#### **4.Метод бухгалтерского учета и его элементы**

Для учета кругооборота капитала применяются различные приемы и способы. Совокупность этих приемов и способов представляет собой метод бухгалтерского учета.

Каждый отдельный прием или способ является элементом метода бухгалтерского учета. К ним относятся: бухгалтерский баланс, счета и двойная запись, документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, отчетность.

**Бухгалтерский баланс** является способом обобщения и группировки хозяйственных средств предприятия (по видам, размещению и источникам образования) в денежном измерителе на определенный момент времени. Он содержит информацию о финансовом положении предприятия.

**Бухгалтерский счет** – это специальный прием, который позволяет осуществлять группировку хозяйственных средств и текущий учет однородных хозяйственных операций. Бухгалтерский счет открывается на каждый отдельный объект учета: вид хозяйственных средств или их источников, или хозяйственный процесс. Например: для учета наличности открывается специальный счет «Касса», для учета материальных ценностей – счет «Материалы», для учета товарных ценностей – счет «Товары» и т.д.

Совокупность счетов представляет собой систему формирования и сохранения информации, необходимой для принятия управленческих решений.

**Система двойной записи на счетах** основывается на принципе двойственности и состоит в том, что каждая хозяйственная операция должна быть зарегистрирована как минимум дважды: по дебету одного и по кредиту другого счета в одной и той же сумме.

**Например,** из кассы предприятия наличные деньги в сумме 500 руб. сданы на расчетный счет в банке. Для учета движения наличности должен быть открыт счет «Касса», а для учета средств, хранящихся в банке, – «Расчетный счет». Хозяйственную операцию необходимо зарегистрировать по дебету счета «Расчетный счет» и кредиту счета «Касса» в сумме 500 руб., то есть общая сумма по дебету должна уравновешивать общую сумму по кредиту.

**Документация** – это способ первичного отражения объектов бухгалтерского учета путем их документального оформления. На каждую хозяйственную операцию или группу

операций составляют документ, который является материальным носителем первичной учетной информации и служит в дальнейшем основанием для регистрации хозяйственных операций на счетах.

**Инвентаризация** – проверка фактического наличия имущества и финансовых обязательств предприятия и сопоставление полученных данных с данными бухгалтерских счетов с целью установления достоверности учетных показателей и их уточнения в случае выявления расхождений. Она проводится путем пересчета, перемеривания, взвешивания, а также путем сверки расчетов на основании документов. Инвентаризация позволяет установить явления, по тем или иным причинам не зафиксированные на счетах бухгалтерского учета (естественная убыль товаров, ошибки при приемке и отпуске материалов, хищения и пр.).

**Оценка** – это способ выражения имущества предприятия в денежном измерителе путем суммирования фактически произведенных расходов по его приобретению и созданию.

Имущество предприятия оценивается и отражается в бухгалтерском учете и отчетности в валюте Российской Федерации – в рублях.

Основные средства предприятия отражаются в бухгалтерском учете по полной первоначальной или восстановленной стоимости, а в отчетности – по остаточной стоимости; сырье, материалы – по фактической себестоимости; готовая продукция – по фактической или нормативной (плановой) себестоимости; товары на предприятиях торговли, снабжения и сбыта отражаются по розничным (продажным) или покупным ценам.

**Калькуляция** представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

**Бухгалтерская отчетность** является завершающим этапом учетного процесса и представляет собой совокупность показателей учета за определенный период. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение предприятия, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (квартал, год). Она включает бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и их использовании, а также дополняется другими отчетными данными с пояснениями в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета.

## Лекция № 3

### Тема 1.3. Принципы бухгалтерского учёта и отчётности

1. Принципы бухгалтерского учёта
2. Понятие бухгалтерского баланса
3. Строение бухгалтерского баланса

#### 1. Принципы бухгалтерского учета

**1. Принцип целостности.** Данные бухгалтерского учета представляют собой единую систему, отвечающую задачам управления имуществом предприятия, его обязательствам и хозяйственным операциям, осуществляемым предприятием в процессе своей деятельности. Все элементы учета, не сказывающие влияния на хозяйственные процессы, должны быть изъяты из системы учета как излишние.

**2. Принцип автономности.** Имущество предприятия строго разграничено и обособлено от имущества его совладельцев, работников. В бухгалтерском учете и балансе следует отражать только имущество, которое признается собственностью конкретного предприятия. Предприятие рассматривается как самостоятельное юридическое лицо по отношению к своим работникам и собственникам.

**3. Принцип двойкой записи** - двойственная непрерывность отражения хозяйственных явлений, фактов и операций, которая predetermined использованием записи на счетах одновременно и на одинаковую сумму по дебету одного и кредиту другого бухгалтерского счета.

**4. Принцип действующего предприятия.** Предприятие избегает банкротства или своей ликвидации, не прекращая своей деятельности в ближайшем будущем. Этот принцип отражает необходимость увязать ценность активов с будущими прибылями, которые могут быть получены при помощи этих активов. Он имеет особое значение при оценке имущества предприятия.

**5. Принцип объективности (регистрации).** Все хозяйственные операции должны находить отражение в бухгалтерском учете, если они зарегистрированы на протяжении всех этапов учета оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

**6. Принцип осмотрительности (консерватизма).** Определенная степень осторожности в формировании суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы - занижены.

Соблюдение принципа осмотрительности не позволяет создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы или доходы либо преднамеренно завышать обязательства или расходы. Бухгалтерская информация утратила бы качество надежности, если бы финансовая отчетность не была нейтральной.

**7. Принцип оценки затрат предприятия.** Отражение затрат в учете, балансе и отчетности по фактической себестоимости в момент их использования в производстве.

**8. Принцип регистрации дохода (реализации).** Момент реализации продукции устанавливается каждым предприятием в отдельности и закрепляется в его

учетной политике. Международные стандарты предлагают три возможных момента реализации: по отгрузке, по доставке и по получении денег продавцом или его агентом.

**9. Принцип соответствия** - это соответствие двух потоков: затрат и доходов. Доходы отчетного периода должны быть соотнесены с расходами, благодаря которым эти доходы получены. В отчетном периоде учитываются только те расходы, которые обеспечили доход данного периода.

**10. Принцип последовательности.** Соблюдение относительного постоянства в использовании приемов и методов организации бухгалтерского учета, отражаемых в учетной политике предприятия.

**11. Принцип периодичности.** Регулярное балансовое обобщение, которое\* предопределено такими элементами метода бухгалтерского учета, как составление баланса и отчетности за год, полугодие, квартал, месяц.

**12. Принцип конфиденциальности** - коммерческая тайна организации, за разглашение которой предусмотрена законодательно установленная ответственность.

**13. Принцип неопределенности** относится к предприятиям, которые будут продолжительно действовать и в будущем. Соблюдение этого принципа предполагает, что при распределении учетной информации между прошлым и будущим отчетными периодами предпочтение отдается будущему. Используемая для характеристики деятельности предприятия оценка отличается неопределенностью.

**14. Принцип денежного измерения** - это количественное измерение и исчисление фактов хозяйственных явлений и процессов. В качестве единицы измерения выступает валюта страны.

**15. Принцип преемственности** в бухгалтерском учете - разумная приверженность национальным традициям науки и практики своей страны.

## **2. Понятие бухгалтерского баланса**

**2.1. Бухгалтерский баланс** - важнейшая форма бухгалтерской отчетности. Он представляет собой систему показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия состояние его средств и их источников на определенную дату в единой денежной оценке.

Бухгалтерский баланс применяется для обобщения показателей о состоянии, размещении, использовании средств предприятия, и об источниках их образования в стоимостном измерителе на определенную дату.

Структура баланса представляет собой двухстороннюю таблицу. Левая сторона, в которой сгруппированы хозяйственные средства по составу и размещению, называется активом. Правая сторона, отражающая средства по источникам их образования и целевому назначению, называется пассивом. Актив и пассив баланса имеют несколько разделов, которые объединяют экономически однородные по своему составу группы средств и состоят из отдельных статей, отражаемых по определенным строкам в балансе.

Общий итог баланса называется его *валютой*.

Особенностью баланса является равенство итогов актива и пассива. Это объясняется тем, что в активе показаны средства по их составу в определенной денежной оценке, а в пассиве - их же источники образования.

## 2.2. Существуют различные виды бухгалтерских балансов

### По времени составления они подразделяются на:

**текущий** - составляется периодически;

**годовой** - составляется за год;

**вступительный баланс** - составляется при создании нового или при преобразовании ранее действовавшего предприятия;

**ликвидационный** - составляется при ликвидации организации;

**разделительный** - составляется при разделении организации на несколько более мелких;

**объединительный** - формируется при объединении нескольких организаций в одну.

### По объёму информации:

**единичный;**

**сводный баланс** - составляется путем объединения определенных заключительных балансов (применяется министерствами, концернами);

**сводно-консолидированный баланс** - составляется посредством объединения балансов самостоятельных, но взаимосвязанных между собой предприятий (используют, например, холдинговые компании).

### По способу очистки:

**баланс-брутто** - бухгалтерский баланс, содержащий регулирующие статьи (02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов");

**баланс-нетто** - бухгалтерский баланс, не включающий регулирующих статей.

### По характеру деятельности:

**по основной деятельности,**

**по неосновной деятельности.**

**2.3. Бухгалтерский баланс является важнейшим источником информации** о финансовом положении предприятия за некоторый период. Он позволяет определять:

состав и структуру имущества предприятия;

мобильность и оборачиваемость оборотных средств;

состояние и динамику дебиторской и кредиторской задолженности;

конечный финансовый результат (прибыль или убыток).

Бухгалтерский баланс знакомит учредителей, менеджеров и других лиц, связанных с управлением имуществом, с состоянием предприятия; показывает, чем владеет собственник, каков в количественном и качественном отношении запас материальных средств, как он используется и кто принимал участие в создании этого запаса.

По бухгалтерскому балансу можно определить взятые предприятием на себя обязательства перед акционерами, инвесторами, кредиторами, покупателями, продавцами и другими субъектами; угрожают ли предприятию финансовые затруднения. Данные бухгалтерского баланса широко используются налоговыми инспекцией и полицией, кредитными учреждениями, органами статистики и другими пользователями.

### **3. Строеение бухгалтерского баланса**

**1. Статья бухгалтерского баланса** - показатель (строка) актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества, источников его формирования, обязательств предприятия. Балансовые статьи объединяются в группы, группы - в разделы. Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания.

**2.** Особенностью баланса является равенство итогов актива и пассива. Это объясняется тем, что в активе показаны средства по их составу, а в пассиве - их же источники образования, то есть обе части показывают одно и то же имущество, но сгруппированное по *разным признакам*:

в *активе* - по составу и его функциональной роли, то есть показывает в чем размещено имущество и какую функцию оно выполняет;

в *пассиве* - по источникам образования, то есть показывает откуда (от кого) получены средства.

Так как наличие имущества говорит об источнике его поступления, то актив баланса (сумма его по составу и размещению) равен пассиву баланса (сумме источников имущества). Общий итог баланса называется **валютой бухгалтерского баланса** (по активу и пассиву она равна).

**3.** Статьи баланса сгруппированы в пять разделов. **Активные статьи объединены в два раздела:**

I. Внеоборотные активы.

II. Оборотные активы.

**Характерной особенностью** действующей структуры баланса является расположение разделов и статей в каждом его разделе в строго определенной последовательности в зависимости от степени их ликвидности, то есть возможности их превращения в деньги для оплаты обязательств организации.

**В составе первого раздела актива "Внеоборотные активы"** содержатся наименее ликвидные статьи баланса:

нематериальные активы;  
основные средства;  
незавершенное строительство;  
долгосрочные финансовые вложения и др.

**Во второй раздел актива "Оборотные активы"** включены более ликвидные статьи по мере нарастания уровня их ликвидности:

запасы (сырье, материалы);  
затраты в незавершенном производстве, издержках обращения;  
расходы будущих периодов;  
готовая продукция и товары для перепродажи;  
товары отгруженные;  
налог на добавленную стоимость (НДС);  
дебиторская задолженность;  
краткосрочные финансовые вложения;  
денежные средства и др.

**4. Статьи пассива баланса** сгруппированы в три раздела:

III.	Капитал	и	резервы.
IV.	Долгосрочные		пассивы.
V.	Краткосрочные пассивы.		

**Третий раздел баланса "Капитал и резервы"** характеризует собственный капитал организации:

- уставный капитал;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- целевое финансирование;
- нераспределенная прибыль и убыток прошлых лет и отчетного года.

**В четвертом разделе баланса "Долгосрочные пассивы"** отражаются заемные средства (кредиты банков и прочие займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты), прочие долгосрочные пассивы.

**Пятый раздел, находящийся в пассиве баланса, "Краткосрочные пассивы"**, включает такие статьи, как:

- заемные средства;
- кредиторская задолженность (поставщикам и подрядчикам, векселя к уплате, задолженность по оплате труда, социальному страхованию и обеспечению, перед бюджетом);
- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- доходы будущих периодов;
- резервы предстоящих расходов и другие краткосрочные обязательства.

## Раздел II. Разработка рабочего плана счетов

### Лекция № 4

#### Тема 2.1. Бухгалтерский баланс и счета для его ведения

1. Виды бухгалтерских балансов
2. Характеристика плана бухгалтерских счетов
3. Виды бухгалтерских счетов
4. Структура плана бухгалтерских счетов

#### 1. Виды бухгалтерских балансов

В зависимости от назначения, содержания и порядка составления различают несколько видов балансов.

**1. Сальдовый баланс** характеризует имущество хозяйствующего субъекта и источники образования имущества по состоянию на определенную дату в денежной оценке.

*Сальдовый баланс*

Актив \ Пассив	На начало отчётного периода	На конец отчётного периода
БАЛАНС		

Составляется баланс путем подсчета остатков (сальдо) по счетам.

**2. Оборотный баланс** содержит данные о движении имущества и его источников (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период, а также остатки средств и источников образования имущества на начало и конец периода. По своему строению он отличается от сальдового баланса.

*Оборотный баланс*

Актив \ Пассив	На начало отчётного периода	Движение имущества (источников)		На конец отчётного периода
		уменьшение	увеличение	
БАЛАНС				

Оборотный баланс имеет большое значение в качестве промежуточного рабочего документа, используемого в процессе составления вступительного, заключительного и ликвидационного балансов.

**3. Вступительный баланс (начальный)** - первый баланс, который составляется в начале деятельности предприятия. В активе отражается состав

имущества предприятия, полученного при его организации, а в пассиве - источники его возникновения.

Этот баланс содержит меньше статей, чем последующие балансы, отражающие результаты хозяйственной деятельности за определенный период времени. Перед составлением вступительного баланса проводятся инвентаризация и оценка имеющегося у предприятия имущества.

**4. Заключительный баланс** - отчетный документ о производственно-финансовой деятельности предприятия за определенный период времени. Он составляется на основе проверенных бухгалтерских записей (выверка оборотов и остатков по счетам, проверка инвентаризацией средств и расчетов).

**5. Ликвидационный баланс** составляется для характеристики имущественного состояния предприятия на дату прекращения его деятельности как юридического лица.

**6. Предварительный баланс** - бухгалтерский баланс, составляемый заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе имущества предприятия. Основой такого баланса служат фактические бухгалтерские данные о состоянии активных и пассивных статей к моменту его составления и ожидаемые данные о хозяйственных операциях, которые будут совершены до окончания отчетного периода.

Составление предварительного баланса имеет целью заранее установить финансовое положение предприятия, в котором оно окажется в конце отчетного периода.

**7. Баланс-брутто** (грубый) включает в себя регулирующие статьи. Он используется для научных исследований, совершенствования информационных функций баланса.

**8. Баланс-нетто** (чистый) - баланс, из которого исключены регулирующие статьи ("Амортизация основных средств", "Амортизация нематериальных активов" и т. д.).

В современных условиях возросло значение баланса-нетто, так как он позволяет определить реальную стоимость имущества предприятия. В настоящее время сальдовый баланс-нетто является действующей формой отчетности.

## **2. Характеристика плана бухгалтерских счетов**

По бухгалтерскому балансу, который фиксирует состояние средств на определенную дату, нельзя повседневно наблюдать за изменениями в составе каждого вида средств и их источников. Такое наблюдение - одна из основных задач бухгалтерского учета - достигается при помощи счетов.

С 2014 года в Российской Федерации введен в действие закон, согласно которому все предприятия и организации обязаны вести бухгалтерский учет, даже те, которые находятся на упрощенной системе налогообложения.

Представители малого и среднего бизнеса могут не нанимать специалиста, а вести учет самостоятельно. Остальные должны иметь в своем штате бухгалтера или бухгалтерский отдел.

Все организации, использующие в своей работе метод двойной записи, составляют план счетов бухучета. Без этого плана в работе предприятия обойтись нельзя, поэтому вопросы, связанные с его составлением, очень актуальны и злободневны.

Профессиональные бухгалтера хорошо знакомы с данным документом, а люди, впервые решившие его составить, не сразу поймут, что к чему в таком значительном объеме информации.

План счетов является сгруппированным перечнем счетов, отражающих все аспекты хозяйственной деятельности предприятия. В плане находят свое отражение все проводимые операции, как хозяйственные, так и финансовые, то есть учитываются все активы и обязательства. Группировка проходит в соответствии с целями и объектами учета. Именно благодаря плану и происходит согласование учетных и действующих показателей.

Рассматриваемый план не относится только к двум категориям: государственные учреждения и кредитные организации. Они также пользуются этим планом, но с некоторыми особенностями, специфичными для их типа организаций.

План счетов составляется на основании приказа Минфина и Инструкции, в котором содержатся все виды счетов, из которых организация выбирает подходящие счета для каждой организации. Это сделано с целью систематизации планов любого субъекта по всей России, а также обеспечивает единообразный подход к оформлению плана.

На основе утвержденного плана счетов составляется рабочий план, аналогичный общему. Рабочий план утверждается в рамках принятия учетной политики по каждой организации.

***Данный документ выполняет следующие задачи:***

***во-первых***, создает упорядоченность в системе бухгалтерских операций;

***во-вторых***, выводит идентичные показатели разных фирм;

***в-третьих***, существенно снижает неточности или опiski в бухучете за счет корреспонденции счетов.

Для упрощения понимания таблицы счетов, указанной в Инструкции, в ней содержится небольшая характеристика каждого счета, его структура и предназначение, а также экономическое содержание фактов их деятельности.

### **3. Виды бухгалтерских счетов**

По содержанию выделяют три вида бухгалтерских счетов. К ним относятся: ***активные, пассивные и смешанные или активно-пассивные.***

***В активный счет*** записывают тот, который занимается учетом видов средств, то есть активов. Вносятся данные об их наличии, движении и составе. Сюда же относятся расчеты с дебиторами.

Примеры активных счетов: нематериальные активы, касса, расчетные и валютные счета, основные средства, готовая продукция и др.

***К пассивным*** принадлежат те, которые фиксируют источники образования средств, а также расчеты с кредиторами. Вносятся те же данные, что и для активных счетов.

Пример пассивных счетов: расчеты по налогам и сборам, уставной или резервный капитал, расчеты с подрядчиками и др.

**Смешанные** предполагают одновременный учет имущества с источником его образования.

Например, расчеты с подотчетными лицами или с учредителями. Это основная классификация, используемая в плане, но есть и несколько дополнительных.

**По назначению счет может быть:**

- денежный – учет денежных средств, всегда активный;
- инвентарный – учет имущества, активный;
- расчетный – по нему производятся различные виды расчетов, активно-пассивный;
- регулирующий – оценка отдельного вида имущества, активно-пассивный;
- отчетно-распределительный – по нему осуществляется распределение расходов по отчетным периодам;
- фондовый – контроль капитала фирмы, пассивный; и другие.

Также счета бывают **балансовые и забалансовые**. Больше всего в плане балансовых счетов, это те счета, которые обеспечивают взаимодействие всей деятельности фирмы. Все они действуют в одной системе.

Счета, остатки по которым не относятся в баланс, называются забалансовыми. Для них не предусмотрено использование двойной системы записи. Обычно на этих счетах учитывается то имущество, которое не является собственностью фирмы.

#### **4. Структура плана бухгалтерских счетов**

План счетов состоит из номеров и наименований **синтетических и аналитических счетов**.

Синтетические счета называются еще счетами первого порядка, аналитические, соответственно – второго порядка или субсчета. Всего в плане содержится 99 синтетических счетов и 11 забалансовых счетов.

Все синтетические счета нумеруются при помощи двух цифр, начиная с 01. За ними идут забалансовые с трехзначной нумерацией — 001-011. Субсчета располагаются в пределах одного из девяносто девяти счетов, их цифра прибавляется к уже имеющемуся шифру.

**Все синтетические счета разбиты на разделы, а именно:**

**1. Внеоборотные активы**, отвечающие за все активы фирмы, даже те, которые находятся в движении. К данному разделу относят и операции по их приобретению, выбыванию и строительству. Например, основные средства, амортизация, нематериальные активы.

**2. Производственные запасы** включают те счета, которые обобщают информацию о предметах труда, их цель – обработка, переработка и применение в хозяйственных нуждах. Этот раздел содержит только активные счета. Примеры: животные, материалы, заготовка и покупка материальных ценностей.

**3. Непосредственные расходы на производство** – все текущие расходы предприятия, за исключением на продажу. Здесь нет пассивных видов. Представлены такие пункты, как основное и вспомогательное производство, полуфабрикаты и т.д.

**4. Готовые товары и продукция**, обобщающие их наличие и процесс движения.

**5. Денежные средства, как в российских рублях, так и в иностранной валюте**. Они могут быть на расчетном счету предприятия или в кассе. В этот раздел

входят и ценные бумаги, и денежные, и платежные документы. Валютные платежи переводятся в рубли по курсу, но одновременно записывается и сумма в валюте расчета.

**6. Расчеты, в том числе с физическими лицами,** юрлицами и внутрихозяйственные. Пункты, которые находятся в данном разделе: расчеты с поставщиками, с покупателями, по оплате труда, по соцстрахованию и обеспечению.

**7. Капитал.** Этот раздел посвящен движению капиталов фирмы. Пункты представляют собой все возможные виды капитала, а именно уставной, резервный, добавочный и др.

**8. Финансовые результаты, то есть доходы и расходы фирмы.** По результатам определяется конечный показатель данного отчетного периода. Сюда входят пункты: продажа, прочие расходы и доходы, прибыль и убытки, доходы или расходы будущих периодов.

Следующая часть – счета за балансом, в которых содержатся данные об условных обязательствах. **В раздел входят такие пункты:**

- основные средства, взятые по договору лизинга;
- ценности, находящиеся на хранении;
- материалы, взятые в переработку;
- товары, принятые на комиссию;
- оборудование для монтажа;
- бланки строгой отчетности;
- убыточная дебиторская задолженность;
- обеспеченные обязательства и полученные платежи;
- обеспеченные обязательства и оплаченные платежи;
- износ основных средств;
- основные средства в аренде.

## Лекция № 5

### Тема 2.2. Ведение счетов бухгалтерского учёта

1. Счета бухгалтерского баланса
2. Двойная запись
3. Четыре типа хозяйственных операций, влияющих на статьи баланса

#### 1. Счета бухгалтерского баланса

**Счета бухгалтерского учета** являются способом группировки и текущего отражения в денежной оценке хозяйственных операций, в результате которых изменяется состав средств (актив баланса) и их источников (пассив баланса). Таким образом, каждому счету со своим наименованием и цифровым номером или нескольким счетам соответствует определенная статья баланса.

**Каждый** счет бухгалтерского учета, предназначенный для отражения конкретного объекта хозяйственных средств или источников их образования, **делится на две части:**

- **правая часть (кредит)** соответствует расходу средств, учитываемых на данном счете,

- **левая (дебет)** - приходу.

На основе первичных документов систематизируются и накапливаются текущие данные по **однородным хозяйственным операциям** на счетах учета. При этом хозяйственные операции отражаются как в количественном, так и в денежном (стоимостном) выражении.

Остаток по счету бухгалтерского учета называется **сальдо**. Обычно используют понятие "сальдо" на начало отчетного периода (до проведения операции) - **С<sub>1</sub>** сальдо на конец отчетного периода (после проведения операции) - **С<sub>2</sub>**.

Применительно к экономической группировке хозяйственных средств и источников их образования счета бухгалтерского учета делятся на активные и пассивные; исходя из этого можно привести две схемы записей на счетах.

На **активных** счетах отражаются операции, в результате которых происходят изменения в составе средств предприятия. На данных счетах учитываются различные наличие имущества, его состав, движение.

**Например,** счета 01 "Основные средства", 10 "Материалы", 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и т. д. **Остатки**(сальдо) по активным счетам могут быть **только дебетовые**.

Хозяйственные операции, вследствие использования двойной записи изменяют остатки одновременно на двух счетах: по дебету одного счета и по кредиту другого. Если в результате бухгалтерской обработки документа активный счет дебетуется, то его остаток увеличивается; если он кредитуется, то его сальдо (остаток) уменьшается.

**Таким образом, по активному счету фиксируются:**

по дебету (дебетовой стороне) - остатки на начало и конец операций, а также отражаются хозяйственные операции, вызывающие увеличение остатка;

по кредиту (кредитовой стороне) - хозяйственные операции, которые вызывают уменьшение остатка.

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

С помощью **пассивных счетов** фиксируют операции, в результате которых изменяются источники средств (источники формирования имущества, их состав, наличие и движение, а также обязательства).

К пассивным счетам относятся, **например**, счета 80 "Уставный капитал", 86 "Целевое финансирование".

На пассивных счетах операции имеют противоположное (по сравнению с активными счетами) значение: при дебетовании их остаток уменьшается, при кредитовании - увеличивается. Пассивные счета всегда имеют кредитовое сальдо.

**По пассивному счету находят отражение:**

по дебетовой стороне показываются хозяйственные операции, вызывающие уменьшение остатков;

по кредиту (кредитовой стороне) - остатки на начало и конец операций, а также фиксируются вызывающие увеличение остатков хозяйственные операции.

Счета, которые могут иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо, называются **активно-пассивными**. Таким образом, сальдо этих счетов могут находиться как в активе, так и в пассиве бухгалтерского баланса. К активно-пассивным относятся, например, счета 75 "Расчеты с учредителями", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др.

**Схема строения активных и пассивных счетов**

**а) Активный счёт**

№ \_\_\_\_\_

**б) Пассивный счёт**

№ \_\_\_\_\_

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
1). Сальдо на начало периода (дебетовое сальдо на начало)	
2). Увеличение средств (Дебетовый оборот)	3). Уменьшение средств (Кредитовый оборот)
4). Сальдо на конец периода (дебетовое сальдо на конец)	

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
	1). Сальдо на начало периода (кредитовое сальдо)
3). Уменьшение средств (Дебетовый оборот)	2). Увеличение средств (Кредитовый оборот)
	4). Сальдо на конец периода (кредитовое сальдо на конец)

$4) = 1) + 2) - 3)$
---------------------

**1. Активный счёт**

Дебетовое сальдо на конец = дебетовое сальдо на начало + дебетовый оборот – кредитовый оборот

**2. Пассивный счёт**

Кредитовое сальдо на конец = кредитовое сальдо на начало + кредитовый оборот – дебетовый оборот

**в) Активно-пассивный счёт**

**Например, счёт 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами»**

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
1). Сальдо начальное (задолженность дебиторов)	2). Сальдо начальное (задолженность кредиторов)
3) Увеличение задолженности дебиторов; погашение задолженности кредиторов	4). Уменьшения задолженности дебиторов; увеличение задолженности кредиторов
5). Сальдо конечное - задолженность дебиторов (когда $1+3>4$ ); задолженность кредиторов (когда $2+4 < 3$ )	6). Сальдо конечное – задолженность кредиторам (когда $2+4>3$ ); задолженность дебиторам (когда $1+3<4$ )

**2. Двойная запись**

Способ регистрации хозяйственных операций на счетах учета посредством **двойной записи** состоит в том, что каждая хозяйственная операция записывается в двух счетах - по дебету одного и кредиту другого счета в одинаковой сумме. Двойная запись обусловлена экономической сущностью хозяйственных операций, вызывающих изменения в объектах бухгалтерского учета.

**Двойная запись:**

1. Отражает изменения в составе хозяйственных средств или их источниках или одновременно в составе средств и их источниках в процессе совершения хозяйственных операций (по дебету одних и кредиту, других взаимосвязанных счетов) в равной сумме;
2. Обеспечивает контроль движения хозяйственных средств и источниками их образования;
3. Дает возможность определить источник поступления и направление использования;
4. Позволяет проконтролировать экономическое содержание операций и их правомерность, а также отражение в балансе;
5. Позволяет выявить ошибки в счетных записях. Каждая сумма в результате хозяйственной операции отражается по дебету и кредиту разных счетов, поэтому оборот дебетовый (по дебету) всех счетов должен быть равен обороту кредитовому (по кредиту) всех счетов.

Отсутствие равенства свидетельствует о наличии ошибок в записях, требующих исправления.

С методом двойной записи связаны такие **понятия**, как "корреспонденция счетов" и "бухгалтерская проводка".

Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета называется **корреспонденцией счетов**, а счета - корреспондирующимися.

Корреспонденция счетов обусловлена применением способа двойной записи, когда каждая операция получает одновременное отражение по дебету одного счета и кредиту другого в одной и той же сумме.

Двойное отражение хозяйственных операций на счетах является необходимостью, обусловленной переходом средств и их источников из одного состояния в другое, а также сменой форм стоимости в процессе кругооборота средств.

Для ведения учета необходимо правильно определить счета, затрагиваемые данной операцией. Процедура отражения на счетах суммы произведенной операции называется бухгалтерской проводкой (оформление корреспонденции счетов по дебету и кредиту счетов на сумму хозяйственной операции, подлежащей регистрации).

**Порядок осуществления двойной записи:**

1. Определить какие два изменения (явления) содержит каждая хозяйственная операция. То есть необходимо определить сущность изменений в средствах предприятия в результате этой операции.

**Пример.** Деньги с расчетного счета в сумме 9000 руб. поступили в кассу организации. **1-е явление** - увеличиваются деньги в кассе на 9000 руб. **2-е явление** - на расчетном счете уменьшается сумма денежных средств на 9000 руб.

2. Определить, корреспондирующиеся в данной хозяйственной операции бухгалтерские счета: в предыдущем примере это: счет 50 "Касса" (А), счет 51 "Расчетные счета" (А).

3. Определить, пользуясь правилами записи хозяйственных операций на активных счетах (в данном примере), какой счет будет кредитоваться, а какой - дебетоваться. То есть выбрать счета по Плану счетов для записисуммы хозяйственной операции методом двойной записи - по дебету и кредиту.

4. Составить бухгалтерскую проводку.

План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности организаций утвержден приказом Министерства финансов № 94н от 31.10.2000. На практике предприятия исключают счета, не применяемые в данной отрасли, и обычно задействуют не более 20 - 30 счетов, то есть работают по сокращенному учетному Плану.

После определения корреспондирующих счетов в результате проведения данной операции составляется бухгалтерская проводка.

Если в проводке корреспондируют только два счета (один - по дебету, другой - по кредиту), **то она называется простой.**

Бухгалтерские проводки, в которых взаимодействуют более двух счетов, - **сложные проводки.**

**Например,** необходимо составить бухгалтерскую проводку по операции выдачи из кассы предприятия средств на зарплату в сумме 100000 рублей и в подотчет работнику на командировочные нужды 3000 рублей.

После совершения этой операции в кассе сумма денежных средств уменьшилась на 103000 рублей (кредит активного счета 50 "Касса"), в результате чего погашена задолженность по зарплате в сумме 100000 рублей (дебетуется пассивный счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"), и возникла задолженность подотчетного лица - дебитора на 3000 рублей (дебетуется счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами").

**Таким образом, бухгалтерская проводка по этой операции имеет вид:**

Дебет -	"Расчеты с персоналом по оплате труда" -	100000;
Дебет -	"Расчеты с подотчетными лицами" -	3000;
Кредит	- "Касса" -	103000.
Или:		
Д	70	100000;
Д	71	3000;
К	50	103000.

То есть, как видно из примеров, при отражении любой операции на бухгалтерских счетах должно обязательно соблюдаться равенство дебетовых и кредитовых оборотов, что обеспечивает баланс предприятия.

### **3. Четыре типа хозяйственных операций, влияющих на статьи баланса**

Возникающие в процессе деятельности предприятия хозяйственные операции не нарушают равенства итогов актива и пассива баланса, в то время как суммы статей, а также валюта баланса, могут меняться.

Это происходит вследствие того, что всякая операция отражается на двух счетах учета записью, то есть затрагивает две статьи баланса, которые могут находиться как одновременно в активе и пассиве, так обе - в активе или обе - в пассиве. С этой точки зрения все изменения в бухгалтерском балансе можно разделить на четыре типа.

**1. Операции первого типа** вносят изменения в **состав имущества**, то есть операции затрагивают только актив баланса. При этом *валюта баланса не изменяется*.

**Например**, из кассы предприятия внесено на расчетный счет 2000 руб. Эта операция отражается на двух статьях баланса: "Расчетные счета" (51) и "Касса" (50). При этом по счету "Расчетные счета" сумма уменьшается, а по счету "Касса" -увеличивается на одну и ту же сумму. *Данная операция отражается на счетах проводкой: Д-т сч. 51 "Расчетные счета" - 2000 руб.; К-т сч. 50 "Касса" -2000 руб.*

Если же для выдачи заработной платы предприятия в кассу с расчетного счета поступили наличные средства в сумме 29000 руб., то данной операцией затрагиваются те же счета учета (статьи актива баланса), но по счету "Касса" сумма увеличивается, а по счету "Расчетные счета" - уменьшается на равную сумму.

*В результате этой хозяйственной операции проводка имеет вид: Д-т сч. 50 "Касса" - 29000 руб.; К-т сч. 51 "Расчетные счета" - 29000 руб.*

**2. Второй тип** вызывает **изменение статей пассива** при неизменной валюте баланса (то есть обе изменяющихся статьи находятся в пассиве баланса: одна статья увеличивается, другая - уменьшается, но на одну и ту же сумму).

**Например**, на основании протокола собрания учредителей частично чистая прибыль в сумме 40000 руб. направляется на увеличение резервного капитала. При этом затрагиваются две статьи пассива, находящиеся в третьем разделе баланса: "Резервный капитал" (82) в сторону увеличения и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (84) в сторону уменьшения.

Соответствующая проводка будет иметь следующий вид: Д-т сч. 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - 40000 руб.; К-т сч. 82 "Резервный капитал" - 40000 руб.

**3. Третий тип** характеризуется **увеличением статей как в активе, так и в пассиве** баланса. В результате операций данного типа увеличивается стоимость хозяйственных Средств при сохранении итогов актива и пассива.

**Пример.** От поставщиков получены и оприходованы на склад материалы на сумму 100000 руб. Статьи актива баланса "Материалы" (10) и пассива баланса "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (60) при этом увеличатся. Валюта баланса также увеличится на данную сумму.

Бухгалтерская проводка будет выглядеть следующим образом: Д-т сч. 10 "Материалы" - 100000 руб.; К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - 100000 руб.

**4. Четвертый тип** хозяйственной операции при равенстве валюты баланса вызывает **изменения в статьях актива и пассива в сторону уменьшения**.

**Например,** при оплате счета поставщика с расчетного счета в сумме 120000 руб. статья актива баланса "Расчетные счета" и статья пассива баланса "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" уменьшатся; при этом также на сумму 120000 руб. (сумму хозяйственной операции) уменьшится валюта баланса.

Проводка имеет следующий вид: Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" -120000 руб.; К-т сч. 51 "Расчетные счета" - 120000 руб.

## Лекция № 6

### Тема 2.3. Организация бухгалтерского учёта на предприятии

1. Учётная политика предприятия
2. Формирование учетной политики организации. система документирования хозяйственных операций

#### 1. Учетная политика предприятия

Руководитель предприятия формирует учетную политику на основе ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008г. №106н.

**Учетная политика** – совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

**Методы ведения бухгалтерского учета, которые должны найти отражение в учетной политике:**

методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;

методов погашения стоимости активов;

методы организации документооборота;

методы инвентаризации;

способы применения счетов бухгалтерского учета;

организация системы учетных регистров;

организация обработки информации.

**Формирование учетной политики организации:**

формируется руководителем организации;

подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией.

**Изменения в учетной политике могут иметь место в случае:**

реорганизации;

смены собственника;

изменения законодательства или системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации;

разработка новых способов бухгалтерского учета.

**Порядок разработки учетной политики организации**

**Общие вопросы бухгалтерского учета**

Рабочий план счетов бухгалтерского учета – разрабатывается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом МФ РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета должен содержать применяемые в организации синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

**Основание:**

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

п.8 и п.9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом МФ РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.

Формы первичных учетных документов, применяемые при оформлении хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов.

**Варианты:**

- 1.разрабатываются организацией самостоятельно;
- 2.применяются формы, утвержденные в централизованном порядке.

Первичные учетные документы должны содержать обязательные реквизиты:

наименование документа (формы); код формы; дату составления; наименование организации, от имени которой оформляется документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование операции и правильность ее оформления; личные подписи и их расшифровки.

**Основание:**

- п.8 и п.13 Положения по бухгалтерскому учету;  
п. 5 ПБУ 1/2008.

Правила документооборота и технология обработки учетной информации утверждается руководителем организации с учетом требований законодательства. Утверждается график документооборота.

**Принятая система документирования хозяйственных операций должна обеспечивать:**

- 1.полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;
2. отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из правовой формы, но из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
3. тождество данных синтетического и аналитического учета;  
рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

**Основание:**

п.8, пункты 12-18 Положения по бухгалтерскому учету.

**Порядок контроля хозяйственных операций и другие решения, необходимые для бухгалтерского учета.**

Утверждается руководителем организации с учетом требований законодательства.

Определяются сроки составления документов, право подписи, правила внесения исправлений, порядок восстановления и дооформления документов, правила хранения бухгалтерских документов и т.п.

**Основание:**

п.8 и п.17 Положения по бухгалтерскому учету.

**Порядок проведения инвентаризаций активов и обязательств.**

Организация должна проводить инвентаризацию имущества и обязательств в сдучаях, определенных законодательством, и в порядке, установленном руководителем организации.

**Руководитель организации устанавливает:**

количество инвентаризаций в году;

даты проведения инвентаризаций;

перечень имущества и финансовых обязательств, проводимых при каждой инвентаризации

**Проведение инвентаризации обязательно:**

при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;

при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года).

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечного фонда – один раз в пять лет;

при смене материально-ответственных лиц;

при выявлении фактов хищения, злоупотреблений или порчи имущества;

в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

при реорганизации или ликвидации организации;

в других случаях, предусмотренных законодательством.

**Основание:**

п. 2.1 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ МФ РФ от 13 июня 1995 г. № 49;

п.8, п.27 и п. 28 Положения по бухгалтерскому учету;

п.5 ПБУ 1/2008.

**Основные средства**

Способы начисления износа (амортизации) по основным средствам.

**Варианты:**

линейный способ

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ и услуг)

способ уменьшения остатка

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

**Основание:**

1.п. 48 Положения по бухгалтерскому учету;

2.п. 18 ПБУ 6/01.

**Нематериальные активы**

Способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства

**Варианты:**

определение первоначальной стоимости исходя из стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией;

определение первоначальной стоимости, исходя из цены, по которой приобретаются аналогичные нематериальные активы.

**Основание:**

п. 11 ПБУ 14/2007.

Установление срока полезного использования нематериальных активов.

**Варианты:**

1. устанавливается согласно законодательству РФ;
2. определяется организацией;

**Основание:**

- п. 56 Положения по бухгалтерскому учету;  
п. 17 ПБУ 14/2007.

**Способы начисления амортизации нематериальных активов.**

линейный способ

способ уменьшения остатка

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ и услуг)

**Основание:**

- п. 56 Положения по бухгалтерскому учету;  
п. 16 ПБУ 14/2007.

**Способы отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.**

**Варианты:**

накопление соответствующих сумм на отдельном счете;

уменьшение первоначальной стоимости нематериального актива.

**Основание:**

- п. 21 ПБУ 14/2007.

**Материалы**

Порядок отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения и заготовления материалов.

**Варианты:**

1. применение счета 10 «Материалы» с оценкой материалов на счете 10 по фактической себестоимости;

2. применение счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов» с оценкой материалов на счете 10 по учетной цене.

**Основание:**

пояснения к счетам 10, 15 и 16 «Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации» далее «Инструкция по применению Плана счетов».

Методы оценки материалов по видам при отпуске их в производство и ином выбытии.

**Варианты:**

по себестоимости каждой единицы

по средней себестоимости

по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО)

**Основание:**

- п. 16 ПБУ 5/01;

п. 58 Положения по бухгалтерскому учету.

Формирование себестоимости и выпуск продукции (работ и услуг)

Порядок списания условно-постоянных расходов: общехозяйственных расходов (затрат, учтенных на счете 26) и общепроизводственных расходов (затраты, учтенные на счете 25)

**Варианты:**

1. списание условно-постоянных расходов в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» (если вспомогательные производства производили изделия, выполняли работы и услуги для сторонних организаций), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги для сторонних организаций);

2. списание условно-постоянных расходов в дебет счета 90 «Продажи».

**Основание:**

пояснения к счетам 26 и 25 в Инструкции по применению Плана счетов.

Способ (база) распределения накладных (косвенных) расходов между объектами калькулирования (строительными объектами).

1. по прямой заработной плате основных производственных рабочих;

2. по прямым материальным затратам;

3. по сумме прямых затрат;

4. по выручке от реализации продукции (работ и услуг);

5. другие способы.

**Основание:**

Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ

Оценка незавершенного производства на предприятиях, осуществляющих массовое и серийное производство.

**Варианты:**

1. по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;

2. по прямым статьям затрат;

3. по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

**Основание:**

Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ;

п. 64 Положения по бухгалтерскому учету.

**Оценка незавершенного производства на предприятиях, осуществляющих единичное производство**

1. оценка осуществляется по фактически произведенным затратам.

**Основание:**

п. 64 Положения по бухгалтерскому учету.

Порядок признания коммерческих расходов

**Варианты:**

1. включение в себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем;

2. распределение расходов между отдельными видами реализованной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других показателей, предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросу планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг).

**Основание:**

1.п. 20 ПБУ 10/99;

2.пояснения к счету 44 «Расходы на продажу» Инструкция по применению Плана счетов;

**Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ**

**Оценка готовой продукции**

**Варианты:**

- 1.оценка по фактической производственной себестоимости;
- 2.оценка по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- 3.оценка по прямым статьям затрат.

**Основание:**

п. 59 Положения по бухгалтерскому учету.

**Создание резервов**

**Перечень резервов предстоящих расходов и платежей**

**Варианты:**

**организация может создавать резервы на следующие цели:**

- 1.предстоящую оплату отпусков работникам;
- 2.выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- 3.выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- 4.ремонт основных средств;
- 5.производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- 6.предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- 7.предстоящие затраты по ремонту основных средств, предназначенных для сдачи в аренду;
- 8.гарантийный ремонт после сдачи объектов в эксплуатацию;
- 9.покрытие непредвиденных расходов;
- 10.другие цели, предусмотренные законодательством РФ и нормативными правовыми актами МФ РФ.
- 11.организация не создает все или некоторые резервы.

**Основание:**

п. 72 Положения по бухгалтерскому учету;

Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ;

Порядок создания резервов по сомнительным долгам.

**Варианты:**

- 1.предприятие не создает резервы по сомнительным долгам;
- 2.предприятие создает резервы по сомнительным долгам – резервы могут создаваться по расчетам с другими организациями за продукцию, работы и услуги с отнесением сумм на финансовые результаты организации. Резерв по сомнительным долгам создается на основе результатов инвентаризации дебиторской задолженности организации. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

**Основание:**

- 1.п. 70 Положения по бухгалтерскому учету;
- 2.пояснения к счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» в Инструкции по применению Плана счетов.

**Ценные бумаги**

Учет разницы между суммой фактических затрат на приобретение долговых ценных бумаг и их номинальной стоимостью равномерное отнесение разницы на финансовые результаты организации.

**Основание:**

- 1.п. 44 Положения по бухгалтерскому учету;
  - 2.пояснения к счету 58 «Финансовые вложения» в Инструкции по применению плана счетов.
  - 3.п. 26, п. 28 ПБУ 19/02.
- Порядок создания резервов под обесценивание вложений в ценные бумаги.

**Варианты:**

- 1.предприятие не создает резервы под обесценивание вложений в ценные бумаги;
- 2.предприятие создает резервы под обесценивание вложений в ценные бумаги.

**Основание:**

- 1.п. 45 Положения по бухгалтерскому учету;
- 2.пояснения к счету 59 «Резервы под обесценивание вложений в ценные бумаги» в Инструкции по применению Плана счетов;

## **2. Формирование учетной политики организации. система документирования хозяйственных операций**

К формированию учетной политики предъявляются следующие требования:

- полноты отражения всех фактов хозяйственной деятельности;
- своевременности;
- осмотрительности;
- приоритета содержания над формой;
- непротиворечивости;
- рациональности.

Учетная политика должна регламентировать ведение как бухгалтерского, так и налогового учета. Поэтому ее удобно разбить на две соответствующие части.

К основным правилам ведения бухгалтерского учета на предприятии, которые должны найти свое отражение в Учетной политике, можно отнести следующее:

- 1) рабочий план счетов организации;
- 2) стоимостный порог, выше которого активы учитываются в бухучете как основные средства, а ниже – как материально-производственные запасы;
- 3) порядок переоценки основных средств
- 4) способы начисления амортизации по объектам основных средств;
- 5) срок полезного использования объектов основных средств
- 6) порядок определения срока полезного использования объектов нематериальных активов;
- 7) способы начисления амортизации по объектам нематериальных активов;

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

8) порядок оценки материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) при отпуске их в производство и ином выбытии;

9) порядок создания и использования различных резервов при принятии решения об их создании;

10) классификация доходов и расходов организации на доходы (расходы) от обычных видов деятельности и прочие доходы (расходы) с учетом специфики деятельности организации.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся:

методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;

варианты погашения стоимости активов;

организация документооборота;

инвентаризация;

способы применения счетов и учетных регистров;

способы обработки информации.

Выбор учетной политики организации определяется ее спецификой, включая коммерческую, особенностями организации управления, текущими и долгосрочными целями.

На учетную политику организации влияют:

налоговые условия;

льготы;

форма собственности;

квалификация персонала и т. п.

Особое место в учетной политике занимают методические и организационные аспекты.

Методические аспекты включают:

варианты начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам;

порядок отражения на счетах операций по приобретению материалов;

метод оценки производственных запасов;

варианты учета затрат на производство;

порядок списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

перечень создаваемых резервов.

К организационным аспектам относятся:

выбор формы бухгалтерского учета;

организация работы бухгалтерской службы;

система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля;

порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;

применение рабочего плана счетов;

технология обработки учетной информации;

объем, сроки и адреса предоставления информации;

система взаимоотношений с аудиторскими службами.

При разработке учетной политики организации необходимо помнить, что после утверждения приказом руководителя она приобретает юридическую силу. Поэтому в учетную политику следует включать методические и организационные аспекты, которые должны быть подкреплены нормативными актами.

## Раздел III. Проведение учёта денежных средств предприятия

### Лекция № 7

#### Тема 3.1. Учет денежной наличности в кассе

1. Понятие денежных средств и кассовых операций.
2. Организация работы кассира.
3. Порядок хранения денег и денежных документов в кассе.
4. Основные правила ведения кассовой книги

##### **1. Понятие денежных средств и кассовых операций.**

Кассовые операции занимают одно из центральных мест в хозяйственной деятельности предприятия. Потребность в наличных денежных средствах возникает постоянно и связана с выплатой заработной платы, премий, пособий, стипендий, средств на командировочные и хозяйственные расходы и т.д. В то же время в кассу могут поступать платежи наличными за продукцию, услуги, товары.

Под кассой имеется в виду место для проведения кассовых операций. Это место определяет руководитель юридического лица, индивидуальный предприниматель.

Кассовые операции могут вести назначенные кассиры или сам руководитель. Контролирующая функция (вторая подпись) обычно доверяется второму лицу - главному бухгалтеру, бухгалтеру или иному работнику, назначенному приказом или распоряжением. При отсутствии бухгалтера это может делать и сам руководитель, особенно если он ведет кассу сам.

Если операции с наличными денежными средствами выполняет кассир, то после издания приказа о его приеме на работу с ним заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Кроме того кассира под роспись знакомят с ***Положением Банка России от 12.10.2011 № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» (далее Положение)*** и с должностной инструкцией.

##### **2. Организация работы кассира**

После проведения инвентаризации в кассе, кассир приступает к работе.

Согласно Положению организации имеют право хранить наличные деньги в кассе согласно установленному лимиту. Лимит определяет само юридическое лицо, индивидуальный предприниматель. Об установленном лимите в обязательном порядке следует издать распорядительный документ (к примеру, приказ, распоряжение).

##### **Лимит необходимо определять по одной из двух формул.**

Если организация получает наличную выручку, то лимит равен выручке за некий период времени, разделенной на количество рабочих дней в этом периоде и умноженной на период времени между сдачей в банк наличных денег.

**Например,** компания работает с понедельника по пятницу, и за неделю получает 1000 000 руб. Деньги в банк сдаются один раз в три дня, не считая суббот и воскресений. Тогда лимит будет равен 600 000 руб. (1 000 000 руб. : 5 раб. дн. x 3 раб. дн.).

Если у компании нет наличной выручки, то лимит рассчитывается исходя из объема выданных денег (за исключением зарплаты, стипендий и прочих выплат персоналу) за определенный период. Этот показатель нужно разделить на количество рабочих дней в периоде и умножить на количество рабочих дней между сдачей денег в банк.

**Например,** организация работает с понедельника по пятницу и тратит за неделю 2 000 000 руб. Деньги в банк сдаются один раз в два дня, не считая суббот и воскресений. Тогда лимит составит 800 000 руб. (2 000 000 руб. : 5 раб. дн. x 2 раб. дн.).

В Положении не говорится, как определить период получения выручки или период выдачи денег, необходимые для расчета лимита. Это может быть неделя (как в примерах), месяц, квартал и так далее. Организации и предприниматели должны сделать выбор исходя из особенностей своего бизнеса.

### **3. Порядок хранения денег и денежных документов в кассе**

Наличные деньги сверх установленного лимита следует хранить на банковских счетах в банках. Деньги в банк, инкассаторам должен сдавать уполномоченный представитель юридического лица, индивидуальный предприниматель или его уполномоченный представитель.

Накопление денег сверх лимита допускается не только в дни выплаты зарплаты, но и в выходные (праздничные) дни, если в этот день организация осуществляет кассовые операции.

Выплата заработной платы может осуществляться в течение пяти рабочих дней, считая день получения денежных средств в банке.

Кассовые операции в первую очередь зависят от состояния расчетного счета организации, поскольку получить денежную наличность можно только при наличии денежных средств на расчетном счете.

Право на получение денежных средств наличными организацией оформляется посредством выписки **денежного чека**, который **состоит из двух частей**: собственно чека и корешка. И чек, и корешок имеют одинаковый номер. Корешок чека остается в сброшюрованной чековой книжке и хранит информацию о дате, сумме и подписи получателя чека. Подписывается и сам чек, и корешок руководителем предприятия и главным бухгалтером. На оборотной стороне корешка чека содержится информация об оприходовании денежных средств, полученных в банке, в кассу.

**Вторая часть** – сам чек – содержит информацию о владельце счета: номер счета, дату получения денежных средств, сумму, кому заплатить, подписи руководителя и главного бухгалтера, контрольную марку. На оборотной стороне чека содержится информация о целевом назначении получаемых денежных средств, подпись получателя и данные документа, удостоверяющие личность получателя денег. Эта часть чека остается в банке, а корешок у чекодателя. Чек действителен в течение 10 дней со дня выписки.

Излишки кассовой наличности, те суммы сверх установленного лимита кассы должны быть сданы на расчетный счет организации. Первичным документом при этом выступает **объявление на взнос наличными**.

***Объявление состоит из трех частей:***

- собственно объявление, которое остается в банке;
- квитанции, которая вручается вносителю денежных средств и на основании которой составляется расходный кассовый ордер, хранится с кассовыми документами;
- ордер, который возвращается в организацию, служит доказательством зачисления сданных денег на расчетный счет, хранится с банковскими документами.

Клиент вписывает следующие данные: дату, от кого, банк получателя, получатель, расчетный счет получателя, сумму прописью и цифрами, назначение платежа и подпись вносителя денежных средств.

Касса принимает наличные деньги на основании **приходного кассового ордера**, который также является первичным документом. Приходный кассовый ордер подписывает главный бухгалтер, а также кассир после выполнения операции по кассовому ордеру (после приема денежных средств от вносителя).

При этом вносителю денежных средств выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписью главного бухгалтера и кассира, скрепленная печатью организации. При получении в банке денежных средств по чеку также выписывается приходный кассовый ордер с регистрацией его на оборотной стороне корешка чека.

Выдача наличных денег из кассы производится по **расходным кассовым ордерам** или другим надлежаще оформленным документам: платежным ведомостям, расчетно-платежным ведомостям, заявлениям, счетам, на которых ставится специальный штамп, имеющий реквизиты расходного кассового ордера.

Документы на выдачу денег, в том числе и расходный кассовый ордер, подписывают руководитель организации, главный бухгалтер, а также кассир, после выдачи денег по ордеру.

Кроме того, расходный кассовый ордер содержит подпись получателя денег, который собственноручно указывает получаемую им сумму прописью и ставит дату получения денег. Деньги отдельному лицу, не работающему в данной организации, выдаются по расходному ордеру при предъявлении им документа, удостоверяющего личность, в частности, паспорта, данные которого заносятся в ордер.

При выдаче денежных средств по доверенности, они прилагаются к кассовому ордеру. После выплаты по платежной ведомости заработной платы, на всю выплаченную сумму составляется один расходный кассовый ордер, в котором в строке «Кому» указывается: «По платежной ведомости N..»

***Кассовые ордера выписывает бухгалтер или главный бухгалтер.***

***Денежные средства по кассовым ордерам принимаются и выдаются в день их оформления.***

***Не разрешается выдача кассовых ордеров на руки лицам, получающим или вносящим деньги в кассу.***

***В кассовых ордерах не допускается исправлений, подчисток, помарок.***

При поступлении кассовых ордеров в кассу, кассир обязана проверить:

- наличие и подлинность на документах подписей главного бухгалтера и руководителя;
- правильность оформления документа;
- наличие перечисленных в документах приложений;

По мере выполнения операций по кассовым ордерам, кассир гасит их штампом **«ПОЛУЧЕНО»** или **«ОПЛАЧЕНО»**.

Все кассовые ордера до того, как по ним будут выполнены какие - либо операции, регистрируются в специальном журнале. Журнал построен таким образом, что по его данным контролируется целевое использование наличных денег, присваиваются номера документам. Коды целевого использования денежных средств предприятия разрабатывают самостоятельно.

Код целевого назначения	Содержание операции
	<i>Поступило с расчетного счета</i>
01	на выдачу заработной платы, премий
02	на выплату депонированной заработной платы
03	на командировочные расходы
и т.п.	
	<i>Внесено на расчетный счет</i>
07	депонированная заработная плата
08	выручка
и т.д.	

#### **4. Основные правила ведения кассовой книги**

Регистром аналитического учета кассовых операций является кассовая книга.

Каждая организация может иметь только одну кассовую книгу. Листы в кассовой книге номеруются, прошнуровываются и печатаются печатью с указанием количества листов, даты за подписью главного бухгалтера и руководителя предприятия. Еще до того, как в ней будут произведены первые записи. Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах под копировальную бумагу.

Вторые экземпляры – отрывные. Они являются отчетом кассира. Исправления в кассовой книге допускаются только корректурным способом, обязательно оговоренные и заверенные подписями кассира и главного бухгалтера. Записи в кассовой книге производятся на основании кассовых ордеров сразу после выполнения операций по ним.

В конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег на конец рабочего дня. После этого передает кассовую книгу и отчет с приложенными кассовыми ордерами бухгалтеру. Бухгалтер просматривает отчет, принимает его и расписывается в первом экземпляре кассовой книги. *Кассовый отчет составляется ежедневно.*

## Лекция № 8

### Тема 3.2. Синтетический учет кассовых операций.

1. Учет кассовых операций
2. Регистры синтетического учета кассовых операций

#### 1. Учет кассовых операций

Для синтетического учета кассовых операций предназначен активный счет 50 «Касса». К счету 50 могут быть открыты субсчета. Например,

- субсчет 1 – «Касса организации»,
- субсчет 2 – «Операционная касса»,
- субсчет 3 – «Денежные документы».

Дебетовое сальдо счета – остаток свободных наличных денежных средств в кассе предприятия на начало месяца, оборот по дебету — поступление наличных денег в кассу, оборот по кредиту — выдача наличных денег из кассы, сдача их в банк на расчетный счет.

#### ОСНОВНЫЕ БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ ПО ДЕБЕТУ СЧЕТА 50 «КАССА»

№ п/п	Наименование статей	Дт счёта	Кт счёта
1	Поступили наличные денежные средства в кассу с расчетного счета	Дт 50 «Касса»	Кт 51 «Расчетные счета»
2	Поступили в кассу остатки подотчетных сумм	Дт 50 «Касса»	Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
3	Поступили в кассу денежные средства от дебиторов	Дт 50 «Касса»	Кт 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
4	Поступили наличные денежные средства в качестве кредита	Дт 50 «Касса»	Кт 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
5	Поступили наличные денежные средства от учредителей в счет вклада в уставный капитал предприятия	Дт 50 «Касса»	Кт 75.1 «Расчеты с учредителями»
6	Поступили в кассу денежные средства в погашение задолженности по недостачам,	Дт 50 «Касса»	Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим

	кредитам, займам		операциям"
7	Отражена сумма излишков, выявленная при инвентаризации кассы и др.	Дт 50 «Касса»	Кт 91 «Прочие доходы и расходы»

## ОСНОВНЫЕ БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ ПО КРЕДИТУ СЧЕТА 50 «КАССА»

№ п/п	Наименование статей	Дт счёта	Кт счёта
1	Сданы наличные денежные средства на расчетный счет в банк	Дт 51 «Расчетные счета»	Кт 50 «Касса»
2	Выданы из кассы наличные денежные средства под отчет	Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Кт 50 «Касса»
3	Погашена кредиторская задолженность	Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Кт 50 «Касса»
4	Отражена недостача денежных средств в кассе в результате инвентаризации	Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	Кт 50 «Касса»
5	Погашена задолженность по кредиту наличными денежными средствами	Дт 66,67 «Кредиты и займы»	Кт 50 «Касса»
6	Выплачена из кассы заработная плата, премия, пособие	Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Кт 50 «Касса»
7	Выплачена из кассы материальная помощь	Дт 91 «Прочие доходы и расходы», 84 «Нераспределенная прибыль»	Кт 50 «Касса»
8	Выкуплены у акционеров собственные акции	Дт 81 «Собственные акции, выкупленные у акционеров»	Кт 50 «Касса»

**2. Регистры синтетического учета кассовых операций**

Регистрами синтетического учета кассовых операций являются журнал - ордер N 1 (основной регистр) и ведомость N 1. Записи в журнал - ордер и в ведомость производятся на основании отчета кассира, проверенного бухгалтером. В журнал - ордер записи производятся по кредиту счета «Касса», а в ведомость — по дебету счета «Касса». Записи в ведомости носят контрольный характер, так операции по дебету счета 50 «Касса» находят отражение в других журналах - ордерах.

**Инвентаризация кассы** проводится в сроки, назначаемые руководителем предприятия, но не реже одного раза в месяц. Инвентаризацию проводит комиссия, назначаемая приказом руководителя организации. Инвентаризация должна быть внезапной. При этом комиссия в присутствии кассира проверяет денежную наличность, денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности.

Перед началом проведения инвентаризации кассир в присутствии комиссии составляет кассовый отчет за последний операционный день. Прилагает к нему кассовые ордера и другие документы. Которые визируются председателем комиссии " До инвентаризации" с указанием даты и ставится подпись председателя комиссии. Только потом комиссия приступает к проверке ценностей. По результатам ревизии составляется акт в двух экземплярах: один кассиру (с данных акта кассир начнет свой следующий рабочий день), другой - бухгалтерии. Если инвентаризация связана с заменой кассира, акт составляют в трех экземплярах

Недостача денег в кассе отражается следующей записью на счетах бухгалтерского учета:

№ п/п	Наименование статей	Дт счёта	Кт счёта
1	Отражена недостача денег в кассе	Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	Кт 50 «Касса»
2	Недостача отнесена на материально - ответственное лицо	Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»	Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
3	Недостача погашена внесением денег в кассу;	Дт 50 «Касса»	Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
4	Недостача удержана из заработной платы	Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
5	Отражена сумма излишков, обнаруженная в результате инвентаризации	Дт 50 «Касса»	Кт 91 , субсчет «Прочие доходы»

Окончательное решение по результатам инвентаризации принимает руководитель предприятия.

**Пример 1.** 15 марта 2013 года в кассе ООО "Альфа" была проведена инвентаризация. Данные инвентаризации нашли отражение в акте.

Унифицированная форма № ИНВ-15

Утверждена постановлением Госкомстата России

от 18.08.98 г. № 88

Форма по ОКУД

Код
0317013

ООО «Альфа»	по ОКПО	4110721	
		8	
организация Центральная касса			
структурное подразделение			
	Вид деятельности	5122000	
Основание для проведения инвентаризации:	приказ, распоряжение	ном	25
		ер	15.03.20
		дат	13г
		а	
	Вид операции		
	Номер документа	Дата составления	
<b>АКТ</b>	9	15.03.20	13г

инвентаризации наличных денежных средств, находящихся по состоянию на « 15 » марта 2013 г.

#### РАСПИСКА

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию, и все денежные средства, разные ценности и документы, поступившие на мою ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Материально ответственное лицо ст.кассир Алешина  
Алешина Н.М. должность подпись

расшифровка подписи

Акт составлен комиссией, которая установила следующее:

1)наличных денег 20153 руб. 26 копеек  
 2)марок -- руб. \_\_\_-\_\_ копеек  
 3)ценных бумаг -- руб. \_\_\_ копеек  
 Итого фактическое наличие на сумму 20 153 руб. 26 копеек

цифрами

Двадцать тысяч сто пятьдесят три рубля 26 копеек

сумма прописью

По учетным данным на сумму 20 153 руб. 26 копеек

Двадцать тысяч сто пятьдесят три рубля 26 копеек

сумма прописью

**Результаты инвентаризации:**

излишки

нет \_\_\_\_\_ руб. \_\_\_\_\_ коп.

недостача \_\_\_\_\_ нет \_\_\_\_\_ руб. \_\_\_\_\_ коп.

Последние номера кассовых ордеров: приходного № \_\_\_\_\_ 338 \_\_\_\_\_  
расходного № \_\_\_\_\_ 415 \_\_\_\_\_

Председатель комиссии Экономист Самойлова  
Самойлова Л.П.

подписи \_\_\_\_\_ должность \_\_\_\_\_ подпись \_\_\_\_\_ расшифровка \_\_\_\_\_

Члены комиссии: Начальник ТБ и ОТ Зубова Зубова  
Р.Я.

подписи \_\_\_\_\_ должность \_\_\_\_\_ подпись \_\_\_\_\_ расшифровка \_\_\_\_\_

М.К. Бухгалтер Хазова Хазова

подписи \_\_\_\_\_ должность \_\_\_\_\_ подпись \_\_\_\_\_ расшифровка \_\_\_\_\_

Подтверждаю, что денежные средства, перечисленные в акте, находятся на моем ответственном хранении

Материально ответственное лицо ст. кассир Алешина  
Алешина О.И.

подписи \_\_\_\_\_ должность \_\_\_\_\_ подпись \_\_\_\_\_ расшифровка \_\_\_\_\_

15 марта 2013 года

**Пример 2.** Остаток наличных денежных средств в кассе предприятия ООО "Альфа" по состоянию на 12 января 2013 года составили 1 200 рублей. В течение дня по кассе были совершены следующие хозяйственные операции:

-по чеку А6 №100 в банке были получены денежные средства в сумме 3000 рублей на командировочные расходы;

-денежные средства, полученные в банке, оприходованы по кассе на основании приходного кассового ордера N 04;

-денежные средства в сумме 3000 рублей были выданы по расходному кассовому ордеру N 06 работнику предприятия Иванову Ивану Ивановичу;

-поступила в кассу выручка от реализации собственной продукции в сумме 5600 рублей 78 копеек. Ее сдала продавец Соколова надежда Михайловна, оформлен ПКО N 05;

-выручка сдана в банк на расчетный счет в сумме 5600 рублей 78 копеек на основании объявления на взнос наличными;

-составлен расходный кассовый ордер N 07 на сданную в банк сумму;

-кассовые ордера зарегистрированы в журнале регистрации кассовых ордеров.

-составлен кассовый отчет за 12 января 2013 года;

-произведены записи в журнале - ордере N1 и в ведомости N1.

**ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ПРИХОДНЫХ И РАСХОДНЫХ КАССОВЫХ ОРДЕРОВ**

за январь 2013 года

Приходные документы				Расходные документы			
Дата	Номер	Сумма	Примечание (целевое назначение)	Дата	Номер	Сумма	Примечание (целевое назначение)
12.01	04	3000=	Из банка по чеку №А6 100 на командировочные расходы	12.01	06	3000	Выдано под отчет на командировочные расходы
12.01	05	5600-78	Поступила выручка	12.01	07	5600-78	Сдана в банк выручка
Итого				Итого			

## Лекция № 9

### Тема 3.3.Расчётный счёт

1. Расчетный счет, его назначение
2. Порядок открытия расчетного счета
3. Документальное оформление операций по расчетному счету

#### **1. Расчетный счет, его назначение.**

Основная масса расчетов между предприятиями осуществляется безналичным путем, т.е. путем документального списания денежных средств с расчетного счета плательщика и зачисления их на расчетный счет получателя. Для осуществления безналичных расчетов необходимо открыть в банке расчетный счет. Кроме безналичных расчетов через расчетный счет в банке производят следующие операции:

- зачисление наличных денег на расчетный счет;
- выдача наличных денег с расчетного счета.

#### **2. Порядок открытия расчетного счета**

Перечень документов, необходимых для открытия расчетного счета юридическим лицам, созданным в соответствии с законодательством РФ

1. Заявление на открытие счета по форме, установленной Банком, заполненное и подписанное руководителем и главным бухгалтером (если предусмотрен) и скрепленное печатью Клиента - юридического лица;
2. Договор банковского счета по форме, установленной Банком, заполненный и подписанный руководителем и главным бухгалтером (если предусмотрен) и скрепленный печатью Клиента - юридического лица – два экземпляра;
3. Карточка с образцами подписей лиц, имеющих право подписывать банковские документы и оттиска печати (нотариально заверенная либо изготовленная Банком);
4. Свидетельство о государственной регистрации юридического лица. Для юридических лиц, созданных до 01.07.2002 г. – Свидетельство о внесении записи в ЕГРЮЛ о юридическом лице, зарегистрированном до 01.07.2002 г.;
5. Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;
6. Коды форм федерального государственного статистического наблюдения (информационное письмо об учете в ЕГРПО);
7. Учредительные документы: Копия устава (заверенная налоговым органом или нотариусом) и (или) копия учредительного договора (заверенная налоговым органом или нотариусом) с последними изменениями и дополнениями, которые подтверждены соответствующими протоколами (решениями, договорами купли-продажи доли и т.д.), свидетельствами о государственной регистрации последних изменений;
8. Лицензии, на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию;
9. Трудовой договор (при наличии), протокол (Решение), приказ о назначении руководителя Клиента, документ, удостоверяющий личность руководителя Клиента;

10. а) Приказ о назначении, документ, удостоверяющий личность главного бухгалтера и (или) лиц, уполномоченных на ведение бухгалтерского учета.

б) В случае, если ведение бухгалтерского учета передано в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, третьим лицам, и им предоставлено право второй подписи, необходимо представить документы, подтверждающие статус и полномочия указанных лиц (договор между Клиентом и третьим лицом, приказ о назначении, приказ о предоставлении права второй подписи, документ, удостоверяющий личность, доверенность (при наличии)).

в) Если руководитель Клиента ведет в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, бухгалтерский учет лично, необходимо представить приказ о возложении обязанностей по ведению бухгалтерского учета на руководителя;

11. Распорядительные акты, доверенности, документ, удостоверяющий личность представителя Клиента, в случае подписания им договора банковского счета;

Документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, на распоряжение денежными средствами, находящимися на расчетном счете (приказы, доверенности, документы, удостоверяющие личность), включая право распоряжения денежными средствами, находящимися на счете, с использованием аналога собственноручной подписи, если это предусмотрено договором;

Сведения о присутствии или отсутствии по своему местонахождению юридического лица, его постоянно действующего органа управления, иного органа или лица, которые имеют право действовать от имени юридического лица без доверенности (договор аренды, субаренды, свидетельство о праве собственности и т.д.);

Выписка из ЕГРЮЛ выданная не более чем за 5 дней до даты обращения заявителя (его представителя) в Банк (при наличии).

После открытия счета ему присваивается определенный номер и открывается лицевой счет, на котором отражаются все операции на расчетном счете предприятия.

### **3. Документальное оформление операций по расчетному счету**

Расходы, связанные с открытием расчетного счета учитываются как прочие расходы и отражаются по дебету счета 91/2 «Прочие расходы»:

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами кредиторами» - отражена задолженность предприятия по открытию расчетного счета;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами кредиторами» Кт 50 «Касса» - оплачены расходы по открытию расчетного счета.

Оплата услуг банка в учете отражается следующим образом:

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражена задолженность за услуги банка;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета» — перечислено с расчетного счета за банковские услуги.

Предприятие может иметь несколько расчетных счетов, в том числе и в разных банках.

Списание денежных средств с расчетного счета организации производится только по распоряжению или с согласия владельца счета. Но иногда банк списывает денежные

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

средства со счета клиента без его согласия: по исполнительным листам, по распоряжению финансовых органов, по решению арбитража, по собственной инициативе (суммы по процентам)

## Лекция № 10

### Тема 3.4. Денежные документы и переводы в пути

1. Учет денежных документов
2. Учет переводов в пути
3. Правила проведения инкассации
4. Прием сумки с наличностью банком
5. Подготовка денежных купюр, признанных ветхими, в банк.

#### **1. Учет денежных документов.**

Поскольку у предприятия может возникнуть необходимость в приобретении путевок в дома отдыха, санатории, проездных билетов, почтовых марок и т.п. необходим учет наличных денежных документов. Все денежные документы имеют цену приобретения.

Учет поступления денежных документов и их списания оформляется выпиской приходных и расходных кассовых ордеров (первичные документы по учету денежных документов). Бухгалтерия открывает книгу движения денежных документов, которая является регистром аналитического учета и ведется кассиром. Кроме того, в кассовой книге отводится для отражения операций по движению денежных документов специальная зона (несколько листов). Отчет кассира по этим операциям составляется один-два раза в месяц. Синтетический учет операций по движению денежных документов организуется в журнале - ордере № 3.

#### ***Пример 1.***

10 февраля фирма «Заря» приобрела для своих работников две путевки по безналичному расчету в профилакторий «Прометей». Стоимость одной путевки – 6000 рублей. Путевки оприходованы, а затем выданы: одна бесплатно – за счет нераспределенной прибыли, а другая — за полную стоимость. В учете операции будут выглядеть следующим образом:

Дт 50 «Касса» субсчет «Денежные документы» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 12 000 рублей – получен счет за путевки;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» - 12 000 рублей – перечислено за путевки с расчетного счета;

Дт 84 «Нераспределенная прибыль» Кт 50 «Касса» субсчет «Денежные документы» - 6000руб. – выдана путевка работнику предприятия за счет чистой прибыли;

Дт 50 «Касса» Кт 50, субсчет «Денежные документы» - 6000 руб. – оплачена путевка наличными.

#### **ЖУРНАЛ - ОРДЕР № 3**

по кредиту счетов 50 «Касса» субсчет «Денежные документы», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути»

за февраль 2013 года

## Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

№ п/п	Основание (№ документа или дата выписки)	С кредита счета 50, субсчет «Денежные документы» в дебет счетов			Итого
		84	50 «Касса»		
1	Расходный кассовый ордер №02	6000=			6000=
2	Расходный кассовый ордер №03		6000=		6000=
	Итого				

Аналитические данные к счетам 50 «Касса», субсчет «Денежные документы», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути» (оборотная сторона журнала - ордера N 3)

Наименование счетов или документов	Срок действия	Сальдо на начало месяца	Оборот по дебету		Оборот по кредиту		Сальдо на конец месяца
			№докум.	Сумма	№ докум.	Сумма	
Счет 50.3 «Денежные документы»							
Путевка в профилакт. «Прометей»	20.02	-	ПКО № 09	6000=	ПКО №02	6000=	-
Путевка в профил. «Прометей»	20.02	-	ПКО № 10	6000=	ПКО №03	6000=	-

## **2. Учет переводов в пути.**

Многие организации, особенно организации торговли, не имеют возможности сдавать выручку в кассу в течение рабочего дня. В таких случаях они пользуются услугами инкассаторов. С момента передачи денег инкассатору до момента их зачисления на расчетный счет согласно выписке банка, денежные средства будут числиться « в пути» и учитываться на активном счете 57 «Переводы в пути».

Синтетический учет таких средств организуется в журнале - ордере N 3, а аналитический — в приложении к журналу - ордере N 3.

Дт 57 «Переводы в пути» Кт 50 «Касса» - сдана выручка инкассатору;

Дт 51 «Расчетные счета» Кт 57 «Переводы в пути – выручка зачислена на расчетный счет предприятия.

В соответствии с положением Банка России от 12.10.2011 № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» все организации обязаны сдавать в учреждения банков поступающие в их кассы наличные денежные средства сверх установленного лимита остатка наличных денежных средств для последующего зачисления на их счета.

Правила хранения, перевозки и инкассации наличных денег в кредитных организациях на территории Российской Федерации установлены положением Банка России от 24.04.2008 № 318-П «О порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монеты в кредитных организациях на территории Российской Федерации» (далее – Положение № 318-П). В соответствии с Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» перевозку наличных денег, инкассацию, а также кассовые операции по приему и обработке наличных денег могут осуществлять только организации, входящие в систему Банка России.

Для перевозки наличных денег кредитная организация может привлекать организации, оказывающие услуги по перевозке ценных грузов. И если для осуществления инкассации требуется наличие лицензии, то к транспортировке денежных средств такие требования не предъявляются. Однако ее могут осуществлять только специализированные организации, оказывающие услуги по перевозке ценных грузов.

Отношения с инкассаторскими работниками, осуществляющими перевозку наличных денег и инкассацию, определяются договором о полной материальной ответственности. Если операции по перевозке и инкассации наличных денег осуществляются совместно несколькими инкассаторскими работниками и нет возможности разграничить их ответственность за причинение ущерба, заключается договор о коллективной (бригадной) материальной ответственности.

В случае осуществления инкассаторских услуг заключается договор на инкассацию, пересчет и зачисление (перечисление) денежной наличности на банковские счета организации. Если инкассация осуществляется сотрудниками банка, подписывается двусторонний договор, если привлекается небанковская кредитная организация, подписывается трехсторонний договор. От каждой из трех сторон назначается ответственное лицо.

***При инкассации с привлечением небанковской кредитной организации функции подразделяются следующим образом:***

-организация обеспечивает подготовку сумки с наличными деньгами и ее сдачу инкассатору, оплачивает услуги инкассатора и банка;

-инкассатор в согласованные дни и часы проводит инкассацию (прием сумок с наличными деньгами) от уполномоченного лица организации, доставку в банк и сдачу в кассу банка. При необходимости осуществляет временное хранение в подразделении инкассации;

-банк принимает сумки с наличными деньгами от инкассатора, осуществляет пересчет наличных денег и зачисление на счет организации.

***К договору прилагаются:***

-перечень подразделений организации с указанием наименования подразделений, адресов, телефонов, ФИО руководителя и кассира. В дальнейшем, если необходимо дополнить перечень подразделений, подлежащих обслуживанию, организация оформляет заявку на обслуживание и дополнительное соглашение к договору;

-заявка на проведение инкассации;

-протокол согласования цен на инкассацию, временное хранение и прием, пересчет для перечисления наличных денег.

Как правило, по договору инкассации организации вменяется в обязанность обеспечение свободных и освещенных подъездных путей, входов, выходов и коридоров, изолированного и непросматриваемого кассового помещения, запирающегося изнутри, беспрепятственного передвижения вооруженных инкассаторов в здании по маршруту вход – касса – выход, сопровождение работником охраны или иным должностным лицом организации.

### **3. Правила проведения инкассации.**

Для каждой организации, осуществляющей инкассацию наличных денег, в банке ежемесячно оформляются номерные явочные карточки 0402303. Формы этого и других документов утверждены Положением Банка России № 318-П. В явочной карточке указываются номера закрепленных сумок, наименование, адрес, телефон организации, выходные дни, время окончания работы, время заезда инкассаторов и др.

С учетом объема инкассируемых наличных денег определяется количество порожних сумок, выдаваемых организации. Каждой сумке присваивается индивидуальный номер. Руководителем инкассации по согласованию с организацией устанавливаются время и периодичность заездов инкассаторов.

#### ***Перед выездом в организацию инкассаторы получают:***

- порожние сумки;
- доверенности на перевозку и инкассацию наличных денег;
- штамп;
- ключи;
- явочные карточки 0402303.

#### ***По прибытии в организацию инкассатор предъявляет кассиру:***

- документы, удостоверяющие личность;
- доверенность на перевозку наличных денег (инкассацию наличных денег);
- явочную карточку;
- порожнюю сумку, закрепленную за клиентом.

Кассир организации в свою очередь предъявляет инкассатору образец пломбы, передает сумку с наличными деньгами, накладную к сумке 0402300 и квитанцию к сумке 0402300. Сумка должна быть опломбирована так, чтобы ее вскрытие было невозможно без видимых следов нарушения целостности сумки и пломбы.

На сумку составляются препроводительная ведомость 0402300 и реестр проведенных операций. При этом сумма, указанная в препроводительной ведомости, должна соответствовать общей сумме наличных денег, отраженной в реестре проведенных операций. Ведомость и реестр вкладываются в сумку с наличностью.

Инкассатор в присутствии кассира проверяет целостность сумки и пломбы, соответствие пломбы имеющемуся образцу, правильность заполнения накладной и квитанции. После заполнения кассиром явочной карточки инкассатор проверяет соответствие суммы наличных денег, проставленной в явочной карточке, накладной и квитанции. А также сверяет номер сумки с наличными деньгами с номером, указанным в явочной карточке, накладной и квитанции. Неправильная запись в явочной карточке зачеркивается, на полях проставляется новая запись, заверенная кассиром. Инкассатор не имеет права производить записи в явочной карточке.

При приеме сумки с наличными деньгами инкассатор подписывает квитанцию к сумке, проставляет штамп, дату приема сумки с наличными деньгами и возвращает квитанцию кассиру. Если инкассатор выявил нарушение целостности сумки или пломбы или неправильное составление препроводительной ведомости к сумке, то прием сумки не производится.

Дефекты упаковки и ошибки в составлении препроводительной ведомости к сумке устраняются в присутствии инкассаторов, если это не нарушает график их работы. В ином случае прием сумок с наличными деньгами в организации осуществляется при повторном заезде инкассаторов в удобное для них время. Соответствующая запись заносится в раздел «Повторные заезды» явочной карточки.

Если сумка не сдана инкассатору, кассир организации обязан в явочной карточке в строке за эту дату произвести запись «Отказ», привести причины отказа и заверить своей подписью.

#### **4. Прием сумки с наличностью банком**

Порядок сдачи сумки инкассаторским работником отличается от порядка сдачи в банк сумки работником предприятия.

При приеме сумки с наличностью банковский работник проверяет соответствие записей в сопроводительных документах:

- накладной и явочном листе, если сумка сдается инкассатором;
- накладной и квитанции, если сумка сдается работником страховщика.

***Кроме того, проверяется:***

-не имеет ли поступившая сумка с наличными деньгами каких-либо повреждений (заплат, наружных швов, разрыва ткани, поврежденных замков, пломб, разрыва обвязки или узлов на обвязке и др.);

-цела ли сумка с наличными деньгами и пломба на ней;

-соответствует ли номер сумки с наличными деньгами номеру, указанному в накладной к сумке, если сумка с наличными принимается от инкассаторских работников, или в накладной к сумке и квитанции к сумке — если сумка с наличными деньгами принимается от организации.

На основании проверки составляется журнал, который при соответствии записей подписывается работником банка и представителем организации, сдающим сумку. Если сумка сдается инкассатором, ему передается второй экземпляр журнала. Если же сумка сдается сотрудником страховщика, то экземпляр журнала остается в банке, а страховщику передается подписанная квитанция.

При выявлении несоответствий в сопровождающих документах в графе «Примечание» журнала делается соответствующая запись, если сумка сдается через инкассаторов. Если же сумку с несоответствующими данными в сопроводительных документах сдает работник страховщика, она возвращается организации вместе с накладной и квитанцией.

Если сумка имеет повреждения, то в присутствии лиц, предъявивших сумку, она вскрывается, а наличность — принимается путем поштучного, полистного пересчета.

При выявлении излишка или недостачи составляется акт вскрытия и пересчета вложенных денег.

**В акте указываются:**

- фирменное наименование кредитной организации (фирменное наименование кредитной организации и наименование филиала);
- дата;
- наименование организации;
- реквизиты упаковки;
- причина вскрытия упаковки;
- наименования должностей, фамилии, инициалы работников, осуществлявших пересчет наличных денег и присутствовавших при пересчете наличных денег;
- сведения о помещении, в котором осуществлялся пересчет наличных денег;
- сумма наличных денег по данным кассовых документов и фактическая сумма наличных денег.

Акт пересчета наличных денег подписывается лицами, осуществлявшими пересчет. Первый экземпляр акта передается работнику банка, второй направляется организации, третий экземпляр передается инкассаторским работникам.

Инкассаторы не несут ответственности за недостачу или излишек денежных средств, а также за фальшивые и неплатежеспособные банкноты, обнаруженные при пересчете денег, если инкассаторская сумка исправна. Это подтверждает судебная практика. Однако, если инкассатор примет дефектную сумку или произойдет ее утрата, он, согласно действующему законодательству, несет перед своим клиентом материальную ответственность в размере суммы утраченных денежных средств (постановление ФАС ЗСО от 05.05.2009 № Ф04-2204/2009 (4483-А70-8)).

## **5. Подготовка денежных купюр, признанных ветхими, в банк.**

Центробанк назвал точные признаки ветхих купюр

Банк России подготовил список признаков, согласно которым банкноты можно отнести к категории ветхих. Теперь деньги, подпадающие под понятие старых, кассовые работники банков должны изымать и сдавать их в учреждения ЦБ РФ. Соответствующие изменения были опубликованы Центробанком в Положении ЦБ РФ № 318.

В частности, ветхими необходимо признавать банкноты ЦБ, имеющие загрязнение поверхности, приводящее к снижению яркости изображения на 8% и более. Величина снижения яркости изображения определяется устройствами спектрофотометрического или колориметрического измерения цвета, позволяющими преобразовывать результаты измерений в параметры колориметрической системы CIE LAB, либо путем визуального сравнения с банкнотами Банка России, имеющими загрязнение, определенное с помощью вышеупомянутых устройств.

Так же ветхими считаются купюры, которые имеют одно контрастное пятно и более, диаметр каждого из которых составляет 5 мм и более, а также частично утратившие красочный слой в результате потертости или обесцвечивания.

Разрыв края банкноты, длиной 7 мм и более, сквозное отверстие (прокол) в ней диаметром 4 мм и более делают ее также непригодной для дальнейшего использования. Если денежный знак утратил хотя бы один угол, площадь которого составляет не менее 32 кв. мм, или край, вследствие чего размеры банкноты по длине или ширине уменьшились хотя бы на 5 мм, он также попадает в категорию ветхих.

Те деньги, которые склеены скотчем, можно тоже сдать в банк и получить новые. Не попадут в оборот и банкноты, имеющие посторонние надписи, состоящие более чем из двух символов, а также посторонние рисунки (оттиски штампов).

По закону 2007 года можно заменить даже обожженные, обугленные, истлевшие и купюры, подвергшиеся действию различных химикатов. Главное условие - банкнота должна сохранить не менее 55% своей площади, причём на этом клочке должен сохраниться номер банкноты.

Можно обменять и банкноту, склеенную из двух фрагментов разных купюр, даже если они не совпадают по графическому оформлению. Условие - каждый фрагмент должен занимать не меньше 50% от первоначальной площади банкноты. Обменять можно и погнутые, сплюснутые, надпиленные, оплавленные, обугленные монеты, если они сохранили изображение.

Банкноты, имеющие допустимые повреждения, указанные в перечне, подлежат обмену без взимания комиссии. Если клиенту отказали в обмене таких банкнот то он может написать жалобу, либо сообщить о нарушениях в Центробанк.

В случае же сомнения, нужно ли считать банкноту всего лишь ветхой или все-таки уже поврежденной, кредитные учреждения, как правило, либо меняют их с комиссией, либо отсылаются на экспертизу в Центробанк, которая занимает около двух недель.

Впоследствии банки сдают накопленные ветхие рублевые купюры в российский Центробанк в обмен на новенькие. А ЦБ, в свою очередь, выводит их из оборота путем уничтожения.

## Лекция № 11.

### Тема 3.5. Учёт операций по расчётным счетам

1. Банковские платежные документы
2. Синтетический и аналитический учет операций по расчетным счетам
3. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах

#### 1. Банковские платежные документы

Прием, выдача наличных денежных средств и безналичные расчеты осуществляются с использованием документов специальной формы.

**Сдача наличных денег** на расчетный счет производится по **объявлению на взнос наличными**, которое состоит из трех частей: собственно объявление, квитанция и ордер. Собственно объявление остается в банке и служит основанием для зачисления наличных денежных средств на расчетный счет, квитанция выдается на руки вносителю денег, на основании ее оформляется расходный кассовый ордер и хранится квитанция с кассовыми документами. Ордер подтверждает факт зачисления денежных средств на расчетный счет и возвращается на предприятие с банковской выпиской, хранится с банковскими документами.

**Получение наличных денег с расчетного счета** производится по **денежному чеку**. Чеки сброшюрованы в чековую книжку, которую предприятие приобретает в банке и обязуется обеспечить ее сохранность. Использование чеков ведется в специальном журнале

#### ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДЕНЕЖНЫХ ЧЕКОВ

Серия и номер чека	Дата выдачи и номер приходного кассового ордера	Средства по чеку		Примечание (причины неиспользования чеков)
		Назначение	Сумма, руб.	
А 6 100	15.01.2013г.	Командировочные расходы	3000-00	
И т.д.				

Безналичные расчеты чаще всего осуществляются с помощью платежных поручений, а также платежных требований - поручений, расчетных чеков, инкассовых поручений и т. д.

Денежный чек, платежное поручение, объявление на взнос наличными — первичные документы по отражению в учете операций по движению денег на расчетном счете.

Формы расчетов между плательщиком и получателем денежных средств определяются договором. Рассмотрим некоторые формы безналичных расчетов.

**Расчеты платежными поручениями.** Платежное поручение – распоряжение владельца счета банку о перечислении соответствующей суммы с его расчетного счета на расчетный счет получателя денег. Такими получателями могут быть поставщики, финансовые органы, страховые компании и др. организации. Таким образом, с помощью платежного поручения можно осуществлять самые различные платежи. Выписывается

## Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

платежное поручение не менее чем в трех экземплярах: первый экземпляр за подписью руководителя организации, главного бухгалтера и с печатью предприятия остается в банке, второй — пересылается в банк организации — получателя денег, а третий, с отметками банка передается плательщику вместе с банковской выпиской. Предприятие ведет учет как выписанных, так и полученных (сторонних) платежных поручений в специальном журнале

ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ПЛАТЕЖНЫХ ПОРУЧЕНИЙ С РАСЧЕТНОГО СЧЕТА ООО «Альфа» в банке ОАО «Уралсиб»

Порядковый номер (с начала года)	Дата составления	Кому оплачено	Содержание услуг	Общая и частная суммы

ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ПОСТУПЛЕНИЙ НА РАСЧЕТНЫЙ СЧЕТ ПЛАТЕЖНЫМИ ПОРУЧЕНИЯМИ ООО «Альфа» в банке ОАО «Уралсиб»

Порядковый номер сторонней организации	Дата получения	От кого получено	Содержание услуг	Общая и частная суммы

Форма платежного поручения едина для всех предприятий и разрабатывается ЦБ РФ.

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Поступ. в банк плат.		Списано со сч. плат.		0401060	
<b>ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 2</b>		01.04.2009 Дата		Электронно Вид платежа	
Сумма прописью		Восемнадцать тысяч сорок два рубля 22 копейки			
ИНН 770439561100		КПП		Сумма 18042-22	
ИП Иванов Иван Иванович				Сч. № 40702800000122411666	
Плательщик		БИК		044579273	
"МТИ-БАНК" (ЗАО)		Сч. №		30101810400000000273	
Банк плательщика		БИК		044585536	
ОАО БАНК "МБФИ"		Сч. №		30101810300000000536	
Банк получателя		Сч. №		40101810800000222222	
ИНН 7799111112		КПП 779901001			
ИФНС России N99 по г. Москве					
Получатель		Вид оп.		Срок плат.	
18210101011011000000		01		3	
45286563002		Наз пл.		Очер. плат.	
ТП		Код		Рез. поле	
Пл.02.2008		---		18.04.2009	
НС		Уплата единого налога			
Сумма: 18042-22, в т.ч. НДС (12%): 1933-10					

Назначение платежа

Подписи

Отметки банка

М.П.

**Расчеты платежными требованиями.**

Платежное требование выписывает кредитор — получатель денежных средств. При этом расчеты могут производиться как с предварительным акцептом плательщика, так и без него. Но в любом случае в банк плательщика должны быть предъявлены документы, подтверждающие права кредитора на получение денег.

Используются также **платежные требования - поручения**. При этом первую часть документа — требование – оформляет кредитор и передает его в обслуживающий его банк. Банк кредитора ставит в известность банк плательщика, который в свою очередь извещает плательщика о поступлении требования. Плательщик заполняет вторую часть документа — поручение, тем самым, давая обслуживающему его банку перечислить денежные средства.

Поступ. в банк плат.		Списано со сч. плат.		0401060	
ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 000289		12.06.2007		Электронно	
		Дата		Вид платежа	
Сумма прописью	Шесть тысяч сто двадцать рублей сорок пять копеек				
ИНН 7717027908	КПП 671010011	Сумма	6120-45		
ЗАО "Милана"		Сч. №	40702810500005042124		
Платательщик		БИК	044585272		
АКБ "Нефтепромбанк" г.Москва		Сч. №	30101810800000000272		
Банк плательщика		БИК	046814783		
ГРКЦ ГУ Банка России по Московской области г. Москва		Сч. №			
Банк получателя		Сч. №	40101810200000055335		
ИНН 7731202344	КПП 773101001	Вид оп.	01	Срок плат.	
Управление федерального казначейства по Московской области		Наз. пл.		Очер. плат.	3
Получатель		Код		Рез. поле	
18210202030061000160	75212000000	ТП	МС.05.2007	0	0
АВ					
Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.					
Назначение платежа					
			Подписи		Отметки банка
М.П. _____					
_____					

**Инкассовое поручение** является расчетным документом на основе которого списываются денежные средства со счета плательщика в бесспорном порядке. Инкассовые поручения используются:

- при взыскании налоговых платежей;
- при взыскании по исполнительным листам;
- по договоренности сторон, когда банку владелец счета дал право списывать в определенных случаях денежные средства без его распоряжения.

Кроме того, существуют такие формы безналичных расчетов, как аккредитивы, плановые платежи, расчеты чеками.

Предприятие ежедневно или в другие установленные сроки получает от банка выписку с расчетного счета, то есть перечень произведенных им за отчетный период операций. К выписке прилагаются документы, подтверждающие эти операции. Например, платежные поручения как самого владельца счета, так и сторонних организаций, ордер от объявления на взнос наличными, инкассовые поручения.

Выписка с расчетного счета — второй экземпляр лицевого счета, открытого предприятию банком. Сохраняя денежные средства организации, банк считает себя ее

должником. Поэтому остатки средств на счете и поступления на счет записываются в выписке по кредиту, а списание денег со счета — по дебету.

Выписка, являясь банковским документом, служит для предприятия регистром аналитического учета операций на расчетном счете. Обрабатывая выписку, то есть проверяя все записи в ней и подбирая оправдательные документы к каждой сумме, проставляя на свободном поле выписки бухгалтерские проводки, бухгалтер должен помнить об этом и в своем учете суммы, отраженные в выписке по кредиту, записывать в дебет счета 51 «Расчетные счета» и наоборот. Операции на счете имеют цифровой код:

Код	Операции по поступлению денежных средств на расчетный счет	Операции по списанию денежных средств с расчетного счета
01	Списано согласно платежному поручению	Зачислено согласно платежному поручению
02	Оплачены платежные требования - поручения	Зачислено по платежному требованию - поручению
03	Выдано наличными по чеку взнос наличными	Поступили наличные по объявлению на взнос наличными

## **2. Синтетический и аналитический учет операций по расчетным счетам**

Синтетический учет операций на расчетном счете ведется на активном счете 51 «Расчетные счета». Дебетовое сальдо счета — остаток свободных денежных средств на счете предприятия на начало месяца, оборот по дебету — поступление денег на расчетный счет, оборот по кредиту — списание денежных средств с расчетного счета.

Для отражения оборота по дебету используется ведомость № 2, а для отражения оборота по кредиту — журнал - ордер N 2. Заполняются они на основании обработанных выписок банка.

### **ОСНОВНЫЕ БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ ПО ДЕБЕТУ СЧЕТА 51 «РАСЧЕТНЫЕ СЧЕТА»**

№ п/п	Наименование статей	Дт счёта	Кт счёта
1	Поступили на расчетный счет наличные деньги из кассы предприятия	Дт 51 «Расчетные счета»	Кт 50 «Касса»
2	Поступили денежные средства от дебиторов	Дт 51 «Расчетные счета»	Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
3	Поступили деньги от покупателей	Дт 51 «Расчетные счета»	Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

4	Зачислен на расчетный счет кредит банка, заем	Дт 51 «Расчетные счета»	Кт 66,67 «Кредиты и займы»
5	Поступили денежные средства от учредителей	Дт 51 «Расчетные счета»	Кт 75 «Расчеты с учредителями»
6	Получены доходы (штрафы, суммы по процентам, дивиденды)	Дт 51 «Расчетные счета»	Кт 91 «Прочие доходы и расходы»

#### ОСНОВНЫЕ БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ ПО КРЕДИТУ СЧЕТА 51 «РАСЧЕТНЫЕ СЧЕТА»

№ п/п	Наименование статей	Дт счёта	Кт счёта
1	Выданы наличные денежные средства по чеку	Дт 50 «Касса»	Кт 51 «Расчетные счета»
2	Перечислено поставщикам в погашение задолженности	Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Кт 51 «Расчетные счета»
3	Погашен кредит банка, заем	Дт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» Дт 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	Кт 51 «Расчетные счета»
4	Открыт аккредитив, специальный счет	Дт 55 «Специальные счета в банках»	Кт 51 «Расчетные счета»
5	Уплачен штраф по хозяйственному договору	Дт 91 «Прочие расходы и доходы»	Кт 51 «Расчетные счета»
6	Произведены финансовые вложения	Дт 58 «Финансовые вложения»	Кт 51 «Расчетные счета»

#### **Пример 1.**

Организация ООО «Альфа» 15 января 2013 года перечислила 23 600 рублей ОАО «Автономаль» за материалы, в этот же день согласно выписке банка на расчетный счет поступили денежные средства в сумме 59 000 рублей от фирмы «Заря» за готовую продукцию, были сняты наличные денежные средства по чеку № Е5 456 в сумме 3000 рублей. Остаток денежных средств на счете по состоянию на 13 января – 126 900 рублей, дата предыдущей выписки банка – 14 января 2013 года.

(Приложение)

Выписка за		15-01-2013			
Лицевой счет:		40702810506310000174			
Клиент:		ООО «Альфа»			
Операционист:		5			
ДПД:		14-01-2013			
Входящий остаток		пассив		126.900.00	
ВО	№ док	БИК	Счет	Дебет	Кредит
03	E5 456	048073754	40702810506310000174	3.000.00	
01	13	048173543	40702810896610000176	23.600.00	
01	23	048073543	40702810896610000459		59.000.00
Итого оборотов				26.600.00	59.000.00
Исходящий остаток пассив					159.300.00
Банк ОАО «Уралсиб»					

Журнал - ордер 2 по кредиту счета 51 «Расчетные счета» за январь 2013 года

Дата выписки	С кредита сч. 51 «Расчетные счета» в дебет счетов						Итого по кредиту
	50	60	68	69	76		
14.01							
15.01	3000-00	23600-00					26600-00
ИТОГО							

Ведомость 2 по дебету счета 51 «Расчетные счета» за январь 2013 года

Сальдо на начало месяца 126 900 руб. 00 коп.

Дата выписки банка	В дебет сч. 51 «Расчетные счета» с кредита счетов					Итого по дебету
	62					
14.01						
15.01	5900 0					59 000- 00
ИТОГО						

Сальдо на конец месяца 1559 300 руб. 00 коп.

0401060

Поступ. в банк  
плат.

Списано со сч.  
плат.

**3. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах**

Специальные счета в банках открываются организациями для осуществления контроля за целевым использованием средств, предназначенных для расчетов с поставщиками посредством аккредитива, расчетных чеков, банковских карт, учета средств на депозитных счетах и т.п. Специальные счета могут открываться как в рублях, так и в иностранной валюте.

В зависимости от того, для каких целей открыты специальные счета, открываются для учета денежных средств на них субсчета к счету 55 «Специальные счета в банках». Например, субсчет «Депозитные счета в банках» предназначен для учета денежных средств, перечисленных на депозитные счета, субсчет «Аккредитив» - для учета денежных средств, предназначенных для расчетов с поставщиков с помощью аккредитивной формы расчетов и т.д.

Аналитический счет ведется в банковских выписках, получаемых организацией с субсчетов счета 55 «Специальные счета в банках», синтетический учет – в журнале - ордере № 3.

Дт 55 «Специальные счета в банках» Кт 51 «Расчетные счета» — перечислены денежные средства с расчетного счета на депозитный счет, открыт аккредитив, выдана расчетная чековая книжка и т.д.

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета» — перечислено с аккредитива поставщику, рассчитались за полученные услуги расчетным чеком и т. д.

**ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 13**

15.01.2013

электронно

Дата

Вид платежа

Сумма  
прописью*Двадцать три тысячи шестьсот рублей 00 копеек*

ИНН 0255002316	КПП	Сумма	23600-00	
ООО «Альфа»		Сч. №	40702810506310000174	
Платательщик		БИК	048073754	
ОАО «Уралсиб» г.Белебей		Сч. №	40709876543210000089	
Банк плательщика		БИК	048073543	
ОАО «Альфа Банк» г.Белебей		Сч. №	40708967584950000078	
Банк получателя		Сч. №	40702810896610000176	
ИНН 0274002131	КПП	Сч. №	40702810896610000176	
ПФК «Заря»		Вид оп.	01	Срок плат.

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Получатель		Наз. пл.	Очер. плат.	6
		Код	Рез. поле	
<p><i>Оплата материалов согласно счету-фактуре № 351 от 03.01.2008. г., по договору № 100 от 25.12.2007 г., в том числе НДС – 3600-00</i></p> <p>Назначение платежа</p>				
Подписи			Отметки банка	

## Лекция № 12

### Тема 3.6. Учёт операций по валютным счетам

1. Особенности ведения и учета кассовых операций в иностранной валюте
2. Учет операций по валютным счетам в банке.
3. Учет курсовых разниц

#### **1. Особенности ведения и учета кассовых операций в иностранной валюте**

Учет валютных, экспортных и импортных операций регламентируется нормативными документами, которые можно разделить на две группы.

**Первая группа** - законодательные и нормативные акты в области валютного регулирования, внешнеэкономической деятельности и валютного контроля на территории России.

**Вторую группу** составляют документы, определяющие методологию бухгалтерского учета валютных операций и внешнеэкономической деятельности.

Основным нормативным документом в области бухгалтерского учета операций в иностранной валюте при этом является Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)

В связи с тем, что бухгалтерский учет в России ведется в едином денежном измерителе - рублях, возникает необходимость в пересчете конкретных сумм иностранной валюты в рубли при отражении в учете валютных операций, в результате которого возникают суммовые и курсовые разницы.

Суммовая разница образуется тогда, когда по условиям договора денежное обязательство одной стороны подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте (или в условных единицах). Таким образом, суммовые разницы связаны с рублевыми обязательствами, выраженными в иностранной валюте, а не с валютными обязательствами.

Суммовые разницы могут возникать, например, на счетах расчетов, где отражаются денежные обязательства в рублях на дату их возникновения и затем показывается фактическая сумма в рублях, полученная или уплаченная на день платежа. Появившаяся суммовая разница корректирует или стоимость полученного имущества, или стоимость полученных средств за проданную продукцию (работы, услуги).

Курсовая разница, согласно ПБУ 3/2006, представляет собой разницу между рублевой оценкой валютного актива или обязательства по курсу на дату расчета либо дату составления отчетности и рублевой оценкой его на дату принятия к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления отчетности за предыдущий отчетный период. Таким образом, курсовые разницы возникают в связи с изменением официального курса за период между датой совершения хозяйственной операции и датой расчетов по ней.

В отличие от денежных средств и средств в расчетах, имущество организации (основные средства, товарно-материальные запасы, нематериальные активы и пр.),

приобретенное за иностранную валюту, принимается к учету в оценке в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции, и в дальнейшем не переоценивается.

В бухгалтерском учете возникающие курсовые разницы относятся на финансовые результаты организации.

Возникающие курсовые разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами денежных средств или расчетов; положительные отражаются по кредиту этого счета, а отрицательные - по дебету.

Организации могут получать наличные деньги с валютных счетов в банках. Для учета операций с наличной иностранной валютой создается специальная касса. Бухгалтерский учет кассовых операций в иностранной валюте ведется в общем порядке, установленном Центральным банком Российской Федерации.

Материально ответственным лицом, ответственным за учетное отражение движения валюты, является кассир. С ним заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Кассам устанавливается лимит в иностранных валютах. Организации получают валютные средства для оплаты служебных командировочных расходов. Выплата и расходование валюты на другие цели запрещается (исключение из общего порядка предусмотрено только для туристических фирм).

**Для учета операций с наличной иностранной валютой** не открывают отдельную кассовую книгу, так как согласно порядку ведения кассовых операций в Российской Федерации каждая организация может вести только одну кассовую книгу.

Прием наличной валюты и ее выдача из кассы осуществляются по правильно оформленным приходным и расходным ордерам по видам валют. Учет движения валюты должен вестись в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Датой совершения кассовых операций с иностранной валютой считается дата оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации.

Учет движения наличной валюты ведут в двух оценках - в валюте и в рублях. Определение курсовых разниц может производиться в течение месяца по мере изменения курса иностранных валют либо в общем порядке на даты поступления или выбытия валюты.

Отдельного бухгалтерского счета для учета поступления и расходования валюты не предусмотрено, поэтому к счету 50 «Касса» открывают самостоятельный субсчет «Касса в иностранной валюте».

При наличии иностранной валюты в кассе организации может изменяться курс валюты и возникает необходимость пересчета валюты по изменившемуся курсу с определением курсовой разницы.

Отражение курсовой разницы можно оформить бухгалтерской справкой. В случаях роста курса валюты кассир на основании бухгалтерской справки делает запись в кассовой книге в графе «Приход», а при падении курса - в графе «Расход» (бухгалтерские справки прикладываются к отчету кассира вместе с другими оправдательными документами).

**На счетах бухгалтерского учета эти операции отражаются:**

-при росте курса валюты -

Дт 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте» Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

-при падении курса валюты –

2. Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте».

**Но можно избежать отражения в бухгалтерском учете операций по пересчету валюты в кассовой книге. Такого отражения не будет, если выдавать валюту подотчетным лицам в день ее получения из банка и сдавать в банк в день ее возврата в кассу организации.**

**Пример 1.** 10 марта 2013 года в кассу с валютного счета поступили 100 долл. США. Курс на дату поступления иностранной валюты в кассу составлял 26,52 рублей за доллар США,

Дт 50 «Касса» Кт 52 «Валютные счета» - 100 долл. x 26,52 руб. = 2652 рубля.

Синтетический учет кассовых операций в иностранной валюте ведется в журнале - ордере N 1 /1 и в ведомости N 1/1.

## **2. Учет операций по валютным счетам в банке.**

Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, должны, прежде всего, учитывать операции на валютном счете.

Операции с иностранной валютой подразделяются на текущие и операции, связанные с движением капитала.

**К текущим операциям относятся:**

-переводы в РФ и из РФ иностранной валюты для осуществления расчетов по экспорту и импорту товаров, работ, услуг на срок до 90 дней;

-получение и предоставление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;

-переводы в РФ и из нее процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам, инвестициям, кредитам, связанным с движением капитала;

-переводы неторгового характера, включая переводы заработной платы, пенсий, алиментов и т.п.

**К валютным операциям, связанным с движением капитала, относятся:**

-прямые инвестиции, то есть вложения в уставные капиталы;

-портфельные инвестиции, то есть приобретение ценных бумаг;

-предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней;

-предоставление и получение отсрочки платежа по экспорту и импорту на срок более 180 дней.

Порядок и отражение в учете операций на валютном счете такие же, как и на расчетном.

Учет валютных операций ведется с использованием счета 52 «Валютные счета», к которому открываются субсчета:

-52.1 – «Валютные счета внутри страны» (текущий счет);

-52.2 – «Валютные счета за рубежом»;

-52.3 – «Транзитный валютный счет».

При этом каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют должен соответствовать транзитный валютный счет.

**Транзитный валютный счет** – специальный счет в банке, открываемый для зачисления валютной выручки организации. На нем учитывается поступление средств по экспортному контракту в полном объеме. Остаток средств может быть продан за рубли по письменному распоряжению организации – заявлению на конвертацию валюты.

На ряд целей денежные средства могут расходоваться непосредственно с транзитного счета. Так, с него можно платить резидентам и нерезидентам за доставку товара, его страхование, экспедицию грузов по иностранной территории, а также уплачивать таможенные сборы и комиссии банков.

Для закупки товаров у зарубежных партнеров торговой фирме нужно приобрести иностранную валюту (если у нее нет необходимой суммы).

В соответствии с Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. (ред. ноябрь 2014 г) № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» покупка инвалюты производится только через уполномоченные банки. Для этого организация составляет заявку (поручение) по форме, установленной банком.

Необходимую для покупки инвалюты сумму в рублях она перечисляет банку со своего расчетного счета либо, если покупает валюту в банке, где ей открыты счета, указывает в заявке номер расчетного счета, с которого будут списаны средства, и номер валютного счета, куда будет зачислена купленная валюта.

В форме заявки организации на выбор могут быть предложены варианты покупки валюты: на бирже, в банке по внутреннему курсу или по курсу ЦБ РФ с взиманием комиссионного вознаграждения, а также максимальный курс покупки.

По окончании операции по обмену рублей на валюту банк перечисляет либо зачисляет валютные средства на счет организации, после чего можно будет отправить их в адрес поставщика товара.

Для этого следует представить в банк распоряжение о переводе валюты поставщику, а также справку о валютных операциях и указанные в ней документы, связанные с проведением операции.

***В ходе исполнения банком заявки на покупку валюты в учете следует показать:***

- перечисление (списание) рублевых денежных средств на покупку валюты с расчетного счета организации;
- поступление валюты на валютный счет;
- удержание банком комиссии;
- возврат остатка рублевых средств на расчетный счет.

**Пример 2.**

Организация направила в банк заявку на покупку валюты. Ее приобрели по курсу 40,50 руб. за евро. Официальный курс евро, установленный ЦБ РФ, составлял 40 руб. за евро. Комиссия банка за покупку валюты – 0,5 процента от ее стоимости. В учете отражено:

Дт 57 Кт 51 – 810 000 руб. (20 000 EUR x 40,50 руб/EUR) – списаны банком рубли на покупку иностранной валюты;

Дт 52 Кт 57 – 800 000 руб. (20 000 EUR x 40 руб/EUR) – зачислена иностранная валюта на счет по курсу ЦБ РФ;

Дт 76 Кт 51 – 4050 руб. (20 000 EUR x 40,50 руб/EUR x 0,5%) – списано с расчетного счета вознаграждение (комиссия) банка;

Дт 91 субсчет «Прочие расходы» Кт 76 – 4050 руб. – отражены затраты на оплату услуг банка (комиссия);

Дт 91 субсчет «Прочие расходы» Кт 57– 10 000 руб. (20 000 EUR x (40,50 руб/EUR – 40 руб/EUR)) – отражена разница между курсом покупки и официальным курсом ЦБ РФ.

### **3. Учет курсовых разниц**

Разница между курсом покупки иностранной валюты и официальным курсом принимается в целях налогообложения прибыли.

Пример 3. В марте 2012 года на транзитный валютный счет организации зачислена экспортная выручка в сумме 300 000 долл. США и кредит в сумме 100 000 долл. США. Курс на день поступления денежных средств составлял 30 рублей за доллар.

Организация решила продать часть инвалютной выручки в сумме 200 000 долл. Курс на дату списания денежных средств с валютного счета – 31,2долл. США. Курс на дату зачисления инвалютной выручки – 30,3 долл.

Курс продажи (цена реализации долларовой выручки – 33,8руб). Комиссионное вознаграждение банку – 5000 рублей. Определите финансовый результат реализации части инвалютной выручки.

Дт 52/3 «Транзитный валютный счет» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 300 000 долл. x 30 рублей = 9 000 000 рублей – поступила на валютный счет выручка от реализации товаров.

Дт 52/3 «Транзитный валютный счет» Кт 66 «Краткосрочные кредиты банка» - 100 000 долл. x 30 рублей = 3 000 000 рублей – поступил на валютный счет краткосрочный кредит банка в иностранной валюте.

Итого по дебету счета 52/3отразилась сумма 400 000 долл. x 30 = 12 000 000 рублей.

Дт 52/1 «Текущий валютный счет» Кт 52/3 «Транзитный валютный счет» - 400 долл. x 30 рублей = 12 000 000 рублей – перечислены с транзитного валютного счета на текущий полученные денежные средства.

Дт 57 «Переводы в пути» Кт 52.1 «Текущий валютный счет» - 200 000 дол x 31,2 рублей = 6 240 000 рублей – перечислена инвалютная выручка для добровольной реализации;

Дт 52.1 «Текущий валютный счет» Кт 91/2 «Прочие доходы» — 200 000 дол x ( 31,2 – 30 ) = 240 000 рублей – отражена курсовая разница;

Продажа иностранной валюты:

Дт 51 «Расчетные счета» Кт 91/1«Прочие доходы» — 200 000 дол x 33,8 рублей – 6 760 000 рублей – зачислена на расчетный счет выручка от продажи иностранной валюты;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 57 «Переводы в пути» - 200 000 дол x 30,3 = 6 060 000 рублей — списана инвалютная выручка;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 57 «Переводы в пути» - 180 000 рублей — отражена курсовая разница;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 51 «Расчетные счета» - 5 000 рублей — выплачено комиссионное вознаграждение банку;

## Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Итого по дебету счета 91 – 6 060 000 + 5000=6 065 000 рублей, по кредиту счета 91 (без курсовых разниц) – 6 760 000 рублей – доход.

Разница = 6 760 000 – 6 065 000 = 695 000 рублей – прибыль от реализации иностранной валюты.

Пример 4. Организация дала поручение уполномоченному банку приобрести иностранную валюту на сумму 350 000 рублей. Курс на день покупки — 28рублей за доллар. Банк приобрел 12 477 долларов. Комиссия банку — 1200рублей

Дт 57 «Переводы в пути» Кт 51 «Расчетные счета» — 350 000 рублей — перечислены рублевые средства для покупки иностранной валюты;

Дт 52 «Валютные счета» Кт 57 «Переводы в пути» — 12 477 дол x 28руб — 349 356 рублей – зачислена на валютный счет иностранная валюта;

Дт 51 «Расчетные счета» Кт 57 «переводы в пути» – 350 000 – 349 356 = 644руб – возврат неиспользованных денежных средств;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 51«Расчетные счета» — 1 200 рублей — перечислено комиссионное вознаграждение банку.

4.В соответствии с требованиями ПБУ 3 / 2006 датой совершения операций с иностранной валютой признается день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

Если стоимость товара в экспортном контракте выражается в иностранной валюте, то для целей бухгалтерского учета на дату перехода права собственности на экспортируемую продукцию экспортная выручка должна быть пересчитана в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату перехода собственности.

При оформлении товара на таможне уплачивается экспортная (вывозная) таможенная пошлина и таможенные сборы.

Пример 5. По условию контракта стоимость отгруженной на экспорт продукции составляет 52 000 дол. США. Право собственности переходит к покупателю в момент передачи товара перевозчику.

Отгрузка продукции со склада продавца произведена в декабре 2011 года. Организация уплачивает вывозную таможенную пошлину в размере 60 000 рублей. Товар сдан перевозчику в январе 2012 года.

Транспортные расходы составили 17700 рублей, включая 18% НДС. Валютная выручка поступила на транзитный валютный счет в январе 2004 года. Курс доллара, установленный ЦБ РФ на дату перехода товара перевозчику, уплаты таможенных сборов и оформления грузовой таможенной декларации, составляет 31,86рублей за доллар, на дату поступления оплаты — 31,90рублей за доллар. Фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции — 1 300 000 рублей.

В учете организации - экспортера составляются записи:

на дату отгрузки товара

Дт 45 «Товары отгруженные» Кт 43 «Готовая продукция» — 1 300 000руб — отражена фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;

на дату сдачи товара перевозчику

Дт 62 «Расчеты с покупателями» Кт 90.1 «Выручка» —  $52\,000 \text{ дол} \times 31,86 \text{ рублей} = 1\,656\,720 \text{ рублей}$  — признана выручка от реализации продукции на экспорт (предъявлен счет покупателю);

Дт 90.2 «Себестоимость продаж» Кт 45 «Товары отгруженные» —  $1\,300\,000 \text{ рублей}$  — списана фактическая производственная себестоимость реализованной продукции;

Дт 44 «Расходы на продажу» Кт 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» —  $15\,000 \text{ рублей}$  — отражена сумма транспортных расходов (без НДС);

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» —  $2\,700 \text{ рублей}$  — отражена сумма НДС по транспортным расходам;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» —  $1\,656\,720 \text{ рублей} \times 0,1\% = 1\,656,72 \text{ руб}$  — оплачены таможенные сборы в рублях;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 52 «Валютные счета» —  $52\,000 \text{ дол} \times 0,05\% : 100\% = 26 \text{ дол} \times 31,86 \text{ рублей} = 828,36 \text{ руб}$  — оплачены таможенные сборы в валюте;

Дт 44 «Расходы на продажу» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» —  $1\,656,72 + 828,36 = 2\,485,08 \text{ рублей}$  — таможенные сборы включены в состав расходов на продажу;

Дт 68 «Платежи в бюджет» Кт 51 «Расчетные счета» —  $60\,000 \text{ рублей}$  — оплачена вывозная таможенная пошлина;

Дт 90.5 «Экспортные пошлины» Кт 68 «Платежи в бюджет» —  $60\,000 \text{ рублей}$  — начислена таможенная пошлина

Дт 90.2 «Себестоимость продаж» Кт 44 «Расходы на продажу» —  $17\,485,08 \text{ рублей}$  —  $(15\,000 + 2\,485,08)$  — списаны расходы, связанные с и транспортировкой таможенным оформлением товара;

Дт 90.9 «Прибыль / убыток от продаж» Кт 99 «Прибыли и убытки» —  $279\,234,92 \text{ рублей}$  — прибыль от реализации товара.

на дату поступления валютной выручки

Дт 52 «Валютные счета» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» —  $52\,000 \text{ дол} \times 31,9 \text{ рублей} = 1\,658\,800 \text{ рублей}$  — зачислена на транзитный валютный счет экспортная выручка;

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 91 «Прочие доходы» —  $1\,656\,720 - 1\,658\,800 = 2\,080 \text{ рублей}$  — отражена курсовая разница.

5. В соответствии с ПБУ 5 / 01 «Учет материально - производственных запасов» и ПБУ 6 / 01 «Учет основных средств» фактическая стоимость приобретенного имущества (в том числе по импорту) складывается из фактических затрат, связанных с приобретением. При приобретении материальных ценностей по импорту к этим затратам добавляются импортная (ввозная) таможенная пошлина, таможенные сборы, НДС.

Стоимость имущества, указываемая в контракте, как правило, выражена в иностранной валюте.

Пример 6. Организация приобретает у иностранного поставщика товар для перепродажи. Для этого поставщику перечислен аванс в сумме  $100\,000 \text{ дол. США}$ . Курс на дату перечисления составлял  $28,10 \text{ рублей}$  за доллар. Иностранный поставщик поставил товар. Курс на дату получения товара составил  $28,60 \text{ рублей}$  за доллар. Таможенная пошлина начисляется в размере  $10\%$  стоимости товара, а таможенный сбор —  $0,15\%$ .

## Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Дт 60.3 «Расчеты с поставщиками по выданным авансам» Кт 52 «Валютные счета» —  $100\ 000\ \text{дол} \times 28,1\ \text{рублей} = 2\ 810\ 000\ \text{рублей}$  — перечислен аванс поставщику;

Дт 15 «Приобретение товарно-материальных ценностей» Кт 60.4 «Расчеты с иностранным поставщиком» —  $100\ 000\ \text{дол} \times 28,60\ \text{рублей} = 2\ 860\ 000\ \text{рублей}$  — отражена задолженность пред иностранным поставщиком по полученным товарам;

Дт 60.3 «Расчеты с поставщиками по выданным авансам» Кт 91/1 «Прочие доходы» —  $2\ 860\ 000 - 2\ 810\ 000 = 50\ 000\ \text{рублей}$  — отражена курсовая разница;

Дт 60.4 «Расчеты с иностранным поставщиком» Кт 60.3 полученным товарам; Дт 60.3 «Расчеты с поставщиками по выданным авансам» —  $2\ 860\ 000\ \text{рублей}$  — произведен зачет взаимных требований;

Дт 15 «Приобретение товарно-материальных ценностей» Кт 76 «Расчеты с таможенной» —  $2\ 860\ 000\ \text{рублей} \times 0,15\% : 100\% = 4\ 290\ \text{рублей}$  — начислен таможенный сбор;

Дт 15 «Приобретение товарно-материальных ценностей» Кт 76 «Расчеты с таможенной» —  $2\ 860\ 000 \times 10\% : 100\% = 286\ 000\ \text{рублей}$  — начислена таможенная пошлина;

Дт 41 «Товары» Кт 15 — начислен таможенный сбор; Дт 15 «Приобретение товарно-материальных ценностей» —  $2\ 860\ 000 + 4\ 290 + 286\ 000 = 3\ 150\ 290\ \text{руб.}$  товары взяты на баланс по фактической стоимости их приобретения.

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 76 «Расчеты с таможенной» —  $(3\ 150\ 290 \times 18\% : 100\%) = 567\ 052,2$  — начислен НДС для уплаты таможенным органам

Дт 76 «Расчеты с таможенной» Кт 51 «Расчетные счета» —  $567\ 052,2 + 286\ 000 + 4\ 290 = 857\ 342,2\ \text{рублей}$  — произведены расчеты с таможенной

## Раздел IV. Формирование бухгалтерских проводок по учету имущества организации

### Лекция № 13 МДК 01.01

#### Тема 4.1. Учет основных средств и нематериальных активов.

1. Понятие и классификация основных средств. Их оценка
2. Документальное оформление и аналитический учет операций по поступлению основных средств.
3. Синтетический учет операций по поступлению основных средств

#### **1. Понятие и классификация основных средств. Их оценка**

Производственно - хозяйственная деятельность организаций обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов — средств труда.

Учет основных средств осуществляется на основе ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Согласно данному ПБУ, **основные средства** – часть имущества предприятия, используемого в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих целей предприятия в течение периода, превышающего 12 месяцев. При этом предполагается, что указанное имущество будет приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, и организация не предполагает перепродавать эти объекты.

Для ведения учета основных средств и составления отчетности предусмотрена их классификация по видам, назначению, отраслям хозяйства, степени использования и по принадлежности.

**По видам** основные средства подразделяются на:

1. Здания, земля, объекты землепользования.
2. Сооружения.
3. Передаточные устройства.
4. Машины и оборудование, в том числе:
  - силовые машины и оборудование;
  - рабочие машины и оборудование;
  - измерительные и регулирующие приборы, устройства и лабораторное оборудование, вычислительная техника;
5. Транспортные средства.
6. Инструмент.
7. Производственный инвентарь и принадлежности.
8. Хозяйственный инвентарь и принадлежности.
9. Рабочий и продуктивный скот.
10. Многолетние насаждения.
11. Капитальные затраты по улучшению земель.

**По назначению** основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные.

**По отраслям хозяйства** основные средства делятся на основные средства промышленности, сельского хозяйства, торговли, здравоохранения и т. д.

**По степени использования в производственно - хозяйственной деятельности** основные фонды подразделяются на:

- основные средства в эксплуатации;
- основные средства в запасе;
- основные средства на консервации;
- основные средства в аренде.

**По принадлежности** основные средства бывают собственные и арендованные.

*Кроме того, предусмотрена классификация основных средств по амортизационным группам с учетом срока полезного использования, что прежде всего необходимо для начисления амортизации согласно требованиям **налогового учета**.*

Необходимое условие правильного учета основных средств — единые принципы их оценки. Различают три оценки основных средств: первоначальная, остаточная и восстановительная стоимость.

**Первоначальная (балансовая) стоимость основных средств** складывается в момент их поступления на предприятие. По первоначальной стоимости основные средства учитываются на протяжении всего времени их нахождения на предприятии. В зависимости от способа поступления основных средств на предприятие, их первоначальная стоимость складывается по-разному:

- при приобретении основных средств за плату исходя из фактических затрат, связанных с приобретением;
- при получении основных средств от учредителей – в согласованной оценке;
- при безвозмездном получении – по рыночной стоимости.

Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации.

Оценка одинаковых основных средств, введенных в эксплуатацию в разное время, может быть различной. Это зависит от времени, места, способа приобретения, инфляции. Поэтому возникает необходимость в определении восстановительной стоимости основных средств, под которой понимается стоимость воспроизводства основных средств, т.е. приобретения или строительства основных средств исходя из действующих цен на момент переоценки.

Учет основных средств в бухгалтерии независимо от классификационных групп ведется по инвентарным объектам. Под инвентарным объектом понимается законченное устройство, представляющее собой единое целое и предназначенное для выполнения определенной работы. Для обеспечения сохранности основных средств каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер.

**Основные средства, поступают от поставщика с сопроводительными документами:**

товарно-транспортной накладной и счетом-фактурой. Принятие ОС к учету оформляется актом (накладной) приемки-передачи основных средств (типовая форма № ОС-1). На основании акта производится запись в инвентарной карточке (типовая форма № ОС-6) или в инвентарной книге (при небольшом количестве объектов на предприятии).

Карточки открываются в бухгалтерии, регистрируются в специальной описи (типовая форма № ОС-7). Карточки хранят в картотеке, группируя по группам основных средств, местам эксплуатации, материально-ответственным лицам. Инвентарная карточка — регистр аналитического учета основных средств.

Синтетический учет поступления основных средств ведется с использованием активного счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». По дебету этого счета отражаются все затраты, связанные с приобретением основных (кроме НДС по счетам поставщиков, транспортных организаций и т.п.). После того как все затраты по приобретению основных средств отразились по Дт счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», их списывают проводкой Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы», при этом основные средства берутся на баланс по первоначальной стоимости.

**Рассмотрим, как формируется первоначальная стоимость основных средств в каждом конкретном случае.**

**..... приобретенных за плату**

**Пример 1.** Фирма «Овен» заключила договор поставки с ООО «Зингер» на поставку токарного станка. 15 февраля 2013 года было получено оборудование согласно договору. Стоимость станка по счету поставщика составила 590 000 рублей, включая 18% НДС. Транспортные расходы, связанные с перевозкой оборудования согласно счету автотранспортного предприятия (АТП-1) составили 23 600 рублей, включая 18% НДС. За монтаж станка начислена заработная плата в сумме 700 рублей, отчисления по социальному страхованию составили 252 рубля. Станок взят на баланс 1 марта 2013 года.

**Февраль:**

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 500 000 рублей – отражена сумма без НДС по счету поставщика;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 90 000 рублей – отражена сумма НДС по счету поставщика;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 20 000 рублей – отражена сумма НДС по счету АТП -1;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 3 600 рублей – отражена сумма НДС по счету АТП - 1;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 700 рублей – начислена заработная плата за монтаж станка;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 252 рубля – произведены отчисления по социальному страхованию;

Итого по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

500 000 + 20 000 + 700 + 252 = 520 952 (рубля) — первоначальная стоимость оборудования

**Март:**

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - 520 952 рубля — основные средства взяты на баланс по первоначальной стоимости.

Таким образом, сумма НДС при приобретении основных средств отражается по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям». По мере оплаты счетов поставщиков, организаций-перевозчиков суммы НДС по оплаченным счетам принимаются к зачету. В учете при этом делается запись: Дт 68 «Платежи в бюджет» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям».

**.....приобретенных за плату за счет валютных средств.**

**Пример 2.** 9 июля 2013 года организация перечислила с валютного счета 5900 дол. США поставщику за основные средства Курс на дату перечисления денежных средств составлял 25,7рублей, а на дату их оприходования на предприятии – 26рублей.

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 52 «Валютные счета» — 5900 дол x 25,7 = 151 630 рублей — перечислены денежные средства под поставку оборудования;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 5000дол x 26 рублей = 130 000 рублей – отражена стоимость основных средств без НДС по счету поставщика;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 900дол x 26руб = 23 400 рублей — отражена сумма НДС по счету поставщика;

Итого по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 151 630 рублей, а по кредиту – 153 400 рублей (130 000 + 23 400). В учете образовалась курсовая разница, равная  $151\,630 - 153\,400 = 1\,770$  рублей.

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 1770 рублей – отражена положительная курсовая разница.

**...полученных от учредителей в счет вклада в уставный капитал**

**Пример 3.** Уставный капитал ООО «Спектр» составляет 600 000 рублей. Согласно учредительному договору, размер и номинальная стоимость долей участников составляет:

- ЗАО «Прогресс» - 50% от уставного капитала;
- ЗАО «Импульс» – 40% уставного капитала;
- господин Сидоров – 10% уставного капитала.

ЗАО «Импульс» и г-н Сидоров оплачивают свои доли денежными средствами, а ЗАО «Прогресс» — вносит в качестве вклада в уставный капитал оборудование. Участники решили, что оно стоит 300 000 рублей, что и подтвердил независимый оценщик. Оборудование взято на баланс.

Дт 75/1 «Расчеты с учредителями по взносу в уставный капитал» Кт 80 «Уставный капитал» - 300 000 рублей – отражена задолженность ЗАО «Прогресс» по вкладу в уставный капитал;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 75/1 «Расчеты с учредителями по взносу в уставный капитал» - 300 000 рублей – поступило оборудование от ЗАО «Прогресс»;

Дт 01 «Основные средства» Кт08 «Вложения во внеоборотные активы» - 300 000 рублей – оборудование взято на баланс.

**.....полученных безвозмездно**

**Пример 4.** В марте 2013 года местные власти подарили ЗАО «Кинотеатр МИР» оборудование. Его рыночная стоимость составила 90 000 рублей. Заработная плата рабочих, занимающихся установкой оборудования составила – 8000 рублей, а отчисления с заработной платы по социальному страхованию – 2 800 рублей. Оборудование взято на баланс

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 98 «Доходы будущих периодов» - 90 000 рублей – отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного оборудования;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 8 000 рублей – начислена заработная плата за установку оборудования;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 2 800 рублей – произведены отчисления по социальному страхованию;

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - 100 800 рублей – оборудование взято на баланс

**.....созданных на предприятии**

**Пример 5.** Предприятие осуществляет своими силами, то есть хозяйственным способом, строительство офиса. При этом все затраты, связанные с осуществлением строительных работ, отражаются и накапливаются на протяжении всего срока строительства по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы». Кт 10 «Материалы» - отпущены со склада материалы на нужды строительства;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы». Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислена заработная плата рабочим, занятым на строительстве;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - произведены отчисления с заработной платы по социальному страхованию;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 02 «Амортизация основных средств – начислена амортизация по оборудованию, используемому на строительных работах и т. д.

Когда строительство завершено, здание берется на баланс по первоначальной стоимости: Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Строительство может осуществляться подрядным способом, т.е. силами сторонней специализированной организации. В этом случае все затраты по строительству также будут в течение срока строительства «собираться» на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» согласно предъявляемым подрядчиками счетам. Взятие на баланс отразится следующей записью на счетах:

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы».

**Пример 6.** Организация осуществляет строительство офиса подрядным способом, заключив договор со строительной-монтажной организацией «Строймонтаж». В марте

2013 года получен счет строительной организации за выполненные строительные работы на сумму 590 000 рублей, включая 18% НДС. В учете будет сделана запись:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 500 000 рублей - отражена сумма без НДС по счету подрядчика;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 90 000 рублей - отражена сумма НДС по счету подрядчика.

**Рассмотрим пример оформления документов по поступлению основных средств на предприятие.**

**Пример 7.** 4 марта 2013 года ООО «Грант» получило токарный станок марки ТС — 345 от ОАО «Металлик». Стоимость станка согласно счету поставщика составила 1 000 000 рублей + 18% НДС. Оборудование поступило на основании договора № 6, заключенного между предприятиями 3 января 2013 года. Транспортные расходы составили 10 000 рублей + 18% НДС. Станок взят на баланс 5 марта, о чем составлен акт № 12. Открыта также инвентарная карточка N 78. В учете ООО «Грант» будут произведены следующие записи:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 1 000 000 рублей - отражена стоимость станка по счету поставщика без НДС;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 180 000 рублей - отражена сумма НДС по счету поставщика;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 10 000 рублей - отражена сумма транспортных расходов без НДС по счету транспортной организации;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 1 800 рублей - отражена сумма НДС по транспортным расходам;

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - 1 010 000 рублей - станок взят на баланс по первоначальной стоимости

ООО «Грант»  
(предприятие, организация)

ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА № 78 УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ  
(для машин, оборудования, инструмента, инвентаря)

Токарный станок  
(полное назначение и название объекта)

ОАО «Металлик»  
(название завода - изготовителя)

Паспорт, чертеж № 678687 Модель, тип, марка ТС-345

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Цех, отдел	Первоначальная стоимость, руб.	Инвентарный номер	Норма амортизации, %	Год выпуска	Акт о вводе в эксплуатацию	
					дата	номер
01	1.010 000	78	20	2013	05.03.2013	12

Отметка об оприходовании объекта		Отметка о выбытии объекта		Причина выбытия
дата	номер	дата	номер	
05.03.2013	12			

Карточку заполнил «05» \_\_\_\_\_ марта 2013г. Бухгалтер / \_\_\_\_\_ /

Зарипова Н.К.

должность, подпись фамилия,и.,о.,

УТВЕРЖДАЮ

Директор

должность

/ \_\_\_\_\_ / Попенко Б.С.

подпись \_\_\_\_\_ расшифровка подписи

« 5 » марта \_\_\_\_\_ 2013г.

АКТ (НАКЛАДНАЯ) № 12

ПРИЕМКИ - ПЕРЕДАЧИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Дата составления	Код вида операции	Код лица, ответственного за сохранность основных средств
05.03.2013г		Иванов И.И.

Сдатчик	Получатель	Дебет	Кредит	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации	Норма амортизации, %	Код		Номер	
								нормы амортизации	счета	инвентарный	заводской
ОАО	ООО	01	08	1 010 000	5лет	-	20		25	78	т-899
«Мериаллик»	«Грант»										

Сумма износа, руб., коп. \_\_\_\_\_

На основании приказа от «03», марта 2013 г. произведен осмотр токарного станка,

(наименование объекта)

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

принимаемого (передаваемого) в эксплуатацию от ОАО  
"Металлик"

В момент приемки (передачи) объект находится в ООО  
"Грант"

(местонахождение объекта)

Объект (оборудование)		Год выпуска	Дата ввода в эксплуатацию	Номер паспорта
вид	код			
Токарный станок		2013	05 марта 2013 года	678687

Объект техническим условиям. соответствует

Доработка (не требуется) не  
требуется

Заключение комиссии передать в  
эксплуатацию

Председатель комиссии гл. Инженер

Самойлов А.М.

должность

подпись

расшифровка подписи

Члены комиссии:

механик

Ибрагимов М.М.

должность

подпись

расшифровка подписи

бухгалтер

Зарипова Н.К.

должность

подпись

расшифровка подписи

## Лекция №14 МДК 01.01

### Тема 4.2. Учет затрат на восстановление основных средств

1. Виды ремонта основных средств
2. Создание резерв на финансирование затрат
3. Документальное оформление затрат по ремонту основных средств.

#### **1. Виды ремонта основных средств.**

В процессе производства основные средства изнашиваются, теряют свои первоначальные свойства. Поэтому необходимо в процессе их эксплуатации поддерживать основные средства в рабочем состоянии, т.е. проводить мероприятия по восстановлению основных средств. Это, прежде всего, технический осмотр, а также ремонт, модернизация и реконструкция. Ремонт, модернизация и реконструкция могут проводиться хозяйственным или подрядным способом. Ремонт может быть текущим, средним, капитальным или особо сложным, может проводиться частично своими силами, частично силами сторонней организации.

Законодательством предусмотрены следующие варианты организации учета и финансирования ремонта производственных фондов:

**-затраты на ремонт включаются в себестоимость текущего отчетного периода**, т. е, отражаются по дебету счетов по учету затрат: дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.

**Пример 1.** В феврале 2013 года в цехе № 01 произведен текущий ремонт токарного станка. Ремонт осуществлялся хозяйственным способом. Фактическая себестоимость израсходованных запасных частей составила 2 600 рублей. Начислена заработная плата за ремонтные работы в сумме 1 500 рублей, отчисления по обязательному страхованию составили 534 рубля. Поскольку, скорее всего, на данном оборудовании производится не один вид продукции цеха, затраты по ремонту следует отнести к косвенным затратам и включить в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»:

Дт 25 Кт 10 - 2 600 рублей — отражена фактическая себестоимость израсходованных запасных частей;

Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 1 500 рублей – начислена заработная плата за выполненные ремонтные работы;

Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 534 рубля - произведены отчисления с заработной платы.

**Пример 2.** Допустим, что ремонт токарного станка выполнялся подрядным способом, то есть силами специализированной организации, которая предъявила счет за ремонтные работы на сумму 5 900 рублей, включая 18% НДС.

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 5000рублей – отражена стоимость ремонтных работ по счету подрядчика (без НДС);

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 900рублей - отражена сумма НДС по счету подрядчика;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета» — 5 900 рублей - оплачены ремонтные работы

Дт 68 «Платежи в бюджет» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» - 900 рублей – зачтен НДС.

**Пример 3.** Если на предприятии есть ремонтно-механический цех, то ремонт оборудования может производиться силами данного цеха. Тогда учет затрат будет следующим:

Дт 23 «Вспомогательное производство» Кт 10 - 2 600 рублей - отражена фактическая себестоимость израсходованных запасных частей;

Дт 23 Кт 70 – 1 500руб – начислена заработная плата за выполненные ремонтные работы;

Дт 23 Кт 69 -534 руб. -произведены отчисления по страхованию

Дт 25 Кт 23 - 4634 рублей -затраты по ремонту токарного станка включены в состав косвенных расходов цеха № 01.

## 2. Создание резерв на финансирование затрат

**-создается резерв на финансирование затрат.** Этот метод позволяет включать в производственные затраты расходы по ремонту равномерно в течение всего года, в результате чего себестоимость продукции не подвергается колебаниям из-за того, что в каком-либо месяце затраты на ремонт больше, а в каком-то значительно меньше. Для учета такого резерва в Плане счетов предусмотрен счет 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей», на котором для этих целей открывается специальный субсчет. По окончании года резерв инвентаризируют. Излишне начисленные суммы сторнируют. Если фактические расходы на ремонт основных средств оказались больше созданного резерва, сумму превышения относят на себестоимость

**Пример 4.** Предприятие для проведения ремонтных работ создает ремонтный фонд (резерв). Согласно смете ремонтных работ на 2014 год по цеху № 01 должен быть создан резерв в сумме 600 000 рублей. Таким образом, ежемесячно в себестоимость продукции цеха будет включаться сумма, равная 50 000 рублей ( 600 000 : 12 мес) .

### **Январь:**

Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» - 50 000 рублей - произведены отчисления в резерв на ремонт основных средств цеха № 01.

Дт 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» Кт 10 «Материалы» - 10 000 рублей – отражена фактическая себестоимость запасных частей, израсходованных на ремонт основных средств;

Дт 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 5000 рублей - начислена заработная плата за выполненные ремонтные работы;

Дт 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 1780 рублей - произведены отчисления по страхованию. И т.д. каждый месяц.

Допустим, что по окончании года оказалось, что фактические затраты по ремонту основных средств составили 580 000 рублей. Тогда в декабре 2014 года должна быть сделана запись:

Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» - 20 000 рублей - сторнирована излишне начисленная сумма резерва.

Если ремонт основных средств направлен на то, чтобы поддерживать основные средства в состоянии, пригодном для выпуска продукции, то реконструкция и модернизация призваны улучшить качественные характеристики основных средств, что приведет к повышению производительности труда, улучшению качества выпускаемой продукции и т.п.

Источником финансирования затрат на ремонт основных средств и их обслуживание является себестоимость продукции, в то время как модернизация и реконструкция относятся к капитальным вложениям и в силу величины затрат, и в силу цели их проведения, и в силу времени, которое затрачивается на осуществление этих мероприятий. Поэтому источником финансирования может быть прибыль предприятия, целевые источники финансирования, например, поступления из бюджета. Как правило, затраты на реконструкцию и модернизацию увеличивают первоначальную стоимость основных фондов. Производится реконструкция и модернизация, равно как и ремонт, могут и хозяйственным, и подрядным способом.

**Пример 5.** В 2013 году ООО «Альфа» осуществляла реконструкцию оборудования в цехе № 01. Работы осуществлялись подрядным способом. Подрядчик предъявил счет к оплате за проведенные работы на сумму 118 000 рублей, включая 18 000 рублей НДС,

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 100 000 рублей – отражена сумма без НДС по счету подрядчика;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 18 000 рублей – отражена сумма НДС по счету подрядчика;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» – 18 000 рублей – сумма НДС включена в расходы по реконструкции, которая привела к увеличению первоначальной стоимости объекта основных средств;

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - 118 000 рублей - отражена сумма дооценки основных средств в результате реконструкции;

Дт 84 «Нераспределенная прибыль» Кт 83 «Добавочный капитал» - 118 000 рублей - уменьшена величина нераспределенной прибыли (источник финансирования затрат по реконструкции) предприятия и увеличен добавочный капитал на сумму дооценки.

### **Документальное оформление затрат по ремонту основных средств.**

Поскольку расходы на восстановление основных средств обычно значительны, то и требования к документам по учету этих затрат достаточно строги. Независимо от того,

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

каким способом осуществляются работы по восстановлению основных средств, необходимо оформить следующие документы:

-перед началом работ - **дефектная ведомость** - составляется комиссией с указанием выявленных дефектов оборудования и предполагаемого объема работ;

-в ходе работ - **первичные документы** на отпуск материалов (накладные, требования, лимитно - заборные карты), начислению заработной платы и т.п., счета - фактуры, приемо-сдаточные акты ( при подрядном способе);

-по окончании работ - **акт приемки** отремонтированных, модернизированных или реконструированных объектов.

Аналитический учет затрат ведется в ведомостях №№ 12, 15, если работы осуществляются хозяйственным способом, синтетический соответственно в журнале-ордере № 10. Если работы осуществляются подрядным способом - в журнале - ордере N 6.

## Лекция № 15 МДК 01.01

### Тема 4.3. Учет основных средств

1. Варианты выбытия основных средств.
2. Документальное оформление операций по выбытию основных средств.
3. Отражение операций по выбытию основных средств в бухгалтерском учете

#### **Основные средства могут выбываться с предприятия по следующим причинам:**

- списание основных средств вследствие невозможности дальнейшей эксплуатации;
- продажа основных средств;
- безвозмездная передача;
- передача основных средств в счет вклада в уставный капитал другого предприятия;
- выбытие по договору мены и др.

Любое выбытие основных средств с предприятия должно быть оформлено документально. При списании основных средств оформляется акт на списание по утвержденной форме ОС-4, при продаже и при передаче основных средств по договору мены оформляют акт приемки-передачи (форма ОС-1), а также выписывают счет-фактуру, накладную. При безвозмездной передаче и передаче в счет вклада в уставный капитал другого предприятия оформляется только акт приемки (накладная) передачи.

Все акты оформляет специально созданная комиссия, в состав которой должны входить бухгалтер (гл. бухгалтер), материально - ответственное лицо и специалисты. Имеющие возможность дать заключение о состоянии основных средств на момент их выбытия. В любом случае в инвентарной карточке делается запись о выбытии основных средств. Инвентарная карточка при этом не ликвидируется, а хранится отдельно в течение не менее пяти лет.

Синтетический учет операций по выбытию основных средств ведется с использованием активно-пассивного счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета учитываются все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту — доходы. Сравнение доходов с расходами позволяет выявить финансовый результат выбытия основных фондов. При этом записи по выбытию объектов основных средств отражаются в журнале - ордере № 13.

**Пример 1.** В мае 2013 года списывается фрезерный станок, первоначальная стоимость которого 90 000 рублей. К моменту списания сумма начисленной амортизации составила 87 900 рублей. За демонтаж станка начислена заработная плата в сумме 800 рублей, произведены отчисления по страхованию в сумме 200 рублей, оприходованы запасные части на сумму 3 600 рублей. Станок был взят на баланс в июне 2008 года.

В учете операции по списанию будут отражены следующим образом:

## Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 01 «Основные средства» - 87 900 рублей - списана сумма начисленной амортизации;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 01 «Основные средства» - (90 000 - 87 900) - 2 100 рублей - списана остаточная стоимость;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 800 рублей - начислена заработная плата за демонтаж выбывающих основных средств;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 200 рублей - произведены отчисления по страхованию;

Дт 10 «Материалы» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 3 600 рублей - оприходованы запасные части;

Дт 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кт 99 «Прибыль/убыток» - 500 рублей - отражена прибыль от списания основных средств.

**Пример 2.** Продается оборудование, первоначальная стоимость которого 90 000 рублей, сумма амортизации, начисленной за период эксплуатации - 30 000 рублей. Цена реализации 118 000 рублей, включая 18% НДС. Определить финансовый результат реализации.

Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 01 «Основные средства» - 30 000 рублей - списана сумма начисленной амортизации;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 01 «Основные средства» - 60 000 рублей - списана остаточная стоимость объекта основных средств;

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 118 000 рублей - предъявлен счет покупателю;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 68 «Платежи в бюджет» - 18 000 рублей - начислен НДС;

Дт 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кт 99 «Прибыли и убытки» - 40 000 рублей - отражена прибыль от реализации

**Пример 3.** Передаются безвозмездно основные средства, первоначальная стоимость которых 40 000 рублей, сумма начисленной амортизации - 10 000 рублей, рыночная стоимость на момент передачи - 50 000 рублей с учетом износа. Определить финансовый результат безвозмездной передачи.

Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 01 «Основные средства» - 10 000 рублей - списана сумма начисленной амортизации;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 01 «Основные средства» - 30 000 рублей - списана остаточная стоимость;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 68 «Платежи в бюджет» - 50 000 рублей  $\times$  18% : 100% = 9000 рублей - начислен НДС, исходя из рыночной стоимости основных средств;

Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 91/9 Сальдо прочих доходов и расходов» - 39 000 рублей - отражена сумма полученного от безвозмездной передачи убытка.

**Пример 4.** Передается в счет вклада в уставный капитал оборудование, первоначальная стоимость которого 90 000 рублей, сумма амортизации, начисленной за период эксплуатации - 30 000 рублей. Согласованная стоимость передаваемых основных средств составляет 70 000 рублей. Определить финансовый результат реализации.

## Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 01 «Основные средства» - 30 000 рублей - списана сумма начисленной амортизации;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 01 «Основные средства» – 60000 рублей – списана остаточная стоимость объекта основных средств;

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 70 000 рублей — отражена согласованная стоимость передаваемых основных средств;

Дт 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кт 99 «Прибыли и убытки» - 10 000 рублей - отражена прибыль от передачи основных средств.

**Пример 5.** Фирма «Квант» обменивает компьютер, первоначальная стоимость которого 25 000 рублей на запасные части для ремонта ККТ, стоимость которых согласно счету поставщика 23 600 рублей, включая 18% НДС. Согласованная стоимость обмениваемых ценностей – 23 600 рублей. В учете операции отразятся следующим образом:

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 01 «Основные средства» – 25 000 рублей - списана первоначальная стоимость передаваемого компьютера ( компьютер новый);

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 23 600 рублей - предъявлен счет покупателю;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 68 «Платежи в бюджет»- 3 600 рублей - начислен НДС;

Кт 99 «Прибыли и убытки» Кт 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - 5 000 рублей - отражен убыток от обменной операции;

Дт 10 «Материалы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 20 000 руб – отражена сумма по счету поставщика за запасные части без НДС;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 3 600 рублей - отражена сумма НДС по счету за запасные части;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»- 23 600 рублей - произведен взаимозачет требований;

Дт 68 «Платежи в бюджет» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» - 3 600 рублей - принят к зачету НДС.

УТВЕРЖДАЮ

Директор

должность

Попенко Б. С.

подпись

расшифровка подписи

« 6 » мая 2013г.

АКТ № 6

НА СПИСАНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Дата составления	Код вида операции	Код лица, ответственного за сохранность основных средств
06.05.2013		Петров А.А.

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Структурное подразделение	Вид деятельности	Дебет		Кредит		Первоначальная стоимость, руб. коп.	Сумма начисленной амортизации руб. коп.	Номер	
		счет, субсчет	код. аналит. учета	счет, субсчет	код. аналит. учета			инвентарный	заводской
Цех № 01	Производство	91/202		0101		90 000	87900	65	87878

Сумма износа, руб., коп. 87 900 – 00

На основании приказа от «05» мая 2013 г. произведен осмотр фрезерного станка

наименование объекта

В результате осмотра комиссия установила:

1. Поступил в организацию «12» июня 2008 года
2. Масса объекта по паспорту 156 кг
3. Сведения о наличии драгоценных металлов —
- 4 Причина списания физический износ
5. Техническое состояние непригоден к эксплуатации

Объект (оборудование)	Год выпуска	Дата ввода в эксплуатацию
Фрезерный станок	2008	13 июня 2008

Заключение комиссии: станок не пригоден к эксплуатации вследствие износа

Председатель комиссии гл. бухгалтер Яковлева И.М.

должность нач.цеха №01 подпись Никитин расшифровка подписи

Члены комиссии: Н.И.

Н.И.

должность гл.механик подпись Закиров М.Л. расшифровка подписи

гл.механик

должность \_\_\_\_\_ подпись \_\_\_\_\_ расшифровка подписи \_\_\_\_\_

**Оборотная сторона акта**

Затраты на списание			Поступило от списания		Количество	Сумма, руб.
Вид работ	Номер документа	Сумма, руб.	Номер документа	Ценности		
Демонтаж	76	800-00	50	Зап.части	50	3600-00

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

(зар.плата) Отчисления		200-00				
Итого		1000-00				3 600-00

Результаты списания *прибыль*

Выручка от реализации \_\_\_\_\_ руб коп

сумма прописью

В карточке учета основных средств выбытие отмечено:

Главный (бухгалтер) бухгалтер \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

подпись

\_\_\_\_\_

расшифровка подписи

06 мая 2013года

**Журнал — ордер 13** (выписка)

по кредиту счетов 01 «Основные средства» 91 «Прочие доходы и расходы»

№ п/п	Основание записи	С кредита счета 01 в дебет счетов			
		02	91.2		Итого
1	Списан начисленный износ	87 900			87 900
2	Списана остаточная стоимость		2 100		2 100
	Итого	87 900	2 100		90 000
№ п/п	Основание(содержание)записи	С кредита счета 91.1 – в дебет счетов			
		10			Итого
1	Оприходованы запасные части	3 600			3 600
Итого					

## Лекция № 16 МДК 01.01

### Тема 4.4. Учет аренды основных средств

1. Текущую и долгосрочную аренду
2. Переоценка и инвентаризация основных средств

#### 1. Текущую и долгосрочную аренду

Многие, особенно вновь создаваемые предприятия, часто не имеют финансовой

возможности (денежных средств) для приобретения зданий, сооружений, оборудования. Временные затруднения такого рода удается преодолеть за счет арендных отношений, т.е. передачи и получения объектов основных средств в аренду – договор, по которому одна сторона (арендодатель) обязуется предоставить другой стороне (арендатору) какое - либо имущество во временное пользование за определенное вознаграждение.

Различают текущую и долгосрочную аренду. Объекты, сданные в текущую и долгосрочную аренду, отражаются в учете одинаково. Объектом текущей аренды может выступить как отдельный объект основных средств (автомобиль, компьютер и т.п.), так и его часть (помещение офиса, склада, цеха). Ее срок обычно устанавливается в пределах 1 года с дальнейшей пролонгацией и изменением условий договора.

Объектом долгосрочной аренды также выступают основные средства, но только переданные в аренду на срок более года. Вплоть до момента полной амортизации объекта.

Лизинг или финансовая аренда — это приобретение арендодателем по заказу арендатора отдельных объектов основных средств как с правом выкупа, так и без выкупа.

Отношения по текущей аренде возникают на основании договора аренды, который заключают в письменной форме две стороны: арендатор и арендодатель. При этом имущество, передаваемое в аренду, должно принадлежать арендодателю на праве собственности. Расчеты по арендной плате отражают в учете обе стороны: и арендатор, и арендодатель. Основанием для отражения в учете указанных операций является акт передачи имущества в аренду.

Арендатор учитывает принятое в пользование имущество на забалансовом счете 001 «Основные средства, принятые в аренду». Учет расчетов с арендодателем ведется на счете 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» на специальном субсчете. Арендная плата включается в затраты предприятия - арендатора.

Арендодатель, сдавая имущество в аренду, продолжает учитывать его на балансе, т.е. на счете 01 «Основные средства», только на специальном субсчете «Основные средства, сданные в аренду». Ежемесячно в обычном порядке начисляет амортизацию. Расчеты с арендатором ведет либо на счете 76, либо на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», если сдача имущества в аренду является для арендодателя основным видом деятельности. Получаемые от арендатора платежи

зачисляются в доход арендодателя. С суммы арендной платы начисляется и уплачивается НДС.

**Пример 1.** ООО «Альфа» (арендатор) заключило договор текущей аренды с ПКФ «Зенит» на срок 6 месяцев: с 1 января 2014 года по 30 июня 2014 года включительно. Объектом аренды является помещение офиса. Арендная плата составляет в месяц 70 800 рублей, включая 18% НДС. Первоначальная стоимость объекта основных средств - 800 000ру

**Отражение операций по аренде у арендатора:**

**январь:**

Дт 001 «Основные средства, принятые в аренду» - 800 000 рублей - приняты в текущую аренду основные средства;

Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 10 000 рублей – начислена арендная плата за январь (без НДС);

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по арендной плате» Кт 76 «Общехозяйственные расходы» - 1 800 рублей – отражена сумма НДС по арендной плате;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» - 11 800 рублей – перечислена арендная плата за январь.

**Отражение операций по текущей аренде у арендодателя:**

**январь:**

Дт 01 «Основные средства, переданные в аренду» Кт 01 «Основные средства» – 800 000 рублей – переданы в аренду основные средства;

Дт 76 Кт 91.1 «Прочие доходы» –11 800 рублей – начислена арендная плата за январь;

Дт 91.2 «Прочие расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» - 1 800 рублей – начислен НДС с арендной платы;

Дт 26 Кт 02 – 2 500 рублей – начислена амортизация за январь;

Дт 51 Кт 76 – 11 800 рублей – получена арендная плата за январь;

Дт 68 Кт 51 – 800 рублей – перечислен НДС с арендной платы.

Что касается обслуживания основных средств, сданных в аренду и их ремонта, обычно затраты по обслуживанию и текущему ремонту берет на себя арендатор, а расходы по капитальному ремонту - арендодатель, если иное не предусмотрено договором.

## **2. Переоценка и инвентаризация основных средств**

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, по библиотечным фондам -один раз в пять лет. Основные задачи инвентаризации основных средств:

-подтверждение правильного документального оформления и своевременного отражения в учете поступления основных средств, их перемещения, выбытия;

-исчисление и отражение в учете амортизации по основным средствам;

-точное определение результата при выбытии основных средств.

Любую инвентаризацию проводит комиссия, назначаемая приказом руководителя предприятия. В нее должны входить 3-4 человека. Председателем обычно назначается представитель руководителя. Кроме того, в состав комиссии должны входить специалисты, способные оценить состояние основных средств, представители бухгалтерской службы. До инвентаризации следует проверить наличие и правильность оформления инвентарных карточек, других бухгалтерских регистров по учету основных средств, а также техническую документацию.

В ходе инвентаризации составляется описание объектов. Если в ходе инвентаризации выявлены объекты, не принятые к учету, они оцениваются по рыночной стоимости с учетом износа и приносятся. Если обнаружена недостача основных средств, она относится на материально - ответственное лицо.

**Пример 1.** В результате инвентаризации обнаружено оборудование, не числящееся в учете. Рыночная стоимость этого оборудования на дату инвентаризации составила 60 000 рублей, а износ оценен в 20 000 рублей.

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 02 «Амортизация основных средств» - 20 000 рублей - отражена сумма износа;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 98 «Доходы будущих периодов» - 40 000 рублей - отражена остаточная стоимость объекта;

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» -60 000 рублей - объект взят на баланс по первоначальной стоимости.

**Пример 2.** В результате инвентаризации обнаружена недостача объекта основных средств, первоначальная стоимость которого 12 000 рублей, амортизация начислена в сумме 5 000 рублей.

Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 01 «Основные средства» - 5 000 рублей - списана начисленная амортизация;

Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 01 «Основные средства» 7 000 рублей - остаточная стоимость списана на недостачу;

Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» -7 000 рублей - остаточная стоимость недостающих основных средств отнесена на материально - ответственное лицо.

Нормативная база по учету основных средств дает предприятиям право раз в год по состоянию на 1 января производить переоценку основных средств. Переоценка может производиться с использованием поправочных коэффициентов, увеличивающих или уменьшающих стоимость основных средств. Предприятие также вправе обратиться к услугам специализированной организации, имеющей лицензию на оказание услуг по оценке имущества.

**Пример 3.** Предприятие производит переоценку основных средств, первоначальная стоимость которых 56 000 рублей, а сумма начисленной амортизации - 23 000 рублей. Аудиторская фирма, производившая переоценку, зафиксировала в акте переоценки следующие данные: рыночная стоимость объекта - 64 000 рублей, а износ - 26 280 рублей. В учете будут сделаны следующие записи:

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Дт 01 «Основные средства» Кт 83 «Добавочный капитал» - 8 000 рублей (64 000 – 56 000) – отражена сумма дооценки основных средств – увеличение первоначальной стоимости;

Дт 83 «Добавочный капитал» Кт 02 «Амортизация основных средств» - 3 280 рублей (26 280 - 23 000) – отражено увеличение суммы начисленной амортизации в результате дооценки основных средств.

## Лекция № 17 МДК 01.01.

### Тема 4.5. Учёт лизинговых операций

1. Договор и виды лизинга
2. Учёт лизинговых операций у лизингополучателя
3. Учёт лизинговых операций у лизингодателя
4. Лизинговое имущество находится на балансе лизингодателя, лизингополучателя

#### 1. Договор и виды лизинга

**Договор лизинга** заключается в письменной форме. В договоре обязательно должны быть определены его форма, тип и вид.

К **формам лизинга** относят:

**-внутренний лизинг**, в котором стороны лизинговой сделки, включая продавца предмета лизинга, являются резидентами РФ;

**-международный лизинг**, когда одна из сторон не является резидентом РФ.

**Типы договора финансовой аренды:**

-долгосрочный (срок действия 3 года и более);

-среднесрочный (от полутора до 3-х лет);

-краткосрочный (менее полутора лет).

**Виды лизинга:**

**-финансовый лизинг** – при котором лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного продавца и передать лизингополучателю в качестве предмета лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное пользование и владение. Срок соизмерим со сроком полной амортизации или превышает его. Предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока договора или до истечения при условии выплаты лизингополучателем всей суммы лизинговых платежей.

**-возвратный лизинг** — разновидность финансового, при котором продавец предмета лизинга выступает и как лизингополучатель. По договору, организация, нуждающаяся в денежных средствах, но владеющая имуществом, продает его лизинговой компании и одновременно заключает с ней договор аренды проданного имущества. На определенный срок с правом выкупа.

**-оперативный лизинг** — при котором лизингодатель закупает на свой страх и риск имущество и передает лизингополучателю. По истечении срока договора и выплаты всей суммы лизинговых платежей, имущество возвращается к лизингодателю.

Для уплаты лизинговых платежей стороны могут выбрать один из трех методов:

-«с фиксированной суммой» - общая сумма платежей начисляется равными долями в течение всего срока;

## Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

- «с авансом» - лизингополучатель при заключении договора выплачивает лизингодателю аванс, а остальная сумма долга погашается равными долями в течение срока действия договора;

- «минимальных платежей» -- в общую сумму включаются сумма амортизации лизингового имущества, плата за пользование заемными средствами, комиссионное вознаграждение и плата за дополнительные услуги лизингодателя, а также стоимость имущества, если оно выкупается по истечении срока договора.

### РАСЧЕТ ОБЩЕЙ СУММЫ ЛИЗИНГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ:

$ЛП = АО + ПК + КВ + ДУ + НДС,$

где: ЛП - общая сумма лизинговых платежей;

АО – амортизационные отчисления, причитающиеся лизингодателю в отчетном году;

ПК - плата за используемые кредитные ресурсы;

КВ - комиссионное вознаграждение лизингодателю ;

ДУ - плата лизингодателю за дополнительные услуги по договору;

НДС - НДС, уплачиваемый лизингополучателем лизингодателю.

В бухгалтерском учете лизинговые операции отражаются по-разному в зависимости от того, на чьем балансе (лизингодателя или лизингополучателя) учитывается предмет лизинга.

## **2. Учёт лизинговых операций у лизингодателя**

**Пример 1.** Лизингополучателем принят на баланс объект основных средств от лизингодателя. Общая стоимость объекта - 141 600 рублей, включая 21 600 рублей НДС. Дополнительные расходы, связанные с доставкой, установкой оборудования составили 11 800 рублей, включая 1 800 рублей НДС. Начисление и уплата лизинговых платежей производится ежемесячно в размере 11 800 рублей (141 600 : 12 месяцев), в том числе 1 800 рублей - НДС. Ежемесячные амортизационные отчисления составляют 1000 рублей. Срок лизинга - 12 месяцев.

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства» - 120 000 рублей - получены основные средства по лизингу (сумма без НДС);

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства» - 21 600 рублей - отражена сумма НДС по полученным ОС;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 000 рублей - отражена сумма без НДС по дополнительным расходам, связанным с приобретением лизингового имущества;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 1 800 рублей - отражена сумма НДС по дополнительным расходам;

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - 130 000 рублей - лизинговое имущество взято на баланс по первоначальной стоимости;

### **3. Учёт лизинговых операций у лизингополучателя**

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» - 11 800 рублей - начислена задолженность по ежемесячным лизинговым платежам;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» Кт 51 «Расчетные счета» - 11 800 рублей - перечислены лизинговые платежи;

Дт 68 «Платежи в бюджет» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 1 800 рублей - принят к зачету НДС.

#### ***Лизинговое имущество находится на балансе лизингодателя***

Дт 001 «Основные средства, принятые в аренду» - 141 600 рублей - учтено лизинговое имущество;

Дт 20 «Основное производство» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 000 рублей - начислена сумма ежемесячных лизинговых платежей (без НДС);

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 1 800 рублей - отражена сумма НДС по лизинговым платежам;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета» - 11 800 рублей - перечислены лизинговые платежи;

Дт 68 «Платежи в бюджет» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» -1 800 рублей - принят к зачету НДС.

### **4. Лизинговое имущество находится на балансе лизингодателя, лизингополучателя**

**Пример2.** . Лизингодатель приобрел предмет лизинга у продавца и передал лизингополучателю. Стоимость предмета лизинга по договору купли - продажи — 60 000 рублей + 18% НДС (10 800 рублей). Прочие затраты, связанные с приобретением предмета лизинга составили 11 800 рублей, в том числе 1 800 рублей НДС. Общая сумма лизинговых платежей за предоставление имущества лизингополучателю — 141 600 рублей, в том числе 21 600 рублей НДС. Срок исполнения лизингового договора — 12 месяцев. Лизинговые платежи осуществляются ежемесячно и составляют 11 800 рублей, включая 1 800 рублей НДС.

#### ***Лизинговое имущество находится на балансе лизингополучателя***

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 60 000 рублей — отражена сумма без НДС по договору купли - продажи лизингового имущества;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 800 рублей - отражена сумма НДС по договору купли - продажи;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 000 рублей - отражена сумма без НДС по дополнительным расходам, связанным с приобретением объекта лизинга;

## Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 1 800 рублей - отражена сумма НДС по дополнительным расходам;

Дт 03 «Доходные вложения в материальные ценности» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» -  $(60\ 000 + 10\ 000) = 70\ 000$  рублей - отражена стоимость объекта лизинга, предназначенного для передачи на баланс лизингополучателя;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета» -  $70\ 800 + 11\ 800 = 82\ 600$  рублей - оплачены затраты, связанные с приобретением лизингового имущества;

Дт 68 «Платежи в бюджет» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» - 12 600 рублей - зачтен НДС;

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 141 600 рублей - отражена задолженность лизингополучателя по лизинговым платежам;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 03 «Доходные вложения в материальные ценности» — 70 000 рублей - списана стоимость лизингового имущества, переданного на баланс лизингополучателя;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 76 «НДС по лизинговым платежам» -  $141\ 600 : 118\% \times 18\% = 21\ 600$  рублей - начислен НДС с лизинговых платежей, ожидаемых к поступлению в будущем;

Дт 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кт 98 «Доходы будущих периодов» -  $(141\ 600 - 21\ 600 - 70\ 000) = 50\ 000$  рублей - отражена разница между суммой лизинговых платежей (без НДС) и стоимостью лизингового имущества;

Дт 51 «Расчетные счета» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 11 800 рублей - получены лизинговые платежи в расчете за месяц;

Дт 98 «Доходы будущих периодов» Кт 90/1 «Продажи», субсчет «Выручка» - 50 000 рублей:  $12\ \text{месяцев} = 4166$  рублей - часть суммы разницы между лизинговыми платежами и стоимостью имущества, в части, приходящейся на лизинговый платеж отнесена на реализацию текущего месяца;

Дт 76 «НДС по лизинговым платежам» Кт 68 «Платежи в бюджет» -  $21600 : 12\ \text{месяцев} = 1\ 800$  рублей - начислен НДС с фактически полученных лизинговых платежей.

Поскольку для лизингодателя передача имущества в лизинг является основным видом деятельности, учет финансовых результатов, связанных с данной деятельностью выявляется ежемесячно на счете 90 «Продажи». Та сумма дохода, которая была получена лизингодателем в отчетном месяце — 4166 рублей сравнивается с суммой расходов, связанных с деятельностью лизингодателя за этот месяц. Допустим, что в отчетном месяце расходы лизингодателя (зарплата работников и отчисления с нее, амортизация лизингового имущества и прочие расходы) составили 1200 рублей и были все (условно) учтены по дебету счета 20 «Основное производство». Тогда в учете лизингодателя должны быть сделаны следующие записи:

Дт 90/2 «Себестоимость продаж» Кт 20 «Основное производство» - 1 200 рублей — списаны на реализацию расходы отчетного периода;

Дт 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» Кт 99 «Прибыль/убыток» -  $4166 - 1200 = 2\ 966$  рублей — отражена прибыль отчетного месяца.

***Лизинговое имущество находится на балансе лизингодателя***

## Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 60 000 рублей - отражена сумма без НДС по договору купли - продажи лизингового имущества;х

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям»Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 800 рублей - отражена сумма НДС по договору купли - продажи;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы»Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 000 рублей - отражена сумма без НДС по дополнительным расходам, связанным с приобретением объекта лизинга;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям»Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 1 800 рублей -отражена сумма НДС по дополнительным расходам;

Дт 03 «Доходные вложения в материальные ценности» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - (60 000 + 10 000) = 70 000 рублей - отражена стоимость объекта лизинга;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета»-70 800 + 11 800 = 82 600 рублей - оплачены затраты, связанные с приобретением лизингового имущества; ( это стоимость лизингового имущества с НДС).

Дт 68 «Платежи в бюджет» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» - 12 600 рублей -зачтен НДС;

Дт 51 «Расчетные счета» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 11 800 рублей - получены лизинговые платежи в расчете за месяц;

Дт 62(1) «Расчеты с покупателями по отгруженным товарам» Кт 62(2) «Расчеты с покупателями по авансам полученным» - 82 600 рублей : 12мес = 6883 рубля - часть стоимости лизингового имущества до перехода права собственности на него к лизингополучателю учитывается как аванс;

Дт 62 (2) «Расчеты с покупателями по авансам полученным» Кт 68 «Платежи в бюджет» — 1049 рублей ( 6883 : 118% x 18%) - начислен НДС с суммы аванса;

Дт 62(1) «Расчеты с покупателями по отгруженным товарам» Кт 90/1 «Выручка от продаж» – 11800 – 6833 = 4917руб – отражен доход лизингополучателя в отчетном месяце;

Дт 90/3 «НДС по продажам» Кт 68 «Платежи в бюджет» - 750 рублей - начислен НДС с суммы дохода;

Дт 90/2 «Себестоимость продаж» Кт 20 «Основное производство» - 1 200 рублей - списаны расходы текущего месяца;

Дт 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» Кт 99 «Прибыль/убыток» - 2967 рублей - отражена прибыль отчетного месяца (4917 — 750 — 1 200 ).

## Лекция № 18 МДК 01.01

### Тема 4.6. Учет нематериальных активов

1. Понятие, классификация, оценка НМА. Состав и задачи учета НМА.
2. Порядок начисления износа (амортизации)

#### **1. Понятие, классификация, оценка НМА. Состав и задачи учета НМА.**

С января 2008 года учет НМА ведется согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Согласно ПБУ 14/2007 к НМА относятся:

-объекты патентного права – изобретение, полезная модель, промышленный образец и ноу-хау (секреты производства);

-средства индивидуализации. В качестве средств индивидуализации выделены фирменное наименование, товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара и коммерческое обозначение.

#### ***Условия принятия объекта к учету***

К условиям, которые должны соблюдаться в соответствии с ПБУ 14/2007 при принятии НМА к учету, являются:

-идентификация;

-отсутствие физической структуры;

-использование в деятельности в течение срока полезного использования, превышающего 1 год;

- способность приносить в будущем экономические выгоды;

Организация не должна предполагать перепродажу объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла.

Объект учитывается в составе НМА только в том случае, если его фактическая (первоначальная) стоимость может быть достоверно определена.

Среди необходимых условий – наличие ограничения доступа иных лиц к экономическим выгодам, приносимым объектом (контроль над объектом). Ограничить доступ можно, к примеру, путем юридической ответственности за незаконное использование.

#### ***Первоначальная оценка НМА***

Первоначальная стоимость НМА называется фактической (первоначальной) стоимостью. При постановке объекта НМА на бухгалтерский учет, прежде всего, решается вопрос о его денежной оценке. В любом случае объект НМА оценивается при постановке на учет по **первоначальной стоимости**.

В зависимости от способа поступления НМА на предприятие первоначальная стоимость их определяется по-разному.

-при покупке НМА их первоначальная стоимость определяется в сумме фактических затрат, к которым относятся: затраты, связанные с оплатой стоимости НМА продавцу в соответствии с договором; регистрационные сборы; таможенные пошлины; невозмещаемые налоги; вознаграждения посредникам, а также все расходы, связанные с доведением НМА до состояния, пригодного к эксплуатации.

-когда предприятие **самостоятельно создает НМА**, первоначальная стоимость объекта складывается также из фактических затрат, связанных с его созданием.

-**при получении НМА от учредителей** в счет вклада в уставный капитал, они оцениваются в денежной оценке, согласованной учредителями.

-если **НМА получены безвозмездно** от других юридических или физических лиц, они принимаются к учету по рыночной стоимости, действующей на дату их принятия к учету.

При поступлении НМА на предприятие оформляется акт (накладная) приемки НМА (форма ОС-1), аналогичный акту приемки основных средств. На каждый объект НМА открывается карточка.

Учет всех операций, связанных с поступлением НМА на предприятие, ведется первоначально на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». При взятии НМА на баланс по первоначальной стоимости в учете производится запись:

Дт 04 «Нематериальные активы» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы». Таким образом, учет НМА ведется на активном одноименном счете 04 «Нематериальные активы».

**Пример 1.** 3 апреля 2014 года получен счет поставщика за право использования бухгалтерской программы на сумму 11 800 рублей, включая 18 % НДС. За установку программы оплачено согласно счету наличными из кассы в сумме 708 рублей, включая 18 % НДС. Программа взята на баланс по первоначальной стоимости 20 апреля 2014 года. Срок полезного использования установлен 5 лет.

Дт 08 «Вложения во внеоборотные» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 000 рублей – отражена стоимость права пользования программой без НДС;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 1 800 рублей – отражена сумма НДС по счету поставщика.

Дт 08 «Вложения во внеоборотные» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 600 рублей – отражена стоимость услуг по установке программы (без НДС);

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 108 рублей – отражена сумма НДС по счету за установку программы.

Дт 04 «Нематериальные активы» Кт 08 «Вложения во внеоборотные» – 10 600 рублей – программа взята на баланс по первоначальной стоимости;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 50 «Касса» - 708 рублей – оплачено наличными за установку программы;

Дт 68 «Платежи в бюджет» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» - 108 рублей – принят к зачету НДС.

**Пример 2.** В счет вклада в уставный капитал внесено учредителем право пользования торговой маркой, принадлежащего ему предприятия на срок 5 лет. Вклад оценен на сумму 600 000 рублей.

Дт 75/1 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты с учредителями по вкладу в уставный капитал» Кт 80 «Уставный капитал» - 600 000 рублей – отражена задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал предприятия;

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 75/1 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты с учредителями по вкладу в уставный капитал» - 600 000 рублей – погашен взнос учредителя по вкладу в уставный капитал предприятия;

Дт 04 «Нематериальные активы» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» – 600 000 рублей – НМА взяты на баланс по первоначальной стоимости.

**Пример 3.** 21 февраля 2014 года получено безвозмездно от физического лица исключительное право на изобретение – технология производства продукции. Рыночная стоимость такого объекта – 16 000 рублей. Срок полезного использования установить невозможно, поэтому он определен в 20 лет.

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 98 «Доходы будущих периодов» – 16 000руб – отражена рыночная стоимость полученного объекта НМА;

Дт 04 «Нематериальные активы» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» – 16 000 рублей – объект взят на баланс по первоначальной стоимости.

Пунктом 22 ПБУ 14/2007 предусмотрена проверка НМА на обесценение. Проводить такую проверку организации могут по собственному желанию в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности, в частности МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов". Ранее прямые отсылки к тексту МСФО в российских положениях по бухгалтерскому учету не использовались.

## **2. Порядок начисления износа (амортизации)**

Организации смогут менять срок полезного использования (СПИ) и способ начисления амортизации. Срок полезного использования нужно ежегодно проверять на предмет его реалистичности. А именно: сможет ли компания, как рассчитывала, в течение ранее определенного срока использовать актив. Если ожидаемый срок существенно изменился, его надо пересмотреть, например, на предмет уменьшения (п. 27 ПБУ 14/2007).

В п. 27 ПБУ указано, что возникшие в связи с изменением срока полезного использования корректировки будут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях. То есть, изменения в продолжительности срока полезного использования НМА следует отражать путем корректировки норм амортизации в текущем и последующих периодах до окончания срока его службы.

Если срок полезного использования актива установить не получается, НМА будет считаться с неопределенным сроком полезного использования. Амортизация по нему начисляться не будет. Но по таким активам ежегодно организация должна подтверждать, что продолжают иметь место факторы, мешающие надежному установлению срока полезного использования по этому объекту (п. 27 ПБУ 14/2007). Но если впоследствии выяснится, что неопределенный срок перестал быть таковым, следует установить определенный срок для данного актива и способ его амортизации.

### ***Способы амортизации***

Амортизационные отчисления начинают производиться с первого числа месяца, следующего за месяцем взятия НМА на баланс, начисляются до полного погашения их стоимости или выбытия этого объекта. Амортизационные отчисления прекращают

начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости НМА или списания объекта с бухгалтерского учета.

**Необходимо различать НМА по способу начисления амортизации:**

-НМА, срок полезного использования которых указан в сопроводительных документах (патент, свидетельство, лицензия и т.п.);

-НМА, по которым организация самостоятельно определяет срок их полезного использования исходя из условий производства, технологии, морального износа (ноу-хау, программные продукты и т.д.);

-НМА, срок полезного использования по которым невозможно установить.

Законодательством установлен предельный срок 20 лет в целях бухгалтерского учета и 10 лет в целях налогообложения.

**Амортизационные отчисления производятся одним из способов:** либо путем накопления сумм амортизации на специально предназначенном счете 05 «Амортизация НМА», либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

**Пример 4.** Используя данные задачи № 1 начислим амортизацию по бухгалтерской программе, взятой на баланс 20 апреля 2014 года, первоначальная стоимость которой 10 500 рублей, а срок полезного использования – 5 лет.

**Сумма ежемесячной амортизации** составит: 10600 рублей : 5 лет : 12 месяцев = 177 рублей. Норма ежемесячной амортизации =  $177 : 10\ 600 \times 100\% = 1,67\%$

Поскольку объект НМА носит общий характер (то есть используется в деятельности всего предприятия в целом, а не в деятельности конкретного цеха или изготовлении конкретного вида продукции) запись на счетах по начислению амортизации в **мае 2014 года** будет выглядеть следующим образом:

Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 05 «Амортизация НМА» - 177 руб. – начислена амортизация по объекту НМА за май.

**Пример 5.** Используя данные задачи № 3, начислим амортизацию за март по НМА, полученным безвозмездно. Кроме того, выберем вариант начисления амортизации без использования счета 05 «Амортизация НМА».

**Сумма амортизации за месяц составит** 16 000 : 20 лет : 12 месяцев = 67 (рублей).

Так как речь идет о способе изготовления конкретной продукции в учете будет сделана следующая запись:

Дт 20 «Основное производство» Кт 04 «Нематериальные активы» - 67 рублей – начислена амортизация за март. Одновременно будет произведена следующая запись:

Дт 98 «Доходы будущих периодов» Кт 91/1 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» - 67 рублей – сумма амортизации по безвозмездно полученным НМА отнесена к доходам марта.

**Причинами выбытия НМА** могут быть различные факторы:

-истечение срока использования (патент, лицензия и т.п.);

-ликвидация;

-безвозмездная передача;

-реализация;

-взнос в уставный капитал другого предприятия и др.

Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации

Документально выбытие НМА оформляется различными документами в зависимости от причины выбытия: акт на списание, акты передачи, протоколы собрания акционеров.

Рассмотрим варианты выбытия НМА, по которым амортизация начисляется с использованием счета 05 «Амортизация НМА».

**Пример 6.** Списан объект НМА по истечении срока полезного использования (согласно акту на списание). Первоначальная стоимость НМА - 10000рублей, сумма начисленной амортизации - 9 800 рублей

Дт 05 «Амортизация НМА» Кт 04 «Нематериальные активы» - 9800 рублей - списана сумма начисленной амортизации;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 04 «Нематериальные активы» - 200 рублей - списана остаточная стоимость;

Дт 99 «Прибыль/убыток» Кт 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – 200 рублей – отражен финансовый результат списания объекта НМА – убыток.

**Пример 7.** Внесен в уставный капитал другой организации объект НМА, первоначальная стоимость которого 60 000 рублей, амортизация к моменту передачи начислена в сумме 5000 рублей, согласованная стоимость передаваемого объекта - 65 000рублей

Дт 05 «Амортизация НМА» Кт 04 «Нематериальные активы» - 5000 рублей - списана сумма начисленной амортизации;

Дт 91/2«Прочие расходы» Кт04«Нематериальные активы» - 55 000 рублей - списана остаточная стоимость;

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 91/1 «Прочие доходы» – 65000рублей – отражена согласованная стоимость передаваемого объекта;

Дт 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кт 99 «Прибыль/убыток» — 10000 рублей — отражен финансовый результат передачи — прибыль.

**Пример 8.** Реализован объект НМА, первоначальная стоимость которого 50 000 рублей, амортизация - 12 000 рублей, цена реализации без НДС -60 000 рублей

Дт 05 «Амортизация НМА» Кт 04 «Нематериальные активы» - 12 000 рублей - списана сумма начисленной амортизации;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 04 «Нематериальные активы» - 38 000 рублей - списана остаточная стоимость;

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 70 800 рублей - предъявлен счет покупателю;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 68 «Платежи в бюджет» - 10 800 рублей - начислен НДС;

Дт 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кт 99 «Прибыль/убыток» -22 000руб - отражена прибыль от реализации НМА.

Отразим названные операции в журнале-ордере № 13

Журнал - ордер N 13 по кредиту счетов 04 «НМА», 91 «Прочие доходы и расходы» (по субсчетам)

№ п/п	Основание (содержание) записи	С кредита сч.04 – в дебет счетов				
		05	91.2			ИТОГО
1	Списана начисленная амортизация	12 000				12 000

2	Списана остаточная стоимость		38 000			38 000
	ИТОГО	12 000	38 000			50 000

№ п/п	Основание (содержание) записи	С кредита сч.91.1 – в дебет счетов				ИТОГО
		62				
1	Предъявлен счет за НМА	70800				70800
	ИТОГО	70800				70800

№ п/п	Основание (содержание) записи	С кредита сч.91.9 – в дебет счетов				ИТОГО
	ИТОГО					

Журнал - ордер N8 по кредиту счета 68 «Платежи в бюджет»

№ п/п	Вид налога	С кредита сч.68 – в дебет счетов				ИТОГО
		91.2				
1	НДС	10 800				10800
	ИТОГО	10 800				10 800

Журнал - ордер N 15 по кредиту счета 99 «Прибыль/убыток»

№ п/п	Основание (содержание) записи	С кредита сч.99 – в дебет счетов				ИТОГО
		05	91.2	91.9		
1	Прибыль от реализации НМА			22000		22000
	ИТОГО	22000				22000

## Лекция № №19МДК 01.01. гр.23 ЭБ

### Тема4.7. Амортизация и амортизационные отчисления

1. Понятие амортизации и амортизационных отчислений.
2. Методы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.
3. Аналитический и синтетический учет начисления амортизации

#### **1. Понятие амортизации и амортизационных отчислений.**

Стоимость объектов основных средств погашается путем начисления амортизации. Амортизация — процесс перенесения первоначальной стоимости основных средств на себестоимость продукции, работ, услуг. Таким образом, амортизационные отчисления — это часть первоначальной стоимости основных фондов, включенная в затраты отчетного периода. Амортизация начисляется по всем объектам основных средств, кроме:

-объектов жилищного фонда (если жилищный фонд не используется в коммерческих целях), внешнего благоустройства, других аналогичных объектов дорожного и лесного хозяйства;

-специализированных сооружений судоходной установки;

-продуктивного скота, буйволов, оленей;

-многолетних насаждений, не достигших эксплуатационного возраста;

-земельных участков и объектов природопользования;

-библиотечным фондам;

-объектам основных средств некоммерческих организаций (по ним начисляется только износ, суммы которого учитываются на специальном забалансовом счете);

-объектов, со стоимостью не более 40 000 рублей за единицу. Их стоимость списывается на затраты при передаче их в эксплуатацию, но предприятие обязано обеспечить сохранность этих объектов в период их использования и организовать контроль за их движением.

Амортизация производится с учетом следующих факторов: амортизируемой стоимости, срока полезного использования, способа начисления амортизации, и др. Срок полезного использования устанавливается при постановке объектов основных средств на учет и зависит от технических условий эксплуатации, нормативного срока службы, ожидаемого физического износа и т.п.

Амортизация начинает осуществляться с первого числа месяца, следующего за месяцем взятия объектов на баланс и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия основных средств.

#### **2. Методы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.**

Организация может применить один из следующих способов начисления амортизации:

**-линейный способ**, который состоит в равномерном начислении амортизации в течение всего срока полезного использования. Амортизация начисляется исходя из

**Практические основы бухгалтерского учёта имущества организации**

первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта.

**Пример 1.** Приобретен объект основных средств стоимостью 120 000 рублей со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации составит 20% (100% : 5 лет).

Годовая сумма амортизации = 120 000 руб x 20% : 100 % = 24 000 рублей.

Поскольку амортизация начисляется ежемесячно, сумма амортизации за месяц составит: 24 000 руб. : 12 месяцев = 2000 руб.

**-способ уменьшающегося остатка**, при котором начисление амортизации производится исходя из остаточной стоимости объекта, принимаемой на начало отчетного года, и нормы амортизации, рассчитанной исходя из срока полезного использования.

**Пример 2.** Первоначальная стоимость объекта - 100 000 рублей, срок полезного использования - 5 лет, годовая норма амортизации - 20%. В первый год сумма амортизации составит: 100 000 рублей x 20% : 100% = 20 000 рублей. Остаточная стоимость данных основных средств на начало второго года использования – 80 000 рублей (100 000 - 20000 рублей). Во второй год сумма амортизации составит: 80 000 рублей x 20% : 100% = 16 000 рублей и т.д.

Субъектам малого предпринимательства разрешается в первый год эксплуатации использовать повышающий коэффициент, равный 2, то есть в первый год норма амортизации может составить 40%.

**-способ списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования**, при котором начисление амортизации производится исходя из первоначальной стоимости объекта и годового соотношения, где в числителе — число лет, оставшихся до конца срока полезного использования, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

**Пример 3.** Первоначальная стоимость объекта основных средств - 100 000 рублей, срок полезного использования - 5 лет. Сумма чисел лет полезного использования составит: 1+2+3+4+5 = 15.

Сумма амортизации за первый год эксплуатации = 100 000рублей x 5/15 = 33 000рублей;

Сумма амортизации за второй год эксплуатации = 100 000рублей x 4/15 = 27 000 рублей;

Сумма амортизации за третий год эксплуатации=100 000руб x 3/15= 20 000руб и т.д.

**-способ начисления амортизации в зависимости от объема выпущенной продукции.**

**Пример 4.** Первоначальная стоимость объекта – 20 000 рублей, предполагаемый объем выпуска продукции в стоимостном выражении за весь период эксплуатации – 100 000рублей. Определим процент ежегодного начисления амортизации: 20000рублей : 100 000 рублей x 100% = 20%. Допустим, в первый год эксплуатации произведено продукции на сумму 25 000 рублей, сумма амортизации составит: 25 000рублей x 20% : 100% = 5 000 рублей. Если во второй год эксплуатации выпущено продукции на сумму 20 000руб, то сумма амортизации составит 20 000рублей x 20% : 100% = 4 000рублей и т. д.

### **3. Аналитический и синтетический учет начисления амортизации**

Как уже отмечалось, суммы амортизационных отчислений включаются в себестоимость производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Следовательно, отражаются по дебету счетов по учету затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. В зависимости от места эксплуатации объекта основных средств и используемой системы счетов. Одновременно суммы начисляемой амортизации учитываются по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

**Аналитический учет** сумм амортизации ведется в ведомостях №№ 12 и 15. При этом в ведомости № 12 отражаются суммы амортизации по основным средствам, находящимся в цехах предприятия, а ведомости № 15 — по основным средствам общехозяйственного назначения.

**Пример 5.** Используем данные примера № 6 из темы № 2.4 и начислим амортизацию по токарному станку за апрель 2012 года, используя линейный метод начисления амортизации.

Сумма амортизации за год составит:  $1\,010\,000 \text{ рублей} \times 20\% : 100\% = 202\,000$  рублей, а за апрель —  $202\,000 \text{ рублей} : 12 \text{ мес} = 16\,833$  рублей.

**Синтетический учет амортизации** ведется в журнале - ордере № 10. Поскольку станок установлен в цехе и используется для изготовления продукции, сумма амортизации по нему включается в состав накладных расходов цеха и отражается по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств»

Ведомость № 12 за февраль 2013 года по цеху № 01 (основное производство)

№ строк и	Кредитуемые счета  Дебетуемые счета, статьи аналитического учета	10	16	02	70	69	25	28	Разные суммы, отраженные в журналах- ордерах	Итого по цеху
1	<b>25</b> <b>«Общепроизводственные расходы»</b> Амортизация оборудования			1683 3						16833
2	Затраты по ремонту производственного оборудования транспорт. средств									
3	Эксплуатация оборудования									
4	Содержание аппарата управления цеха									
5	Амортизация зданий. сооружений			4000						4000
6	Содержание зданий, сооружений									
	<b>Итого по счету 25</b>			2083 3						
	<b>20 «Основное производство»</b>									
	Изделия "А" Изделия "Б"									
	Итого по сч.20									
	28 «Брак в производстве»									
	<b>ВСЕГО</b>									

Журнал - ордер 10 за февраль 2013 года

С кредита счетов  В дебет счетов	02	10	16	70	69	23	Разные суммы, отр. в др.жур.	25	26	ИТОГО

							ордера х			
20 «Основное производство» 23 «Вспомогательное производство» 25 «Общепроизводственные расходы» 28 «Брак в производстве»	20 833									
Итого по сч.20,23,25,28										
26 «Общехозяйственные расходы»										
97 «Расходы будущих периодов»										
ВСЕГО по журналу										

С января 2002 года все организации обязаны для целей налогообложения использовать механизм амортизации, предусмотренный главой 25 НК РФ. Согласно требованиям этой главы все амортизируемое имущество распределяется на 10 амортизационных групп. При этом срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно при вводе основных средств в эксплуатацию на основании классификации основных средств, определяемой Правительством РФ. Установлена следующая группировка амортизируемых основных средств в зависимости от срока службы:

- 1— от 1 до 2 лет включительно;
- 2— свыше 2 лет до 3 лет включительно;
- 3 — свыше 3 лет до 5 лет включительно;
- 4 — свыше 5 лет до 7 лет включительно;
- 5 — свыше 7 лет до 10 лет включительно;
- 6 — свыше 10 лет до 15 лет включительно;
- 7 — свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- 8 — свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- 9 — свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- 10 — свыше 30 лет.

В налоговом учете могут использоваться два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный.

Линейный метод применяется к основным средствам, входящим в восьмую — десятую группы.

По остальным объектам налогоплательщики в праве использовать один из двух разрешенных методов начисления амортизации.

**При применении линейного метода** начисления амортизации норма амортизации рассчитывается по каждому объекту по формуле:

$$K = \{1/n\} \times 100\%,$$

где: K- норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта основных средств;

n - срок полезного использования данного объекта, выраженный в месяцах.

Воспользуемся вновь предыдущим примером и начислим амортизацию по токарному станку, используя линейный метод. Напомним, что первоначальная стоимость станка -1 010 000 рублей, срок полезного использования -5 лет.

$$K = \{1/60\} \times 100\% = 1,67 \%$$

Сумма амортизации за месяц по станку для целей налогового учета составит: 1 010 000 рублей  $\times$  1,67% :100% = 16867 рублей, в то время как в бухгалтерском учете эта сумма составила 16 833рубля.

**При применении нелинейного метода** начисления амортизации, норма амортизации за месяц рассчитывается по формуле:

$$K = \{2/n\} \times 100\%,$$

где:

K – норма амортизации в процентах к остаточной стоимости объекта основных средств;

n - срок полезного использования данного объекта, выраженный в месяцах.

Воспользуемся этим методом для начисления амортизации по токарному станку.

$$K = \{2/60\} \times 100\% = 3,33\%$$

Поскольку станок - новый, то за апрель амортизация будет исчисляться, исходя из первоначальной стоимости станка и составит: 1 010 000  $\times$  3.33% : 100% =33 633 рубля, в мае сумма амортизации по данному объекту составит:

{1 010 000 — 33 633}  $\times$  3,33% : 100% =32513 рублей и т.д. до тех пор, пока не будет самортизировано 80% первоначальной стоимости.

В нашем примере 80% первоначальной стоимости станка составит — 808 000 рублей, а остаточная стоимость при этом составит 202000 рублей. С этого момента остаточная стоимость — 202 000 рублей принимается за базовую. Амортизация за месяц рассчитывается делением этой базовой стоимости (202000 рублей) на количество месяцев, оставшееся до конца амортизации.

## Лекция № 20

### МДК 01.01

#### Тема 4.8. Учет инвестиций и финансовых вложений

1. Понятие и оценка долгосрочных инвестиций
2. Классификация инвестиций
3. Организация учета долгосрочных инвестиций
4. Учет земельных участков
5. Учет затрат при строительстве объектов основных средств
6. Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа
7. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
8. Учет финансирования долгосрочных инвестиций

#### **1. Понятие и оценка долгосрочных инвестиций**

Понятие инвестиция произошло от латинского investire - облачать. Спринятием в 1991 г. Закона Российской Федерации «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» (в редакции от 19.07.2011 г) под инвестициями стали понимать денежные средства, целевые банковские вклады, паи, акции и другие ценные бумаги, технологии, машины, оборудование, лицензии, в том числе и на товарные знаки, кредиты, любое другое имущество или имущественные права, интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и другие виды деятельности в целях получения прибыли (дохода) и достижения положительного социального эффекта. А под инвестиционной деятельностью, в соответствии с законом, стали понимать любую форму вложения капитала.

#### **2. Классификация инвестиций**

1. Относительно объекта приложения:

-инвестиции в имущество (материальные инвестиции). Под материальными инвестициями понимают инвестиции, которые прямо участвуют в производственном процессе (например, инвестиции в оборудование, здания, запасы материалов):

-финансовые инвестиции – вложения в финансовое имущество, приобретение прав на участие в делах других фирм и деловых прав (например, приобретение акций, других ценных бумаг).

-нематериальные инвестиции – инвестиции в нематериальные ценности (например, инвестиции в подготовку кадров, исследования и разработки, рекламу и др.).

Все инвестиции относительно объекта приложения можно разделить на два вида:

А) портфельные. Портфельные инвестиции – это вложения в ценные бумаги с целью последующей игры на изменение курса и (или) получение дивиденда, а также участия в управлении хозяйствующим субъектом. Формирование портфеля происходит путем приобретения ценных бумаг и других активов.

Портфель - совокупность собранных воедино различных инвестиционных ценностей, служащих инструментом для достижения конкретной инвестиционной цели вкладчика. В портфель могут входить ценные бумаги одного типа (акции) или различные инвестиционные ценности (акции, облигации, сберегательные и депозитные сертификаты, залоговые свидетельства, страховые полисы и др.).

Б) реальные. Прямые (реальные) инвестиции - инвестиции - вложения частной фирмы или государства в производство какой-либо продукции. Реальные инвестиции состоят из двух различных компонентов.

Первый из них - это инвестиции в основной капитал, то есть приобретение вновь произведённых капитальных благ, таких как производственное оборудование, компьютеры и здания производственного назначения.

Второй компонент - инвестиции в товарно-материальные запасы (оборотный капитал), которые представляют собой накопление запасов сырья, подлежащего использованию в производственном процессе, или нереализованных готовых товаров. Коммерческие товарно-материальные запасы считаются составной частью общей величины запасов капитала в экономической системе; они столь же необходимы, как и капитал в форме оборудования, зданий производственного назначения.

Также реальные инвестиции можно разделить на внутренние и внешние:

-внутренние – это вложение средств хозяйствующего субъекта в собственные факторы производства за счет собственных источников финансирования;

-внешние – это вложение средств инвестиционных институтов в факторы производства, нуждающегося в инвестициях хозяйствующего субъекта.

К реальным инвестициям имеет смысл отнести также понятия валовые и чистые инвестиции. Чистые инвестиции – это валовые инвестиции за вычетом издержек на возмещение основного капитала.

По характеру использования различают:

А) первичные инвестиции, или нетто-инвестиции, осуществляемые при основании или при покупке предприятия;

Б) инвестиции на расширение (экстенсивные инвестиции), направляемые на расширение производственного потенциала;

В) реинвестиции, т. е. использование свободных доходов, полученных в результате реализации инвестиционного проекта, путем направления их на приобретение или заготовление новых средств производства с целью поддержания состава основных фондов предприятия;

Г) инвестиции на замену, в результате которых имеющееся оборудование заменяется новым;

Д) инвестиции на рационализацию, направляемые на модернизацию технологического оборудования или технологических процессов;

Е) инвестиции на изменение программы выпуска продукции;

Ж) инвестиции на диверсификацию, связанные с изменением номенклатуры изделий, созданием новых видов продукции и организацией новых рынков сбыта;

И) инвестиции на обеспечение выживания предприятия в перспективе, направляемые на НИОКР, подготовку кадров, рекламу, охрану окружающей среды;

К) брутто-инвестиции, состоящие из нетто-инвестиций и реинвестиций.

По фактору времени:

А) Краткосрочные инвестиции

Б) Долгосрочные инвестиции

В) Аннуитет - инвестиции, приносящие вкладчику определенный доход через регулярные промежутки времени. В основном, это вложения средств в пенсионные и страховые фонды. Страховые компании и пенсионные фонды выпускают долговые обязательства, которые их владельцы хотят использовать на покрытие непредвиденных расходов в будущем.

Долгосрочные инвестиции связаны:

-с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих организаций и объектов непроектной сферы;

-с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств или их частей;

-с проведением мероприятий по созданию и приобретению нематериальных активов;

-с приобретением земельных участков и объектов природопользования;

-с осуществлением доходных вложений в материальные ценности;

-с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляется застройщиками. Под застройщиками понимаются предприятия, специализирующиеся на организации капитального строительства, дирекции строящихся предприятий, а также действующие предприятия, осуществляющие капитальные вложения.

Капитальные вложения являются необходимым элементом воспроизводства, который заключается в замене (восстановлении) основных фондов, если их дальнейшее использование физически невозможно или экономически нецелесообразно, либо в приобретении новых основных фондов и в обеспечении данного процесса путем выделения соответствующих источников его финансирования. Законченные

долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости принятых строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов.

### **3. Организация учета долгосрочных инвестиций**

Для отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением долгосрочных инвестиций, используется балансовый счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором учитываются инвестиции по направлениям вложений капитального характера (видам) на специально открываемых субсчетах:

08-1 «Приобретение земельных участков»;

08-2 «Приобретение объектов природопользования»;

08-3 «Строительство объектов основных средств»;

08-4 «Приобретение объектов основных средств»;

08-5 «Приобретение нематериальных активов»;

08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;

08-7 «Приобретение взрослых животных»;

08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и др.

По отношению к балансу счет 08 активный, калькуляционный. Дебетовое сальдо отражает сумму фактических затрат по незаконченному строительству и приобретениям. По дебету счета записывают фактические произведенные хозяйством затраты, подлежащие, в соответствии с законодательством, включению в первоначальную стоимость объектов внеоборотных активов.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается с кредита счета 08 в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др. Затраты по завершённым операциям формирования основного стада списываются со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства» (табл. 1).

**Аналитический учет по счету 08** «Вложения во внеоборотные активы» ведется в разрезе затрат, осуществляемых хозяйством по каждому поступающему объекту основных фондов.

Построение аналитического учета должно производиться таким образом, чтобы имелась возможность обособления информации о затратах на:

-строительные работы и реконструкцию; буровые работы; монтаж оборудования; приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также на инструменты и инвентарь и др.;

-формирование основного стада по видам животных, а в отдельных случаях – по породам;

-по затратам закладки и выращивания многолетних насаждений – по видам, годам, местам их нахождения;

-по затратам, связанным с приобретением нематериальных активов.

Таблица 1  
Типовая корреспонденция счетов по учету долгосрочных инвестиций

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Первичные документа
		Дебет	Кредит	
1	Начислена амортизация объектов основных средств, используемых при строительстве объектов хозяйственным способом	08-3	02-1	Расчеты амортизационных отчислений и ведомости их распределения
2	Начислена заработная плата работникам, занятым строительством объекта хозяйственным способом; начислен ЕСН	08	70, 69	Лицевой счет подразделения, документы по начислению оплаты труда
3	Начислены суммы амортизации нематериальных активов, используемых при строительстве объектов хозяйственным способом	08-3	05	Расчеты амортизации, бухгалтерская справка
4	Отнесена стоимость оборудования, переданного для монтажа	08-3	07	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15)
5	Списаны отклонения в стоимости материалов на увеличение капитальных вложений	08	16	Бухгалтерская справка
6	Списан НДС на увеличение вложений во внеоборотные активы	08	19	Бухгалтерская справка
7	Списана стоимость услуг вспомогательных производств на увеличение капитальных вложений (услуг автотранспорта и т.п.)	08	23	Бухгалтерская справка
8	Отнесена часть общехозяйственных (общепроизводственных) расходов на увеличение капитальных вложений	08	26, 25	Бухгалтерская справка
9	Списаны (начислены) проценты за полученные кредиты и займы (получение их связано с капитальными вложениями)	08	66, 67	Бухгалтерская справка
10	Отражена дооценка стоимости незавершенного капитального строительства по результатам его переоценки	08	83	Бухгалтерская справка
11	Поступили объекты основных средств в счет целевого финансирования	08	86	Акт о приеме-передаче основных средств (ф. № ОС-1)

#### **4. Учет земельных участков**

Земля является универсальным средством производства. Земельные участки относятся к понятию недвижимости и входят в состав внеоборотных активов. Но в отличие от всех прочих внеоборотных активов земельные участки являются объектами,

стоимость которых не амортизируется, так как их потребительские свойства с течением времени не изменяются, декапитализируются при списании.

На территории Российской Федерации разрешена частная собственность юридических лиц на земельные участки. Право собственности на земельный участок, если иное не установлено законом, распространяется на находящиеся в границах этого участка поверхностный (почвенный) слой и замкнутые водоемы, находящиеся на нем лес и растения.

В настоящее время земли принадлежат организациям на праве собственности, пользования или аренды. Это определяет организацию учета земельных участков и обуславливает их отражение на балансе или забалансовых счетах.

Первичный учет земель осуществляется в акте на оприходование земельных угодий по видам угодий:

- сельскохозяйственные угодья: пашня; пастбища; сенокосы и др.;
- земли, находящиеся в стадии мелиоративного строительства;
- земли, находящиеся в стадии восстановления плодородия;
- лесные площади и древесно-кустарниковые насаждения (полезащитные полосы, древесно-кустарниковая растительность на землях сельскохозяйственного назначения);
- земли, находящиеся под водой (под реками и ручьями, под озерами, под водохранилищами, прудами и др.);
- земли под дорогами, прогонами и просеками;
- земли под общественными дворами, улицами и площадями и прочими общественными постройками;
- прочие земли.

В сельскохозяйственном производстве детализация учета земель может осуществляться по севооборотам, сенокосооборотам и пастбищеоборотам, полям, участкам, садам, виноградникам, ягодникам и т. д.

Земельные участки приходятся в состав основных средств в результате их покупки, безвозмездного поступления, вклада в уставный капитал физическими лицами земельных долей и других операций. При этом оценку стоимости земель производят следующими способами:

- при взносе в уставный капитал – по обоюдной договоренности сторон;
- при покупке – исходя из сумм фактических произведенных затрат;
- при безвозмездной передаче – по рыночной цене на дату оприходования;
- при обмене на другое имущество – по балансовой стоимости имущества, обмениваемого на земельный участок.

В случае невозможности проведения оценки стоимости земли одним из вышеуказанных способов оценка производится исходя из ее нормативной цены.

Оприходование и выбытие земельных участков производится на основании следующих бухгалтерских записей.

Дт счета 08-1, Кт счета 60 —	приобретено право собственности на землю на основании договора купли-продажи;
Дт счета 01, Кт счета 08-1 —	зачислен на баланс по акту участок земли;
Дт счета 08-1, Кт счета 76-9 —	начислена задолженность физическим лицам, возникшая при приобретении земельных долей;
Дт счета 01-6, Кт счета 75-1 —	внесены земельные доли в качестве вклада в уставный капитал организации;
Дт счета 01, Кт счета 98 —	оприходованы земельные участки в результате безвозмездной передачи;
Дт счета 62, Кт счета 91 —	начислена задолженность за реализованное право собственности на земельный участок;
Дт счета 91-2, Кт счета 01 —	списывается на реализацию земельный участок.

## **5. Учет затрат при строительстве объектов основных средств**

Объектами, вводимыми при строительстве, являются здания, сооружения со всеми относящимися к ним обустройствами, оборудованием, а также при необходимости с прилегающими к ним инженерными сетями, объектами внешнего благоустройства и пр.

Процесс строительства начинается с планирования, которое осуществляется на базе имеющихся смет на строительство и определения источников его финансирования, а завершается вводом построенных объектов в эксплуатацию, после чего затраты на капитальное строительство приобретают форму первоначальной стоимости введенных основных средств.

К расходам, формирующим первоначальную стоимость объекта, вводимого строительством, относятся затраты на строительные работы, на монтаж оборудования, на приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, инструмента, инвентаря и другие расходы в соответствии с утвержденной сметой на строительство. Заказчик-застройщик отражает соответствующие расходы по дебету счета 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» в корреспонденции со счетом 60 «Поставщики и подрядчики».

Бухгалтерский учет операций по капитальному строительству ведется в порядке, установленном ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» и Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

В бухгалтерском учете затраты по строительству группируются по технологической структуре расходов, определяемых сметной документацией. Учет рекомендуется вести по следующей структуре расходов:

- строительные работы;
- работы по монтажу оборудования;
- приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря;
- приобретение оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;

-прочие капитальные затраты; затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.

Строительно-монтажные работы могут выполняться силами специализированных организаций (подрядный способ) или собственными силами организации-застройщика (хозяйственный способ). Юридической основой при первой форме взаимоотношений является заключаемый сторонами в соответствии с действующими правилами и положениями договор подряда на капитальное строительство.

При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика на счете 08 по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций. Расчеты между заказчиком и подрядчиком в процессе строительства могут осуществляться:

-в форме промежуточных платежей за выполненные подрядчиком работы по этапам (конструктивным элементам) на основании акта о приемке в эксплуатацию очереди, пускового комплекса и т. п., составленного приемочной комиссией;

-после завершения всех работ на объекте строительства на основании утвержденного государственной приемочной комиссией акта о приемке в эксплуатацию законченного строительства.

При выявлении завышения стоимости строительных и монтажных работ по оплаченным и принятым к оплате счетам подрядных организаций заказчик уменьшает на сумму завышения принятые от них затраты с соответствующим возмещением за счет полученных подрядчиками сумм, использованных источников финансирования или уменьшения задолженности по принятому к оплате счету от подрядной организации за выполненные работы.

При хозяйственном способе производства строительно-монтажных работ в рамках субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств» по каждому строящемуся или реконструируемому объекту открывается отдельный аналитический счет.

На данных аналитических счетах организация учитывает фактически производимые затраты по следующим статьям:

«Материалы»;

«Основная оплата труда с отчислениями на социальные нужды»;

«Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов»;

«Накладные расходы»;

«Прочие затраты».

По статье «Материалы» отражается стоимость фактически израсходованных в процессе проведения строительных и монтажных работ материалов. Вторая статья затрат включает оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в строительстве. Статья «Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов» состоит из затрат на оплату труда работников, обслуживающих машины и механизмы, потребляемую ими электроэнергию и горюче-смазочные материалы (ГСМ), на амортизацию, аренду и т. д.

Накладные расходы представляют собой общие затраты на строительство, распределенные на каждый объект. Все остальные затраты включают в статью «Прочие затраты».

## **6. Учет затрат на приобретение внеоборотных активов**

Приобретение объектов внеоборотных активов осуществляется:

- за плату на основании договоров купли-продажи в отношении основных средств (на основании договора уступки-приобретения в отношении нематериальных активов);
- в качестве внесения вклада в уставный (складочный) капитал вновь образуемой организации или в увеличение уставного (складочного) капитала уже существующей организации на основании учредительного договора;
- при обмене на другое имущество;
- при безвозмездном поступлении.

### **Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа**

При поступлении в организацию оборудования, требующего монтажа, его приходуют по фактической себестоимости приобретения по дебету счета 07 «Оборудование к установке» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Счет 07 «Оборудование к установке» предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах. Если монтаж приобретаемому оборудованию не требуется, то стоимость такого оборудования фиксируется сразу по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

К оборудованию, требующему монтажа, также относится оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав этого оборудования включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

Счет 07 материальный (инвентарный) и калькуляционный. К нему могут быть открыты субсчета:

- 07-1 «Оборудование к установке отечественное»;
- 07-2 «Оборудование к установке импортное».

Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов (включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим организациям, стоимость услуг посреднических организаций и др.).

Сумму НДС по поступившему оборудованию отражают по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» с кредита счета 60 и других счетов.

Поступление оборудования к установке может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или без его использования в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами. При использовании счета 15 учет отклонений в расходах по приобретению ведут по номенклатуре статей, утвержденной заказчиком. Ежемесячно расходы, учтенные на счете 15, списывают с кредита этого счета в дебет счета 07 и включают в состав отклонений фактической стоимости приобретения от их стоимости по счетам поставщиков.

**Пример 1.** Приобретено оборудование, требующее установки. Стоимость оборудования согласно счету поставщика составила 80 000 рублей + 18% НДС. Услуги по доставке, оплачены по безналичному расчету и составили 2 500 рублей +18% НДС. Оборудование передано в монтаж. Монтаж осуществлялся силами сторонней организации (подрядным способом). Стоимость услуг по монтажу оборудования составила 5 000 + 18% НДС. Отражите перечисленные операции на счетах бухгалтерского учета.

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 60 – 80 000 рублей – отражена сумма без НДС по счету поставщика;

Дт 19 Кт 60 – 14 400 рублей – отражена сумма НДС по счету поставщика;

Дт 15 Кт 76 – 2 500 рублей – отражена сумма без НДС по счету транспортной организации;

Дт 19 Кт 76 – 450 рублей – отражена сумма НДС по счету транспортной организации;

Дт 76 Кт 51 – 2 950 рублей – оплачены услуги по перевозке оборудования;

Дт 68 Кт 19 – 450 рублей – принят к зачету НДС по транспортным расходам;

Дт 07 «Оборудование к установке» Кт 15 – 82 500 рублей - взято на баланс оборудование, требующее монтажа.

Дт 08 Кт 07 – 82 500 рублей – оборудование передано в монтаж;

Дт 08 Кт 60 – 5 000 рублей – отражена задолженность подрядной организации за монтаж оборудования.

Дт 19 Кт 60 – 900 рублей – отражена сумма НДС по счету подрядной организации;

Дт 01 Кт 08 – 87 500 рублей – оборудование взято на баланс по первоначальной стоимости.

Отдельно учитывается оборудование при строительстве подрядным способом, переданное заказчиком подрядчику для монтажа. При этом оборудование продолжает учитываться у заказчика на счете 07 «Оборудование к установке», а у строительной организации оно принимается на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

## **7. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы**

Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР), следует осуществлять в соответствии с требованиями ПБУ 17/02.

Настоящее Положение применяется в отношении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ:

- по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;

- по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

Если, например, по результатам НИОКР будет получен патент на изобретение или другой подобный документ, то организация должна принять созданные объекты в качестве нематериальных активов.

ПБУ 17/02 не распространяется на расходы:

- по освоению природных ресурсов;

- на подготовку и освоение производства;

- связанные с совершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции, ее дизайна и других эксплуатационных свойств.

Расходы на НИОКР признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;

- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и др.);

- использование результатов работ для производственных и управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод;

- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеперечисленных условий расходы организации, связанные с выполнением НИОКР, признаются прочими расходами отчетного периода.

Расходы на НИОКР должны учитываться в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08, субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Аналитический учет расходов по НИОКР ведется обособленно по видам работ, договорам (заказам). Единицей бухгалтерского учета расходов является инвентарный объект – совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

## 8. Учет финансирования долгосрочных инвестиций

Финансирование долгосрочных инвестиций сводится к двум вариантам:

- за счет собственного капитала;
- смешанное финансирование за счет собственного капитала и заемного капитала.

В целом структуру источников можно представить на рис. 1.

Выбор варианта зависит от следующих факторов:

- достаточности собственных финансовых ресурсов;
- стоимости долгосрочного финансового кредита в сравнении с уровнем прибыли и его доступности;
- достигнутого соотношения использования собственного капитала и заемного капитала.

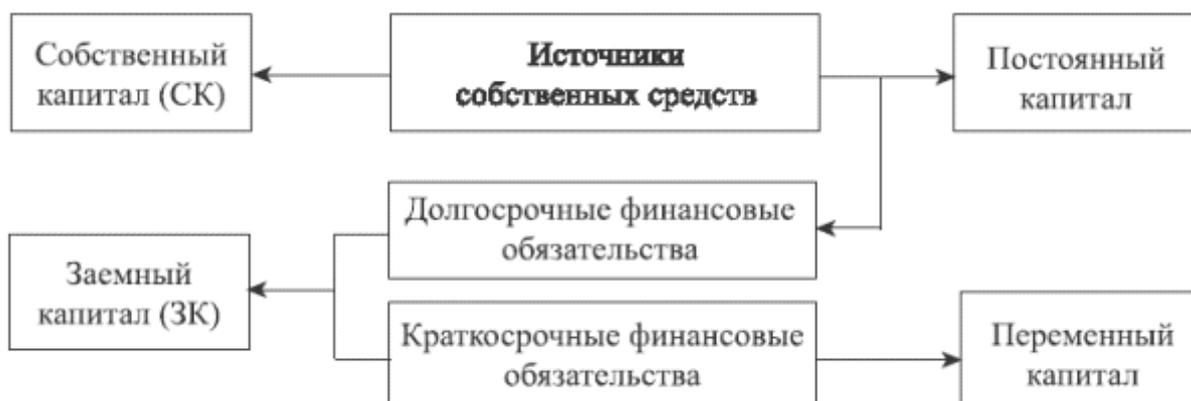


Рисунок 1 . – Структура источников финансирования долгосрочных инвестиций

## Лекция № 21 МДК 01.01

### Тема 4.9. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.

#### 1. Порядок ведения и отражения в учете операций по финансовым вложениям

В ПБУ 19/ 02 "Учет финансовых вложений" приведены условия, которые должны быть выполнены для того, чтобы активы предприятия были приняты к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений. Это три условия:

**-наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование у организации права на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающих из этого права;**

**-переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями**, в частности изменение цены, то есть вероятность потерь из-за того, что упадет цена на финансовые вложения, неплатежеспособность должника, ликвидность, то есть вероятность того, что не удастся продать финансовые вложения или будет получен убыток от их реализации;

**-способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.** Доход может быть получен в виде процентов, дивидендов, дисконта, то есть разницы между ценой продажи или погашения финансовых вложений и их покупной стоимостью.

*При отсутствии хотя бы одного из этих условий активы не могут быть приняты к учету в качестве финансовых вложений.*

В ПБУ 19/02 перечислены активы, которые могут быть отнесены к финансовым вложениям:

-государственные и муниципальные ценные бумаги;

-ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (векселя, облигации); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций ( в том числе дочерних и зависимых);

-предоставленные другим организациям займы;

-депозитные вклады в кредитных организациях;

-дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;

**Следует отметить**, что депозитные вклады учитываются на счете 55 «Прочие счета в банках», а дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования — на счете 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», в то время как финансовые вложения учитываются на счете 58 «Финансовые вложения».

Кроме того, в бухгалтерской отчетности должна быть представлена информация о подразделении финансовых вложений на долгосрочные и краткосрочные. Временную

границу предприятия устанавливают самостоятельно в своей учетной политике. Обычно к долгосрочным относятся активы со сроком использования 12 месяцев и выше.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Она формируется в зависимости от того, каким способом получены финансовые вложения, которые могут быть:

- приобретены за плату;
- внесены в счет вклада в уставный капитал;
- получены в счет вклада товарища — по договору простого товарищества;
- получены безвозмездно;
- приобретены по договорам, предусматривающим плату неденежными средствами.

Рассмотрим, как формируется первоначальная стоимость финансовых вложений в каждом конкретном случае.

**... приобретенных за плату**

Первоначальная стоимость финансовых вложений, приобретенных за плату, признается в сумме фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС.

К фактическим затратам на приобретение финансовых вложений относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые за консультационные и информационные услуги, связанные с приобретением актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднику, через которого приобретены активы в качестве финансовых вложений;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением финансовых вложений.

Целесообразно формировать первоначальную стоимость финансовых вложений одинаково и в бухгалтерском и в налоговом учете. Но, если дополнительные затраты предприятия, связанные с приобретением ценных бумаг, незначительны по сравнению с суммой, уплачиваемых за них продавцу, можно эти затраты не включать в первоначальную стоимость финансовых вложений, а учитывать как прочие доходы.

**Пример 1.** Фирма «Ата» заключила договор с брокером на приобретение облигаций компании «Лурпром». За оказанные услуги брокер взыскал комиссию в размере 1% от стоимости ценных бумаг. В результате организацией приобретены 10 облигаций по 10 000 рублей каждая, на сумму 100 000 руб. Вознаграждение брокеру составило 1000 рублей + 18% НДС. Денежные средства перечислены брокеру 20 мая, а сертификат получен 25 мая.

20 мая

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» – 101 180 рублей – перечислены денежные средства брокеру за облигации и за услуги.

25 мая

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 100 000 рублей – получены облигации;

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 1 180 рублей – стоимость услуг включена в первоначальную стоимость облигаций.

Предположим, что в учетной политике организации уровень существенности установлен в размере 5%. То есть в данном случае сумма, уплаченная брокеру, является несущественной. В учете будут сделаны следующие записи:

20 мая

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» - 101 180 рублей – перечислены денежные средства брокеру за облигации и за услуги.

25 мая

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 100 000 рублей – получены облигации;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - 1 180 рублей – стоимость услуг включена в состав прочих расходов организации.

Что касается информационных и консультационных услуг, то если организация, оплатив и получив эти услуги, не приняла решения о приобретении ценных бумаг, то эти расходы включаются в состав операционных расходов того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать ценные бумаги. При этом для целей налогообложения эти расходы учитывать не следует.

**Пример 2.** Фирма «Ата» 1 апреля заключила договор с консалтинговой фирмой на предоставление информации об акционерном обществе «А», облигации которого собиралась приобрести, заплатив за услуги 23 600 рублей, включая 3 600 рублей НДС. Информация получена 25 апреля, а 5 мая принято решение не покупать облигации.

1 апреля

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» - 23 600 рублей – оплачена стоимость информационных услуг;

25 апреля

Дт 97 «Расходы будущих периодов» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 20 000 рублей – списана сумма (без НДС) по оплаченным услугам

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 3 600 рублей – отражена сумма НДС по информационным услугам

5 мая

Дт 91 «Прочие расходы» Кт 97 «Расходы будущих периодов» - 20 000 рублей – стоимость услуг включена в состав прочих расходов того месяца, когда было принято решение не приобретать ценные бумаги

Счет 58 «Финансовые вложения» в данном случае использовать нельзя, так как финансовые вложения не были приобретены.

### **Стоимость финансовых вложений полученных в виде вклада в уставный капитал или безвозмездно**

Первоначальная стоимость финансовых вложений, полученных от учредителей в счет вклада в уставный капитал определяется исходя из согласованной стоимости, но эта стоимость не должна быть ниже той, которую определили независимые эксперты.

**Пример 3.** Создается акционерная компания. Одним из учредителей является ООО «Сигма». «Сигма» делает вклад в уставный капитал АО облигациями другого предприятия. Номинальная стоимость облигаций – 100 000 рублей, «Сигма» приобрела их за 90 000 рублей, а эксперты оценили их на сумму 80 000 руб. В бухгалтерском учете АО будут сделаны следующие записи:

Дт 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладу в уставный капитал» Кт 80 «Уставный капитал» - 80 000 рублей – отражена задолженность ООО «Сигма» по вкладу в уставный капитал АО;

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладу в уставный капитал» - 80 000 рублей – поступили ценные бумаги (облигации) от учредителя в счет вклада в уставный капитал.

Следует отметить, что в налоговом учете данные облигации должны быть учтены по стоимости, по которой были учтены в налоговом учете передающей стороны. Поэтому передающая сторона должна в обязательном порядке представить такую информацию

#### ***... полученных безвозмездно***

В ПБУ 19/02 установлен порядок оценки ценных бумаг, поступающих безвозмездно. Они должны оцениваться по текущей стоимости на дату поступления. Под текущей стоимостью понимается их цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг.

**Пример 4.** 27 мая организация получила безвозмездно 100 акций компании «Веста». Номинальная стоимость одной акции 1000 рублей. По итогам торгов на фондовой бирже 27 мая курс этих акций составил 850 рублей. В учете будет сделана запись:

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 85 000 рублей – отражена стоимость полученных ценных бумаг.

В налоговом учете финансовые вложения, полученные безвозмездно также оцениваются по рыночной стоимости.

Финансовые вложения, по которым сложно определить текущую рыночную стоимость на конец отчетного года, должны быть отражены в учете и отчетности по рыночной стоимости. Поэтому в конце отчетного года организация должна произвести

переоценку этих финансовых вложений, то есть скорректировать их оценку по отношению к оценке на предшествующую отчетную дату. Переоценка производится на основании данных о рыночной стоимости организатора торговли на рынке ценных бумаг. Разница между оценкой финансовых вложений на предыдущую отчетную дату и текущей рыночной стоимостью включается в состав операционных доходов или расходов проводкой:

1. Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 91/1 «Прочие доходы» - на сумму увеличения стоимости финансовых вложений;

2. Дт 91/»Прочие расходы» Кт 58 «Финансовые вложения» - на сумму уменьшения стоимости финансовых вложений.

Такую корректировку можно проводить ежемесячно или ежеквартально. Выбранную организацией периодичность переоценки следует закрепить в учетной политике.

**Пример 5.** Фирма «Ата» приобрела 1000 облигаций по цене 800 рублей за штуку. Облигации обращаются на организованном рынке ценных бумаг. Согласно учетной политике переоценка финансовых вложений производится ежеквартально. На конец первого квартала рыночная цена одной облигации составила 798 рублей за штуку

1 марта

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 800 000 рублей – отражено поступление облигаций;

По состоянию на 31 марта текущая рыночная стоимость облигаций составила 798 x 1000шт = 798 000 рублей. Разница составит: 800 000 — 798 000 = 2000 рублей.

31 марта

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 58 «Финансовые вложения» - 2000 рублей – произведена корректировка стоимости облигаций на конкретную дату.

*В налоговом учете учитываются по цене приобретения и переоценке не подлежат*

По долговым ценным бумагам, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, организация может разницу между первоначальной и номинальной стоимостью относить на финансовые результаты, включая в состав операционных расходов.

**Пример 6.** 1 марта фирма «Ата» приобрела облигации АО «Вита» за 11 000 рублей при номинальной стоимости 10 000 рублей. Срок обращения облигаций - 1 год. Процентная ставка — 25% годовых. Доход выплачивается один раз в квартал, то есть 4 раза в год. Датой выплаты является последний день месяца. Согласно учетной политике разница между покупной и номинальной стоимостью облигаций равномерно в течение срока обращения относится на финансовые результаты.

Превышение покупной стоимости над номинальной составило 11 000 – 10000 = 1000 рублей. Разница в стоимости, приходящаяся на каждую выплату дохода составляет 250 рублей ( 1000 : 4 раза).

Первая выплата дохода производится 31 мая в сумме:

$\{(10\,000 \text{ руб} \times 25\%) : (365 \text{ дней} \times 100\%)\} \times 91 \text{ день} = 623 \text{ рубля.}$

1 марта

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» - 11 000 рублей – перечислены денежные средства в оплату облигаций;

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 11 000 рублей – отражено поступление облигаций;

31 мая

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 58 «Финансовые вложения» - 250 рублей – списана часть разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций, приходящаяся на первую выплату дохода;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 623 рубля – отражен доход от облигаций по первой выплате;

Дт 51 «Расчетные счета» Кт 76 «расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 623 рубля – получен доход по первой выплате.

**Пример 7.** 1 марта фирма «Ата» приобрела облигации ОАО «Вита» за 8 000 рублей при номинальной стоимости 10 000 рублей. Срок обращения облигаций - 1 год. Процентная ставка – 25% годовых. Доход выплачивается один раз в квартал, то есть 4 раза в год. Датой выплаты является последний день месяца. Согласно учетной политике разница между покупной и номинальной стоимостью облигаций равномерно в течение срока обращения относится на финансовые результаты.

Превышение номинальной стоимости над покупной составляет  $10\,000 - 8\,000 = 2\,000$  рублей. Разница, приходящаяся на каждую выплату дохода - 500 рублей ( $2\,000 : 4$  раза). Первая выплата дохода производится 31 мая в сумме 623 рубля.

1 марта

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» - 8 000 рублей – перечислены деньги в оплату облигаций;

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 8 000 рублей – отражено поступление облигаций;

31 мая

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 500 рублей - доначислена часть разницы между номинальной и покупной стоимостью облигаций, приходящаяся на первую выплату дохода.

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 623 рубля - отражен доход по облигациям ( первая выплата).

*Суммы, доначисляемые в бухгалтерском учете при пресыщении номинальной стоимости над покупной по долговым ценным бумагам, представляют собой сумму дохода, выраженную в виде дисконта.*

## Лекция № 21 МДК 01.01

### Тема 4.9. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.

1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.
2. Выбытие финансовых вложений
3. Ценные бумаги.

#### Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.

Обесценением финансовых вложений признается устойчивое существенное снижение их стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

В этом случае на основе расчета, произведенного организацией, определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в учете, и суммой такого снижения. При этом критерием устойчивого снижения стоимости финансовых вложений является одновременное наличие следующих условий:

-на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;

-в течение отчетного года расчетная стоимость существенно изменялась исключительно в сторону уменьшения;

-на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Обесценение финансовых вложений может произойти по следующим причинам:

-появились признаки банкротства у предприятия – эмитента ценных бумаг, имеющих у организации, либо она уже объявлена банкротом;

-на рынке бумаг большинство сделок по данным ценным бумагам производится по цене ниже той, по которой они учтены в организации;

-отсутствуют или существенно снизились поступления от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов и высока вероятность того, что в будущем эти поступления еще более снизятся.

Если по каким-либо финансовым вложениям возникла названная ситуация, следует по состоянию на 31 декабря провести проверку на обесценение финансовых вложений. Если проверка подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости ценных бумаг, организация должна образовать **резерв под обесценение финансовых вложений**. Данный резерв:

-образуется на величину разницы между стоимостью, отраженной в бухгалтерском учете, и расчетной стоимостью таких финансовых вложений;

-включается в состав операционных расходов.

В бухгалтерском учете финансовые вложения, по которым создан резерв, по-прежнему отражаются по первоначальной стоимости. Сумма резерва отражается на счете 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений».

**Пример 8.** Фирма «Ата» в июле 2014 года приобрела 1000 обыкновенных акций ОАО «Бета» по цене 100 рублей за штуку. По итогам, предшествующего году приобретения акций, ОАО «Бета» выплатило акционерам дивиденды в размере 15% к номинальной стоимости акций. По результатам деятельности за 2014 год выплачены дивиденды - 7,5% на акцию. В соответствии с учетной политикой резерв под обесценение финансовых вложений создается ежеквартально.

Поскольку доход по акциям оказался ниже ожидаемого, фирма «Ата» провела проверку наличия устойчивого существенного снижения стоимости акций. Выявлена закономерность того, что доходность по акциям не повысится. Определена расчетная стоимость акций, исходя из того, что величина экономической выгоды, которую рассчитывало получить предприятие, снизилась наполовину. Она составляет 50 000 рублей (1000штук x 100рублей x 50%)

На величину разницы между учетной и расчетной стоимостью создан резерв под обесценение финансовых вложений:

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 59«Резерв под обесценение финансовых вложений» - 50 000 рублей – создан резерв под обесценение финансовых вложений.

**Выбытие финансовых вложений** происходит в результате погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в счет вклада в уставный капитал другого предприятия.

При выбытии финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, на дату выбытия она принимается на уровне, установленной при последней переоценке.

**ПРИМЕР 9.** 15 мая реализованы 600 облигаций по цене 800 рублей каждая. По состоянию на 31 марта эти облигации были оценены по текущей стоимости 798 рублей за штуку, по которой они числятся на счете 58 «Финансовые вложения» на дату реализации.

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 480 000 рублей ( 600 штук x 800 рублей) – отражен доход от реализации облигаций;

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 58 «Финансовые вложения» - 478 000 рублей ( 600 штук x 798рублей) – списана учетная стоимость облигаций;

Прибыль по сделке составила 1200 рублей (480 000 – 478 000)

Дт 91 / 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кт 99 «Прибыль/убыток» - 1200 рублей – отражена прибыль

**Финансовые вложения**, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, при выбытии оцениваются одним из следующих способов:

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

В налоговом учете может применяться метод ЛИФО.

**Пример 10.** Фирма «Ата» имела на балансе по состоянию на 1 мая 1200 акций ОАО «Альфа» на сумму 120 000 рублей. В течение месяца она приобрела такие же акции ОАО «Альфа»:

- 5 мая - 600 штук по 109,99 рублей;
- 12 мая - 200 штук по 119,99 рублей;
- 26 мая - 800 штук по 130 рублей.

В то же время она продала 5 мая 800 акций и 26 мая 1 100 акций. Согласно учетной политике акции оцениваются при выбытии по средней первоначальной стоимости.

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	Кол-во	Цена за ед, руб.	Сумма руб.	Кол-во	Цена за ед, руб.	Сумма руб.	Кол-во	Цена за ед, руб.	Сумма руб.
Остаток на 1 мая	1200	100	120000						
5 мая	600	109.99	65994	800			1000		
12 мая	200	119.99	23998				1200		
26 мая	800	130	104000	1100			900		
Итого	2800		313992	1900	112.14	213066	900	112.14	100926

Средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги за май составит:  
 $(120\,000 + 65\,994 + 23\,998 + 104\,000) : 2\,800 = 112,14$  (рублей).

Тогда общая стоимость реализованных ценных бумаг будет равна:

$1900 \text{ шт.} \times 112,14 \text{ рублей} = 213066 \text{ рублей.}$

Стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца:

$313992 - 213066 = 100926$  (рублей).

Стоимость одной ценной бумаги на конец месяца  $100\,926 / 900 \text{ штук} = 112,14$  рублей.

Средняя стоимость определяется только в конце месяца после подсчета месячных оборотов. Можно применять этот способ после каждого случая выбытия ценных бумаг внутри месяца.

**Аналитический учет финансовых вложений** ведется таким образом, чтобы обеспечить информацией:

-по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений; она выбирается организацией самостоятельно и должна обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

-по организациям, в которые осуществлялись эти вложения;

-по государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций минимальный объем информации включает: наименование эмитента, название ценной бумаги, номер, серия, дата покупки, номинальную стоимость, расходы, связанные с приобретением, общее количество, место хранения, дата выбытия и др.

**Синтетический учет финансовых вложений ведется:**

-по дебету счета 58 «Финансовые вложения» - в разных журналах - ордерах (NN 2, 6, 8, ведомости 7);

-по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» - в журнале - ордере № 8.

### **Ценные бумаги.**

Направленность финансовых инвестиций предпринимательских фирм в современных условиях хозяйствования в основном ориентируется на фондовые инструменты, т.е. ценные бумаги. Инвестиции в ценные бумаги составляют в среднем 80% общего объема финансовых инвестиций фирм. Это определяет необходимость более подробной характеристики ценных бумаг.

Ценная бумага - финансовый документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа лицу, выпустившему такой документ (эмитенту). Иными словами, ценная бумага — это особая форма существования капитала наряду с его существованием в денежной, производительной и товарной формах. Суть ее состоит в том, что у владельца капитала сам капитал отсутствует, но имеются права на него, зафиксированные в форме ценной бумаги.

**Ценная бумага выполняет ряд общественно значимых функций:**

-перераспределяет денежные средства (капиталы) между отраслями и сферами экономики, территориями и странами;

-предоставляет определенные дополнительные права ее владельцам, помимо права на капитал, например, право на участие в управлении, право на первоочередное получение соответствующей информации и т.п.;

-обеспечивает получение дохода на капитал и (или) сохранение и возврат самого капитала.

Ценные бумаги классифицируются по многим признакам, на рисунке 1 приведена классификация ценных бумаг в зависимости от присущих им инвестиционных качеств.

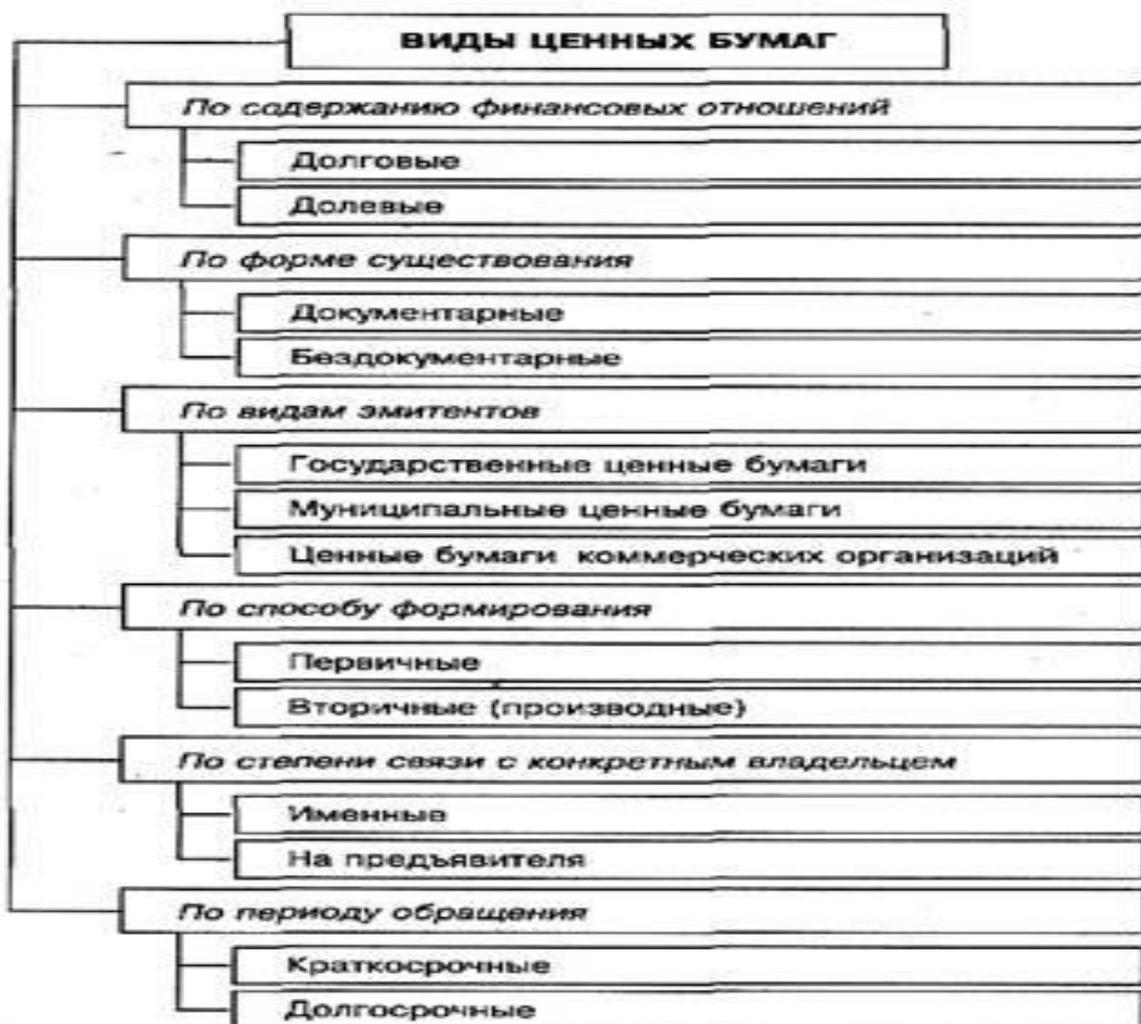


Рисунок 1 – Классификация ценных бумаг по различным признакам

По содержанию финансовых отношений различают долевые ценные бумаги (акции), выражающие отношения имущественного права, и долговые ценные бумаги (облигации), выражающие отношения займа.

По форме существования ценные бумаги могут быть в документарной форме, т.е. иметь бумажную форму, и в бездокументарной форме, т.е. существовать в виде бухгалтерских записей.

По видам эмитентов выделяют государственные ценные бумаги; ценные бумаги субъектов РФ; ценные бумаги хозяйствующих субъектов. Данная классификация интересна с точки зрения риска, который несут в себе ценные бумаги различных эмитентов.

Государственные ценные бумаги представлены в основном долговыми обязательствами и имеют наименьший уровень инвестиционного риска, однако и уровень инвестиционного дохода по ним, как правило, наиболее низкий. Кроме этого, следует отметить, что путем изменения учетной ставки Центрального банка государство имеет

возможность влиять на реальный уровень инвестиционного дохода по эмитированным ценным бумагам в периоды резких колебаний конъюнктуры финансового рынка.

Уровень инвестиционных качеств ценных бумаг субъектов РФ в значительной степени определяется уровнем инвестиционной привлекательности соответствующих регионов, уровень риска по таким бумагам обычно также не высок, не высок и уровень дохода.

Ценные бумаги коммерческих организаций являются достаточно рискованными, но при этом уровень доходности по ним обычно выше указанных ранее ценных бумаг. Поэтому в мировой практике инвестиционные качества этих ценных бумаг считаются достаточно высокими, однако в российских экономических условиях в связи с низкой эффективностью хозяйственной деятельности большинства организаций ценные бумаги этих организаций обладают низкими инвестиционными качествами.

По способу формирования различают первичные (акция, облигация, вексель) и вторичные или производные ценные бумаги (варранты, опционы, финансовые фьючерсы).

По степени связи с конкретным владельцем выделяют именные ценные бумаги и ценные бумаги на предъявителя. В связи со сложной процедурой оформления именных ценных бумаг и существованием контроля со стороны эмитента за их обращением эти ценные бумаги обладают низкой ликвидностью и, как правило, вызывают незначительный интерес со стороны инвесторов.

По периоду обращения ценные бумаги делятся на краткосрочные и долгосрочные. Период обращения краткосрочных ценных бумаг определяет достаточно высокий уровень их ликвидности, для этого вида бумаг характерен относительно низкий уровень инвестиционного риска и незначительный уровень доходности. Для долгосрочных ценных бумаг, наоборот, характерен высокий уровень риска, но и значительный уровень инвестиционного дохода.

## Лекция № 23 МДК 01.01

### Тема 4.11 Понятие МПЗ, классификация и оценка

1. Понятие материально-производственных запасов. Их классификация и оценка.
2. Учет транспортно-заготовительных расходов.

#### **1. Понятие материально-производственных запасов. Их классификация и оценка.**

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально - производственных запасов» к материально - производственным запасам относятся активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи;
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Материалы являются предметами труда, участвуют в производственном процессе, в котором используются однократно, свою стоимость полностью переносят на изготавливаемый продукт и относятся к оборотным активам.

По способу использования материалы можно классифицировать следующим образом:

- сырье (хлопок - сырец, лес, руда, зерно и т.п.);
- основные материалы (древесина, металл, ткань, мука и т.п.);
- покупные полуфабрикаты;
- возвратные отходы (стружка, опилки, обрезки ткани, металла и т.п.);
- топливо;
- запасные части;
- строительные материалы;
- специальный инструмент, специальная одежда, хозяйственный инвентарь.

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются:

- формирование фактической себестоимости запасов;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску материалов;
- контроль за сохранностью запасов;
- своевременное выявление излишних, ненужных запасов с целью их продажи или вовлечения в дополнительный оборот;
- проведение анализа эффективности использования материалов.

Требования, предъявляемые к учету материалов:

- сплошное, непрерывное и полное отражение движения и наличия запасов;

- учет количества и оценка запасов;
- оперативность учета материалов;
- достоверность;
- соответствие аналитического учета синтетическому;
- соответствие данных складского учета данным бухгалтерского учета материалов.

Материалы отражаются в балансе и учете по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость рассчитывается ежемесячно и формируется на базе цен приобретения материалов (без НДС) и фактически произведенных расходов по доставке материалов, их разгрузке, складированию, сумм потерь от недостач в пределах норм естественной убыли, командировочных расходов, связанных с приобретением материалов, комиссионных вознаграждений посредникам, оплаты консультационных и информационных услуг, оплаты расходов по процентам за кредиты, полученные на приобретение данных ценностей (до момента их оприходования), страховых расходов, таможенных пошлин и сборов, стоимости тары и упаковки (за вычетом стоимости тары по цене возможного использования).

Таким образом, фактическая себестоимость материалов складывается из двух составляющих:

- цены или стоимости приобретения их по ценам поставщика
- суммы транспортно-заготовительных расходов (ТЗР).

Так как фактическая себестоимость может быть рассчитана только по окончании месяца, когда известны все ее составляющие, в текущем учете обычно используют учетную стоимость материалов.

Удобно использовать в качестве учетной стоимости цены приобретения материалов у поставщика (без НДС). В любом случае по окончании месяца, когда известны все составляющие фактической себестоимости, необходимо рассчитать отклонение учетной стоимости от фактической как по приобретенным ценностям так и по израсходованным (% и сумму ТЗР) Транспортно-заготовительные расходы организации могут приниматься к учету по-разному:

- отнесение ТЗР на отдельный счет «Заготовление и приобретение материалов»;
- отнесение ТЗР на специальный субсчет счета «Материалы»;
- непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материалов - присоединение к договорной стоимости приобретения.

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;-по средней себестоимости;
- по способу ФИФО (по себестоимости первых по времени закупок материалов).

Пример 1. Рассчитать фактическую себестоимость как поступивших, так и израсходованных материалов, используя метод оценки себестоимости каждой единицы.

Извлечение из ведомости № 10 «Движение материалов»

Показатели	Учетная стоимость материалов, руб.	Сумма ТЗР, руб.	Фактическая себестоимость, руб.
Остаток материалов на складе на начало месяца	20 000	1 800	21 800
Поступило материалов в течение месяца:			
— от поставщиков	57 000	7 600	64 600
— от подотчетных лиц	3 000	200	3 200
ИТОГО поступило за месяц	60 000	7 800	67 800
ИТОГО поступление с остатком	80 000	9 600	89 600
Израсходовано за месяц:			
— на производственные цели	64 000	7 680	71 680
— реализовано на сторону	4 000	480	4 480
ИТОГО израсходовано	68 000	8 160	76 160
Остаток на конец месяца	12 000	1 440	13 440

Коэффициент (%) транспортно-заготовительных расходов = 9 600 рублей : 80 000 рублей = 0,12 (0,12 x 100% = 12%).

Сумма ТЗР, приходящаяся на материалы, отпущенные в производство = 64 000 рублей x 0,12 = 7 680 рублей.

Фактическая себестоимость материалов, израсходованных в производстве = 64 000 рублей + 7 680 рублей = 71 680 (рублей).

*Пример 2.* Рассчитать фактическую себестоимость израсходованных материалов, используя метод средней себестоимости.

Показатели	Количество, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток материалов на складе на начало месяца	50	12	600
Поступило за месяц:			
- поставка № 1	30	22	660
- поставка № 2	40	25	1000
- поставка № 3	80	15	1200
ИТОГО поступление	150		2860
ИТОГО поступление с остатком	200		3460
Средняя себестоимость = 3460 : 200		17-30	
Израсходовано за месяц:			
Остаток на конец месяца	180	17-30	3114
	20	17-30	346

*Пример 3.* Используя данные примера № 2, определим фактическую себестоимость израсходованных материалов методом ФИФО

Показатели	Количество, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток материалов на складе на начало месяца	50	12	600
Поступило за месяц:			
- поставка № 1	30	22	660
- поставка № 2	40	25	1000
- поставка № 3	80	15	1200
ИТОГО поступление	150		2860
ИТОГО поступление с остатком	200		3460
Израсходовано за месяц:			
Остаток на конец месяца	20	15	300

Фактическая себестоимость израсходованных материалов = (50кг x 12 рублей ) + ( 30 кг x 22 рублей ) + (40 кг x 25рублей) + (60 кг x 15 рублей ) = 3160рублей

При использовании метода ФИФО материалы списываются последовательно, начиная с первых по времени поставок материалов в отчетном месяце (включая начальные остатки). При этом неважно, из какой партии отпускались материалы со склада. Таким образом, себестоимость израсходованных материалов составила 3160рублей.

Остатки материалов на складе составили :

- в количественном выражении:  $50 + 200 - 180 = 20$  (кг);
- в стоимостном выражении :  $600 + 2860 - 3160 = 300$  (рублей);
- цена одного кг:  $300 \text{ рублей} : 20 \text{ кг} = 15 \text{ рублей}$ .

*Пример 4.* Используя данные примера № 2, определим фактическую себестоимость израсходованных материалов методом ЛИФО.

Фактическая себестоимость израсходованных материалов = ( 80кг x 15рублей ) + ( 40 кг x 25 рублей ) + ( 30 кг x 12рублей) = 3220 рублей

При использовании метода ЛИФО материалы списываются последовательно, начиная с последних по времени поставок материалов в отчетном месяце. При этом неважно, из какой партии отпускались материалы со склада. Таким образом, себестоимость израсходованных материалов составила 3220рублей.

Остатки материалов на складе составили:

- в количественном выражении:  $50 + 200 - 180 = 20$  (кг);
- в стоимостном выражении :  $600 + 2860 - 3220 = 240$  (рублей);
- цена одного кг:  $240 \text{ рублей} : 20 \text{ кг} = 12 \text{ рублей}$ .

*Пример 2.* Рассчитать фактическую себестоимость израсходованных материалов, используя метод средней себестоимости.

Показатели	Количество, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток материалов на складе на начало месяца	50	12	600
Поступило за месяц:			
- поставка № 1	30	22	660
- поставка № 2	40	25	1000
- поставка № 3	80	15	1200
ИТОГО поступление	150		2860
ИТОГО поступление с остатком	200		3460
Средняя себестоимость = 3460 : 200		17-30	
Израсходовано за месяц:	180	17-30	3114
Остаток на конец месяца	20	17-30	346

*Пример 3.* Используя данные примера № 2, определим фактическую себестоимость израсходованных материалов методом ФИФО

Показатели	Количество, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток материалов на складе на начало месяца	50	12	600
Поступило за месяц:			
- поставка № 1	30	22	660
- поставка № 2	40	25	1000
- поставка № 3	80	15	1200
ИТОГО поступление	150		2860
ИТОГО поступление с остатком	200		3460
Израсходовано за месяц:	180		3164
Остаток на конец месяца	20	15	300

Фактическая себестоимость израсходованных материалов = (50кг x 12 рублей ) + ( 30 кг x 22 рублей ) + (40 кг x 25рублей) + (60 кг x 15 рублей ) = 3160рублей

При использовании метода ФИФО материалы списываются последовательно, начиная с первых по времени поставок материалов в отчетном месяце (включая начальные остатки). При этом неважно, из какой партии отпускались материалы со склада. Таким образом, себестоимость израсходованных материалов составила 3160рублей.

Остатки материалов на складе составили :

- в количественном выражении:  $50 + 200 - 180 = 20$  (кг);
- в стоимостном выражении :  $600 + 2860 - 3160 = 300$  (рублей);
- цена одного кг:  $300$  рублей :  $20$  кг =  $15$  рублей.

*Пример 4.* Используя данные примера № 2, определим фактическую себестоимость израсходованных материалов методом ЛИФО.

Фактическая себестоимость израсходованных материалов = (  $80$ кг x  $15$ рублей ) + (  $40$  кг x  $25$  рублей ) + (  $30$  кг x  $12$ рублей) =  $3220$  рублей

При использовании метода ЛИФО материалы списываются последовательно, начиная с последних по времени поставок материалов в отчетном месяце. При этом неважно, из какой партии отпускались материалы со склада. Таким образом, себестоимость израсходованных материалов составила  $3220$ рублей.

Остатки материалов на складе составили:

- в количественном выражении:  $50 + 200 - 180 = 20$  (кг);
- в стоимостном выражении :  $600 + 2860 - 3220 = 240$  (рублей);
- цена одного кг:  $240$  рублей :  $20$  кг =  $12$  рублей.

Показатели	Количество, кг	Цена, руб.
Остаток материалов на складе на начало месяца	50	12
Поступило за месяц:		
- поставка № 1	30	22
- поставка № 2	40	25
- поставка № 3	80	15
ИТОГО поступление	150	
ИТОГО поступление с остатком	200	
Израсходовано за месяц:	180	
Остаток на конец месяца	20	12

## Лекция № 24 МДК 01.01

### Тема 4.12. Аналитический и синтетический учёт МПЗ

1. Документальное оформление, аналитический и синтетический учет поступления материально – производственных запасов в организацию

#### **1. Документальное оформление, аналитический и синтетический учет поступления материально – производственных запасов в организацию**

Поступление материалов на предприятие осуществляется в следующем порядке:

- по договорам купли - продажи, договорам поставки;
- путем изготовления материалов силами организации;
- внесения в счет вклада в уставный капитал;
- получения безвозмездно.

На материалы, поступающие по договорам поставки и купли-продажи организация получает от поставщика расчетные документы (платежные требования, платежные требования-поручения, счета, товарно-транспортные накладные и т.п.) и сопроводительные документы (сертификаты, спецификации т.п.). Организация устанавливает порядок приемки, проверки и регистрации документов. При этом необходимо:

- зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов;
- проверить соответствие данных этих документов договорам поставки по ассортименту, количеству, качеству;
- проверить правильность расчетов;
- акцептовать расчетные документы или мотивированно отказаться от акцепта;
- передать документы в соответствующие службы организации (например, в бухгалтерию) в установленные сроки.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу выдается доверенность на получение ценностей за подписью руководителя организации. В доверенности указывается срок ее действия.

Материалы в организации должны быть своевременно оприходованы. При приемке материалы подвергаются тщательной проверке как по количеству, качеству, так и по ассортименту и соответствию, данным сопроводительных документов.

При отсутствии, каких бы то ни было расхождений, составляется приходный ордер. На основании приходного ордера производится запись в карточке складского учета. Организация может не составлять приходный ордер. В этом случае на счете-фактуре, накладной проставляется штамп с реквизитами приходного ордера.

При перевозке грузов автотранспортом приемка материалов на склад производится по товарно-транспортной накладной, на основании которой и производятся записи в карточке складского учета. Если при приемке материалов на складе обнаружены

расхождения между фактическим наличием ценностей и данными сопроводительных документов поставщика, составляется акт, на основании которого делают записи в карточке складского учета. При этом приходный ордер не оформляют.

Материалы на предприятие поступают в основном от поставщиков.

На складе материалов ведется аналитический учет материалов. Карточка складского учета является регистром аналитического учета материалов. Синтетический учет материалов ведется в бухгалтерии предприятия. На основании тех же первичных документов (приходный ордер, счет-фактура и др.) в бухгалтерии оформляются ведомости синтетического учета поступивших материалов. Кроме того, ведется ведомость № 10 «Движение материальных ценностей». Если материалы поступают на предприятие от поставщиков, для учета расчетов с ними открывается такой регистр синтетического учета материалов, как журнал - ордер № 6.

При этом в учетной политике предприятия может быть предусмотрено два варианта отражения на счетах бухгалтерского учета операций по поступлению: с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» или без использования этих счетов. Если предприятие ведет учет поступления материалов с использованием счетов 15 и 16, для отражения учетной стоимости оприходованных ценностей и суммы ТЗР по ним производятся записи в журнале - ордере № 10/1. Рассмотрим пример отражения на счетах бухгалтерского учета операций по поступлению материалов от поставщиков.

**Пример 5.** Предприятие ОАО «Белзан» получило счет ОАО «Металлург» за сталь марки ЛС-59 (счет № 68 от 3 марта 2014 года). Сталь поступила в количестве 30 000 кг на сумму 750 000 рублей + 18% НДС. Транспортные расходы согласно счету № 34 от 06 марта 2014 года транспортной организации ООО «Перевозчик» составили 30 000 рублей + 18% НДС. За разгрузку и складирование материалов на склад работникам предприятия начислена заработная плата в сумме 4000 рублей.

Отчисления по обязательному страхованию составили 1424 рублей. При оприходовании материалов на склад № 01 составлен приходный ордер № 70 от 10 марта 2014 года. Произведена запись в карточке складского учета. Остаток стали данной марки на складе 4000кг на сумму 100 000 рублей + 2500 рублей - ТЗР

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР № 7  
 Организация                      ОАО «Белзан»  
 Структурное подразделение                      цех № 03

Дата состав - ления	Код вида опера- ции	Скла д	Поставщик		Страховая компания	Корреспондирующий счет		Номер документа	
			наимено- вание	код		счет	код аналити- ческого	сопрово- дитель- ного	пла- теж-

							учета		ного
10.03 20 14г		01	ОАО «Металлург »	05	Россгосстра х	10/1	25	68	45

Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб. коп.	Сумма без НДС, руб. коп.	Сумма НДС, руб. коп.	Всего с НДС, руб. коп.	Номер паспорта	Порядковый номер по карте
Наименование	номенклатурный номер	код	наименование	по документу	принято						
Сталь ЛС-59	123457		кг	30000	30000	25-00	750000	135 000	885 000	546	10

В учете предприятия согласно учетной политике используются счета 15 «Заготовление и приобретение ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 750 000 рублей - отражена стоимость материалов по счету поставщика без НДС;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материалам» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 135 000 рублей - отражена сумма НДС по счету поставщика за материалы;

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 30 000 рублей - отражена сумма транспортных расходов по счету транспортной организации (без НДС);

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материалам» Кт 60 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материалам» - 5 400 рублей - отражена сумма НДС по счету транспортной организации;

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 4 000 рублей - начислена заработная плата работникам предприятия за разгрузку и складирование материалов;

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 1424 рублей - произведены отчисления по ЕСН;

Дт 10 «Материалы» Кт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» - 750 000 рублей - материалы оприходованы на склад по учетной стоимости;

Дт 16 «Отклонение в стоимости материалов» Кт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» - 35 424 рублей - отражена сумма транспортно - заготовительных расходов по приобретенным материалам.

Таким образом, учетная стоимость приобретенных ценностей составила 750 000 рублей ( сумма за собственно материалы по счету поставщика без НДС), а сумма ТЗР — 30 000 рублей ( без НДС) + 4000 рублей + 1424 рублей - 35424 рублей

ОАО «Белзан»  
предприятие, организация

КАРТОЧКА СКЛАДСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ № 10

Склад	Стеллаж	Ячейка	Марка	Сорт	Профиль	Размер	Номенклатурный номер	Един.измерения		Цена Руб.	Норма запаса
								наимен.	код		
01			ЛС-59	1		950x500		кг		25	3000

НАИМЕНОВАНИЕ МАТЕРИАЛА Сталь листовая марки ЛС-59

Дата записи	Номер документа	Поряд. номер	От кого получено, кому отпущено	Приход	Расход	Остаток	Контроль подпись, дата
			Остаток на 01.03.2012 г.			4000	
10.03	70	26	От ОАО «Металлург»	30 000		34 000	

Склад № 01  
НАКОПИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ синтетического учета по приходу материалов за март 2014 г.

Дата или номер реестра	Счет 10, субсчет 1		Счет 10, субсчет 2		Счет 10, субсчет 3		ИТОГО
	Сталь ЛС-59	Сталь ЛС-60					
10.03	750 000	-					750 000

Ведомость 10 «Движение материалов в денежном выражении»

Показатели	10.1 «Основные материалы» Сталь ЛС-59			10.1			10.2			Итого
	Кол во	Цена руб	Сумма руб	Кол во	Цена руб	Сумма руб	Кол во	Цена руб	Сумма руб	
Остаток материалов на складе на начало месяца	4000	25	10000							100000
ТЗР			2500							2500
Поступление материалов на склад:										
- счет поставщика (без НДС)	30000	25	750000							750000
- счет транспортной организации (без НДС)			30000							780000
- з/п с отчисл.			5424							5424
Итого поступление	30000		785424							785424
Итого поступление с остатком	34000		887924							887924
Процент ТЗР	(2500 + 35424): (100 000 + 750 000)									
	=									
	= 4%									
Израсходовано за месяц										
Остаток на конец месяца										

Журнал - ордер 6

по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
за март 2014 года

№ п/п	Номер счета	Наименование поставщика	С кредита сч.60 в дебет счетов				Сумма акцепта по счетам	Отметка об оплате	
			15	19.1				Дата	Сумма
		Сальдо на начало месяца: Оптовая база «Золушка»					146 880		
1	68	ОАО «Металлург»	750000	135000			885 000		
2	34	АТП «Перевозчик»	30000	5400			35 400		
		ИТОГО							

Журнал — ордер 10 / 1 за март 2014 года

С кредита счетов	15								ИТОГО
В дебет счетов									
10 «Материалы»	750000								
16 «Отклонение в стоимости материалов»	35424								

Рассмотрим решение того же примера без использования счетов 15 и 16.

Дт 10 «Материалы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 750 000 рублей - отражена стоимость материалов по счету поставщика без НДС;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материалам» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 135 000 рублей - отражена сумма НДС по счету поставщика за материалы;

Дт 10 «Материалы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» -30 000 рублей - отражена сумма транспортных расходов по счету транспортной организации (без НДС);

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материалам» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 5 400 рублей - отражена сумма НДС по счету транспортной организации;

Дт 10 «Материалы» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 4 000 рублей - начислена заработная плата работникам предприятия за разгрузку и складирование материалов;

Дт 10 «Материалы» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 1424 рубля - произведены отчисления по страхованию.

Таким образом, при использовании данного варианта отражения на счетах операций по приобретению материалов у поставщиков фактическая себестоимость их

приобретения отражается на счете 10 «Материалы», в то время как при использовании счетов 15 «Заготовление и приобретение ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» на счете 10 «Материалы» отражается только учетная стоимость приобретенных ценностей, а сумма ТЗР по ним – на отдельном счете 16 «Отклонение в стоимости материалов».

**Учет расчетов с поставщиками ведется на активно-пассивном счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».** Дебетовое сальдо счета показывает задолженность поставщиков по полученному авансу, а кредитовое — кредиторскую задолженность предприятия за полученные от поставщиков ценности.

Оборот по кредиту — увеличение кредиторской задолженности перед поставщиками и уменьшение задолженности поставщиков перед предприятием при выполнении ими своих обязательств по полученным авансам. Оборот по дебету — погашение кредиторской задолженности перед поставщиками и выплата поставщикам аванса по будущую поставку материальных ценностей.

**Операции по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражаются в журнале - ордере № 6,** который, являясь регистром синтетического учета, тем не менее, содержит такую информацию, как наименование поставщика, номер счета, отметка об оплате. При этом каждому новому полученному счету на поставку ценностей отводится отдельная строка (позиционный вариант отражения информации). Отметка об оплате счетов поставщиков позволяет иметь оперативную информацию о состоянии кредиторской задолженности.

Рассмотрим вариант поступления на предприятие материалов от учредителей в счет их вклада в уставный капитал. Фактическая себестоимость материалов, полученных от учредителей в счет вклада в уставный капитал, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями.

**Пример 6.** Создается ООО «Антей». У предприятия два учредителя, одним из которых является иностранное предприятие. Оба учредителя взяли на себя обязательства произвести вклады в уставный капитал в виде материалов: российский учредитель на сумму 500 000 рублей, иностранный - на сумму 30 000 долларов США. На момент регистрации документов официальный курс рубля к доллару составлял 30 рублей за доллар, а на момент поступления ценностей от учредителей - 30,5 рублей.

Дт 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладу в уставный капитал» Кт 80 «Уставный капитал» - 500 000 рублей - отражена задолженность российского учредителя по вкладу в уставный капитал;

Дт 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладу в уставный капитал» Кт 80 «Уставный капитал» - 30 000 дол. x 30 рублей = 900 000 рублей - отражена задолженность иностранного учредителя;

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладу в уставный капитал» – 500 000 рублей - поступили материалы от российского учредителя;

Дт 10 «Материалы» Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» - 500 000 рублей - оприходованы материалы, поступившие от российского учредителя;

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладу в уставный капитал» -  $30\ 000 \text{ дол} \times 30,5 = 915\ 000$  рублей - отражена стоимость материалов, поступивших от иностранного инвестора;

Дт 10 «Материалы» Кт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» - 915 000 рублей - оприходованы материалы, поступившие от иностранного учредителя;

Дт 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладу в уставный капитал» Кт 91/1 «Прочие доходы» - 15 000 рублей - отражена курсовая разница.

Материалы могут поступать на предприятие безвозмездно от других предприятий, частных лиц. При этом при их оприходовании они оцениваются по рыночной стоимости, которая существует на дату принятия их к учету.

**Пример 7.** Получены безвозмездно материалы, рыночная стоимость которых - 600 000 рублей. За их разгрузку и складирование начислена заработная плата в сумме 1200 рублей, произведены отчисления по страхованию в размере 30,2 %.

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 98 «Доходы будущих периодов» - 600 000 рублей - отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных материалов;

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 1200 рублей - начислена заработная плата работникам предприятия за разгрузку материалов;

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» -  $1200 \times 30,2\ \% : 100\% = 362,4$  рублей - произведены отчисления по страхованию;

Дт 10 «Материалы» Кт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» - 600 000 рублей - материалы взяты на баланс по учетной стоимости;

Дт 16 «Отклонение в стоимости материалов» Кт 15 «Заготовление и приобретение ценностей»:  $1200 + 362,4 = 1562,4$  рубля – отражена сумма ТЗР по полученным материалам.

Существуют и другие варианты поступления материалов на предприятие. В частности при ликвидации оборудования отдельные узлы и детали могут быть оценены по рыночной стоимости и оприходованы в качестве запасных частей:

Дт 10 «Материалы» Кт 91/1 «Прочие доходы» - оприходованы запасные части, полученные в результате списания основных средств;

Материалы могут быть получены на ответственное хранение и в переработку. При этом они будут учитываться за балансом на специальных счетах.

**Неотфактурованными поставками** считаются материалы, поступившие в организацию без расчетных документов поставщика (счет, платежное требование, и т.п.). Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов. Акт составляется не менее, чем в двух экземплярах. На основании первого экземпляра осуществляется оприходование ценностей, второй экземпляр отправляется

поставщику. Организация должна принять меры к получению от поставщика расчетных документов.

Материалы приходятся на склад и отражаются в аналитическом и синтетическом учете по учетным ценам, действующим на аналогичные ценности на данном предприятии. После получения документов поставщика учетная стоимость корректируется.

**Пример 8.** В отчетном месяце предприятие получило партию материалов согласно договору поставки без сопроводительных документов. Материалы были приняты к учету по цене, указанной в договоре. В бухгалтерском учете произведены следующие записи:

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 60 000 рублей - отражена стоимость поступивших ценностей без НДС;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 800 рублей - отражена сумма НДС по поступившим ценностям;

Дт 10 «Материалы» Кт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» - 60 000 рублей - оприходованы материалы на склад;

В следующем месяце поступили расчетные документы поставщика на данные материалы на сумму 65000 рублей +18% НДС.

В учете следующего месяца будут сделаны следующие корректирующие записи:

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 5000 рублей - доначисление стоимости материалов на сумму разницы между ценой по расчетным документам и учетной стоимостью;

Дт 10 «Материалы» Кт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» - 5000 рублей - доначисление стоимости материалов на сумму разницы между ценой по расчетным документам и учетной стоимостью;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 900 рублей - доначисление суммы НДС.

**Материалы в пути** - это ценности, на которые в отчетном месяце поступили сопроводительные документы поставщика, а сами ценности не поступили.

**Пример 9.** В отчетном месяце на предприятие поступили расчетные документы поставщика за материалы на сумму 70 800 рублей, включая 10 800 рублей НДС. В учете были сделаны следующие записи:

Дт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 60 000 рублей - отражена стоимость ценностей по счету поставщика без НДС;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 800 рублей - отражена сумма НДС по счету поставщика.

В следующем месяце поступили ценности, и в учете произведены следующие записи:

Дт 10 «Материалы» Кт 15 «Заготовление и приобретение ценностей» - 60 000 рублей - оприходованы материалы, поступившие от поставщика.

Таким образом, до момента фактического поступления ценностей на предприятие они числятся на счете 15 «Заготовление и приобретение ценностей», как материалы в пути.

## Лекция № 25 МДК 01.01

### Тема 4.13. Инвентаризация и переоценка МПЗ

1. Учет материально-производственных запасов на складе и в бухгалтерии.
2. Инвентаризация и переоценка материально-производственных запасов

#### 1. Учет материально-производственных запасов на складе и в бухгалтерии.

Порядок учета материалов на складе и в бухгалтерии зависит от метода учета материалов. Наиболее рациональным является оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод.

Оперативно - бухгалтерский метод учета материалов предполагает ведение на складах только количественно-сортового учета движения материалов, а бухгалтерия при этом осуществляет только денежный, суммовой учет движения материалов.

Для хранения материалов на предприятии создаются:

- центральные (базисные) склады, которые находятся непосредственно в ведении руководителя предприятия или службы снабжения и сбыта;
- склады (кладовые) цехов, филиалов и др. подразделений.

Каждому складу присваивается определенный номер. Склады должны быть обеспечены исправными весами, мерной тарой, противопожарным оборудованием. На складах материальные запасы размещаются по секциям, а внутри них — по группам на стеллажах, полках, в контейнерах, мешках и т.п. размещение материалов должно обеспечивать их надлежащее хранение, быстрое отыскание, отпуск и проверку наличия к месту хранения материалов, как правило, прикрепляется ярлык, делается надпись и т. п.

Прием, хранение, отпуск и учет материалов на складе возлагаются на соответствующих должностных лиц (кладовщик, зав. складом и др.) с ними заключается договор о полной материальной ответственности.

Учет материалов, находящихся на хранении на складах, ведется в **карточках складского учета** по каждому наименованию, сорту, марке и др. отличительным признакам.

Карточки складского учета открываются на календарный год службой снабжения (или бухгалтерией). На каждый номенклатурный номер — отдельная карточка. Карточки регистрируются в бухгалтерии в специальной книге и передаются под роспись зав. складом.

На основании надлежаще оформленных первичных документов (накладных, приходных ордеров, актов, лимитно-заборных карт и т.д.) кладовщик делает записи в карточке складского учета с указанием даты совершения операции, наименования и номера документа, краткого содержания операции (от кого получено, кому отпущено, на

какие цели). Записи в карточке делают в день совершения операций. После полного заполнения карточки для последующих записей открывается второй лист и т. д.

Работники бухгалтерской службы, ведущие учет материалов, обязаны систематически, в установленные организацией сроки, но не реже одного раза в месяц, осуществлять непосредственно на складах в присутствии заведующего складом проверку своевременности и правильности оформления первичных документов и записей в карточках складского учета. Периодически в сроки, установленные графиком документооборота. Кладовщики обязаны сдавать, а работники бухгалтерии принимать от них все первичные документы, прошедшие по складам за отчетный период по реестру.

По окончании календарного года на карточках выводятся остатки на 1 января следующего года, которые переносятся во вновь открытые карточки.

Допускается ведение учета материалов на складе в книгах складского учета, которые имеют те же реквизиты, что и карточки.

**Бухгалтерия ведет только денежный, суммовой учет движения материалов**, используя для этого в течение месяца накопительные ведомости (отдельно по приходу и расходу), которые заполняются на основании тех же первичных документов, что и карточки складского учета, только в денежном выражении. Основным регистром, отражающим движение материалов на предприятии является ведомость № 10 «Движение материальных ценностей». Записи в ведомость № 10 производятся на основании реестров склада или на основании накопительных ведомостей.

По состоянию на первое число каждого месяца кладовщик переносит количественные остатки материалов из карточек складского учета в Книгу (ведомость) учета остатков материалов. Эта Книга (ведомость) открывается бухгалтерией на год по каждому складу, хранится в бухгалтерии и выдается кладовщику на 1-2 дня по окончании месяца. Книга позволяет бухгалтерии сверить данные складского учета с данными бухгалтерского учета.

**Пример 14.** По состоянию на 1 марта на складе № 01 фирмы «Лада» числились остатки стали марки СТ-60 в количестве 1,8 тонны. Размер - 6 мм, номенклатурный номер 10103, учетная стоимость 2 000 рублей за тонну.

3 марта поступила сталь данной марки в количестве 1,5 тн от ЗАО «Металлург» на сумму 3 540 рублей, включая 540 рублей НДС, а 4 марта поступила такая же сталь в количестве 3 тонн от фирмы «Оптима» на сумму 7 080 рублей, включая 18% НДС.

10 марта в цех была отпущена сталь в количестве 2-х тонн по накладной № 40. оформите первичные документы по движению материальных ценностей, регистры аналитического и синтетического учета.

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР № 66						
Организация			фирма «Лада»			
Структурное подразделение			склад № 01			
Дата	Код	Скла	Поставщик	Страховая	Корреспондирующий	Номер

состав- ления	вида опера- ции	д			компания	счет		документа	
			наимено- вание	код		счет	код аналити- ческого учета	сопрово- дитель- ного	пла- теж- ного
03.03.1 0		01	ОАО «Металлург »		Социнвест	10.1		45	78

Материальны е ценности		Единица измерени я		Количество		Цена, руб. коп.	Сумма без НДС, руб.коп.	Сумма НДС, руб. коп.	Всего с НДС, руб.коп.	Номер пас- порта	Порядко- вый номер по карто- теке
Наиме- но- вание	номен- клатур- ный номер	код	наиме- - нова- ние	по доку- менту	при- нято						
Сталь СТ-60	10103		тн	1.5	1.5	2000 =	3000= =	540= =	3540= =	90	100

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР N 67											
Организация фирма «Лада»											
Структурное подразделение склад № 01											
Дата состав- ления	Код вида опера- ции	Скла д	Поставщик		Страховая компания	Корреспондирующий счет		Номер документа			
			наимено- вание	код		счет	код аналити- ческого учета	сопрово- дитель- ного	пла- теж- ного		
04.03.1 4		01	Фирма «Оптима»		«Росно»	10.1		54	76		

Материальны е ценности		Единица измерени я		Количество		Цена, руб. коп.	Сумма без НДС, руб.коп.	Сумма НДС, руб. коп.	Всего с НДС, руб.коп.	Номер пас- порта	Порядко- вый номер по карто- теке
наиме- но- вание	номен- клатур- ный номер	код	наиме- - нова- ние	по доку- менту	при- нято						

Сталь СТ-60	10103		Тн	3	3	2000 =	6000=	1080=	7080=	56	89

фирма «Лада»

предприятие, организация

КАРТОЧКА СКЛАДСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ № 10

Склад	Стеллаж	Ячейка	Марка	Сорт	Профиль	Размер	Номенклатурный номер	Един. измерения		Цена	Норма запаса
								наимен.	код		
01			СТ-60	1			10103	тн		2000	50000

НАИМЕНОВАНИЕ МАТЕРИАЛА Сталь листовая марки ЛС-59

Дата записи	Номер документа	Поряд. номер	От кого получено, кому отпущено	Приход	Расход	Остаток	Контроль подпись, дата
			Остаток на 01.03.2014 г.			1.8	
03.03	66	10	От ЗАО «Металлург»	1.5	-	3.3	
04.03	67	11	От фирмы «Оптим»	3.0	-	6.3	
10.03	40	12	Цеху № 01	-	2.0	4.3	

НАКЛАДНАЯ № 40

от 10 марта 2014 года

Отпущено из Склад 01 через Иванова И.И. Цеху 01

Номенклатурный номер	Наименование	Единица изм.	Количество	Учетная стоимость, руб. коп.	Сумма, руб. коп.
10103	Сталь СТ-60	тн	2.0	2000=	4000=
<p>Всего <u>одно</u> наименование на <u>4000 рублей 00 копеек</u> ( <u>Четыре тысячи рублей 00 копеек</u> )</p> <p>Отпустил Принял</p>					

РЕЕСТР № 45 сдачи документов по приходу за 03 — 10 марта 2014 года  
по складу № 01

Номенклатурный номер	Количество документов	Номера первичных документов	Сумма, руб.
10103	2	66, 67	9000=
Всего принято 2 (два) документа по приходу			
Дата 11 марта 2014 года	Сдал		Принял

Склад № 01 НАКОПИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ синтетического учета по приходу материалов за март 2014 г.							
Дата или номер реестра	Счет 10, субсчет 1		Счет 10, субсчет 2		Счет 10, субсчет 3		ИТОГО
	Сталь СТ-60						
45	9000=						9000=
Склад № 01 НАКОПИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ синтетического учета по расходу материалов за март 2014 г.							
Дата или номер реестра	Счет 10, субсчет 1		Счет 10, субсчет 2		Счет 10, субсчет 3		ИТОГО
	Сталь СТ-60						
53	4000=						4000=

Показатели	СТ-60			Итого
	Количество	Цена, руб.	Сумма, руб.	
Остаток материалов на складе на начало месяца	1,8	2000	3600	
ТЗР				
Поступление материалов на склад:				
- счет поставщика (без НДС)	4,5	2000	9000	
- счет транспортной организации (без НДС)				
- заработная плата с отчислениями				

Итого поступление	4,5	2000	9000	
Итого поступление с остатком	6,3	2000	12600	
Процент ТЗР				
Израсходовано за	2,0	2000	4000	
Остаток на конец месяца	4,3	2000	8600	

Ведомость 10 «Движение материалов в денежном выражен

Книга (ведомость ) учета остатков материалов на складе N 01 за 2014 год

Материально - ответственное лицо \_\_\_\_\_

№ п/п	Номенклатурный номер	Наименование материалов	Ед.изм.	Цена, руб.коп.	Остаток на 1 марта	Остаток на 1 апреля	И т.д.
1	10103	Сталь СТ-60	тн	2000=	1.8	4.3	

И так далее по видам материалов на данном складе

## **2. Инвентаризация и переоценка материально-производственных запасов**

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

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень проверяемых запасов и др.) определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризаций обязательно.

Проведение инвентаризаций материалов обязательно:

-при продаже материалов, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

-перед составлением годовой бухгалтерской отчетности(не ранее 1 октября), а в районах Крайнего Севера в период наименьших остатков материалов;

-при смене материально-ответственного лица;

-при выявлении фактов злоупотреблений, хищений или порчи имущества;

-в случае стихийных бедствий, пожаров;

-при реорганизации или ликвидации предприятия.

Для проведения инвентаризаций на предприятии создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

Выявленные в ходе инвентаризации недостатки отражают в учете следующим образом:

-излишки приходуются по рыночным ценам и одновременно их стоимость относится на финансовые результаты организации (Дт 10 «Материалы» Кт 91/1 «Прочие доходы»);

-суммы недостач и потерь списывают со счетов учета по их **фактической себестоимости** (Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 10 «Материалы» , 16 «Отклонение в стоимости материалов»);

-недостачи в пределах норм естественной убыли списывают на счета учета затрат (Дт 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 23 «Вспомогательное производство», 44 «Издержки обращения», Кт 94 №Недостачи и потери от порчи ценностей»);

-недостачи сверх норм естественной убыли списывают на материально ответственных лиц ( Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»);

-если во взыскании недостачи отказано судом или виновные не выявлены, то убытки от недостачи списывают на финансовые результаты организации (Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»);

-убытки от недостачи материалов, полученной в результате стихийных бедствий, пожаров относят на чрезвычайные расходы организации (Дт 99 «Прибыль/убыток» Кт 10 «Материалы»).

Материалы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась или они морально устарели либо полностью или частично утратили свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе по текущей рыночной стоимости. Снижение стоимости материалов отражается в учете в виде начисления резерва, который учитывается на счете 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей».

Резерв создается либо по каждой единице материалов либо по однородной группе ценностей. Создание резерва отражается бухгалтерской записью Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей». По мере расхода таких материалов сумма созданного по ним резерва списывается проводкой Дт 99 «Прибыли /убытки» Кт 91.2 «Прочие расходы».

## Раздел V. Учёт затрат по производству и готовой продукции

### Лекция № 26 МДК 01.01.

#### Тема 5.1. Производственные затраты и их признаки

1. Понятие производственных затрат
2. Классификация затрат по различным признакам.

##### 1. Понятие производственных затрат

Нормативной базой учета затрат на производство является ПБУ 10 / 99 «Расходы организации», а также требования главы 25 НК РФ. Согласно этим документам, **целью учета затрат на производство является формирование информационно - аналитической базы управления производственной деятельностью предприятия**, включающей информацию, необходимую для выявления финансовых результатов от обычных видов деятельности организации за отчетный период, а также принятия решений по управлению затратами (определения себестоимости готовой продукции по видам, группам, единицы изделия и т.д.), данные для оценки и анализа выполнения плановых показателей, определения экономической эффективности производства, для экономического обоснования прогнозирования и т.п.

Кроме того, исчисление себестоимости продукции необходимо для определения рентабельности всего производства в целом и отдельных видов выпускаемой предприятием продукции, определения оптовых цен на продукции, выявления резервов снижения себестоимости продукции, расчета экономической эффективности внедрения новых технологий, новых видов продукции и т.д.

Таким образом, **себестоимость продукции – выраженные в денежной форме затраты предприятия на производство и реализацию продукции.**

Себестоимостью нужно уметь управлять. Управление себестоимостью - это процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий. Основные элементы системы управления себестоимостью: нормирование затрат, учет затрат и калькулирование, анализ затрат и контроль за затратами.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим экономическим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в учете организуется учет расходов по статьям затрат. Состав и объем затрат на производство продукции, влияющих на себестоимость, предприятия формируют самостоятельно. В частности, можно предложить следующий перечень статей затрат:

- сырье и материалы
- покупные изделия, услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование и обеспечение с заработной платы производственных рабочих;
- возвратные отходы ( вычитаются);
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- прочие производственные расходы;
- ИТОГО производственная себестоимость;**
- расходы на продажу;
- ИТОГО полная себестоимость.**

Данные статьи затрат удобно использовать при расчете себестоимости единицы продукции (калькулирование). Объектом калькуляции может быть отдельное изделие, определенный объем услуг, работ. Для каждого объекта выбирается единица калькуляции: штука, метр, кг и т. д.

Составляют плановые, нормативные и фактические калькуляции. Фактическая калькуляция по сравнению с плановой может содержать такие статьи затрат, как потери от брака, простоев и т.п.

Следует отметить, что некоторые затраты, включаемые в себестоимость продукции, принимаются для целей налогообложения не в полном объеме: например, амортизация основных средств. Кроме того, установлены нормы, согласно которым по некоторым расходам, включаемым в себестоимость, производится корректировка налогооблагаемой прибыли: командировочные, представительские расходы, расходы на рекламу. Проценты за пользование банковским кредитом.

Например: фактические затраты на реализованную продукцию составили 40 000 рублей, в том числе 8 000 рублей - расходы сверх установленных норм. Выручка от реализации продукции - 45000 рублей Прибыль - 50000 рублей (45000 - 40000). Налогооблагаемая прибыль -13 000 рублей (5000 + 8000).

Затраты на производство продукции и ее продажу, выполнение работ, оказание услуг представляют собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции сырья. Материалов, топлива, энергии, основных средств и другого имущества, трудовых ресурсов, а также других затрат как на производство продукции, так и управление производством и организацией в целом.

Затраты, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг) включаются в их состав непосредственно в размере стоимости использованных ресурсов, путем перенесения стоимости амортизируемого имущества, стоимости услуг, подлежащих оплате, доли ранее учтенных расходов будущих периодов, сумм оплаты труда и отчислений с заработной платы и т.д.

К затратам, связанным с производством продукции, относятся также затраты по освоению природных ресурсов, расходы по НИОКР, затраты на подготовку и освоение новых производств, видов продукции, затраты по обслуживанию производственного процесса (обеспечение сырьем, материалами, поддержание в рабочем состоянии основных средств и т.п.), расходы по обеспечению процесса управления производством и организацией в целом, затраты на охрану труда, пожарной безопасности, затраты, связанные с транспортировкой рабочих (в том числе при работе вахтовым методом), налоги, сборы, арендные платежи и т.п.

Классификация затрат предусматривает их различную группировку в зависимости от поставленных задач: планирование, учет. Финансовый анализ, калькулирование себестоимости продукции и т.д.

Кроме указанных в пункте первом группировок затраты классифицируются еще по ряду признаков:

**-по экономической роли в процессе производства:**

а) основные (переменные) — затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом -материалы, используемые на изготовление продукции, заработная плата основных производственных рабочих с отчислениями по ЕСН, расходы по освоению производства, потери от брака и т.п.

б) накладные (условно - постоянные) — связаны с организацией и обслуживанием производства -материалы для ремонта основных фондов, заработная плата с отчислениями по ЕСН общепроизводственного и общехозяйственного персонала и др. (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

**- по составу:**

а) одноэлементные - заработная плата, материалы, амортизация и т.д;

б) комплексные - например, общехозяйственные, общепроизводственные, расходы на продажу.

**-по способу включения в себестоимость:**

а) прямые - материалы на изготовление продукции, заработная плата рабочих , производящих эту продукцию и т.п.

б) косвенные - общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

**-по отношению к объему производства:**

а) условно - переменные - расходы, величина которых напрямую зависит от объема производства (например, материалы, используемые на изготовление продукции, заработная плата рабочих - сдельщиков);

б) условно - постоянные - расходы, величина которых не зависит напрямую от объема производства (заработная плата повременщиков, амортизация и др.).

**-в зависимости от периодичности:**

а) единовременные - однократные;

б) текущие - постоянно повторяющиеся.

**-по эффективности:**

а) производительные - дающие продукцию и, как правило, планируемые;

б) непроизводительные - потери от простоев, брак, сверхурочные (как правило, не планируемые).

Чтобы понять, каким образом на предприятии строится документальное оформление затрат на производство, аналитический и синтетический их учет, рассмотрим этот учет на примере учета израсходованных на изготовление продукции материалов. На основании сопроводительных документов поставщика (приходного ордера, акта) делается запись в карточке складского учета материалов по приходу.

Списание материалов в производство и соответственно отражение этих операций в карточке складского учета производится на основании ЛЗК, требований, накладных. На основании этих же документов бухгалтерия ведет накопительные ведомости по приходу и расходу материалов.

Затем на основании накопительных ведомостей по расходу материалов составляются разработочные таблицы (в том числе и ведомость 10) по списанию учетной стоимости материалов и сумм ТЗР по направлениям расхода.

Это позволяет заполнить на каждый вид производимой в цехе продукции «Карточку учета производства», на основании которых по каждому цеху заполняются ведомости №№ 12 и 15 (ведомость 12 по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 28 «Брак в производстве» в синтетическом разрезе и по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» - по расходным накладным статьям конкретного цеха).

Ведомость 15 дает информацию в разрезе аналитических статей по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов», 44 «Расходы на продажу».

**Пример 1.** Предприятие ООО «Сигнал» выпускает три вида продукции: изделия «А», «Б», «С». На изготовление изделий «А» используется сталь марки СТ -1, изделия «Б» - сталь марки СТ - 2, изделия «С» - сталь марки СТ-3.

НАКЛАДНАЯ №01					
Кому		<u>Цеху N 01</u>		от 01 марта 2014 г.	
		От кого		<u>Склад N 01</u>	
№ п/п	Наименование ценностей	Ед.изм.	Количество	Учетная цена, руб.	Сумма руб.
1.	Сталь марки СТ-1	кг	30	200	6000
2.	Сталь марки СТ-2	кг	20	350	7000
3.	Сталь марки СТ-3	кг	20	100	2000
4.	Сталь марки СТ-4	кг	4	250	1000

5.	Шайба М-67	шт	40	20	800
6.	Шайба М-68	шт	10	40	400
7.	Шайба М-69	шт	20	40	800
8.	Цемент	кг	100	20	2000
9.	Зап.части	шт	100	20	2000
ИТОГО				-	22000
Сдал _____ / _____ / _____		Принял _____ / _____ / _____			

Комплектующие: шайба М-67 используется в изготовлении изделия «А», шайба М-68 - изделия «Б», шайба М-69 - изделия «С». Цемент отпущен на ремонт здания цеха, запасные части - на ремонт оборудования цеха.

Основные материалы на предприятии учитываются на счете 10 «Материалы», субсчет 1; комплектующие на счете 10 «Материалы», субсчет 2; запасные части - на счете 10 «Материалы», субсчет 3; строительные материалы - на счете 10 «Материалы», субсчет 4.

В накопительной ведомости по расходу материалов в этом месяце будут сделаны следующие записи

НАКОПИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ синтетического учета по расходу за март 2014 г. Склад № 01										
Дата или номер реестра	Счет 10, субсчет 1				Счет 10, субсчет 2			Счет 10, субсчет 3	Счет 10, субсчет 4	Итого
	Сталь СТ-1	Сталь СТ-2	Сталь СТ-3	Сталь СТ-4	Шайб а М-67	Шайба М-68	М-69	Зап.части	цемент	
01 марта	6000	7000	2000	1000	800	400	800	2000	2000	22000
ИТОГО										

Выписка из разработочной таблицы «Распределение расхода материалов»  
(по учетным ценам)

Дебет			Наименование	Кредит счетов			
Цех	Счет	Заказ		10.1	10.2	10.3	10.4
01	20	2001	Изделие «А»	6000	800	-	
	20	2002	Изделие «Б»	7000	400	-	
	20	2003	Изделие «С»	2000	800	-	
ИТОГО по счету 20				1500	2000		

	25	ст.4 ст.5 ст.6	Текущий ремонт оборудования Опыты и исследования Содержание зданий	1000		2000	
ИТОГО сч.25				1000	-	2000	2000
Всего по цеху 01				16000	2000	2000	2000

Затем определяется коэффициент (%) транспортно-заготовительных расходов и производится их распределение по видам продукции и по цехам.

Ведомость распределения ТЗР

Дебет		База распределения			% ТЗР	Сумма ТЗР по заказам
Счет	Заказ	Учетная стоимость израсходованных материалов				
		цех 01	цех 02	итого		
20	2001	6800			17,6	1197
20	2002	7400			17,6	1302
	2003	2800			17,6	493
итого		17000				2992
25	ст.4	2000			10	200
	ст.5	1000			5	50
	ст.6	2000			4	80
итого						330
Всего		22000				3322

АНАЛОГИЧНО осуществляется распределение других затрат. Затем заполняется карточка учета производств

КАРТОЧКА УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА

Организация		Год	Месяц	Наимен. изделия	Калькул. единица	Количество выпуска
ООО «Сигнал»		2003	март	заказ 2001	шт.	10
Статьи калькуляций	НЗП на начало месяца	Затраты за отчетный месяц		Списание затрат		НЗП на конец месяца
				на оконч. брак	на выпуск продукции	
Учетная стоимость материалов в ТЗР	3400	6800	-	6800	2000	
	612	1197	-	1197	3600	

**Ведомость 12** заполняется в разрезе следующих статей затрат:

- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования;
- расходы по содержанию аппарата управления цеха;

- расходы по содержанию зданий, сооружений, инвентаря;
- расходы по охране труда и технике безопасности;
- непроизводительные расходы

**Ведомость 15** заполняется в разрезе следующих затрат:

- расходы по управлению предприятием (содержание аппарата управления, служебные командировки, представительские расходы);
- общехозяйственные расходы (содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря, амортизация и др.);
- сборы и отчисления;
- непроизводительные расходы

Ведомости имеют форму шахматной таблицы.

Журнал - ордер 10 за март 2014 г.

В дебет счетов	С кредита счетов							Разные суммы, отр. в др. жур. ордерах	25	26	Итого
	02	05	10	16	70	69	23				
20 «Основное производство»			1700	2992							
23 «Вспомогательное производство»			0	330							
25 «Общепроизводственные расходы»			5000								
28 «Брак в производстве»											
Итого по сч.20,23,25,28											
26 «Общехозяйственные расходы»											
97 «Расходы будущих периодов»											
ВСЕГО по журналу											

Ведомость № 12 за март 2014 года по цеху № 01 (основное производство)

№ строки	Кредитуемые счета	10	16	02	70	69	23	25	28	Разные суммы, отраж. в журналах-ордерах	Итого по цеху
	Дебетуемые счета, статьи аналитического учета										
1	<b>25</b> <b>«Общепроизводственные расходы»</b> Амортизация оборудования										
2	Затраты по ремонту Производственного оборудования, Транспортных средств	2000	200								2200
3	Эксплуатация оборудования	1000	50								1050
4	Содержание аппарата управления цеха	2400	120								2 520
5	Амортизация зданий. сооружений										
6	Содержание зданий, сооружений	2000	80								2080
	Итого по счету 25	5000	330								5330
	20 «Основное производство»	80000	4000								84 000
	Изделия «А»	6800	1197								7997
	Изделия «Б»	7400	1302								8702
	Изделия «С»	2800	493								3293
	Итого по сч.20	17000	2992								19992
	28 «Брак в производстве»										
	<b>ВСЕГО</b>										

**Методы учета затрат на производство классифицируются по ряду признаков:**

-по отношению к технологическому процессу — простой, позаказный, попередельный;

-по объекту калькуляции -деталь, узел, изделие, заказ, передел и т.д.;

-по способу сбора информации, обеспечивающими контроль за затратами — нормативный и текущий.

Простой метод учета затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции заключается в том. Что прямые и косвенные фактические затраты учитываются по установленным статьям на весь выпуск продукции. При этом среднюю себестоимость единицы продукции определяют делением всех производственных затрат на количество готовой продукции. Отчетные калькуляции обычно составляют один раз в месяц.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах, когда изготавливается одно или несколько изделий по заказу. Заказ открывают на основе договора с заказчиком. Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат на производство.

Попередельный метод учета затрат применяют в производствах, где обрабатываемое сырье проходит несколько отдельных, самостоятельных фаз обработки (переделов). Каждый передел — законченная фаза производства, после которой предприятие получает не готовый продукт. а полуфабрикат, но этот полуфабрикат может использоваться либо в дальнейшей переработке. либо реализован на сторону. при этом варианте учета а затрат рассчитывается себестоимость как каждого предела. так и конечного продукта.

**Пример 2**

20 «Основное производство»

21«Полуфабрикаты  
собственного  
производства»

Цех № 01

Дт

Кт

Дт

Кт

1. Стоимость сырья - 15000 руб.	Себестоимость полуфабрикатов = 23000рублей (первый передел)
2. Зарботная плата - 8000 руб.	

Себестоимость первого передела – 23 000 рублей
--

Себестоимость первого передела, отпускаемого во второй цех- 23 000рублей
--

20 «Основное производство»

Цех N 02

Дт

Кт

1.Себестоимость первого передела – 23 000 рублей 2.Стоимость переработки - 7000 рублей	Себестоимость второго передела- 30000 рублей	Себестоимость второго передела- 30 000 рублей	Себестоимость второго передела, отпускаемого в цех N 03- 30 000 рублей
20 «Основное производство» Цех №03		43 «Готовая продукция»	
Дт		Кт	Дт
Дт			
1.Себестоимость второго передела- 30 000 рублей 2.Стоимость переработки- 10000 рублей	Себестоимость готовой продукции- 40000 рублей	Себестоимость готовой продукции— 40000 рублей	

**Нормативный метод** используется в серийных и массовых производствах и в основе содержит технически обоснованные нормы расхода сырья, материалов, рабочего времени, денежных ресурсов и т.п.

Отпуск материалов в производство, начисление заработной платы, использование инструментов, электроэнергии осуществляется на основе действующих норм. На основе этих норм разрабатывают нормативные калькуляции. Сопоставление фактических затрат с нормативными, дает возможность анализировать деятельность предприятия и выявлять резервы.

При этом ведут учет отклонения фактических затрат от нормативных. Факты изменения норм фиксируются в специальных документах — извещениях. **Извещения об изменении норм должны оформляться:**

- по расходу материалов - технологическим отделом;
- по заработной плате - отделом труда и заработной платы;
- по электроэнергии энергии - отделом главного энергетика и т.д.

Бухгалтерия на основании первичных документов осуществляет учет затрат по нормам с учетом изменений каких - либо норм и отклонениям от норм.

Расчет фактической себестоимости продукции при этом производится по формуле:

$$Фс = Нс + Он + Ин,$$

где: Фс – фактическая производственная себестоимость готовой продукции;

Нс - нормативная себестоимость продукции;

Он - отклонения от норм;

Ин - изменения норм.

Расходы будущих периодов возникают в связи с освоением новых видов продукции, предварительной подпиской на техническую литературу, осуществлением арендной платы авансом и т.п. В момент совершения расходов на их сумму дебетуют счет 97 «Расходы будущих периодов» и кредитуют счета материальных, финансовых ресурсов. По мере наступления соответствующих отчетных периодов относящиеся к ним расходы подлежат распределению (списанию) и включению в себестоимость продукции отчетного периода.

**Пример 3.** 10 октября 2014 года оформлена подписка на специализированные журналы и газеты на первое полугодие 2015 года. Сумма подписки согласно счету составила 11180 рублей, включая 1 180 рублей НДС.

В октябре 2014 года в учете будут сделаны следующие записи:

Дт 97 «Расходы будущих периодов» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 000 рублей - отражена сумма задолженности за подписку согласно счету;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 1 180 рублей – отражена сумма НДС по подписке;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета» - 11 180 рублей — произведена оплата за подписку

Дт 68 «Платежи в бюджет» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» - 1 180 рублей – зачтен НДС.

Начиная с января 2015, года расходы по подписке равными долями в размере одной шестой будут включаться в себестоимость продукции текущего месяца. Так в январе 2015 года будет сделана следующая запись на счетах:

Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 97 «Расходы будущих периодов» - 1667 рублей (10 000 рублей / 6 месяцев), и т.д. 6 месяцев.

Счет 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу. **В частности на этом счете могут быть отражены суммы:**

- предстоящей оплаты отпусков;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- на ремонт основных средств;
- на гарантийный ремонт и обслуживание.

Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Фактические расходы, на которые был ранее создан резерв, относятся в дебет счета 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» с кредита счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и

обеспечению», 10 «Материалы», 23 «Вспомогательное производство», и др. Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет и расчетов и корректируется. Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

## Лекция № 27 МДК 01.01

### Тема 5.2. Учет производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции

1. Счета для учета производственных затрат
2. Учет потерь и непроизводственных расходов. Сводный учет затрат.

#### 1. Счета для учета производственных затрат

Для учета всех затрат, связанных с производством, используется целая группа счетов, называемых производственными счетами:

**Счет 20 «Основное производство»** - используется для учета затрат производства по элементам и статьям калькуляции и видам изготавливаемой продукции. Счет активный, калькуляционный. Дебетовое сальдо счета - фактическая себестоимость незавершенного производства на начало или конец месяца. Оборот по дебету — сумма затрат текущего месяца, связанная с изготовлением того или иного вида продукции:

**Дт 20 «Основное производство» Кт 10 «Материалы»**(16 «Отклонение в стоимости материалов») - фактическая себестоимость материалов, израсходованных на изготовление продукции;

**Дт 20 «Основное производство» Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»** (69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению») - сумма начисленной заработной платы с отчислениями на социальное страхование основных производственных рабочих;

**Дт 20 «Основное производство» Кт 28 «Брак в производстве»** - списаны потери от брака;

**Дт 20 «Основное производство» Кт 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей»** - создание резерва для оплаты отпусков основных производственных рабочих;

**Дт 20 «Основное производство» Кт 25 «Общепроизводственные», 26 «Общехозяйственные расходы»** - списаны общепроизводственные и общехозяйственные расходы;

**Дт 20 «Основное производство» Кт 97 «Расходы будущих периодов»** - списана сумма расходов по освоению новых видов продукции;

**Дт 20 «Основное производство» Кт 02 «Амортизация основных средств»** - начислена амортизация по основным производственным фондам;

**Дт 20 «Основное производство» Кт 05 «Амортизация нематериальных активов»** (04 «Нематериальные активы») - начислена амортизация по НМА.

**Дт 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции» Кт 20 «Основное производство»** - списана фактическая производственная себестоимость готовой продукции, сданной на склад;

**Дт 90 «Продажи» Кт 20 «Основное производство»** - списана фактическая себестоимость выполненных работ, оказанных услуг;

Дт 28 «Брак в производстве» **Кт 20 «Основное производство»** - отражена фактическая себестоимость окончательно забракованной продукции;

Дт 10 «Материалы» **Кт 20 «Основное производство»** - отражена стоимость сэкономленных материалов, возвратных отходов, сданных на склад.

Особо учитываются расходы по обслуживанию и управлению производством. Для учета этих расходов предназначены счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» Счета — активные, собирательно - распределительные, сальдо не имею.

**Дт 25 «Общепроизводственные расходы»** Кт 10 «Материалы» (16 «Отклонение в стоимости материалов») - списана фактическая себестоимость материальных ценностей, используемых на содержание основных фондов, ремонтные работы;

**Дт 25 «Общепроизводственные расходы»** Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — начислена заработная плата с отчислениями на социальное страхование и обеспечение рабочим, занятым обслуживанием производства, управленческому персоналу цеха;

**Дт 25 «Общепроизводственные расходы»** Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена стоимость услуг производственного характера, полученных со стороны (энергия, газ, тепло и т.п.)

**Дт 25 «Общепроизводственные расходы»** Кт 23 «Вспомогательное производство» - списана себестоимость работ и услуг вспомогательных производств (ремонтные работы, выполненные ремонтно-механическим цехом);

**Дт 25 «Общепроизводственные расходы»** Кт 05 «Амортизация НМА», 02 «Амортизация основных средств» - начислена амортизация по НМА, основным средствам;

**Дт 25 «Общепроизводственные расходы»** Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - списаны командировочные расходы, связанные с деятельностью конкретного цеха.

Дт 28 «Брак в производстве» **Кт 25 «Общепроизводственные расходы»** - списана часть общехозяйственных затрат, относящихся к исправлению брака;

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» **Кт 25 «Общепроизводственные расходы»** - списание общепроизводственных затрат на себестоимость продукции основного или вспомогательного цеха.

Бухгалтерские записи на счете **26 «Общехозяйственные расходы»** аналогичны записям на счете **25**, кроме следующей проводки:

**Дт 26 «Общехозяйственные расходы»** Кт 97 «Расходы будущих периодов» — ежемесячное списание расходов будущих периодов на себестоимость продукции данного месяца.

Кроме того, на счете 26 ведется учет общехозяйственных расходов - расходов, связанных с деятельностью предприятия в целом.

Для учета расходов, произведенных в данном месяце, но не подлежащих включению в себестоимость продукции текущего месяца, предназначен счет **97 «Расходы будущих периодов»** - активный. В состав расходов, отражаемых на этом

счете, включаются: расходы по освоению новых видов продукции, лицензионные платежи, оплаченные единовременно вперед, стоимость приобретенных разрешений (лицензий), подписка на периодические издания и др.

Все перечисленные расходы отражаются по дебету счета **97 «Расходы будущих периодов»**, а в конце месяца списывается частями в дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов».

Производственная необходимость в части регулирования себестоимости продукции требует использования такого счета как **96 «Резерв предстоящих расходов и платежей»**. Счет пассивный, отчетно-распределительный.

25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» **Кт 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей»** - создание резервов на оплату отпусков по категориям работников;

25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» **Кт 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей»** - создание резерва на ремонт оборудования;

**Дт 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей»** Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — начисление сумм оплаты за отпуск по категориям работников за счет резерва;

**Дт 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей»** Кт 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», (69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»), 02 «Амортизация основных средств», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д. - списание затрат отчетного месяца по ремонту основных средств за счет ранее созданного резерва.

Под суммированием затрат на производство понимается информация синтетического характера, позволяющая определить общий объем затрат организации в процессе производства. Эта информация позволяет судить о рентабельности производства продукции, работ, услуг, об уровне устанавливаемых на продукцию цен, конкурентоспособности продукции. Наиболее точно состав и сумму расходов можно проанализировать на основании данных журнала - ордера 10, который содержит несколько разделов.

**Первый раздел** журнала «Издержки производства» фактически содержит информацию, переносимую из ведомостей №№ 12 и 15 в разрезе дебетуемых счетов 20 «Основное производство» 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов», 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей». Кредит счетов идентичен указанным ведомостям. Характерной особенностью первого раздела журнала является возможность классифицировать расходы на два вида:

-по экономическим элементам ( кредит счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация НМА», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и пр);

-в разрезе комплексных расходов (кредит счетов 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей», 23 «Вспомогательное производство», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве»).

**Второй раздел** журнала «Расчет затрат на производство по экономическим элементам» позволяет отрегулировать итоги первого раздела на суммы, увеличивающие и уменьшающие эти итоги, т.е. определить объем затрат без внутривозвратного оборота (например, при изготовлении инструментов вспомогательным цехом, транспортные услуги и т.д.). **Третий раздел** - «Расчет себестоимости товарной продукции» расшифрован по статьям калькуляции объединяет выполненный объем работ, списанных полностью со счета 20 «Основное производство» и частично со счета 23 «Вспомогательное производство» при отпуске на сторону.

Следует учесть, что журнал-ордер 10 имеет продолжение - журнал-ордер № 10.1, который содержит перечень практически тех же кредитуемых счетов и учитывает операции, относящиеся к дебету любого счета, кроме производственных счетов.

**Журнал - ордер 10 за март 2014 г**

**РАЗДЕЛ 1. Издержки производства**

С кредита счетов								Разные суммы, отр. в др. жур. ордерах	25	26	ИТОГО
	02	05	10	16	70	69	28				
В дебет счетов											
20 «Основное производство»			17000	2992	27500	11000	1919		49431	53400	163242
23 «Вспомогательное производство»											
25 «Общепроизводственные расходы»	3500		5000	330	29790	11890					50510
28 «Брак в производстве»					600	240			1079		1919
Итого по сч.20,23,25,28	3500		22000	3322	57890	23130	1919		50510	53400	215671
26 «Общехозяйственные расходы»	900	500			30000	12000		10000			53400
97 «Расходы будущих периодов»								7200			7200
ВСЕГО по журналу	4400	500	22000	3322	87890	35130	1919	17200	50510	53400	276271

**РАЗДЕЛ 2. Расчет затрат на производство по экономическим элементам**

Строка №	Наименование показателей	Материальные затраты	Расходы на заработную плату	Отчисления по ЕСН	Амортизация основных средств	Прочие затраты	Итого
1	Всего затрат по экономическим элементам	25322	87890	35130	4400	123529	276271
2	Исключается внутризаводской оборот (ж/о. 10.1) стоимость оприходов. со сч.20,23,28 возврат отходов, материалов, п/ф собств. производства	1200					1200
3	Затраты на производство без внутризаводского оборота	24122	87890	35130	4400	123529	275071

РАЗДЕЛ 3. Расчет себестоимости товарной продукции

Строка №	Наименование показателей	Калькуляционные статьи расходов						Итого
		Материалы	Расходы на оплату труда производственных рабочих	Отчисления по ЕСН	Потери от брака	Общепроиз. расходы	Общех. расходы	
1	Затраты по дебету сч.20	19992	27500	11000	1919	49431	53400	163242
2	Остаток НЗП на начало месяца	100	600	240	-	900	1100	2940
	на конец месяца	50	350	140	-	700	800	2040
3	Фактическая себестоимость товарной продукции	20042	27750	11100	1919	49631	53700	164142

4	Нормативная себестоимость товарной продукции	20000	26900	10760	-	37660	45730	141050
5	Отклонение фактической себестоимости от нормативной	42	850	340	1919	11971	7970	23092

ВЫПИСКА из журнала - ордера № 10.1 за март 2014 года

С кредита счетов	02	05	10	15	16	20	28	70	69	ИТОГО	
	В дебет счетов										
10 «Материалы»						1200					1200
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»											
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» И т.д.								5000			5000
ВСЕГО по журналу											

## 2. Учет потерь и непроизводительных расходов. Сводный учет затрат

Наряду с производительными затратами в процессе производства могут возникать и непроизводительные расходы, увеличивающие себестоимость продукции, работ и услуг. К ним относятся потери от брака, простоев, порчи и недостачи ценностей.

По месту обнаружения различают брак внутренний и внешний. Первый выявляется в организации до отправки продукции покупателям, второй выявляется покупателями. Учитывая зависимость от вида различают брак исправимый и неисправимый. Исправимый брак требует дополнительных затрат для доведения продукции до заданного качества. Неисправимый брак изымают из производства

В обоих случаях организация может частично возместить затраты на брак за счёт удержаний с виновных лиц, через стоимость оприходования отходов от брака. Но, как правило, стопроцентного возмещения потерь добиться невозможно. Окончательные (невозмещаемые) потери от брака включаются в себестоимость готовой продукции, увеличивая ее.

Оформляют брак извещениями на брак или актами, документами о выработке, указывая количество забракованных и годных изделий. Учёт затрат на брак, возмещенных сумм и потерь организуется на активном счете 28 "Брак в производстве".

Счет не имеет сальдо, и каждый месяц закрывается суммами окончательных потерь, списываемых на себестоимость годной продукции. Суммы по дебету и кредиту счета 28 "Брак в производстве" отражаются первоначально в ведомости № 14, которая служит регистром аналитического учета. Суммы потерь отражаются в ведомости № 14 по статьям, принятым на предприятии для калькуляции себестоимости готовой продукции.

Далее указываются суммы возмещения потерь и рассчитываются окончательные потери от брака. Далее итоговые суммы потерь переносятся в ведомость № 12, а оттуда в журнал-ордер № 10. Суммы по кредиту счета 28 "Брак в производстве" отражаются также в разных журналах-ордерах, в основном в журнале-ордере № 10.1.

Стоимость внутреннего исправимого брака формируется из стоимости материалов, полуфабрикатов, др. материальных ценностей, израсходованных на исправление некачественной продукции; расходов на оплату труда работников, занятых исправлением брака, отчислений по ЕСН с заработной платы этих работников, а также доли общепроизводственных расходов. При этом стоимость самих изделий, подвергшихся исправлению, а также общехозяйственные расходы не учитываются.

Стоимость внутреннего окончательного брака определяется исходя из оценки изделий, принятой в организации (по плановой, нормативной или фактической себестоимости, по стоимости материалов, по прямым затратам).

Стоимость внешнего брака (исправимого) формируется исходя из суммы возмещения покупателю затрат, понесенных в связи с приобретением забракованной продукции.

**Пример 1.** Признаны неисправимым браком три детали на конечной производственной операции. В организации себестоимость брака определяется исходя из фактических затрат. Фактические затраты материалов на одну деталь составили:

-учетная стоимость-70 рублей;

-ТЗР-3 рубля;

-заработная по 6-ю операцию включительно-8 рублей

**Себестоимость неисправимого брака составит:**

-основные материалы-219 рублей;

-зарплата-24 рубля;

-отчисления на социальное страхование -9 рублей;

-общепроизводственные расходы -29рублей;

**ИТОГО-281 рубль**

Оприходован забракованный лом -8 рублей

Удержано с виновника брака-235 рублей

Окончательные потери от брака-38 рублей (281 - 8 - 235 )

На основании этих расчетов в учете будут сделаны следующие записи;

1) Дт 28 "Брак в производстве" Кт 20 "Основное производство" - 281 рублей – списана фактическая себестоимость окончательного брака (ведомость №12, журнал-ордер № 10)

2) Дт 10 "Материалы" Кт 28 "Брак в производстве" - 8 рублей – оприходован металлический лом (журнал-ордер № 10/1);

3) Дт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" Кт 28 "Брак в производстве" - 235 рублей – удержано с виновника брака (журнал-ордер № 10/1 )

4) Дт 20 "Основное производство" Кт 28 "Брак в производстве" - 38 рублей – списаны окончательные потери от брака ( ведомость №12, журнал-ордер 10)

**Пример 6.** В отчетном месяце обнаружен исправимый брак. Затраты по исправлению брака составили:

-фактическая себестоимость израсходованных дополнительно материалов — 200рублей (Дт 28 "Брак в производстве" Кт 10 "Материалы");

-начислена зарплата за исправление брака -100 рублей (Дт 28 Брак в производстве" Кт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда");

-отчисления по социальному страхованию - 40 рублей (Дт 28 "Брак в производстве" Кт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению");

-общепроизводственные расходы - 9 рублей (Дт 28 "Брак в производстве" Кт 25 "Общепроизводственные расходы");

**Итого затраты по исправлению исправимого брака – 349рублей**

-удержано с виновника брака – 300рублей (Дт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" Кт 28 "Брак в производстве");

**Окончательные потери от брака – 49рублей (Дт 20 "Основное производство" Кт 28 "Брак в производстве")**

К другим непроизводительным расходам относятся, как уже отмечалось, потери от простоев, подлежащих оплате в определенном размере, согласно трудовому законодательству, потери от недостачи и порчи материальных ценностей.

Потери от простоев также подразделяются на два вида по месту возникновения: внутренним и внешним причинам. Любые из них бывают связаны с неподачей энергии, плохой наладкой оборудования, отсутствием материалов и др.

Время простоя не по вине рабочих подлежит оплате. А с заработной платы производятся отчисления по социальному страхованию. Суммы оплаты и суммы отчислений включаются в себестоимость готовой продукции, увеличивая ее.

Факты простоя оформляют актами с указанием причин и времени простоя (первичные документы) на основании актов заполняется ведомость № 14, данные которой затем фиксируются в ведомостях №№ 12, 15 и журнале - ордере № 10. Фактически затраченные суммы средств по простоям по внешним причинам учитываются по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы", а по внутренним - списываются в дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы".

Недостачи и потери материальных ценностей в пределах норм естественной убыли включаются в себестоимость готовой продукции. Что касается недостач сверх норм

естественной убыли, они, как правило, подлежат взысканию с материально - ответственного лица.

## Лекция № 28

### Тема 5.3. НП и себестоимость продукции

1. Оценка и учёт незавершенного производства. .
2. Калькулирование себестоимости продукции. Виды калькуляций

#### 1. Оценка и учет незавершенного производства

Продукция, не прошедшая всех стадий обработки и не принятая отделом технического контроля, а также незаконченные работы, не принятые заказчиком, называются незавершенным производством (НЗП), а затраты, относящиеся к ним, — затратами незавершенного производства.

Для исчисления размеров незавершенного производства необходим учет движения остатков деталей, узлов и т. п. На всех стадиях обработки следует периодически проверять их наличие, сопоставлять данные отчета с данными инвентаризации.

Оперативный количественный учет движения остатков незавершенного производства ведут работники диспетчерских бюро-цехов. Однако более точные данные об остатках затрат в незавершенном производстве можно получить только путем проведения инвентаризации незавершенного производства.

В производствах, где имеются постоянно переходящие остатки незавершенного производства, для определения затрат, относящихся на выпущенную продукцию, необходимо ежемесячно оценивать их.

Себестоимость выпущенной продукции при этом определяют следующим образом: к незавершенному производству на начало месяца прибавляют затраты на производство за месяц, вычитают возвращенные и списанные суммы, а также незавершенное производство на конец месяца.

Поэтому важно правильно определить остатки в незавершенном производстве и оценить их. Всякие ошибки в сведениях об остатках неизбежно повлекут за собой искажение себестоимости выпущенной продукции

После суммирования затрат на производство текущего (отчетного) периода, которые собраны по дебету счета 20 «Основное производство», бухгалтерия переходит к расчету (калькулированию) себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. При этом должны быть оценены остатки незавершенного производства (НЗП), чтобы распределить текущие затраты между готовой продукцией и НЗП.

К НЗП относится продукция, не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также неукомплектованные изделия и изделия, не прошедшие испытания и технической приемки. В состав НЗП не могут быть отнесены забракованные изделия, не подлежащие исправлению, изделия по аннулированным заказам, а также материалы, не начатые обработкой, хотя и находятся на рабочих местах.

В целях правильного определения остатков НЗП на каждой стадии производственного процесса, обеспечения их сохранности, необходима четкая

организация учета движения деталей в производстве. Организация учета НЗП зависит от особенностей технологии и организации производства, номенклатуры выпускаемой продукции, организации приемки готовой продукции и т.п. Может применяться подетальный учет движения деталей в производстве или поддетально-пооперационный. Учет ведется непосредственно в производстве.

Подетальный учет применяется в условиях поточно-массового производства. В учетной ведомости отражаются: исходный остаток деталей, поступление деталей в подразделение, передача готовых деталей на склад готовой продукции, новый остаток.

Поддетально-пооперационный учет применяется в серийных производствах с использованием маршрутных листов. При этом в маршрутных листах учитывается не только выработка, но и межоперационное движение деталей, что позволяет определить наличие отдельных деталей на каждой стадии обработки.

С целью проверки остатков НЗП периодически должна проводиться их инвентаризация. Инвентаризация проводится комиссией, утвержденной руководителем. Техника проведения инвентаризации может быть различной.

Могут составляться инвентаризационные описи, в которых указывают, на какой стадии или операции технологического процесса находятся те или иные детали, какова степень их готовности. Могут заполняться специальные журналы, книги или карточки, содержащие ту же информацию.

Оценивается НЗП в разрезе калькуляционных статей затрат, предусмотренных для калькулирования себестоимости готовой продукции, за исключением статьи «Потери от брака», а также статей затрат, которые, как правило, включаются в себестоимость только готовой продукции (затраты на освоение производства, амортизация специнструментов).

На предприятиях, где производство имеет краткий технологический цикл, остатки НЗП оцениваются только по фактической себестоимости израсходованных сырья и материалов. На предприятиях с крупносерийным и массовым производством оценку НЗП производят по действующим в организации нормам.

**Пример 1.** Требуется рассчитать фактическую себестоимость НЗП по изделию «А», если затраты материалов составили 500рублей, ТЗР по материалам - 10%, возвратные отходы – (-2%), начислена заработная плата 1000рублей, социальный налог - 26 %. Общепроизводственные расходы составляют по отношению к начисленной заработной плате 80%, общехозяйственные - 90%.

Статьи калькуляции	Сумма, руб.
1.Материалы.....	500
2.ТЗР(10%).....	50
3.Возвратные отходы ( - 2%).....	- 10
<hr/>	
<i>Итого материалов.....</i>	<i>540</i>
4.Заработная плата.....	1000
5.Социальный налог.....	260
6. Общепроизводственные расходы (80 %).....	800
7. Общехозяйственные расходы (90 %).....	900



Фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции (готовой к продаже или уже реализованной), которая списывается с кредита счета 20, определяется следующим образом:

Счет 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит
Незавершенное производство на 1.08. (НЗПн) — 250 000 руб.	Кредитовый оборот равен НЗПн(250 000) + Зм(1 500 000) -- НЗПк(150 000) = 1 600 000 руб.
Затраты за август (Зм) — 1 500 000 руб.	
Незавершенное производство на 31.08. (НЗПК) — 150 000 руб.	

Сальдо по счету 20 определяется ранее кредитового оборота, и поэтому необходимо сначала произвести оценку незавершенного производства, а затем списать затраты на выпущенную продукцию.

**Пример3.**

Требуется рассчитать фактическую себестоимость НЗП по изделию «П», если затраты материалов составили 5000 руб., ТЗР — 10 %, возвратные отходы (-2 %). Начислена заработная плата в сумме 10 000 руб. Общепроизводственные расходы составляют по отношению к начисленной заработной плате — 45 %, а общехозяйственные расходы — 55 %.

**Статьи калькуляции:**

1. Материалы — 5000 руб.
2. ТЗР (10%) — 500 руб.
3. Возвратные отходы (-2%) — 100 руб.
- Итого: материалов 5 400 руб.
4. Заработная плата — 10 000 руб.
5. Взносы во внебюджетные фонды — 2600 руб.
6. Социальное страхование от несчастных случаев (1,4 %) — 140 руб.
7. Общепроизводственные расходы (45 %) — 4500 руб.
8. Общехозяйственные расходы (55 %) — 5500 руб.

Фактическая себестоимость всего НЗП — 28 140 руб.

**2. Калькулирование себестоимости продукции. Виды калькуляций**

**Калькуляция** – способ определения себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг), когда затраты группируются по объектам и статьям калькуляции.

**Калькулирование себестоимости** – установленный организацией порядок группировки произведенных в отчетном периоде затрат, позволяющий определить себестоимость единицы отдельных видов, групп продукции или работ, услуг. Калькулирование себестоимости осуществляется различными методами в зависимости

от вида, типа продукции, работ, услуг и характера организации производства (технологического процесса).

В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

**Задача калькулирования** – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т. е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

**В зависимости от целей калькулирования различают калькуляции:**

- плановая;
- сметная;
- фактическая.

Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

**Плановая калькуляция** составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

**Сметная калькуляция** рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

**Фактическая (отчетная) калькуляция** отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов.

Предпосылкой калькулирования является учет производственных издержек (производственный учет). Он первичен по отношению к калькулированию.

**Производственный учет** предполагает сбор информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных операций, так или иначе связанных с производственными затратами. В системе производственного учета такая информация обобщается, группируется по различным признакам и анализируется. Лишь на базе информации, подготовленной определенным образом в системе производственного учета, возможно калькулирование.

Между калькулированием и производственным учетом существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Так, базой для расчета себестоимости единицы продукции является информация, собранная в системе производственного учета.

Калькулирование себестоимости конечного продукта предопределяется системой и организацией производственного учета. С другой стороны, степень детализации производственного учета зависит от задач, стоящих перед предприятием в области калькулирования.

**Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа.**

**На первом этапе** исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом,

**на втором** – фактическая себестоимость по каждому виду продукции,

**на третьем** – себестоимость единицы продукции, выпущенной работы или оказанной услуги.

В действительности процесс калькулирования является более сложным и чередуется с процессом учета затрат. После распределения первичных затрат калькулируется себестоимость продукции вспомогательных производств. На этом этапе калькулирование усложняется, так как необходимо учесть предоставление взаимных услуг.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель – оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, что необходимо для внутривыпускных целей и для составления внешней отчетности, а также для определения прибыли. Несмотря на важность этой задачи, прежние системы калькулирования не содержали информации, пригодной для решения многих управленческих задач.

Современные системы калькулирования более сбалансированы. Содержащаяся в них информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Оно необходимо для анализа причин отклонений от плановых заданий по себестоимости.

Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости, для обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства реконструкции предприятий.

По результатам калькулирования можно принять решение о проведении ремонта самостоятельно или с использованием услуг сторонних организаций.

## Лекция № 29 МДК 01.01

### Тема 5.4. Учет вспомогательного производства

1. Вспомогательное производство
2. Особенности учета и распределения затрат вспомогательных производств

#### 1. Вспомогательное производство

Вспомогательные производства - важное и крайне важно звено в деятельности организации, так как отлаженное вспомогательное производство (к примеру, инструментальное, транспортное хозяйство, ремонтная служба и др.) способствует ритмичной и качественной работе предприятия. Разнообразие деятельности вспомогательных производств влияет на организацию учета этих затрат.

Различают простые и сложные вспомогательные производства.

Простые имеют однопериодный технологический цикл и выпускают однородную продукцию (парокотельный цех, компрессорная, и т.п.). Себестоимость единицы продукции этих производств рассчитывается делением общей суммы затрат на количество выпущенной продукции в разрезе статей калькуляции.

Сложные вспомогательные производства (к примеру, инструментальный, транспортный, ремонтный цехи) выполняют различные виды работ, изготавливают продукцию или оказывают услуги, которые проходят несколько технологических операций. Планирование и расчет фактической себестоимости производится по каждому виду работ, услуг, продукции в отдельности по заказам и статьям калькуляции.

Для учета затрат всех вспомогательных производств используется активный калькуляционный счёт 23 "Вспомогательное производство". Аналитический учет организуется:

- в разрезе калькулируемых объектов на карточках учета производства — по заказам и статьям калькуляции;
- по цехам (в ведомости № 12 в разрезе статей к счету 25 "Общепроизводственные расходы");
- по суммам затрат (прямых и косвенных).

По каждому цеху ведут ежемесячно отдельную ведомость № 12, в которой отражают данные за отчетный месяц. Основанием для заполнения ведомости служат разработочные таблицы, справки - расчёты.

Синтетический учет затрат организуется в первом разделе журналов-ордеров № 10 по данным ведомости № 12.

Выпуск продукции, выполненные работы оформляются следующими документами:

- накладными — количество изготовленных и сданных на склад инструментов;
- актами приемки - передачи отремонтированных объектов - выполненные и сданные ремонтные работы;
- путевыми листами - объём перевозок транспортного цеха;

-справками главного энергетика, главного технолога, главного механика – объём работ, услуг, выполненных простыми производствами.

Продукция и услуги вспомогательных производств потребляются внутри предприятия основными и вспомогательными цехами, заводоуправлением и отпускаются на сторону. Услуги, оказываемые вспомогательными цехами друг другу, называются встречными. Цехи основного производства и заводоуправление считаются основными потребителями.

Встречные услуги оцениваются в учете по плановой себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца. Услуги, оказанные основным потребителям, оцениваются по фактической производственной себестоимости, кроме капитального ремонта собственного оборудования, транспортных средств, услуг на сторону. Они оцениваются путем суммирования фактических производственных затрат и общехозяйственных расходов.

## **2. Особенности учета и распределения затрат вспомогательных производств**

Затраты в зависимости от способа включения их в расчет при формировании затрат по конкретному виду продукции (работ, услуг) подразделяются на прямые и **косвенные**.

**Под косвенными затратами** понимаются затраты, которые не представляется возможным непосредственно включить в затраты по видам продукции (работ, услуг).

Косвенными затратами, как правило, являются затраты, связанные с обслуживанием и управлением производством продукции, продажей продукции, управлением организацией в целом.

Предприятию надлежит решить вопрос об организации учета косвенных расходов. Это необходимо с точки зрения формирования себестоимости конкретных видов продукции, работ, услуг, а также с целью управления этими затратами. Поэтому в обязательном порядке осуществляется планирование состава и размера этих затрат с таким расчетом, чтобы они не превышали определенный установленный процент (сумму) по отношению, обычно, к прямым затратам и таким образом не сказывались отрицательно на себестоимости продукции.

При этом организация может принять решение о формировании затрат общепроизводственного назначения (затраты по обслуживанию и управлению производством) и общехозяйственного назначения (затраты по управлению предприятием в целом) на одноименных счетах: **25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»**.

При выделении в учете статьи «Общепроизводственные расходы» в нее включаются затраты по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации:

- затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;

- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств, используемых в производстве продукции, выполнении работ, услуг;
- стоимость и затраты на ремонт иного имущества (например, специальных приспособлений, инструмента, учитываемых в составе оборотных средств, (как покупных, так и собственного изготовления), санитарно - технологической одежды, средств индивидуальной защиты рабочих, затраты по страхованию указанного имущества;
- затраты на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- затраты на мероприятия по охране труда, другие затраты, связанные с управлением и обслуживанием производства.

В состав фактических расходов общепроизводственного характера включаются потери от простоев, потери от порчи материальных ценностей в цехах, другие непроизводительные расходы. Затраты по ремонту и обслуживанию оборудования и транспортных средств цехов могут быть выделены из состава общепроизводственных затрат в отдельную статью, например, «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования».

Затраты общепроизводственного назначения должны включаться только в себестоимость продукции данного подразделения. При этом распределение их между видами продукции может производиться разными методами по усмотрению предприятия.

В статью «Общехозяйственные расходы» подлежат включению затраты, связанные с управлением организацией в целом (если организацией не принято решение о формировании затрат на управление в организации вне зависимости от уровня управления на отдельной статье учета).

В нее включаются:

- затраты на оплату труда работников, выполняющих функции управления организацией в целом (организация производства, его обслуживания, планирования, учета, контроля, надзора и пр.);
- затраты на материально-техническое и транспортное обслуживание и обеспечение иных нормальных условий осуществления и управленческого процесса (амортизационные отчисления и затраты на содержание используемого для управленческих целей транспорта,
- затраты на выплату компенсации работникам за использование личных автомобилей для служебных поездок;
- амортизационные отчисления и расходы по содержанию и обслуживанию зданий, помещений, сооружений, оборудования, технических средств управления (вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации и пр.), инвентаря, и т.п., предназначенных для обеспечения процесса управления;
- затраты на служебные командировки, связанные с деятельностью организации, включая расходы по оформлению заграничных паспортов и др. выездных документов);

затраты, связанные с оказываемыми организацией услугами связи и другими услугами, необходимыми для выполнения функций управления (консультационными, информационными, юридическими, нотариальными, аудиторскими и пр.);

- затраты по приему и обслуживанию представителей других организаций, включая иностранные, при проведении переговоров с целью установления и поддержания взаимного сотрудничества, приему и обслуживанию участников, прибывающих на заседания совета (правления) и ревизионной комиссии организации; затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров, с набором рабочей силы и пр.)

**Общехозяйственные расходы должны включаться в себестоимость конкретных видов продукции путем распределения методом, выбранным предприятием.**

Первичными документами по учету косвенных расходов могут быть лицевые счета по начислению заработной платы служащим предприятия, расчетные ведомости по отчислениям в фонды социального страхования и обеспечения, расчетные ведомости по начислению амортизации по основным средствам, НМА и пр. Аналитический учет косвенных расходов ведется в ведомостях №№ 12 и 15 (общепроизводственных и общехозяйственных соответственно). Затем данные ведомостей переносятся итоговыми суммами в журнал - ордер № 10, который является регистром синтетического учета затрат, связанных с производством.

Синтетический учет косвенных расходов ведется на активных собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Счета не имеют сальдо, ежемесячно закрываются. По дебету счетов отражаются суммы расходов за месяц, по кредиту — списание их и включение в себестоимость конкретных видов продукции.

Списание косвенных расходов и распределение их между видами продукции осуществляется одним из методов, выбранным предприятием и закрепленным в учетной политике. Распределение может осуществляться пропорционально заработной плате основных производственных рабочих, пропорционально учетной стоимости израсходованных на производство продукции материалов и т.п.

Следует учесть, что при распределении общехозяйственных расходов последние не включаются в себестоимость забракованной продукции, полуфабрикатов собственного производства, готовой продукции, предназначенных для использования организацией в процессе производства иной продукции, выполнения работ, оказания услуг.

**Пример 4.** ООО «Сигнал» производит продукцию трех видов: изделия «А», изделия «Б» и изделия «С». Для учета прямых затрат используется счет 20 «Основное производство» (по субсчетам), для учета косвенных расходов - счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Затраты цеха № 01 за март представлены в ведомости № 12. Таким образом, сумма общепроизводственных расходов цеха за март составила 50 510 рублей. По окончании месяца необходимо сумму косвенных расходов цеха включить в себестоимость изделий «А», «Б», «С» и забракованной продукции.

Распределение общепроизводственных расходов осуществляется согласно учетной политике пропорционально заработной плате основных производственных рабочих. Зарплата рабочих, занятых изготовлением продукции «А» составила в марте 11 200 рублей, рабочих, занятых изготовлением продукции «Б» -10 900 рублей, изделия «С» - 5 400 рублей, исправлением брака - 600 рублей. Рассчитаем коэффициент распределения косвенных расходов. Для этого общую сумму общепроизводственных затрат цеха поделим на сумму заработной платы, начисленной основным производственным рабочим:

$$K = \frac{50510}{11200+10900+5400+600} = 1,7975$$

Сумма общепроизводственных расходов, включаемая в себестоимость изделий:

- изделия «А» составит 1,7975 x 11 200 рублей = 20 132 рублей,
- изделия «Б» — 19 593 рублей ,
- изделия «С» — 9 706 рублей ,
- брака - 1 079 рублей.

**В учете будут сделаны следующие записи:**

Дт 20.1 «Основное производство» (изделие «А») Кт 25 «Общепроизводственные расходы» - 20 132 рублей – списаны общепроизводственные расходы на себестоимость изделий «А»;

Дт 20.2 «Основное производство» (изделие «Б»); Кт 25 «Общепроизводственные расходы» 19 593 рубля – списаны общепроизводственные расходы на себестоимость изделий «Б»;

Дт 20.3 «Основное производство» (изделие «С») Кт 25 «Общепроизводственные расходы» 9706 рублей – списаны общепроизводственные расходы на себестоимость изделий «С»;

Дт 28 «Брак в производстве» Кт 25 «Общепроизводственные расходы» - 1079 рублей – списаны общепроизводственные расходы на себестоимость брака»

Общехозяйственные расходы предприятия за месяц представлены в ведомости № 15, их сумма за месяц составила 50 510 руб. Для списания общехозяйственных расходов рассчитывается коэффициент распределения аналогично коэффициенту распределения общепроизводственных расходов. Но следует помнить, что общехозяйственные расходы не включаются в себестоимость забракованной продукции.

$$K = \frac{50510}{11200+10900+5400} = 1.94181$$

Общехозяйственные расходы, включаемые в себестоимость изделий:

- «А» - 1.941818 x 11 200 рублей = 21748 рублей

1) Дт 20.1 «Основное производство» (изделие «А») Кт 26 «Общехозяйственные расходы»;

- «Б» — 1,941818 x 10 900 рублей = 21166 рублей

2) Дт 20.2 «Основное производство» (изделие «Б») Кт 26 «Общехозяйственные расходы»;

- «С» — 1.941818 x 5 400 рублей = 10 486 рублей

3)Дт 20.3 «Основное производство» (изделие «С») Кт 26 «Общехозяйственные расходы»

Ведомость № 12 за март 2014 года по цеху № 01 (основное производство)

Кредитуемые счета	10	16	02	70	69	23	25	28	Разные суммы, отраж. в журналах-ордерах	Итого по цеху
Дебетуемые счета, статьи аналитического учета										
<b>25«Общепроизводственные расходы»</b> Амортизация оборудования			100							2100
Затраты по ремонту производственного оборудования, транспортных средств	2000	200		1200	450					3850
Эксплуатация оборудования	1000	50		590	240					1880
Содержание аппарата управления цеха				2500 0	1000 0					35000
Амортизация зданий, сооружений			140 0							1400
Содержание зданий, сооружений	2000	80		3000	1200					6280
Итого по счету 25	5000	30	500	2979 0	1189 0					50510
20 «Основное производство»										
Изделия «А»	6800	197		1120 0	4480	2174 8	2013 2			65557
Изделия «Б»	7400	302		1090 0	4360	2116 6	1959 3			64721
Изделия «С»	2800	93		5400	2160	1048 6	191 9706	9		16324 2
Итого по счету 20	1700 0	299 2		2750 0	1100 0	5340 0	4943 1	191 9		16216 3
28 «Брак в производстве»				600	240		1079			1919
<b>ВСЕГО</b>	2200 0	332 2	350 0	5789 0	2313 0	5340 0	5051 0	840		16408 2

## Лекция № 31 МДК 01.01.

### Тема 5.6. Учет готовой продукции

1. Учёт поступления готовой продукции
2. Оценка готовой продукции, её номенклатура
3. Документация по движению готовой продукции, её отгрузке и реализации
4. Учёт реализации продукции
5. Инвентаризация готовой продукции
6. Учёт выручки от реализации готовой продукции

#### 1. Учёт поступления готовой продукции

Готовая продукция должна быть сдана на склад в подотчет материально-ответственному лицу. Предприятие разрабатывает годовой план выпуска продукции и календарные: квартальные, месячные, дневные и почасовые графики. Графики должны увязываться со сроками отгрузки готовой продукции, что позволяет контролировать выполнение договорных обязательств перед покупателями. Выпущенная готовая продукция переходит из сферы производства в сферу обращения.

Сдача готовой продукции из производства на склад оформляется приемно-сдаточными накладными. Они подписываются представителем технического контроля, работником сдающего цеха, заведующим складом (кладовщиком) или другим материально-ответственным лицом, принявшим на хранение продукцию. Если продукция нецелесообразно перевозить из цеха на склад, то она до вывозки за пределы предприятия хранится в цехе.

Оказанные услуги и выполненные работы фиксируются приемно-сдаточными актами.

В бухгалтерии на основании сдаточных накладных ведут накопительные ведомости выпуска готовой продукции за месяц.

Для учета готовой продукции на складе предназначен активный синтетический счет 43 "Готовая продукция". На нем обобщается информация о наличии и движении готовой продукции и товаров на складе.

По данным ведомости выпуска, сверенной с расчетом себестоимости товарной продукции (журнал-ордер 10, раздел 3), в журнале-ордере 10/1 на ее фактическую себестоимость составляется проводка: **Д43-20,23,29.**

Выявленные в конце месяца отклонения фактической себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой) на счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг) в учете отражается следующими правилами:

а) на сумму превышения нормативных (плановых) затрат над фактическими красным сторно: Д90-К40, журнал-ордер 10/1;

б) на сумму превышения фактических затрат над нормативными дополнительной записью Д90-К40, журнал-ордер 10/1.

Бухгалтерия обязана контролировать, соблюдаются ли условия количественной и качественной приемки продукции, выборочно проверять изделия в натуре. При этом целесообразно за последние дни месяца, сличать приемно-сдаточные накладные с записями в журнале лабораторных исследований.

На основании первичных документов бухгалтерия ведет аналитический и синтетический учет выпуска и реализации готовой продукции. При этом готовая продукция оценивается по плановой, фактической себестоимости и отпускным ценам, что позволяет определить результаты работы предприятия и финансовые результаты реализации готовой продукции.

Синтетический учет готовой продукции ведется с использованием активного счета 43 «Готовая продукция». Дебетовое сальдо счета — остаток готовой продукции на складе на начало (конец) месяца по плановой или фактической себестоимости в зависимости от метода учета. Дебетовый оборот — плановая или фактическая себестоимость готовой продукции, поступившей на склад в течение месяца, кредитовый оборот — плановая или фактическая себестоимость готовой продукции, отгруженной покупателям.

Синтетический учет выпуска готовой продукции может быть организован с использованием или без использования активно - пассивного счета 40 «Выпуск продукции».

**Пример 1.** Фактическая себестоимость готовой продукции на складе на начало месяца составила 100 000 рублей, учетная - 98 000 рублей. В отчетном месяце поступило на склад готовая продукция, учетная стоимость которой 350 000 рублей, а фактическая себестоимость - 480 000 рублей. Отгружено за месяц покупателям продукции по учетной стоимости на сумму 400 000 рублей. Определите фактическую производственную себестоимость отгруженной покупателям продукции, отразите перечисленные операции на счетах бухгалтерского учета.

***Предприятие для отражения на счетах операций по движению готовой продукции использует счет 40 «Выпуск продукции»***

Дебетовое сальдо счета 43 «Готовая продукция» на начало месяца в данном случае составит 98 000 рублей, то есть учетная себестоимость остатков готовой продукции на складе.

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 40 «Выпуск продукции» - 350 000 рублей - отражена учетная стоимость готовой продукции, поступившей на склад (в течение месяца);

Дт 40 «Выпуск продукции» Кт 20 «Основное производство» - 480 000 рублей - отражена фактическая себестоимость готовой продукции, поступившей на склад из цеха (по окончании месяца, когда рассчитана фактическая производственная себестоимость);

Дт 90 «Продажи» Кт 43 «Готовая продукция» - 400 000 рублей - списана учетная стоимость готовой продукции, отгруженной покупателям;

Дт 90 «Продажи» Кт 40 «Выпуск продукции» - 130 000 рублей ( 480 000 — 350 000 ) - списано отклонение фактической себестоимости от учетной стоимости по отгруженной продукции

**Предприятие не использует в учете счет 40 «Выпуск продукции»**

Дебетовое сальдо счета 43 «Готовая продукция» в этом случае — 100 000 рублей, т.е. - фактическая производственная себестоимость остатков готовой продукции;

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20 «Основное производство» - 350 000 рублей - отражена учетная стоимость готовой продукции, поступившей в течение месяца на склад готовой продукции;

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20 «Основное производство» - 130 000 рублей - списано отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости по окончании месяца;

% отношения фактической себестоимости к учетной стоимости =  $\frac{100000 + 480000}{98000 + 350000} = 1,29$ ;

Дт 90 «Продажи» Кт 43 «Готовая продукция» – 400 000 рублей – списана учетная стоимость готовой продукции, отгруженной покупателям;

Дт 90 «Продажи» Кт 43 «Готовая продукция» - 400 000 рублей x 1,29 - 400 000 рублей = 116 000 рублей - списано отклонение фактической себестоимости от учетной стоимости по отгруженной продукции

**Пример 2.** Швейное предприятие «Лада» занимается пошивом женских кожаных пальто. Для отражения в текущем учете операций по движению готовой продукции предприятие использует учетную стоимость, за которую принимается отпускная цена (без НДС) Она составляет в расчете на одно пальто 5 000 рублей.

На начало месяца на складе числилось 100 пальто, фактическая себестоимость которых составляла 480 000 рублей, а учетная соответственно — 500 000 рублей. То есть отклонение на начало месяца составляло 20 000 рублей. При этом фактическая себестоимость была ниже учетной. В отчетном месяце на склад готовой продукции поступили пальто в количестве 500 штук. Фактическая себестоимость всех пальто составила 2 300 000 рублей. В этом же месяце отгружено покупателям:

- магазину «Олимп» - 350 пальто;
- магазину «Дуэт» - 150 пальто;
- оптовой базе - 50 пальто.

**Предприятие не использует в учете счет 40 «Выпуск продукции»**

Посмотрим, как операции по движению ГП отразятся в бухгалтерских регистрах.

Дебетовое сальдо счета 43 «Готовая продукция» на начало месяца - 480 000 рублей - фактическая стоимость готовой продукции на складе.

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20 «Основное производство» - 2500 000 рублей - отражена учетная стоимость ГП продукции, поступившей из цеха на склад в течение месяца;

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20 «Основное производство» - 200 000 рублей - сторно - списано отклонение фактической себестоимости от плановой по окончании месяца;

Дт 90 «Продажи» Кт 43 «Готовая продукция» - 2 750 000 рублей - списана учетная стоимость готовой продукции, отгруженной покупателям;

Дт 90 «Продажи» Кт 43 «Готовая продукция» - 202 500 рублей - сторно - списано отклонение фактической себестоимости от плановой по отгруженной продукции.

ВЕДОМОСТЬ № 16 Раздел I. Движение готовой продукции на складе

№ п/п	Показатели	Учетные группы изделий			ИТОГО	
		Кожаные женские пальто			Учетная стоимость	Фактическая себестоимость
		Кол-во	Учетная стоимость	Фактическая себестоимость		
1	Остаток на начало месяца	100	500 000	480 000		
2	Поступило за месяц	500	2 500 000	2 300 000		
3	Итого	600	3 000 000	2 780 000		
	Коэффициент отношения фактической себестоимости к учетной	2780000 : 3 000 000 = 0,93				
4	Отгружено за месяц	550	2 750 000	2 780 000 – 232 500 = 2 547 500		
5	Остаток на конец месяца	50	250000	250000x x 0,93 =232500		

Синтетический учет готовой продукции ведется с использованием журналов-ордеров №№ 10,1 и 11

Выписка из журнала-ордера N 10.1

Выписка из журнала-ордера

N11

Кредит счетов	20	И	Итого	Кредит счетов	43	И	Итого
Дебет счетов	«Основное производство»	т.д.		Дебет счетов	«Готовая продукция»	т.д.	

43«Готовая продукция»	2500000			90 «Продажи»	2 750 000		
	-200 000				-202 500		
И т.д.				И т.д.			
Итого				Итого			

## **2. Оценка готовой продукции, её номенклатура**

### ***Оценка готовой продукции***

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) готовая продукция является «частью материально - производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов согласно законодательству».

Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости

Фактическая себестоимость готовой продукции можно рассчитать только по окончании отчетного периода, когда известны все ее составляющие. Движение же готовой продукции происходит практически ежедневно (выпуск, отгрузка, реализация.) Поэтому текущий ежедневный учет готовой продукции ведется по плановой (нормативной) себестоимости или по договорным ценам.

По окончании месяца плановая себестоимость должна быть доведена до фактической. Для этого рассчитывается процент отклонения фактической себестоимости от плановой и определяется сумма отклонения. Отклонение показывает экономию или перерасход, допущенные организацией и поэтому характеризуют результаты ее работы.

Пример 1. Плановая себестоимость остатка готовой продукции на складе на начало месяца составила 56 000 рублей, сумма отклонений в остатке готовой продукции - (-22 400рублей) т.е. экономия. Таким образом, фактическая себестоимость остатка - 33 600рублей. Плановая себестоимость выпущенной в отчетном месяце продукции - 944 000 рублей, сумма отклонений — ( - 37 760 рублей -экономия).

$$\text{Процент отклонений} = \frac{\text{Сумма}_\text{отклонений} \times 100\%}{\text{Остаток} + \text{поступление}_\text{по}_\text{плановой}_\text{себестоимости}} =$$

$$\frac{(22400+37760) \times 100\%}{560000+944000} = 4\%$$

Отгружено за отчетный месяц готовой продукции по плановой себестоимости на сумму 800 000рублей. Сумма отклонений составит: 800 000рублей x 4% : 100% = 32 000рублей (экономия). То есть, фактическая себестоимость отгруженной продукции = 800 000рублей - 32 000рублей = 768 000 рублей.

При использовании в учете других оценок готовой продукции (договорной, оптовой цен) сумма отклонений рассчитывается аналогично.

Движение же продукции, происходит ежедневно (выпуск, отпуск, отгрузка, реализация), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Текущий, ежедневный учет движения готовой продукции ведется или по плановой производственной себестоимости или по договорным ценам организации, называемым учетными.

Плановая себестоимость или договорная цена единицы продукции разрабатывается организациями самостоятельно. В конце месяца плановая себестоимость должна быть доведена до фактической путем расчета сумм и процентов отклонений по группам готовой продукции.

В настоящее время применяют другие виды оценки готовой продукции:

- по неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции, исчисляемой по фактическим затратам без общехозяйственных расходов;
- по оптовым ценам реализации. Оптовые цены используются в качестве твердых учетных цен. При значительном колебании уровня оптовых цен данный способ теряет свои преимущества;
- по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенными на сумму НДС, - при выполнении единичных заказов и работ;
- по свободным рыночным ценам, - при учете товаров, реализуемых через розничную сеть.

*Номенклатура*

*готовой*

*продукции*

Большое значение для правильной организации учета движения готовой продукции имеет разработка ее номенклатуры - перечня наименований видов изделий, вырабатываемых данной организацией. За основу ее составления берется классификация готовых изделий по определенным признакам, позволяющим отличать одно изделие от другого (модель, класс точности, фасон, артикул, марка, сорт). Номенклатурный номер может иметь разное количество цифр.

Номенклатурой пользуются следующие службы организации:

- диспетчерская - для контроля за выполнением графика выпуска изделий;
  - цеха - для контроля за ассортиментом выпуска и для выписки накладных при сдаче готовых изделий на склад;
  - отдел маркетинга - для контроля за возможностью выполнения договорных поставок;
  - бухгалтерия - для аналитического учета и составления сводок и отчетов.
- Пример. Станок, код вида - 01; модель: деревообрабатывающий, код модели - 10; назначение - промышленность, код промышленности - 1. (01-10-1)

### **3. Документация по движению готовой продукции, её отгрузке и реализации**

Учет готовых изделий на складе организуется по оперативно-бухгалтерскому методу, т.е. на каждый номенклатурный номер изделий открывается карточка складского учета материалов (ф. № М-17). По мере поступления и отпуска готовых изделий кладовщик на

основе документов записывает в карточках количество ценностей (приход, расход) и рассчитывает остаток после каждой записи.

Бухгалтер обязан ежедневно принимать на складе документы за истекшие сутки (приемно-сдаточные накладные). Правильность ведения складского учета подтверждается подписью бухгалтера в карточке складского учета.

На основании карточек складского учета материально-ответственное лицо ежемесячно заполняет первый раздел ведомости учета остатков готовых изделий и передает ее в бухгалтерию. Выпущенная готовая продукция переходит из сферы производства в сферу обращения. Этот процесс фиксируется в первичных документах - приемно-сдаточных накладных, актах, ведомостях, планах, картах и др.

Отпуск готовой продукции и ее отгрузка оформляются приказом-накладной, в который включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск. Приказ складу выписывает соответствующая служба на основании условий договора с покупателями с указанием наименования покупателя, его кода, количества и ассортимента продукции (графа "занаряжено"), срока отгрузки.

Материально-ответственное лицо (кладовщик) комплектует продукцию по каждому приказу и передает экспедитору для отправки, записывая количество в графе "отпущено".

Документ подписывается начальником службы, кладовщиком и экспедитором (с.428). Приказ-накладная оформляется в двух экземплярах: первый передается экспедитору для указания количества отправленных мест, массы груза согласно товарно-транспортной накладной и суммы оплаченного железнодорожного тарифа за перевозку продукции до станции покупателя; второй экземпляр остается у кладовщика как основание для отпуска. По нему в карточках складского учета в графе "расход" проставляется количество отпущенной продукции и документ передается бухгалтеру.

Экспедитор сдает продукцию транспортной организации, получает квитанцию о приеме груза. На следующий день после отгрузки продукции экспедитор обязан приказ-накладную и квитанцию транспортной организации передать в бухгалтерию организации для выписки счета типовой формы (или платежного требования-поручения) и счета-фактуры на имя покупателя.

При заключении договора между поставщиком и покупателем дается оговорка о франко-месте, до которого все расходы по отгрузке продукции несет поставщик. Эти расходы включаются в состав коммерческих и будут рассмотрены позже. Наиболее распространены следующие виды условий поставок:

- франко-склад поставщика;
- франко-станция отправления;
- франко-вагон станция назначения;
- франко-станция назначения;
- франко-склад покупателя.

#### **4. Учёт реализации продукции**

Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

В договорах на поставку готовой продукции указывают поставщика и покупателя, необходимые показатели по изделиям, цены, скидки, накладки, порядок расчетов, сумму НДС и др. реквизиты.

**Реализация продукции (работ, услуг) производится организациями по следующим ценам:**

- по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым розничным ценам и тарифам, включающим в себя НДС.

Учет движения отгруженной продукции ведется в ведомости №16 во втором разделе, в котором совмещается аналитический и синтетический учет реализации продукции, материальных ценностей, услуг и расчетов с покупателями.

В третьем разделе ведомости №16 отражаются суммы по предъявленным счетам и данные ведомости №16 сверяются с данными журнал-ордера №11, где отражаются данные по реализации готовой продукции. Существует 2 метода реализации продукции: "по оплате", "по отгрузке". (таблица 1)

#### **Методы реализации продукции**

Содержание операции	"по оплате"				"по отгрузке"	
	с прим. сч.45		без прим. сч.45			
	Д	К	Д	К	Д	К
1. Отгрузка продукции						
А) по цене реализации	-	-	62	90	62	90
Б) по фактической себестоимости	45	43	-	-	-	-
2. Списывается производственная себестоимость отгруженной продукции (по факт себестоимости) (неполная)	90	45	90	43	90	43
3. Списываются коммерческие расходы (полная)	90	44	90	44	90	44
4. Отражение суммы НДС по	90	68	90	76	90	68

отгруженной продукции						
5. Поступили платежи за реализованную продукцию	51, 52	90	51, 52	62	51, 52	62
6. Начислена задолженность бюджету по НДС	-	-	76	68	-	-
7. Перечислен НДС бюджету	68	51	68	51	68	51
8. Списывается финансовый результат от реализации продукции:						
прибыль	90	99	90	99	90	99
убыток	91	90	99	90	99	90

### **5. Инвентаризация готовой продукции**

Инвентаризация готовой продукции на складе производится аналогично инвентаризации материалов. Любую инвентаризацию проводит комиссия, назначенная приказом руководителя предприятия. Комиссия в присутствии материально - ответственного лица проверяет фактическое наличие ценностей, путем пересчета, взвешивания, перемеривания и т.п. Все данные заносят в описание.

Ценности, поступающие на склад во время инвентаризации, принимаются кладовщиками в присутствии комиссии, заносятся в отдельную опись и приходуются после инвентаризации.

По общему правилу во время инвентаризации отпуск ТМЦ со склада разрешается только в исключительных случаях. Этот отпуск также производится в присутствии комиссии, и данные об отгруженных ценностях заносятся в отдельную опись и списываются в расход по окончании инвентаризации.

Отдельные описи составляются также по ТМЦ, отгруженным, но не оплаченным покупателями. При этом выясняется причина их неоплаты, стоимость, корреспонденция с другими счетами. Причем, информация в описях отражается отдельно по каждой отправке.

***Излишки ГП, обнаруженные в ходе инвентаризации, приходуются.*** В учете при этом производится следующая запись:

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 91 «Прочие доходы»

*Недостача готовой продукции списывается проводкой:*

Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 43 «Готовая продукция».

Далее сумма недостачи относится на материально - ответственное лицо:

Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

## **6. Учет выручки от реализации готовой продукции**

Учет результатов от реализации продукции отражается на счете 90 «Продажи». Счет – активно-пассивный. По кредиту счета (субсчет 90/1 «Выручка») отражается выручка от реализации продукции с НДС.

По дебету счета 90 (субсчет 90/2 «Себестоимость продаж») отражается фактическая полная себестоимость реализованной продукции. С кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет сета 90/2 списываются расходы, связанные с реализацией готовой продукции, а с кредита счета 43 «готовая продукция» в дебет 90/2 списывается фактическая производственная себестоимость продукции, отгруженной покупателям.

Кроме того, по дебету счета 90 (субсчет 90/3 «НДС») отражается начисление НДС, полученного в составе выручки.

В результате на счете 90 выявляется финансовый результат реализации продукции.

## Лекция № 32 МДК 01.01.

### Тема 5.7. Учет расходов по реализации готовой продукции, выполнению работ, оказанию услуг

1. Коммерческие расходы, связанные со сбытом продукции. Виды условий поставок
2. Учет коммерческих расходов

#### 1. Коммерческие расходы, связанные со сбытом продукции. Виды условий поставок

**Коммерческими** называются расходы, связанные со сбытом продукции. В их состав входят: расходы на тару и упаковку изделия на складах готовой продукции; транспортные расходы по сбыту продукции, производимые за счет поставщика согласно условиям поставок (погрузка, доставка, разгрузка); комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым организациям, посредникам; расходы по содержанию помещений для хранения ГП в местах ее реализации и оплате труда продавцов; рекламные расходы; др. Аналогичные затраты.

Затраты на тару включаются в состав коммерческих расходов только в том случае, когда затаривание и упаковка ГП производится непосредственно на складах готовой продукции. Если это происходит в цехе, то стоимость упаковки включается в производственную себестоимость готовой продукции.

Наибольший удельный вес, как правило, занимают транспортные расходы. Они зависят от условий поставок, определенных в договоре.

Наиболее распространены следующие **Коммерческими** называются расходы, связанные со сбытом продукции;

**-франко - склад поставщика** - все расходы, связанные с отгрузкой, организация - поставщик включает в платежное требование (стоимость погрузочно-разгрузочных работ на складе, на станции железной дороги, стоимость перевозки);

**-франко - станция отправления** - поставщик включает в счет расходы до станции отправления и стоимость погрузки продукции в вагоны;

**-франко - вагон станция назначения** - поставщик включает в счет расходы по отгрузке и сумму железнодорожного тарифа;

**-франко - станция покупателя** - кроме указанных расходов поставщик оплачивает разгрузочно-погрузочные работы на станции покупателя, на его складе и стоимость перевозки до его склада.

**В целях налогообложения моментом реализации считается дата перехода прав собственности на отгруженную продукцию.**

Если стороны в договоре определили момент перехода права собственности на ГП, то признание расходов по доставке зависит от этого условия.

Если такие даты в договоре не определены, то право собственности возникает с момента передачи вещи. При этом передачей считается вручение приобретателю, сдача ее перевозчику для отправки покупателю.

Таким образом, расходы, понесенные поставщиком до этого, включаются в состав расходов на продажу.

Расходы на продажу учитываются на одноименном активном счете 44 «Расходы на продажу» Дебетовое сальдо счета 44 - расходы на продажу по отгруженной, но не реализованной продукции, оборот по дебету — расходы текущего месяца, оборот по кредиту - списание коммерческих расходов на результаты от реализации продукции.

В учетной политике организации может быть предусмотрено два варианта списания расходов на продажу:

-расходы на упаковку и транспортировку, входящие в состав коммерческих расходов, включаются в себестоимость конкретных видов продукции прямым путем, либо распределяются между видами реализованной продукции пропорционально весу, объему, производственной себестоимости, др. Показателей. Все остальные коммерческие расходы ежемесячно относятся на себестоимость реализованной продукции;

-все коммерческие расходы ежемесячно списываются на себестоимость реализованной продукции.

Следует помнить, что коммерческие расходы участвуют в формировании полной себестоимости готовой продукции.

Аналитический учет коммерческих расходов ведется в ведомости № 15 , если необходимо в разрезе статей. Затем итоговые данные по дебету счета 44 «Расходы на продажу» переносятся в журнал - ордер 10 , а списание расходов на продажу, то есть кредитовые записи по счету 44 «Расходы на продажу» отражаются в журнале - ордере 11.

Рассмотрим несколько примеров по учету и распределению коммерческих расходов.

**Пример 3.** В декабре 2014 года коммерческие расходы предприятия составили: транспортные расходы - 12 000 рублей (без НДС), стоимость тары и упаковки - 2 000 рублей, комиссионное вознаграждение посреднику -1 200 рублей, расходы на рекламу - 80 рублей (без НДС). Согласно учетной политике ежемесячно все расходы на продажу списываются и распределяются между видами готовой продукции пропорционально фактической производственной себестоимости. Допустим, фактическая производственная себестоимость изделий «А» составила в отчетном месяце 100 000 рублей, а изделий «Б» - 110 000 рублей.

Ведомость № 15 за декабрь 2014 года к счету 44 «Расходы на продажу»

№ строки	Кредитуемые счета  Дебетуемые счета, статьи аналитического учета	10	16	02	70	69	05	76	60	Разные суммы, отраж. В других журналах-ордерах	Итого за месяц
1	Транспортные расходы								12000		12000
2	Стоимость тары и упаковки	1800	200								2000
3	Комиссионное вознаграждение посреднику							1200			1200
4	Расходы на рекламу								80		80
	Итого по счету 44	1800	200					1200	12080		15280

Журнал - ордер 10 за декабрь 2014 года

С кредита счетов  В дебет счетов	02	05	10	16	70	76	60	Разные суммы, отр. в др. жур. ордерах	25	26	ИТОГО
20 «Основное производство» 23 «Вспомогательное производство» 25 «Общепроизводственные расходы» 28 «Брак в производстве» Итого по сч. 20, 23, 25, 28											
26 «Общехозяйственные расходы»											
44 «Расходы на продажу»			1800	200		1200	12080				15280
ВСЕГО по журналу											

СПРАВКА БУХГАЛТЕРИИ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ ЗА  
ДЕКАБРЬ 2014 ГОДА

Дт		База распределения – фактическая производственная отгруженной продукции	%	Сумма, руб.
Счет	Изделие			
90	«А»	100 000	7,2762	7276
90	«Б»	110 000	7,2762	8004
ИТОГО		210 000		15280

Коэффициент распределения =  $\frac{15280}{210000} = 0,72762$  или 7,2762%

Выписка из журнала-ордера № 11 за декабрь 2014 года

Кредит счетов	44 «Расходы на продажу»	И т.д.	ВСЕГО
Дебет счетов			
90 «Продажи»	15280		
И т.д.			
ВСЕГО			

## **2. Учет коммерческих расходов**

В целях налогообложения моментом реализации считается дата перехода прав собственности на отгруженную продукцию.

В случае если стороны в договоре определили момент перехода права собственности на ГП, то признание расходов по доставке зависит от этого условия.

В случае если такие даты в договоре не определены, то право собственности возникает с момента передачи вещи. При этом передачей считается вручение приобретателю, сдача ее перевозчику для отправки покупателю.

Таким образом, расходы, понесенные поставщиком до этого, включаются в состав расходов на продажу.

Расходы на продажу учитываются на одноименном активном счете 44 "Расходы на продажу" Дебетовое сальдо счета 44 - расходы на продажу по отгруженной, но не реализованной продукции, оборот по дебету — расходы текущего месяца, оборот по кредиту - списание коммерческих расходов на результаты от реализации продукции.

В учетной политике организации должна быть предусмотрено два варианта списания расходов на продажу:

-расходы на упаковку и транспортировку, входящие в состав коммерческих расходов, включаются в себестоимость конкретных видов продукции прямым путем, либо распределяются между видами реализованной продукции пропорционально весу, объёму, производственной себестоимости, др.

Показателей. Все остальные коммерческие расходы ежемесячно относятся на себестоимость реализованной продукции;

-все коммерческие расходы ежемесячно списываются на себестоимость реализованной продукции.

Следует помнить, что коммерческие расходы участвуют в формировании полной себестоимости готовой продукции.

Аналитический учет коммерческих расходов ведется в ведомости № 15, в случае если крайне важно в разрезе статей. Далее итоговые данные по дебету счета 44 "Расходы на продажу" переносятся в журнал - ордер 10, а списание расходов на продажу, то есть кредитовые записи по счету 44 "Расходы на продажу" отражаются в журнале - ордере 11.

Рассмотрим несколько примеров по учету и распределению коммерческих расходов.

Пример 3. В декабре 2014 года коммерческие расходы предприятия составили: транспортные расходы - 12 000 рублей (без НДС), стоимость тары и упаковки - 2 000 рублей, комиссионное вознаграждение посреднику - 1 200 рублей, расходы на рекламу - 80 рублей (без НДС). Согласно учетной политике ежемесячно все расходы на продажу списываются и распределяются между видами готовой продукции пропорционально фактической производственной себестоимости. Допустим, фактическая производственная себестоимость изделий "А" составила в отчетном месяце 100 000 рублей, а изделий "Б" - 110 000 рублей.

Ведомость № 15 за декабрь 2014 года к счету 44 "Расходы на продажу"

№ строки	Кредитуемые счета Дебетуемые счета, статьи аналитического учета	Разные суммы, отраж. В других журналах- ордерах	Итого за месяц
	Транспортные расходы		
	Стоимость тары и упаковки		
	Комиссионное вознаграждение посреднику		
	Расходы на рекламу		
	Итого по счету 44		

Журнал - ордер 10 за декабрь 2014 года

С кредита счетов		В дебет счетов						Разные суммы, отр. Размещено на реф.рф в др.жур. Размещено на реф.рф ордерах	ИТОГО
20 "Основное производство"		23"Вспомогательное производство"							
		25"Общепроизводственные расходы"							
		28"Брак в производстве"							
		Итого по сч.20,23,25,28							
		26 "Общехозяйственные расходы"							
		44 "Расходы на продажу"							
		ВСЕГО по журналу							

СПРАВКА БУХГАЛТЕРИИ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ ЗА ДЕКАБРЬ 2014 ГОДА

Дт	База распределения – фактическая производственная отгруженной продукции	%	Сумма, руб.
Счет	Изделие		
	"А"	100 000	7,2762
	"Б"	110 000	7,2762
ИТОГО	210 000		

Коэффициент распределения = = 0, 72762 или 7, 2762%

## Лекция № 33 МДК 01.01

### Тема 6.1. Учет дебиторской и кредиторской задолженности

1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности.
2. Безналичные формы расчетов.
3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
4. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

#### **1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности.**

В процессе своей деятельности любое предприятие независимо от формы собственности, вида деятельности вступает в хозяйственные отношения с другими экономическими субъектами, государством, собственными работниками. Например, при приобретении каких-либо материальных ценностей или услуг со стороны возникают отношения с поставщиками и подрядчиками, при реализации собственной продукции — с покупателями, с государством — по налогам и сборам, с работниками — по оплате труда, возмещению причиненного работниками предприятию материального ущерба и т.д. При этом либо у предприятия появляется задолженность перед названными субъектами, называемая **кредиторской**, либо возникает **дебиторская** задолженность - задолженность каких-либо предприятий, работников, государства.

Учет дебиторской и кредиторской задолженности ведется с использованием самых разных счетов. В таблице № 1 представлены счета и разделы, в которых нашли отражение расчеты с разными дебиторами и кредиторами. В данной теме несколько подробнее, нежели ранее будут рассмотрены расчеты с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, а также расчеты с прочими дебиторами и кредиторами и с персоналом по прочим операциям.

#### **2. Безналичные формы расчетов.**

**Между предприятиями большинство расчетов производится безналично.** Безналичные расчеты ведутся путем перечисления (перевода) денежных средств со счета плательщика на счет получателя с помощью различных банковских операций. При этом банк выступает финансовым посредником в этих расчетах.

В настоящее время предприятия могут использовать следующие формы безналичных расчетов: платежными поручениями, платежными требованиями, посредством аккредитивов, в порядке плановых платежей, чеками из чековых книжек. Кроме того, организации часто используют неденежные формы расчетов: векселями, меной и др.

**РАСЧЕТЫ ПЛАТЕЖНЫМИ ПОРУЧЕНИЯМИ.** Платежное поручение — приказ банку о перечислении с расчетного счета суммы денежных средств другому предприятию. Платежными поручениями оформляются:

- платежи в доход бюджета, внебюджетные фонды, страховым компаниям;

-перечисления за работы, услуги, авансовые платежи; оплата штрафов, пеней, неустоек, прочее погашение кредиторской задолженности.

Платежные поручения используются как при одногородних, так и иногородних расчетах и выписываются не менее, чем в трех экземплярах.

РАСЧЕТЫ ПЛАТЕЖНЫМИ ТРЕБОВАНИЯМИ возникли на базе акцептной формы расчетов. Применяются при расчетах за поставленные ТМЦ, выполненные работы, оказанные услуги. Расчеты платежными требованиями могут осуществляться как с предварительного согласия (акцепта) плательщика, так и без акцепта. Срок акцепта должен составлять не менее трех рабочих дней. При этом молчание рассматривается как согласие на перечисление денежных средств. Плательщик имеет право отказаться от оплаты при несоблюдении поставщиком каких-либо обязательств по договору.

АККРЕДИТИВ — поручение банка покупателя иногороднему банку поставщика производить оплату счетов поставщика за отгруженный товар, оказанные услуги на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении покупателя. Денежные средства в сумме аккредитива перечисляются с расчетного счета покупателя на счет аккредитива (специальный счет). Каждый аккредитив открывается только для расчетов с одним иногородним поставщиком на срок, установленный банком. При неполном использовании аккредитива средства возвращаются на расчетный счет.

РАСЧЕТЫ ПЛАНОВЫМИ ПЛАТЕЖАМИ удобны при постоянных товарных и расчетных отношениях между покупателем и поставщиком. В течении месяца поставщик отгружает товар, а покупатель перечисляет систематически одинаковую сумму денежных средств в оплату этих товаров. По окончании месяца партнеры сверяются и корректируют перечисленную сумму, если есть необходимость

РАСЧЕТЫ ЧЕКАМИ могут использоваться для расчетов за выполненные работы, оказанные услуги. При этом при покупке в банке чековой книжки с расчетного счета предприятия на специальный счет перечисляется определенная сумма денежных средств, в пределах которой предприятие может выписывать чеки, производя оплату. Если банк выдает предприятию нелимитированную чековую книжку, спецсчет не открывается и предполагается, что при отсутствии денежных средств на счете плательщика банк будет оплачивать чеки, кредитуя его.

Как уже отмечалось, предприятия могут использовать неденежную форму расчетов.

РАСЧЕТЫ ВЕКСЕЛЯМИ. Одним из наиболее часто встречающихся способов расчетов являются расчеты товарными или финансовыми векселями. Товарный вексель подтверждает обязательство покупателя оплатить задолженность по наступлению определенного срока. За предоставленную отсрочку платежа векселедатель уплачивает проценты по векселю.

***При этом организация — получатель денег по векселю отражает получение векселя следующей записью на счетах:***

Дт 62 «Расчеты с покупателями», субсчет «Векселя полученные» Кт 90 «Продажи».

При погашении задолженности по векселю составляют сложную проводку:

Дт 51 «Расчетные счета» -на общую полученную сумму; Кт 62 «Расчеты с покупателями

и заказчиками», субсчет «Векселя полученные» - на сумму основного долга;

Кт 91/1 «Прочие доходы» -на сумму по процентам.

У векселедателя задолженность при выдаче векселя переводится на специальный субсчет счета 60 «Векселя выданные», а сумма по процентам векселя учитывается как прочие расходы организации: Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если продавец в оплату своей продукции принимает от покупателя вексель третьего лица, то в учете продавца появляются финансовые вложения:

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 62 «Расчеты с покупателями», субсчет «Векселя полученные» — получен от покупателя вексель третьего лица в оплату отгруженной продукции.

В дальнейшем продажа или погашение векселя отражается в обычном порядке на счете 91 «Прочие доходы и расходы»

#### ПОГАШЕНИЕ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПУТЕМ ПЕРЕУСТУПКИ ПРАВА ТРЕБОВАНИЯ.

Организация - продавец может передать дебиторскую задолженность покупателя другому юридическому лицу. Для этого кредитор должен заключить договор уступки права требования. При этом кредитор, уступивший право требования по сделке, может продать его по цене, отличающейся от суммы долга.

**Пример 1.** ООО «Кедр» отгрузило продукцию ООО «Восток» на сумму 118 000 рублей. ООО «Восток» не рассчиталось по своим долгам. В связи с отсутствием оборотных средств ООО «Кедр» переуступило право требования задолженности с ООО «Восток» ПКФ «Арзрум» в сумме 106200 рублей. В учете ООО «Кедр» будут сделаны следующие записи:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» аналитический счет «Расчеты с ООО «Арзрум»

Кт 91/1 «Прочие доходы» — 106200 рублей — сумма переуступленных прав требования;

Дт 91/2 «Прочие расходы»

Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» аналитический счет «Расчеты с

ООО «Восток» — 118 000 рублей — сумма списанной дебиторской задолженности;

Дт 99 «Прибыль/убыток»

Кт 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — 11 800 рублей — сумма убытков от переуступки права требования.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ДОГОВОРУ МЕНЬ. Рассмотрим один из примеров, когда в обмен на отгруженную продукцию в погашение дебиторской задолженности покупатель предоставляет не денежные средства. А какие - либо материальные ценности.

**Пример 2.** ООО «Заря» поставило автотранспортному предприятию «Прогресс» продукцию на сумму 11 800 рублей. Фактическая себестоимость отгруженной продукции — 7000 рублей. Предприятие «Прогресс» взамен оказало ООО «Заря» услуги по перевозке готовой продукции на такую же сумму.

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90/1 «Выручка от продаж»-11 800 рублей - предъявлен счет предприятию «Прогресс» за отгруженную продукцию;

Дт 90/2 «Себестоимость продаж» Кт 43 «Готовая продукция» -7 000 рублей - списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;

Дт 90/3 «НДС» Кт 68 «Платежи в бюджет»-1 800 рублей - начислен НДС по отгружено продукции;

Дт 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» 99 «Прибыль/убыток» - 3 000 рублей - отражена прибыль от реализации продукции

Дт 44 «Расходы на продажу» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 000 рублей - стоимость транспортных услуг по счету предприятия «Прогресс» без НДС;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям»Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 1 800 рублей -сумма НДС по счету за транспортные услуги

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» -11 800 рублей - погашение дебиторской задолженности предприятия «Прогресс» и кредиторской задолженности ООО «Заря».

### **3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.**

**УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ** ведется на одноименном активно-пассивном счете 60. Расчеты с поставщиками и подрядчиками возникают при приобретении предприятием каких-либо ценностей, услуг со стороны на основании заключенных договоров. Организации-поставщики на отгруженные ТМЦ, оказанные услуги выписывают счета, счета-фактуры, платежные требования, которые предприятие - покупатель обязано оплатить в соответствии с условиями договора.

Оперативный учет выполнения договорных обязательств в организации осуществляет отдел маркетинга. Сотрудники отдела проверяют полученные от поставщиков документы на соответствие их условиям договора, регистрировать и передать в бухгалтерию. С этого момента у бухгалтерии организации возникают расчеты с поставщиками.

По мере поступления груза на склад кладовщиком выписывается приходный ордер, который по реестру сдается в бухгалтерию и регистрируется в журнале-ордере № 6. По мере оплаты банком счета поставщика бухгалтерия после получения выписки с расчетного счета делает отметку об оплате в том же журнале-ордере.

Таким образом, учет расчетов с поставщиками ведется в разрезе каждого поставщика, договора, счета. Договором может быть предусмотрена предварительная оплата поставки. Выданный поставщику аванс также учитывается на счете 60. При этом на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» возникает дебиторская задолженность поставщика перед предприятием по поставке ценностей или оказанию услуг. В связи с этим в журнале-ордере № 6 целесообразно выделить специальную графу по отражению задолженности по выданному конкретному поставщику аванса.

Журнал-ордер №6 — комбинированный регистр. Открывается журнал суммами незаконченных расчетов с поставщиками. Затем в течение месяца в журнале-ордере №6 по кредиту отражается задолженность перед поставщиками по полученным ценностям, а

по дебету—суммы выданных поставщикам авансов. Кроме того, обязательно производится по каждому поставщику отметка об оплате счета.

#### **4.Учет расчетов с покупателями и заказчиками**

РАСЧЕТЫ С ПОКУПАТЕЛЯМИ и заказчиками учитываются на одноименном активно-пассивном счете 62. Дебетовое сальдо счета показывает дебиторскую задолженность покупателей, заказчиков за отгруженную им, но не оплаченную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги. Кредитовое сальдо счета - кредиторская задолженность предприятия по полученным от покупателей и заказчиков авансов под поставку продукцию, оказание услуг, выполнение работ.

Аналитический учет на этом счете ведется в разрезе покупателей и каждого отгрузочного документа. При этом целесообразно выделить субсчета для учета расчетов по полученным авансам, а также для учета расчетов в рублях и иностранной валюте. Учет отгруженной покупателям продукции ведется в ведомости 16 (раздел 2), где отражается задолженность каждого покупателя по предъявленному ему счету, а также отметка об оплате. Синтетический учет расчетов с покупателями ведется в журнале-ордере № 11.

Таблица 1

Перечень счетов по учету расчетов с дебиторами и кредиторами

№ /п	Номер и наименование счета для учета дебиторской или кредиторской задолженности	Номер и название раздела, в котором отражены расчеты с данными дебиторами и кредиторами
1	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Раздел 6 «Учет материально-производственных запасов» Раздел 11 «Учет текущих операций и расчетов»
2	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Раздел 11 «Учет текущих операций и расчетов»
3	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	Раздел 15 «Учет кредитов и займов»
4	68 «Расчеты по налогам и сборам»	Раздел 13 «Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам»
5	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	Раздел 8 «Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению»
6	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Раздел 7 «Учет труда и заработной платы»
7	71 «Расчеты подотчетными лицами»	Раздел 11 «Учет текущих операций и расчетов»
8	73 «Расчеты с персоналом по	Раздел 11 «Учет текущих операций и расчетов»

	прочим операциям»	
9	75 «Расчеты с учредителями»	Раздел 14 «Учет собственных средств организации»
10	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Раздел 11 «Учет текущих операций и расчетов»

## Лекция № 34. МДК 01.01

### Тема 6.2. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами.

1. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами
2. Учет расчетов по налогам и сборам

#### Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Учёт расчётов с разными дебиторами и кредиторами ведется на активно - пассивном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Счет может иметь развернутое сальдо (по дебету и кредиту одновременно) как на начало так и на конец месяца. При этом дебетовое сальдо показывает дебиторскую задолженность, кредитовое — кредиторскую. По дебету счета отражается увеличение дебиторской и уменьшение кредиторской задолженности, а по кредиту — увеличение кредиторской и уменьшение дебиторской.

**Пример 3.** По состоянию на 1 марта 2013 года по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предприятия ООО «Заря» числилась задолженность ООО «Батыр» в сумме 1180 рублей за транспортные услуги, которые были оказаны ООО «Батыр» 28 февраля 2013 года.

Кредитовое сальдо счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на 1 марта отражало задолженность ООО «Заря» предприятию «Вектор» за услуги по ремонту компьютера в сумме 590 рублей, которые были оказаны ООО «Заря» 20 февраля 2013 года.

10 марта ООО «Заря» получило от ООО «Батыр» сумму 1180 рублей в погашение задолженности за февраль, а 15 марта ООО «Заря» в свою очередь перечислило предприятию «Вектор» 590 рублей в погашение своей задолженности. 20 марта ООО «Заря» оказало транспортные услуги магазину «Дружба» на сумму 708 рублей, включая 108 рублей НДС. А фирма «Ремонтник» за ремонт автомобиля предъявила ООО «Заря» счет на сумму 2 360 рублей, включая 18 % НДС, Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ведется в ведомости № 7.

**Ведомость 7** - регистр аналитического учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами. На основании данных ведомости заполняется регистр синтетического учета - журнал-ордер 8 по кредиту счета 76

**Пример 4.** По состоянию на 1 октября 2014 года у компании «Сокол» числилась задолженность перед ООО «Уютный дом» на сумму 118 000 рублей, включая 18 000 рублей НДС, которая была погашена 15 октября текущего года.

В октябре компания «Сокол» получила от «Сигнал» были получены основные средства на сумму 59 000 рублей, включая 9 000 рублей НДС.

От ОАО «БелЗАН» были получены материалы на сумму 708 000 рублей, включая 108 000 рублей НДС. Все эти операции нашли отражение в журнале-ордере № 6.

**Пример 5.**

Компания «Сокол» в ноябре 2014 года отгрузила готовую продукцию фирме «Азазель» на сумму 27 140 рублей, что нашло отражение в ведомости 16 и журнале-ордере № 11.

ВЕДОМОСТЬ № 7 за март 2013 года

№ п/п	Наименование дебитора, кредитора	Сальдо на начало месяца		Оборот по дебету				С кредита сч.76-в дебет счетов				Сальдо на конец месяца		
		Дт	Кт	Дата	№ до к.счета	Кор.	Сумма	51	26	19	Итого	Дт	Кт	
1	ООО «Батыр»	1180						1180				1180	-	-
2	«Вектор»		590	15.03	45	51	590						-	-
3	«Дружба»			20.03	56	91	708						708	-
4	«Ремонтник»								2000	360		2360		2360
	ИТОГО	1180	590				1298	1180	2000	360		3540	708	2360

ЖУРНАЛ — ОРДЕР 8 по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» за март 2013 года

№ п/п	Основание записи	С кредита счета 76 – в дебет счетов					
		51	26	19			Итого
1	Ведомость 7	1180	2000	360			3540
	ИТОГО	1180	2000	360			3540

**Журнал - ордер 6 по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» за октябрь 2014 года**

№	Регистрационный номер расчетного документа	Расчетный документ	Поставщик	Приходный документ	Стоимость поступивших ТМЦ по учетным ценам	С кредита счета 60 в дебет счетов			Сумма акцепта по счетам или неотфактурованным поставкам За не прибывший груз	На начало месяца	Отметка об оплате	
						08	19	10			Сальдо по неоплаченным счетам	Дата
1	95		ООО «Уютный дом»	60	100000					118000	15.10.03	118000
2	96		ПКФ «Сигнал»			50000	90000		59000	59000		
3	97		ОАО «Белзан»				108000	600000	708000			

**Ведомость 16, раздел 2 «Отгрузка и реализация готовой продукции» за ноябрь 2014**

Наименование покупателя	Дата отгрузки	Изделие «А»				Изделие «Б»				Всего	Отметка об оплате	
		Кол-во	Сумма без НДС	Сумма НДС	Итого	Кол-во	Сумма без НДС	Сумма НДС	Итого		Дата	Сумма
Фирма «Азazelь»	26.06	100	20000	3600	23600	30	3000	540	3540	27140		
Итого												

**Журнал — ордер 11 за ноябрь 2014 года**

С кредита счетов В дебет счетов	43	62	90.1			Итого
51 «Расчетные счета»						
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»			27140			27140
90 «Продажи»						
Итого						

Закон «О бухгалтерском учете» рассматривает обязательства (дебиторскую и кредиторскую задолженность) как неотъемлемую часть хозяйственной деятельности предприятий. Как отмечалось, обязательства возникают по разным причинам. Факты возникновения обязательств и их погашения представляют собой расчетные отношения.

**Основными задачами учета расчетов являются:**

- своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств и расчетов;
- контроль за правильными и своевременными расчетами с банками, бюджетом, персоналом;
- контроль за соблюдением форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;
- своевременная выверка расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просроченной задолженности.

В случае обнаружения просроченной дебиторской задолженности предприятие - кредитор имеет право обратиться в суд (арбитраж) с иском к должнику, если не истек срок исковой давности. В случае, если срок исковой давности истек, просроченная задолженность списывается на прочие расходы организации и продолжает числиться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных должников».

**Общие принципы налогообложения в РФ устанавливает Налоговый Кодекс РФ.****Налоговый кодекс:**

- определяет виды налогов и сборов, взимаемых на территории РФ;
- устанавливает основания возникновения и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- определяет основные начала установления налогов субъектов РФ и местных налогов и сборов;

-устанавливает права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;  
-определяет формы и методы налогового контроля;  
-устанавливает ответственности за совершение налоговых правонарушений;  
-устанавливает порядок обжалования действий налоговых органов и их должностных лиц.

Совокупность законодательно установленных налогов, сборов, пошлин и других платежей классифицируется на группы по определенным критериям, признакам, свойствам. В частности, налоги подразделяются **на прямые и косвенные**.

**К прямым налогам** относятся налог на прибыль (доходы) предприятий, организаций, налог на доходы с физических лиц, налоги на имущество, земельный налог.

**Косвенными налогами**, которые "сидят" в цене товара относятся НДС, акцизы, таможенные пошлины и др.

Поскольку **основное назначение налогов** — формирование бюджета страны, бюджетов республик, городов, все налоги, в зависимости от того, какой бюджет они формируют, подразделяются на:

**федеральные** (НДС, акцизы, налог на прибыль, НДФЛ, налог на операции с ценными бумагами, единый налог на совокупный доход субъектов малого предпринимательства, платежи за пользование природными ресурсами, таможенные пошлины и др.),

**региональные** (налог на имущество предприятий, единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности),

**местные налоги и сборы** (налог на имущество физических лиц, земельный налог, региональный сбор за предпринимательскую деятельность, налог на рекламу и др.).

Кроме того, в зависимости от источника начисления и выплаты налогов, **они группируются следующим образом:**

-налоги, относимые на издержки производства и обращения (например, налог на рекламу: Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 68 «Платежи в бюджет»);

-налоги, включаемые в продажную цену товара (например, НДС, акцизы: Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90/1 «Выручка от продаж»);

-налоги, относимые на финансовые результаты (например, налог на имущество: Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 68 «Платежи в бюджет»);

-налог на прибыль (Дт 99 «Прибыль/убыток» Кт 68 «Платежи в бюджет»).

Аналитический учет начисления и уплаты налогов организуется в разрезе налогов по-разному, в зависимости от самого налога. Например, аналитический учет НДФЛ ведется на предприятии по каждому плательщику нарастающим итогом с начала года. Информация об этом налоге содержится в лицевых счетах работников, в расчетно-платежных ведомостях по оплате труда, в отчетности по налогу.

Аналитический учет НДС ведется в разрезе покупателей. Суммы этого налога отражаются в счетах - фактурах, в ведомости № 16. Уплата этих налогов отражается в платежных поручениях на перечисление налога, в банковских выписках.

Синтетический учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам ведется на активно - пассивном счете 68 «Платежи в бюджет»

**Кредитовое сальдо счета** - задолженность перед бюджетом по налогам, дебетовое — суммы переплаченных налогов, предназначенных к зачету или возврату.

**Оборот по кредиту** — начисление налогов, **оборот по дебету** уплата налогов. К счету 68 «Платежи в бюджет» открываются субсчета по видам налогов, уплачиваемых предприятием государству. Операции по кредиту счета 68 «Платежи в бюджет» в разрезе субсчетов организуется в журнале - ордере N 8. Операции по дебету счета 68 отражаются в разных журналах - ордерах, например уплата налогов — в журнале - ордере № 2, зачет НДС — в журнале – ордере № 10 / 1.

## Лекция № 35

### Тема 6.3. 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

#### **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:*

- **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 таблицей 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 табель 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).

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.

**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:	
- По исполнительным листам	76	- Рабочим основного производства	20
- Не возвращенным подотчетным суммам	71	- Рабочим за исправление брака	28
- За причиненный материальный ущерб	73	- Управленческому персоналу предприятия	
- По полученным займам	73	- Торговому персоналу	25, 26
Выплата зарплаты, отпускных	50	- Непроизводственному персоналу	44
Перечисление оплаты труда на лицевой счет в банке	51	- Отпускные	91
Депонирование зарплаты	76	Начисление пособий по социальному страхованию	20,26,44
		Начисление прочих выплат	69
		Сальдо – остаток задолженности по оплате труда на конец периода	91

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 отпусковых**

**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 отпусковых:**

- 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;
- 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<sub>ср</sub> - средний дневной заработок;

ЗП – сумма начисленной зарплаты в расчетном периоде;

29,4 - среднемесячное число календарных дней.

Сумма отпускных О рассчитывается по формуле:

$$O = ДЗср * До,$$

где До - количество дней отпуска.

Если расчетный период **отработан не полностью**, определяют количество календарных дней (К), приходящихся на время, фактически отработанное в расчетном периоде:

$$K = 29,4 * M + (29,4 / Kдн1 * Kотр1 + 29,4 / Kдн2 * Kотр2 + \dots),$$

где М – количество полностью отработанных месяцев в расчетном периоде;

Кдн1,2... – количество календарных дней в неполных месяцах;

Котр1,2... – количество календарных дней в неполных месяцах, приходящихся на отработанное время.

Сумма отпускных (О) далее рассчитывается по формуле:

$$O = ЗП / K * До.$$

**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

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	
<b>Всего</b>	<b>212</b>	<b>121970</b>	<b>33,6</b>

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.***

## Лекция № 36 МДК 01.01

### Тема 6.4. Расчёты с персоналом предприятия

1. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.
2. Учет расчетов с подотчетными лицами.

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

Расчёты с персоналом по прочим операциям ведутся на одноименном счете 73. По дебету данного счета отражается задолженность работников предприятия по возмещению причиненного предприятию материального ущерба (допущенный брак, несвоевременно возвращенные подотчетные суммы, недостача, порча ценностей), а также задолженность по полученным у предприятия займам.

**Пример 6.** В результате инвентаризации денежных средств в кассе предприятия обнаружена недостача в сумме 500 рублей. Недостача отнесена на материально - ответственное лицо

Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 50 «Касса» - 500 рублей - отражена недостача денег в кассе предприятия в результате инвентаризации;

Дт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»-500 рублей - недостача отнесена на материально - ответственное лицо.

Синтетический учет расчетов с персоналом по прочим операциям организуется в журнале - ордере № 8, к которому открываются аналитические данные несущие информацию о суммах, отраженных на счете 73.

#### **2. Учет расчетов с подотчетными лицами**

В процессе своей финансово - хозяйственной деятельности предприятия и организации часто производят расчеты наличными денежными средствами как с юридическими, так и с физическими лицами. Денежные средства для этих целей, как правило, выдаются под отчет.

Подотчетными лицами считаются работники предприятия, получившие авансом денежные средства под отчет на конкретные цели, связанные с деятельностью предприятия. Денежные средства под отчет могут выдаваться на служебные командировки, на административно - хозяйственные и операционные расходы, на приобретение товарно-материальных ценностей.

На предприятии должен быть список лиц, утвержденный приказом руководителя предприятия, имеющих право получать денежные средства под отчет. Денежные средства под отчет выдаются на основании расходного кассового ордера. Подотчетное лицо в установленные сроки обязано составить и предоставить в бухгалтерию

предприятия авансовый отчет об израсходованных суммах. Авансовый отчет является регистром аналитического учета расчетов с подотчетными лицами.

Синтетический учет расчетов с подотчетными лицами организуется с использованием активно - пассивного счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Счет может иметь либо дебетовое сальдо — задолженность подотчетного лица по полученным под отчет суммам, либо кредитовое — задолженность предприятия перед подотчетным лицом по излишне истраченным суммам по утвержденному авансовому отчету, либо развернутое сальдо.

Оборот по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — выдача денежных средств под отчет или в возмещение перерасхода по авансовому отчету, оборот по кредиту — списание с подотчетного лица израсходованных им сумм по утвержденному авансовому отчету, возврат неиспользованных подотчетных сумм в кассу предприятия. Регистром синтетического учета является журнал - ордер № 7, который оформляется на основании данных авансовых отчетов.

### **Расчёты с подотчётными лицами по служебным командировкам**

**Служебной командировкой** признается поездка работника предприятия по распоряжению руководителя на определенный срок в другую местность для выполнения служебного поручения вне постоянного места работы. На основании приказа руководителя о направлении сотрудника в служебную командировку бухгалтерия производит расчет необходимых денежных средств, исходя из норм и состава командировочных расходов. Данная сумма выдается работнику под отчет. В учете при этом производится запись: Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кт 50 «Касса».

Основным документом, подтверждающим факт нахождения работника в командировке, является **командировочное удостоверение**, также оформляемое на основании приказа руководителя. В удостоверении проставляются отметки о выбытии в командировку, прибытии в пункт назначения, выбытии из него и прибытии в место постоянной работы. Все отметки должны быть заверены подписями уполномоченных лиц и печатями принимающей и отправляющей стороны.

**Срок командировки** определяется руководителем предприятия но он не может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути. Днем выезда в командировку считается день отправления поезда, автобуса, самолета из места постоянной работы командированного, а днем приезда — день прибытия транспортного средства в место постоянной работы.

При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно днем отъезда считаются текущие сутки, а с 0 часов и позднее — последующие сутки. Если станция, аэропорт, пристань находятся за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции, аэропорта, пристани. Аналогично определяется день приезда командированного работника в место постоянной работы.

Расходы по командировке, связанные с производственной деятельностью предприятия, относятся на издержки производства и обращения (**Дт 20 «Основное**

**производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами»).**

Но следует помнить, что если командировка связана с приобретением товарно-материальных ценностей, командировочные расходы включаются в стоимость приобретаемых ценностей (**Дт 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 58 «Финансовые вложения» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами»**).

В состав командировочных расходов, возмещаемых командированному лицу на основании предъявленного авансового отчета с приложением оправдательных документов, включается оплата проезда к месту командировки и обратно, суточные, а также расходы по найму жилого помещения.

К расходам по проезду относятся: стоимость проезда железнодорожным, автомобильным, воздушным транспортом, включая страховые платежи по страхованию пассажиров на транспорте, оплату услуг по предварительной продаже проездных билетов, расходы за пользование постельными принадлежностями. Кроме того, командированному работнику оплачиваются расходы по проезду транспортом общего пользования к станции, пристани, аэропорту.

Суточные выплачиваются командированному работнику за каждый день нахождения в командировке, включая праздничные и выходные дни, а также дни нахождения в пути. Если у командированного есть возможность ежедневно возвращаться из места командировки к месту постоянного жительства, суточные не выплачиваются. Существует норматив выплаты суточных, который время от времени пересматривается. Но следует иметь в виду, что сверхнормативные выплаты по суточным включаются в доход работника и облагаются НДФЛ.

Расходы по оплате за наём жилого помещения возмещаются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами. По расходам, связанным с наймом жилого помещения, также устанавливается норматив. Если фактические расходы превысили установленный норматив, то сверхлимитные расходы увеличивают налогооблагаемую прибыль предприятия.

В течение трех дней по возвращении из командировки работник обязан представить авансовый отчет об израсходованных в связи со служебной командировкой суммах. К авансовому отчету прилагаются оправдательные документы, подтверждающие расходы, а также командировочное удостоверение.

Невозвращенные работниками в установленные сроки подотчетные суммы отражаются по дебету счета **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** и кредиту счета **71 «Расчеты с подотчетными лицами»**. А затем относится с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба».

Новые суммы под отчет выдаются только после полного расчета работника по ранее выданным подотчетным суммам. Невозвращенные работниками в установленные сроки подотчетные суммы могут удерживаться из заработной платы. Тогда в учете производится следующая запись: Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба».

Возврат подотчетным лицом неиспользованного аванса отражается записью на счетах: Дт 50 «Касса» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами», возмещение работнику перерасхода по авансовому отчету — Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кт 50 «Касса».

**Пример 7.** 12 сентября 2013 года из кассы предприятия «Орион» по расходному кассовому ордеру № 25 были выданы денежные средства под отчет инженеру отдела труда Ковалеву Сергею Михайловичу на командировочные расходы в сумме 5000 рублей. Командировка связана с поездкой в г.Уфу на предприятие «Зевс». Цель командировки — изучение новой системы оплаты труда, веденной на предприятии «Зевс». 15 сентября Ковалев С.М. вернулся из командировки и 16 сентября предоставил авансовый отчет № 3 о произведенных расходах. Фактические расходы по командировке составили:

-проезд к месту командировки - 230 рублей (железнодорожный билет № 345678 от 12.09 2013 года);

проезд к месту постоянной работы - 240 рублей (железнодорожный билет № 987654 от 15.09 3года);

-проживание в гостинице «Агидель» за трое суток - 2700 рублей (квитанция гостиницы от 15.09.2013 г. N78);

-суточные за пять дней -1500 рублей (командировочное удостоверение №3).

Таким образом, фактические расходы по командировке составили 4 670 рублей. Остаток денежных средств в сумме (5000 - 4 670) 330рублей внесен Ковалевым С.М. в кассу 16 июня 2013 года по приходному кассовому ордеру № 35.

В учете предприятия «Орион» будут сделаны следующие записи:

Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кт 50 «Касса» - 5 000 рублей - выданы денежные средства под отчет из кассы;

Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - 4 670 рублей - фактические расходы по командировке отнесены на затраты производства;

Дт 50 «Касса» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 330 рублей - возврат неиспользованных подотчетных сумм сдан в кассу

Журнал - ордер по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» за сентябрь 2013 года

№ /п	№ авансового отчета	Фамилия, имя, отчество подотчетного лица	Сальдо на начало месяца		Выдано под отчет	Выдано в возмещение перерасхода	С кредита сч.71 – в дебет счетов					Сальдо на конец месяца	
			Дт	Кт			50	26			Итого	Дт	Кт
1	3	Ковалев С.М.			5000=		330=	4760			5000=		
		Итого											

## Лекция №38

### Тема 19. 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, 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:

**Дт 62 Кт 90.**

Сумма себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг, относящаяся к признанной сумме выручки, списывается:

**Дт 90 Кт 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:

**Дт 90 К 26, 44.**

Одновременно в учете отражается сумма налогов и сборов, обязательства по уплате которых возникают у предприятия в момент признания выручки от продаж (НДС, акцизы):

**Дт 90 Кт 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 – **Дт 76, 51;**

2) поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам – **Дт 76;**

3) поступления, связанные с продажей и прочим списанием ОС и иных активов, продукции, товаров – **Дт 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 – **Дт 58, 76;**

5) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, - **Дт 60, 62, 76, 51;**

6) поступления, связанные с безвозмездным получением активов, - **Дт 98;**

7) поступления в возмещение причиненных предприятию убытков – **Дт 60, 62, 76;**

8) прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, - **Дт 76;**

9) суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - **Дт 60, 76, 71;**

10) положительные курсовые разницы – **Д 50, 52, 58, 60, 62, 76;**

11) выявленные при инвентаризации излишки – **Дт 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, - **Км 04, 01, 20**;
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, - **Км 01, 04, 10**;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, товаров, продукции – **Км 20, 23, 28**;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), - **тК 66, 67, 76**;
- расходы по оплате услуг, оказываемых кредитными организациями, - **Км 76**;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, - **Км 60, 76**;
- возмещение причиненных организацией убытков – **Км 76**;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, - **Км 20, 23, 60**;
- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам – **Км 63 «Резервы по сомнительным долгам»**;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, - **Км 60, 62, 76, 71**;
- отрицательные курсовые разницы – **Км 50, 52, 60, 62, 76.**;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, - **Км 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 (Дт или Кт 90 «Продажи»);
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц (Дт или Кт 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.;
- 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:	90	Выявлена и списана прибыль от реализации:	90	
товаров, продукции, работ, услуг;	91	товаров, продукции, работ, услуг;	91	
основных средств, материальных ценностей и прочих активов	10,69,70,	основных средств, материальных ценностей и прочих активов		
Выявлены потери в связи со стихийным бедствием	76	Получена страховка в связи с пожаром	51	
Начислен налог на прибыль	68			

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».



Компьютерная поддержка презентаций в рекламе

25 «Общепроизводственные расходы»	350 0	5000	330	2979 0	1189 0					50510
28 «Брак в производстве»				600	240			1079		1919
Итого по сч.20,23,25,28										
26 «Общехозяйственные расходы»	900 0	50 0		3000 0	1200 0		10000			53400
97 «Расходы будущих периодов»										
ВСЕГО по журналу										