

ФГБОУ ВО «БРЯНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И АГРОБИЗНЕСА

Кафедра ЭКОНОМИКИ

Гринь М.Г.

**Учет и анализ
(финансовый учет, управленческий
учет, финансовый анализ)**

Учебное пособие для студентов:
направления 38.03.02 Менеджмент
профиля Производственный менеджмент

Брянская область,
2017

УДК 336 (07)

ББК 65.052

Г 85

Гринь М.Г. **Учет и анализ (финансовый учет, управленческий учет, финансовый анализ):** учебное пособие / М.Г. Гринь. - Брянск: Издательство Брянский ГАУ, 2017. – 424 с.

Учебное пособие для студентов направления подготовки 38.03.02 Менеджмент (профиль Производственный менеджмент).

Рецензент: к.э.н., доцент, Горло В.И.
к.э.н., доцент, Грищенко В.П.

Рекомендовано к изданию решением Учебно-методической комиссией института экономики и агробизнеса БГАУ, протокол № 3 от 26 октября 2017 г.

© Брянский ГАУ, 2017

© Гринь М.Г., 2017

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет и анализ являются неотъемлемыми частями управленческой деятельности. Бухгалтерский учет связан со сбором и систематизацией информации о хозяйственных операциях организации и составлением унифицированной отчетности, данные которой, в свою очередь, служат источником для проведения комплексного анализа и принятия управленческих решений. В современных условиях многие организации выходят на международный рынок, что предъявляет повышенные требования к ведению учета и составлению отчетности по международным стандартам. Знание приемов и методов бухгалтерского учета и экономического анализа позволяет своевременно выявлять резервы, повышать эффективность производства, управления и конкурентоспособность организации.

Учебное пособие по дисциплине «Учет и анализ» (финансовый учет, управленческий учет, финансовый анализ) предназначено для студентов, обучающихся по направлению «Менеджмент», профиль «Производственный менеджмент».

Учебное пособие по дисциплине «Учет и анализ» (финансовый учет, управленческий учет, финансовый анализ) предусматривает получение студентами теоретических знаний и практических навыков по организации бухгалтерского учета на предприятиях.

Изучение предмета подразделяется на четыре раздела. Первый раздел – «Основы бухгалтерского учета» предусматривает изучение теоретических основ бухгалтерского учета (предмета, объектов, его задач, методов и др.), его понятийный аппарат. Вторая и третья части – «Финансовый учет» и «Управленческий учет», опираясь на изученный материал первой части, раскрывают организацию учета по отдельным темам.

Четвертый раздел посвящен финансовому анализу отчетности предприятий.

Управленческий учет является существенным элементом менеджмента. Практически все пользователи управленческого учета предприятий используют его результаты для принятия решений по оптимизации решений.

По этой причине в программу включены темы по изучению сущности, предмета, объектов и методов управленческого учета; сущности и классификации затрат; вопросов нормативно-правового регулирования учета затрат на производство; изучение особенностей группировок затрат, учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; порядка составления планов, бюджетов затрат и принятия управленческих решений.

Финансовый анализ является существенным элементом финансового менеджмента и аудита. Практически все пользователи финансовых отчетов предприятий используют результаты финансового анализа для принятия решений по оптимизации своих интересов.

Формирование у студентов теоретических знаний и аналитических навыков в области оценки деятельности организации на основе информации финансового характера, необходимы в будущей практической работе.

В ходе изучения дисциплины будут реализованы компетенции:

ОПК-5: владением навыками составления финансовой отчетности с учетом последствий влияния различных методов и способов финансового учета на финансовые результаты деятельности организации на основе использования современных методов обработки деловой информации и корпоративных информационных систем

ПК-14: умением применять основные принципы и стандарты финансового учета для формирования учетной политики и финансовой отчетности организации, навыков управления затратами и принятия реше-

ний на основе данных управленческого учета.

Тема 1. Основы бухгалтерского учета

1. Понятие хозяйственного учета, его цели и задачи. Сущность и содержание бухгалтерского учета
2. Предмет и метод бухгалтерского учета
3. Бухгалтерский баланс и его структура. Изменение статей и итога баланса под влиянием хозяйственных операций
4. Счета и двойная запись, классификация счетов, система синтетического и аналитического учета и их взаимосвязь
5. План счетов

1. Понятие хозяйственного учета, его цели и задачи. Сущность и содержание бухгалтерского учета

Юридически ни одна организация, независимо от формы собственности и ведомственной принадлежности, не может функционировать без ведения бухгалтерского учёта. В современных условиях рыночной экономики, новой стратегии развития организаций роль и значение бухгалтерского учёта усиливается. Научно обоснованная система организации бухгалтерского учета содействует эффективному использованию всех ресурсов, улучшению отражения и анализа финансово – имущественного положения организаций. Основой разработки и реализации управленческих решений является соответствующая информация. Её получают в организациях с помощью хозяйственного учёта. **Хозяйственный учёт** представляет собой количественное отражение и качественную характеристику хозяйственных процессов в целях контроля за их развитием и управления ими. В настоящее время в Рос-

сии можно выделить четыре вида учета (рис. 1).

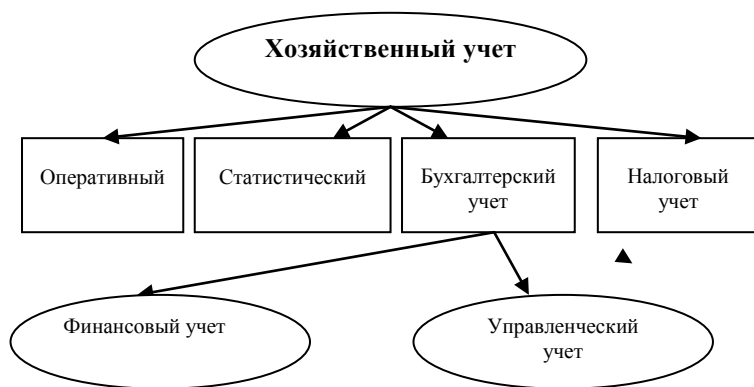


Рис. 1. Виды хозяйственного учета

Оперативный (или оперативно-технический) учет осуществляется для повседневного текущего руководства и управления предприятием, участками, производствами, цехами и т.п. С помощью оперативного учета управленческому персоналу поступает информация о движении материальных ресурсов на предприятии, об объемах выпущенной продукции, ее отгрузке и реализации, о наличии производственных запасов и т.д. Источником информации для получения таких сведений могут быть как документы, так и данные, полученные по телефону, телетайпу, факсу, в устной форме. Оперативно-технический учет может прерываться во времени, и надобность в нем появляется по мере необходимости.

Статистический учет изучает явления, носящие обобщающий, массовый характер в различных областях хозяйства, экономики, науки, образования и т.д. Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии экономики, тенденциях ее развития, движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, материальных запасов, численно-

сти и составе населения по возрасту, полу, профессиям и т.п. Статистика широко использует выборочный метод наблюдения и регистрации, осуществляет единовременный учет и переписи. Для этих целей она применяет информацию бухгалтерского и оперативно-технического, учета.

Бухгалтерский учет - это формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных законом « О бухгалтерском учете», в соответствии с требованиями к бухгалтерскому учету и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В настоящее время бухгалтерская информационная система подразделяется на внутреннюю, представляемую **управленческим учетом** и внешнюю предоставляемую **финансовым учетом**.

Ведение **финансового учета** для экономического субъекта обязательно, оно регламентируется нормативно законодательной базой. Информация, формируемая в области данного учета необходима для составления финансовой отчетности. Например, о текущих доходах и расходах, о размерах дебиторской и кредиторской задолженности, о размере уставного капитала и т.д.

Вопрос о создании внутренней учетной информации решает администрация предприятия. Данная информация, прежде всего, необходима для принятия управленческих решений. Информация используется для осуществления калькуляции себестоимости продукции, определения продажной цены, планирования производства продукции и т.д.

Финансовый и управленческий учет основываются на данных оперативного учета.

Налоговый учет связан с областью налогового планирования, которое представляет собой выбор между различными вариантами действий, использование всех

допустимых законом средств, путей и методов, направленных на достижение минимального уровня налоговых обязательств. Предприятиям предоставлена возможность выбора вариантов из альтернативных (методы начисления амортизации, способы оценки материалов и т.д.).

Ведение хозяйственного учета предполагает количественное измерение учитываемых объектов. С этой целью используются учетные измерители.

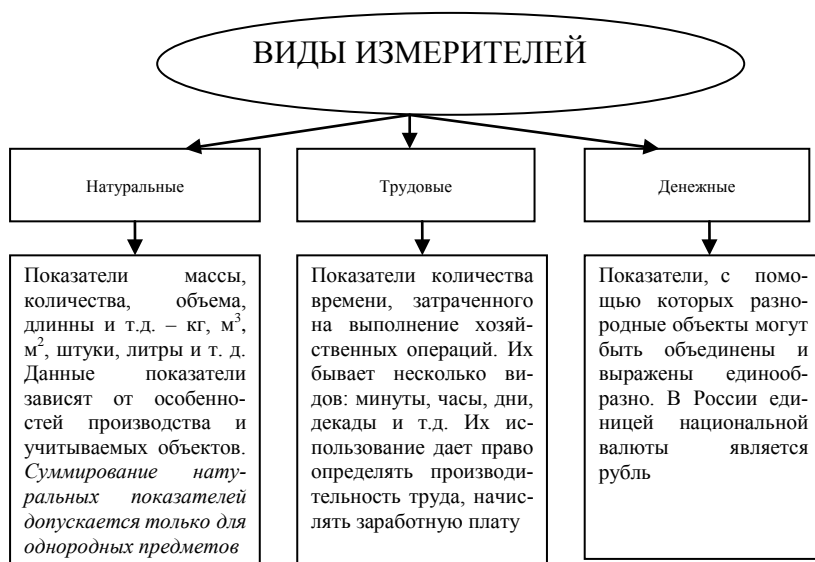


Рис. 2. Виды измерителей

В системе управления хозяйственной деятельностью организации бухгалтерский учет выполняет ряд функций (рис. 3).

Задачи бухгалтерского учета:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, используемой внутренними и внешними пользователями бухгалтерской информации;



Рис. 3. Основные функции управления

- обеспечение информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых результатов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Для выполнения задач, поставленных перед бухгалтерским учетом, сформулированы и **основные требования** к его ведению:

- оценка имущества в рублях;
- раздельный учет собственного имущества и имущества других организаций;
- непрерывность учета во времени;
- ведение учета двойной записью в системе счетов;
- отражение хозяйственных операций на счетах без всякого изъятия;
- раздельное отражение затрат на производство и капитальных вложений.

Бухгалтерский учет экономическим субъектом может вестись руководителем лично, главным бухгалтером, бухгалтерской службой либо сторонней организацией.

В соответствии с частью 4 статьи 7 ФЗ «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер, иное должностное лицо либо физическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно соответствовать следующим требованиям:

1) иметь высшее профессиональное образование;
2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита - не менее пяти лет из последних семи календарных лет;

3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

В силу достоинств, присущих бухгалтерскому учёту его нередко называют всеобщим языком делового общения. На языке бухгалтерского учета информация доводится до его пользователей.

Пользователей бухгалтерской информации можно разделить на две группы: внутренних и внешних.

Внутренние пользователи – лица, занятые в аппарате управления, собственники, менеджеры, которым информация необходима для осуществления планирования, контроля и оценки деловых операций.

Внешние пользователи – сторонние потребители информации с прямым или косвенным интересом. Они подразделяются на следующие группы:

- лица, неработающие в организации, но прямо заинтересованные в успешной её деятельности

- лица, непосредственно не принимающие участия в работе организации, но имеющие косвенный финансовый интерес

- лица, не имеющие финансового интереса, кроме делового сотрудничества.

2. Предмет и метод бухгалтерского учета

Предмет – что изучает наука.

Таким образом, предметом бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность организации, а в более конкретном виде – разнообразные объекты, составляющие хозяйственные средства, источники их образования, и хозяйственные процессы.

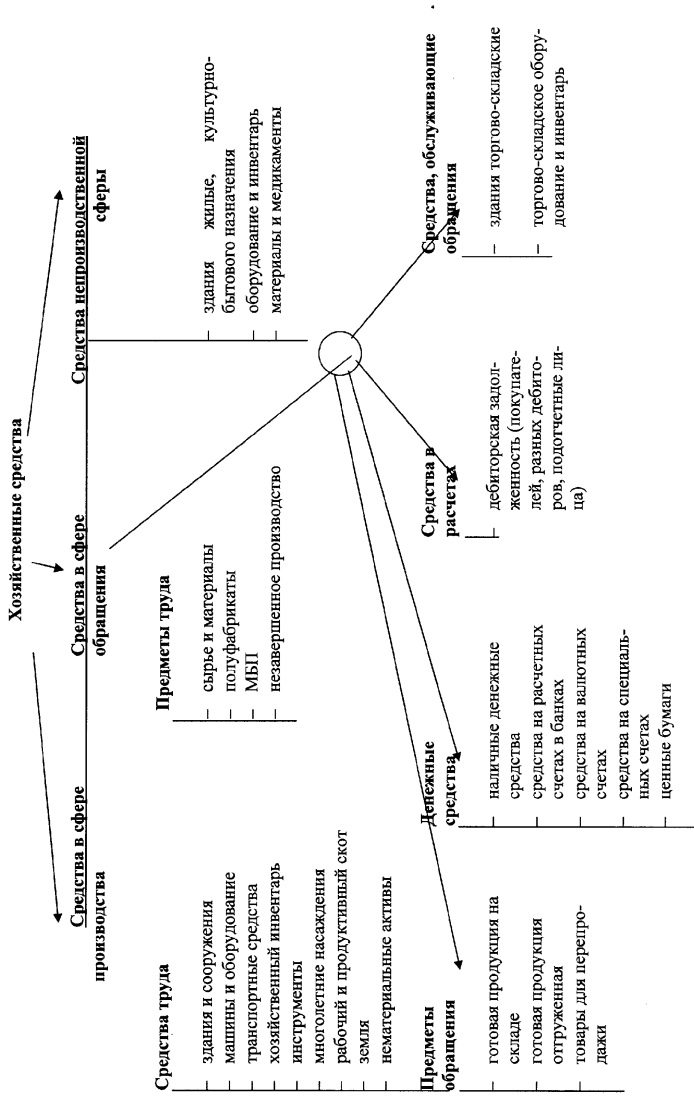


Рис. 4. Классификация хозяйственных средств по видам и размещению

Финансово-хозяйственная деятельность организации включает в себя три основные сферы: производственную сферу, сферу обращения, непроизводственную сферу.

В производственной сфере происходит создание продукции, выполнение работ и оказание услуг. В сфере обращения осуществляется продажа произведенной продукции и приобретение новых мат. произв. ресурсов для продолжения производства. К непроизводственной сфере относят: ЖКХ, столовая, ДДУ, медпункт, библиотека и т.п.

Деятельность организации протекает в этих трех сферах, и все составные части предмета бухгалтерского учета функционируют в них.

Метод показывает как, каким образом, по средствам каких приемов и способов, называемых элементами метода бухгалтерского учета, отражаются в учете его объекты.

Элементами бухгалтерского учета являются:

1. документация;
2. оценка;
3. бухгалтерские счета;
4. двойная запись;
5. инвентаризация;
6. калькуляция;
7. балансовое обобщение, отчетность.

Документация – это первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в момент и в местах их совершения. Документация является одной из основных отличительных особенностей бухгалтерского учета, так как позволяет осуществлять сплошное наблюдение за хозяйственными процессами. В документах или на технических носителях информа-

ции отражают содержание произведенных операций, данные которых затем подвергаются экономической группировке и обобщению. Документальное оформление операций – важнейшее средство контроля за соблюдением законности, сохранности и целесообразным использованием имущества предприятия.

Для дальнейшего отражения в учете обобщения документально подтвержденных разнородных хозяйственных операций их следует оценить.

Оценка заключается в денежном измерении имущества, обязательств и операций. В процессе оценки натуральные и трудовые показатели, содержащиеся в документах, переводятся в денежные с помощью цен, тарифов и т.д. В целях сопоставимости стоимости имущества и обязательств различных организаций установлены единые правила оценки. Например, в бухгалтерском балансе основные средства показываются по остаточной стоимости, на МБП – также, покупные материальные ценности по фактической стоимости их приобретения и изготовления и т.д.

Для получения итоговых данных о каждом объекте бухгалтерского учета после оценки, все операции обобщают и группируют в определенном порядке. С этой целью используют бухгалтерские счета. **Счет** – это экономическая группировка в виде таблицы, в которой систематизируется, накапливается текущая информация о состоянии имущества, обязательств, хозяйственных операций. На счетах регистрируют состояние и изменение объектов бухгалтерского учета, происшедшие под влиянием хозяйственных операций. По каждому учетному объекту, т.е. по каждому виду хозяйственных процессов, категории имущества и обязательств открывают отдельный счет.

Отражение хозяйственных операций производится способом двойной записи. Сущность этого способа состоит в том, что каждая операция регистрируется (отражается) одновременно на двух взаимосвязанных счетах в одной и той же сумме, что имеет важное значение для контроля.

Правильность отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета периодически проверяется с помощью инвентаризации. **Инвентаризация** – способ проверки фактического наличия имущества в натуре. Инвентаризация является важным средством контроля за сохранностью собственности и работой материально-ответственного лица. Данные инвентаризации сверяются с показателями учета. В случае несоответствия выявляют недостатки, которые в зависимости от причин относят на виновное лицо, или издержки производства, или излишки, которые приходят. Этим самым данные учета приводят в соответствие с действительным наличием имущества предприятия.

Документально обоснованные данные, выраженные в денежной форме, сгруппированные на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи и проверенные с помощью инвентаризации, служат основанием для калькуляции. **Калькуляция** представляет способ исчисления себестоимости средств и предметов труда, а также произведенной готовой продукции и оказанных услуг. Он заключается в подсчете общей суммы затрат, относящихся к калькулируемому объекту, и в установлении себестоимости единицы продукции или общего ее объема. Исчисление фактической себестоимости готовой продукции, оказанных работ и услуг служит для определения финансового результата

хозяйственной деятельности предприятия – прибыли или убытка.

Итоговые данные по счетам, полученные с помощью двойной записи, и исчисленный финансовый результат подвергают дальнейшей укрупненной группировке с целью получения обобщенных показателей деятельности. Для этого применяют **баланс и отчетность**. С помощью балансового обобщения осуществляется контроль за объектами бухгалтерского учета путем сопоставления хозяйственных средств предприятия с их источниками, которые по общей сумме должны быть равны друг другу. Бухгалтерский баланс характеризует финансовое состояние предприятия. Балансовое обобщение является важнейшей основой бухгалтерского учета. Наряду с балансовым обобщением данные о деятельности и финансовом состоянии предприятия содержатся и в других формах бухгалтерской отчетности. Последняя, кроме баланса, состоит из ряда таблиц (форм) и служит для оперативного руководства хозяйственной деятельностью предприятия, контроля за сохранностью имущества, экономического анализа и оценки деятельности предприятия. Составление бухгалтерской отчетности является завершающим этапом учетной работы на предприятии.

Начиная изучение бухгалтерского учета, в первую очередь надо изучить вопрос классификации средств, крайне необходимый для правильного учета имущества предприятия (учреждения). Средства можно подразделять по многим признакам. В бухгалтерском учете используются две основные классификации хозяйственных средств: 1) по функциональному назначению (составу, видам, по роли в производстве); 2) по источникам образования (по праву собственности).

Классификация хозяйственных средств по функциональному назначению

Хозяйственные средства

Внеоборотные (основные) активы	Оборотные активы
Нематериальные активы	МПЗ
Основные средства	Незавершенное производ- ство
Оборудование к установке	Средства в расчетах (Дт)
Незавершенные капиталь- ные вложения	Денежные средства
Долгосрочные финансовые вложения	Готовая продукция
Отвлеченные средства	Товары
	Животные на выращивании и откорме

Основные средства – к ним относят здания, сооружения, транспортные средства, многолетние насаждения, рабочий и продуктивный скот, земля находящаяся в собственности организации. Данные объекты используются в производственном процессе или управлении предприятием более года и переносят свою стоимость на созданную продукцию путем амортизационных отчислений.

Нематериальные активы (НМА) – к ним относятся права на пользование природными ресурсами, патенты, интеллектуальная собственность и другие активы, которые не имеют материальной формы, но могут приносить доход предприятию.

Оборудование к установке – это оборудование, приобретенное организацией и требующее монтажа.

Незавершенные капитальные вложения – это затраты по возведению объектов строительства сначала строительства до ввода объекта в эксплуатацию.

Долгосрочные финансовые вложения – это средства фактически вложенные в уставной капитал других организаций (паи, акции), приобретенные облигации, а также заемные средства предоставленные другим организациям с целью получения в будущем дохода.

К отвлеченным средствам относят средства, принадлежащие организации, но временно изъятые у нее из оборота (например, авансовые отчисления в бюджет от прибыли, средства, направленные на образование фондов специального назначения).

Материально-производственные запасы (МПЗ) – материалы, сырье и инвентарь используемый при производстве продукции.

Незавершенное производство (НЗП) – это затраты предприятия, относящиеся к продукции не прошедших всех стадий обработки или к работам не принятым заказчиком (посев озимых, не выполненный на конец года ремонт т.п.).

Дебиторская задолженность – это сумма задолженности предприятию другими физическими и юридическими лицами (покупателями, виновными и подотчетными лицами и др.).

Готовая продукция – продукция, произведенная в организации.

Товары – это предметы, приобретенные организацией для использования или дальнейшей их перепродажи.

К животным на выращивании и откорме - относят молодняк КРС и животные на откорме, а также свиньи, кролики, звери, птицы, семьи пчел, рыбы и др.

Классификация источников хозяйственных

По этому признаку хозяйственные средства делятся на собственные и заемные.

Источники собственных средств

Капитал – в настоящее время выделяется три вида капитала: уставной, добавочный, резервный.

Уставный капитал – это капитал, образованный за счет вкладов учредителей при формировании предприятия.

Добавочный капитал – образуется за счет увеличения стоимости внеоборотных активов в результате их переоценки.

Резервный капитал – создается в соответствии с учредительными документами организации за счет прибыли или других источников и направляются на покрытие возможных в будущем непредвиденных убытков (примером может служить резерв по сомнительным долгам).

Целевое финансирование – это средства полученные предприятием от государства, физические и юридические лиц на строго определенные цели (выплата чернобыльских, стипендия, строительство дорог).

Резервы предстоящих расходов и платежей создаются для покрытия предстоящих крупных расходов, включаемых в состав издержек обращения и производства. Формирование резервов предстоящих расходов и платежей на предприятии является инструментом равномерного включения в течение отчетного в состав издержек крупных расходов. Такие резервы могут создаваться: на оплату отпусков, ремонт основных средств, для выплаты ежегодного вознаграждения за выслугу лет, вознаграждений по итогам работы пред-

приятия за год и др.

Прибыль - положительная разница между суммарными доходами (в которые входит выручка от реализации товаров и услуг, полученные штрафы и компенсации, процентные доходы и т.п.) и затратами на производство или приобретение, хранение, транспортировку, сбыт этих товаров и услуг.

Источники заемных средств

Кредит (ссуда) – это денежные средства, передаваемые на возвратной основе во временное пользование за плату в виде процента.

Кредиторская задолженность – это задолженность данного предприятия другим юридическим и физическим лицам за приобретенные у них товары (поставщикам, бюджету, работникам предприятия и др.).

3. Бухгалтерский баланс и его структура. Изменение статей и итога баланса под влиянием хозяйственных операций

Бухгалтерский баланс является одним из важнейших элементов метода бухгалтерского учета и представляет собой способ группировки имущества организации на определенную дату (обычно на первое число), выраженного в денежном выражении. Бухгалтерский баланс, являясь основной формой финансовой отчетности, показывает по состоянию на первое число месяца (квартала) наличие имущества по составу и источникам их образования.

Бухгалтерский баланс состоит из актива и пассива. В активе баланса отражается состав, размещение и использование имущества организации, а в пассиве - источники образования и целевое назначение этих

средств. Показатели, отражаемые в активе и пассиве, называются статьями баланса.

Имущество организации записывают соответственно в активе и пассиве баланса, причем суммы актива и пассива должны быть равными.

Однородные статьи баланса объединяются в группы и разделы, в соответствии с экономической классификацией средств по составу и источникам образования.

Статьи актива и пассива баланса группируются в соответствующие разделы. Итог баланса называют валютой.

Каждая хозяйственная операция, происходящая в организации, изменяет или размер имущества, или величину источников его формирования, или одновременно и величину имущества, и его источники формирования.

В зависимости от характера изменения статей баланса хозяйственные операции можно разделить на четыре группы (типа):

I тип : показывает на изменение статей актива при неизменном итоге баланса (плюс актив и минус актив на одинаковую сумму): $B = A + X - X = \Pi$;

II тип : показывает изменение статей пассива при неизменном итоге баланса (плюс пассив и минус пассив на равную сумму): $B = \Pi + X - X = A$;

III тип : хозяйственные операции вызывают изменения в статьях актива и пассива баланса в сторону увеличения при равенстве итоге баланса (плюс актив и плюс пассив на одинаковую сумму): $B = A + X = \Pi + X$;

IV тип: хозяйственные операции изменяют одновременно величину статей актива и пассива, изменения происходят в сторону уменьшения. Итог баланса

по активу и пассиву уменьшается на равную величину:
 $B=A-X=П-X$.

4.Счета и двойная запись, классификация счетов, система синтетического и аналитического учета и их взаимосвязь

Счета бухгалтерского учета представляют собой способ систематического наблюдения за изменениями, происходящими в составе имущества в процессе производственно-хозяйственной деятельности организаций.

Для учета каждого вида имущества и операций открываются отдельные счета со своими наименованиями и цифровым номером (шифром), которые соответствуют статьям баланса, например, 01 "Основные средства", 50 "Касса", 80 "Уставный капитал" и др.

Схематически бухгалтерский счет можно изобразить в виде двусторонней таблицы, левую сторону которой называют дебет, а правую – кредит.

Наименование счета	
Дебет	Кредит
<hr/>	

Сумма записей на счете, без первоначального остатка (отдельно по дебету и кредиту) называется оборотом.

По отношению к бухгалтерскому балансу счета делятся на активные, пассивные, активно-пассивные, забалансовые.

Содержание записей по дебету и кредиту на разных счетах неодинаково.

На активном счете, на котором учитывается

имущество организации по составу и размещению, на дебете отражаются остаток (сальдо) (начальный и конечный) и увеличение средств, а на кредите их уменьшение.

На пассивном счете, на котором учитываются имущество по источникам его образования, остаток (сальдо) и увеличение имущества отражаются на кредите, а уменьшение – на дебете. Активные счета могут иметь только дебетовые сальдо, а пассивные – только кредитовые.

Счет «Активный»

Дебет	Кредит
S^{\prime} сальдо начальное	
Увеличение (+)	Уменьшение (-)
Оборот Дт	Оборот Кт
$S^{\prime\prime}$ - сальдо конечное	

$$S^{\prime\prime} = S^{\prime} + \text{Об}_{\text{Дт}} - \text{Об}_{\text{Кт}}$$

Рис. 1 . Схема активного счета

Счет «Пассивный»

Дебет	Кредит
	S^{\prime} сальдо начальное
Уменьшение (-)	Увеличение (+)
Оборот Дт	Оборот Кт
	$S^{\prime\prime}$ - сальдо конечное

$$S^{\prime\prime} = S^{\prime} + \text{Об}_{\text{Кт}} - \text{Об}_{\text{Дт}}$$

Рис. 5. Схема пассивного счета

Кроме активных и пассивных счетов в практике бухгалтерского учета используются активно-пассивные счета. Они могут иметь одно дебетовое или кредитовое сальдо, либо одновременно дебетовое или кредитовое сальдо. На активно-пассивных счетах, отражающих расчетные взаимоотношения организации с другими организациями, учреждениями, на дебете отражаются увеличение дебиторской и погашение дебиторской задолженности, а на кредите, наоборот, увеличение кредиторской и погашение дебиторской задолженности.

Изменение на счетах бухгалтерского учета отражаются при помощи **двойной записи**, *сущность которой состоит в том, что каждая операция в равновеликих суммах записывается дважды: по дебиту одного (или нескольких) и по кредиту другого (или нескольких) счетов.*

*Взаимосвязь между счетами, обусловленная хозяйственной операцией, называется **корреспонденцией счетов***, сами счета – корреспондирующими. *Указание счетов, которые взаимодействуют в хозяйственной операции, называются **бухгалтерской проводкой** или **бухгалтерской записью**.*

В бухгалтерском учете для получения различной информации используются 3 вида счетов. По степени их детализации они подразделяются на **синтетические, аналитические и субсчета**.

*Счета, предназначенные для обобщенного учета отдельных видов имущества, обязательств и операций, называются **синтетическими***. К синтетическим счетам относятся: 50 "Касса", 10 "Материалы", 01 "Основные средства" и т.д. **Аналитические счета** *детализируют содержание синтетических счетов, Учет на*

синтетических и аналитических счетах соответственно называют синтетическим и аналитическим учетом.

Записи на счетах аналитического учета производят на основании тех же документов, что и запись на счетах синтетического учета, но с большей детализацией. Схематически аналитический счет имеет такую же форму, как и синтетический. Значение дебита и кредита в аналитических счетах такое же как и в синтетических. Синтетический и аналитический учет организуется так, чтоб их показатели контролировали друг друга и в конечном итоге совпадали. Между синтетическими и аналитическими счетами существует неразрывная взаимосвязь, которая выражается в следующих равенствах:

сальдо на начало периода на синтетическом счете, записанное по дебиту или кредиту, должно быть равно сумме начальных сальдо аналитических счетов, открытых к этому синтетическому счету:

а) по дебетовому сальдо - $S'_{gt} = \sum S'_{gt}$, где S – начальное сальдо;

б) по кредитовому сальдо - $S'_{kt} = \sum S'_{kt}$.

1. Обороты (дебетовый и кредитовый) по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету, должны быть равны оборотам синтетического счета:

а) по дебетовому обороту $DO_{to} = \sum DO_{to}$, где DO - дебетовые обороты;

б) по кредитову обороту $KO_{to} = \sum KO_{to}$, где KO – кредитовые обороты.

2. Сумма сальдо на конец отчетного периода по всем аналитическим счетам должна быть равна общему конечному сальдо синтетического счета:

а) дебетовому сальдо - $S''_{gt} = \sum S''_{gt}$;

б) дебетовому сальдо $S''_{kt} = \sum S''_{kt}$.

На практике, кроме счетов синтетического и аналитического учета применяются субсчета. **Субсчетами** называются счета, предназначенные для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета с целью получения по группе аналитических счетов сводных показателей, необходимых для оперативного руководства и составления баланса.

Таблица 5 - Счет 20 «Основное производство»

Наименование счета		
синтетического	субсчета	аналитического
Основное произ-водство	растениеводство	картофель, морковь, капуста и т.д.
	животноводство	молоко, яйцо и т.д.

5. План счетов

Планом счетов называют систематизированный по установленным принципам перечень счетов бухгалтерского учета. В настоящее время используется План счетов, утвержденный приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. №694н. Синтетические счета имеют номера от 01 до 99 и разбиты на 8 разделов, в каждом из которых имеются свободные номера на случай дополнительного введения синтетических счетов. Для учета специфики ведения учета в отраслях народного хозяйства утверждают планы счетов с уточнением счетов второго порядка (субсчетов) (Приложение 1)

Для составления отчетностей и проверки правильности ведения учетных записей данные синтетического и аналитического учета периодически (как правило один раз в месяц) обобщаются. В этих целях используются оборотные ведомости, которые ведутся по синтетическим, так и по аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам имеет три пары равновеликих граф. Равенство итогов по дебету и кредиту в первой паре колонок объясняется тем, что синтетические счета открыты на основании баланса, итоги которого в активе и пассиве всегда равны. Равенство второй пары колонок обусловлено принципом двойной записи. Равенство третьей пары колонок обусловлено тем, что итоги по дебету и кредиту счетов отражают соответственно итоги актива и пассива баланса на конец отчетного периода.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляются на основании итоговых записей по счетам аналитического учета. Форма этих ведомостей аналогична оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета расчетов с поставщиками, покупателями и другими юридическими и физическими лицами содержат только денежные показатели и по форме не отличаются от оборотной ведомости по счетам синтетического учета.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета материально-производственных запасов содержат денежные и натуральные показатели.

Следует иметь в виду, что итоги дебетовых и кредитовых оборотов, начальных и конечных остатков в оборотной ведомости по аналитическим счетам должны быть равны суммам остатков и оборотов по соответ-

ствующему синтетическому счету.

Оборотную ведомость по счетам синтетического учета можно составить и по шахматной форме. Шахматная оборотная ведомость может быть использована для проверки правильности корреспонденции счетов. На практике она используется редко, но принцип шахматной записи широко используется в различных регистрах журнально-ордерной формы учета.

Контрольные вопросы к теме:

1. Что такое бухгалтерский счет?
2. Каков порядок записей на активных и пассивных счетах?
3. Дайте определение метода двойной записи.
4. На какие три вида подразделяются счета бухгалтерского учета.
5. Дайте характеристику синтетических и аналитических счетов.
6. Дайте понятие синтетического и аналитического учета.
7. Какова взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами при записях хозяйственных операций?
8. Охарактеризуйте взаимосвязь и отличие между счетами и балансом.
9. Определение и содержание оборотной ведомости по синтетическим счетам.
10. Чем объясняется равенство трех пар итоговой суммы в оборотной ведомости по синтетическим счетам?
11. Дайте определение и содержание оборотной ведомости по счетам аналитического учета расчетов.
12. Дайте определение и содержание оборотной ведомости по счетам аналитического учета товарно-

материальных ценностей.

13. Дайте характеристику шахматной оборотной ведомости.

14. Перечислите разделы плана счетов.

15. Перечислите несколько наименований и шифры активных счетов.

16. Перечислите несколько наименований и шифры пассивных счетов.

17. Каков порядок записей на активных счетах?

18. Каков порядок записей на пассивных счетах?

19. Что представляет собой корреспонденция счетов и бухгалтерская проводка?

20. Дайте определение бухгалтерского баланса.

21. Сколько разделов включает актив баланса?

22. Что отражается в активе баланса?

23. Перечислите наименование, и содержание каждого раздела актива баланса.

24. Что отражается в пассиве баланса?

25. Сколько разделов включает пассив баланса?

26. Перечислите наименование, и содержание каждого раздела пассива баланса.

27. Чем объяснить равенство итогов актива и пассива бухгалтерского баланса?

28. Перечислите типы хозяйственных операций, влияющих на бухгалтерский баланс.

29. Какое влияние оказывают факты хозяйственной жизни на баланс?

30. Что такое статья баланса?

31. Приведите пример сложной и простой статьи.

32. Приведите примеры фактов хозяйственной жизни, влияющих на статьи баланса, но не изменяющие итог баланса.

33. Приведите примеры фактов хозяйственной

жизни, влияющих как на статьи баланса, так и изменяющие итог баланса.

34. Что является предметом бухгалтерского учета?

35. Что вы понимаете под методом бухгалтерского учета?

36. Перечислите элементы метода бухгалтерского учета и дайте характеристику каждому из них.

37. Какова сущность дебиторской и кредиторской задолженности?

38. Перечислите и дайте характеристику собственных источников.

39. Перечислите и дайте характеристику заемных источников.

40. Дайте характеристику понятия хозяйственной операции.

Тесты

Вашему вниманию предлагается задание в тестовой форме, в котором могут быть один, два, три и более правильных ответов.

1. К долгосрочным активам относят

- а) основные средства
- б) товары
- в) нематериальные активы
- г) долгосрочные отвлеченные активы
- д) незавершенное строительство

2. Инвестированный собственниками капитал выступает в форме

- а) уставного капитала
- б) резервного капитала

в) добавочного капитала

3. Активы организации по видам подразделяются на

- а) денежные средства
- б) средства в расчетах
- в) отвлеченные активы
- г) основные средства
- д) текущие активы

4. Активы организации по времени использования подразделяются на

- а) долгосрочные
- б) предметы труда
- в) отвлеченные средства
- г) текущие

5. Активы организации по местам эксплуатации подразделяются на

- а) активы сферы обращения
- б) текущие активы
- в) активы внепроизводственной сферы
- г) отвлеченные активы
- д) активы сферы производства

6. Баланс, в котором нет статьи "Амортизация основных средств", называется ...

- а) балансом-нетто
- б) балансом - брутто

7. Бухгалтерские балансы по времени составления подразделяются на ...

- а) ликвидационные
- б) разделительные

- в) объединительные
- г) генеральные
- д) инвентарные

8. Тип балансовых изменений, приводящий к перегруппировке активов предприятия

- а) $A = \Pi + X - X$
- б) $A + X - X = \Pi$
- в) $A + X = \Pi + X$
- г) $A - X = \Pi - X$

9. Бухгалтерский баланс - это обобщенное отражение и экономическая группировка имущества организации ...

- а) в денежной оценке по его видам и источникам образования на определенную дату
- б) в денежной оценке по его видам и источникам образования за определенный отчетный период
- в) в денежной оценке по его видам и источникам образования

10. Бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из...

- а) дебета
- б) актива
- в) пассива
- г) кредита

11. Субсчет – это

- а) способ группировки данных аналитических счетов
- б) счета аналитического учета
- в) счета синтетического учета

12. Бухгалтерский счет считается
- а) отчетностью
 - б) бухгалтерским документом
 - в) регистром систематической записи
 - г) регистром хронологической записи

13. Счета для учета имущества в сфере обращения подразделяются на счета для учета
- а) денежных средств
 - б) средств в расчетах
 - в) предметов обращения
 - г) средств труда

14. Счета для учета имущества в сфере производства подразделяются на счета для учета
- а) средств труда
 - б) предметов труда
 - в) денежных средств

15. Счета для учета источников образования имущества подразделяются на счета для
- а) учета собственных источников образования имущества
 - б) учета средств в расчетах
 - в) учета привлеченных источников образования имущества

Тема 2. Учет денежных средств

1. Учет кассовых операций (счет 50).
2. Учет операций по расчетному счету (счет 51).
3. Учет операций по валютному счету (счет 52).
4. Учет операций по специальным счетам (счет 55).
5. Переводы в пути (счет 57).

1. Учет кассовых операций

Для хранения наличных денежных средств и выполнения расчетов ими на каждом предприятии создается касса.

Порядок ведения кассовых операций в российских рублях регулируется Указанием Банка России от 11 марта 2014 г. N 3210-У.

В кассе могут находиться деньги в пределах лимита. Лимит фирма устанавливает самостоятельно - на основании специального расчета в зависимости от оборотов за предшествующие периоды.

Сверх лимита разрешается хранить в кассе наличные деньги, предназначенные только для выплаты зарплаты и социальных пособий. Но даже в этом случае срок хранения сверхлимитной наличности не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты). Кроме того, допускается превышение лимита в выходные, нерабочие праздничные дни, если для фирмы эти дни являются рабочими (пример - магазины).

Если вы оставите в кассе наличные деньги свыше установленного лимита, ваша организация может быть оштрафована. Сумма штрафа - от 40 000 до 50 000 руб.

Одновременно на руководителя вашей организации может быть наложен административный штраф в размере от 4000 до 5000 руб. (ст. 15.1 КоАП РФ).

Все операции по приему и выдаче денег производит кассир, который несет полную ответственность за сохранность принятых ценностей. Прием и выдачу наличных денег оформляют соответственно первичными документами. Для получения наличных денег в банке предназначена чековая книжка.

Для оприходования денег, полученных по чеку, выписывают ПКО. Этим же документом оформляют и поступление наличных денег от других физических и юридических лиц. Выдача наличных денег из кассы производится по РКО. Зарплата, премии, пенсии и т.д. выдаются кассиром по платежным ведомостям. ПКО и РКО выписываются бухгалтерией, регистрируют в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (отдельно – расходные, отдельно – приходные). Никаких подчисток, исправлений, помарок в этих документах не допускается. После выписки ордера передают в кассу. Прием и выдачу денег по кассовым ордерам производят только в день их оформления.

Сдача наличных денег в банк (выручка, депонированная зарплата) оформляется объявлением на взнос наличными, а основанием для списания из кассы этих денег служит квитанция банка о принятии денег. Движение наличных денег по кассе кассир ведет в кассовой книге. Книга должна быть пронумерована и в конце книги указывается количество страниц, ставится печать и подпись гл. бухгалтера.

Согласно Закона РФ от 18.06.93. № 5215-1 "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением" органи-

зации и их обособленные подразделения при осуществлении расчетов наличными денежными средствами с населением обязаны использовать ККМ.

ККМ является инструментом контроля со стороны государства за налично-денежным оборотом, полнотой и своевременностью оприходования наличной денежной выручки.

На каждую ККМ администрация предприятия должна завести Журнал кассира-операциониста по форме № КМ-4. Он применяется для учета операций по приходу и расходу наличных денег (выручки) по каждой ККМ организации, а также является контрольно-регистрационным документом показаний счетчиков. Он должен быть прошнурован, пронумерован и скреплен подписями налогового инспектора, руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации и печатью. В конце рабочего дня (смены) кассир составляет кассовый отчет и вместе с ним сдает выручку по приходному кассовому ордеру старшему кассиру.

При расхождении результатов сумм на контрольной ленте с выручкой выясняется причина расхождения, а выявленные недостатки или излишки заносят в соответствующие графы Журнала кассира-операциониста.

При работе ККМ оформляется контрольно-кассовая лента. Контрольные ленты – это документы, подтверждающие сумму принятых наличных денег. Они должны храниться на предприятии в упакованном виде в течение 15 дней после проведения последней инвентаризации и проверки товарного отчета.

Контрольно-кассовые ленты уничтожаются по акту, который содержит следующие реквизиты: наименование предприятия, состав комиссии, предмет акта, по-

казания счетчика ККМ, марку машины и другие.

Учет наличия и движения денежных средств в кассе ведут на счете 50 "Касса". Счет – активный, сальдо показывает наличие денег, по дебету отражают поступление, по кредиту – выбытие наличных денег. Субсчета:

50/1 – "Касса организации"

50/2 – "Операционная касса"

50/3 – "Денежные документы"

На субсчете 50/1- учитываются денежные средства в кассе организации.

Субсчет 50/2 используется для учета наличия и движения денежных средств в операционных кассах, которые расположены вне помещений кассы организации (магазины, эксплуатационные участки, речные переправы и т.п.). Они открываются при необходимости

На субсчете 50/3 учитываются денежные документы. К ним относятся оплаченные путевки в дома отдыха санатории, акции акционерных обществ, почтовые и вексельные марки, марки госпошлины, оплаченные авиабилеты, проездные билеты и т.д. Они хранятся в кассе, их поступление и выдача производится по приходным и расходным ордерам с последующим составлением кассиром отчета по их движению.

Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 д.б. открыт субсчет 50/4"Валютная касса", он вводится при осуществлении внешнеэкономической деятельности и направлении работников в заграникомандировки.

Операции по счету 50

Дт	Кт	
50	51, 52, 55	- поступление наличных денег со счетов в банке
50	66, 67	- поступление наличных денег за счет кредитов и займов
50	90	- поступление наличных денег за реализованную продукцию, работы, услуги
50	91	- поступление наличных денег от реализации ОС
50	68	- на сумму начисленного НДС за реализованные ценности
50	71,73	- поступление денег от прочих лиц
50	76	- внесение в кассу квартплаты, за содержание детей
Операции по кредиту счета 50		
51, 52, 55	50	- сдача в банк наличных денег
70	50	- выдана из кассы зарплата
71	50	- выданы суммы в подотчет
76	50	- выплачены деньги различным кредиторам

Учет на счете 50/3

Дт	Кт	
50/3	50/1715 1,52	- приобретены денежные документы (путевки в санатории, пансионаты, авиабилеты, проездные документы)
71	50/3	- выданы в подотчет работ. организ. денежные документы и дорожные чеки, банковские карты
26	50/3	- списана стоимость почтовых марок
50/1	50/3	- выдача путевок персоналу бесплатно или с
84	50/3	частичной оплатой

При журнально-ордерной форме учета операции

по движению денежных средств по кассе отражают в журнале-ордере № 1-АПК, который заполняют на основании отчетов кассира, для каждого отчета отводится одна строка. После подсчета итогов и сверки с другими регистрами кредитовый оборот по счету 50 переносят в Главную книгу.

Порядок проведения инвентаризации.

Кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и ущерб, причиненный предприятию как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

После издания приказа (распоряжения) о назначении кассира на работу руководитель предприятия обязан под расписку ознакомить его с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, после чего с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности.

В сроки, установленные письменным распоряжением руководителя предприятия, а также при смене кассира производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежных знаков и проверкой других ценностей, находящихся в кассе.

Для проведения ревизии кассы приказом руководителя организации назначается комиссия, которая в ходе ревизии составляет акт по форме № ИНВ-15, утвержденной постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88.

Форма № ИНВ-15 применяется для отражения результатов инвентаризации фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов

(наличных денег, марок, чеков (чековых книжек) и других), находящихся в кассе организации.

Инвентаризация наличных денежных средств, разных ценностей и документов проводится комиссией, назначаемая приказом (решением, постановлением, распоряжением) руководителя организации. Комиссия проверяет достоверность данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов, находящихся в кассе, путем полного пересчета. Результаты инвентаризации оформляются актом в двух экземплярах и подписываются всеми членами комиссии и лицами, ответственными за сохранность ценностей, и доводятся до сведения руководителя организации. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию организации, второй остается у материально-ответственного лица. При смене материально-ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах.

При обнаружении недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывается сумма и обстоятельства возникновения.

Наличные деньги, не подтвержденные ПКО, считаются излишком и зачисляются в доход организации.

Дт Кт

50	91	- оприходованы излишки, выявленные при инвентаризации
При обнаружении недостачи по кассе		
94	50	- на сумму недостачи
73	94	- недостача отнесена на виновное лицо
50, 70	73	- недостача погашена
91	94	- если отказано судом

2. Учет операций по расчетному счету

Для хранения временно свободных денег и безналичных расчетов каждому предприятию в выбранном им банке открывается расчетный счет. Для открытия расчетного счета предприятие представляет:

- заявление об открытии счета (подписанное гл. бухгалтером и руководителем);
- документ о создании предприятия (приказ, постановление, решение);
- копия Устава предприятия (заверенная нотариусом);
- карточку с образцами подписей гл. бухгалтера и руководителя и оттиск печати (2 экземпляра);
- справку налогового органа о регистрации предприятия в качестве налогоплательщика;
- копия документа о регистрации в качестве плательщиков в ПФ, фонд обязательного медицинского страхования.

Предприятие распоряжается имеющимися у него на расчетном счете деньгами в пределах предоставленных ему прав. Выдачу денег, безналичные перечисления банк осуществляет по документам специальной формы, скрепленными подписями руководителя и гл. бухгалтера предприятия, заверенными печатью. В некоторых случаях, предусмотренных законодательством, банк производит принудительное списание денежных средств с расчетного счета:

- по решениям налоговой инспекции перечисляются просроченные налоги и платежи;
- по исполнительным документам народного суда;
- проценты за пользование ссудами;
- стоимость услуг банка и др.

При внесении наличных денег из кассы на расчетный счет оформляется объявление на взнос наличными, а при получении в кассу на различные цели – чек. При расчетах с другими предприятиями применяются платежное поручение (ПП), платежное требование-поручение.

Отделение банка периодически или ежедневно выдает предприятию выписку с расчетного счета с приложением документов, на основании которых произведены зачисления и списания. В бухгалтерии предприятия учет движения денег на расчетном счете ведется на активном счете 51 "Расчетный счет".

Операции по дебету счета 51 "Расчетный счет"

Дт	Кт	
51	62	- поступили деньги от покупателей и заказчиков
51	50	- внесена из кассы выручка, депонированная зарплата и др.
51	76	- поступили деньги от различных дебиторов и кредиторов
51	66, 67	- поступила на расчетный счет ссуда
51	91	- зачислены на р/с проценты за хранение денежных средств в банке
		- поступили на р/с пени, штрафы, неустойки
		- поступили на р/с доходы от внереализационных операций

Операции по кредиту счета 51

60	51	- погашена с р/с задолженность поставщикам
50	51	- получены наличные деньги
69	51	- погашена задолженность органам соц. страхования и соц. обеспечения
76	51	- перечислены платежи по имущественному и личному страхованию.
68	51	- перечислены платежи налоговым органам
76	51	- перечислена задолженность разным кредиторам
91	51	- уплачены пени, штрафы, неустойки
66, 67	51	- погашены кредиты банка

Организация может иметь несколько расчетных счетов в разных кредитных учреждениях, как правило, по каждому открывается отдельный субсчет.

Схема документального отражения по учету денежных средств представлена в приложении 1.

Если при проверке банковской выписки вы обнаружили, что какая-то сумма списана с расчетного счета ошибочно, немедленно сообщите об этом в операционный отдел банка. Пока причины ошибки не будут выяснены, спорную сумму отнесите в дебет счета 76-2 "Расчеты по претензиям". В учете эту операцию отражают записью:

Дебет 76-2 Кредит 51

- отражена сумма, ошибочно списанная с расчетного счета.

При журнально-ордерной форме учета операции по движению денежных средств на расчетном счете отражают в журнале-ордере № 2-АПК, который заполняют на основании выписок банка, для каждой выписки отводится одна строка. После подсчета итогов и сверки с другими регистрами кредитовый оборот по счету 51 переносят в Главную книгу.

3. Учет операций по валютному счету

Операции с иностранной валютой могут осуществлять любые предприятия. С этой целью необходимо открыть в банке валютный счет. Банк должен иметь разрешение (лицензию от ЦБ РФ) на совершение операций с иностранной валютой.

Документация об открытии счета такая же как по расчетному счету (см. вопрос 2). Между банком и предприятием заключается договор о расчетно-

кассовом обслуживании, в котором фиксируется перечень услуг банка, тарифы комиссионных вознаграждений и т.д.

Основным нормативным документом по учету валюты является Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000. Наличие и движение валюты осуществляется на активном счете 52 "Валютный счет". По дебету счета отражают увеличение средств, а по кредиту – их списание. К счету 52 рекомендуют открывать следующие субсчета:

- 52-1 "Валютные счета внутри страны";
- 52-2 "Валютные счета за рубежом".

К субсчету 52-1 открывают субсчета второго порядка:

- 52-1-1 "Текущий валютный счет";
- 52-1-2 "Транзитный валютный счет".

К каждому текущему счету банк автоматически открывает транзитный валютный счет.

Согласно ПБУ 3/2000 валютные операции отражаются в учете в двух оценках – в валюте и в рублях. Пересчет валюты в рубли осуществляется на основании соответствующих валютных курсов: официально (котируемого ЦБ РФ), валютных бирж, коммерческих банков и т.д. Однако стоит отметить, что в бух. учете применение иных котировок кроме курса ЦБ является нарушением.

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 от-

рицательные – по дебету.

Дт 52 – Кт 91 +

Дт 91 – Кт 52 -

Исключение из такого порядка составляют курсовые разницы, возникающие при учете операций, связанных с формированием уставного капитала. Такие курсовые разницы изменяют сумму добавочного капитала организации и учитываются на самостоятельном счете 83 "Добавочный капитал".

В большинстве организациях учет операций с наличной иностранной валютой связан с оплатой заграничных командировок.

Дт 50/4 Кт 52 – получены в банке денежные средства в иностранной валюте

Дт 71 Кт 50/4 – выдана в подотчет иностранная валюта

При возврате не израсходованной валюты операции отражаются в обратном порядке. При изменении курса остатки валюты в кассе переоцениваются

Дт 91/2 Кт 50/4 или Дт 50/4 Кт 91/2

Покупка и продажа иностранной валюты отражается через счет 57 "Переводы в пути".

Покупка валюты для оплаты импорта

Дебет 57 Кредит 51

- перечислены средства для покупки валюты.

После того как банк приобретет безналичную иностранную валюту и зачислит ее на ваш текущий валютный счет, сделайте проводку:

Дебет 52-1-1 Кредит 57

- приобретенная банком валюта зачислена на текущий валютный счет.

За проведение операции по покупке валюты банк удерживает комиссионное вознаграждение. В бухгал-

терском учете сумма комиссионного вознаграждения может быть включена в стоимость материальных ценностей, приобретаемых за иностранную валюту.

При этом делается проводка:

Дебет 08 (07, 10, 15, 41) Кредит 51 (52-1-1, 57)

- комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты для оплаты импортируемых ценностей, отнесено на увеличение их стоимости.

Для целей налогового учета сумма комиссионного вознаграждения включается в состав прочих расходов (пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Если комиссия банка удержана после оприходования имущества или приобретения за валюту работ и услуг, ее уплату отразите в учете проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 51

- отражено комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты.

Купленную валюту вы должны учесть по официальному курсу Банка России, который действует на дату поступления денег. Однако курс иностранной валюты, по которому она покупается банком, как правило, отличается от официального курса. Возникающую разницу относят на финансовый результат от покупки валюты.

Если официальный курс валюты меньше, чем курс, по которому она была куплена банком, то сумма возникшей разницы может быть отнесена к прочим расходам:

Дебет 91-2 Кредит 57

- отражена разница между курсом покупки валюты и официальным курсом Банка России.

Отделение банка уведомляет предприятие о движении валюты с помощью выписок банка, на основании которых ведется журнал-ордер № 2-АПК. По валютному счету надо также вести карточки аналитического учета по наименованию валют следующей формы.

4. Учет операций по специальным счетам

Счет 55 "Специальные счета в банке" предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках, на текущих и других специальных счетах. На нем могут быть открыты следующие субсчета:

1. Аккредитивы
2. Чековые книжки
3. Депозитные счета в банках и др.

На 1 субсчете учитываются средства, находящиеся в аккредитивах. Аккредитив предназначен для расчетов только с одним поставщиком. Срок действия аккредитива устанавливается покупателем. При аккредитивной форме расчетов выплата денег производится в банке поставщика после отгрузки товаров и предъявления в банк документов, подтверждающих отгрузку.

Дт	Кт	
55/1	51, 52, 66, 67	- выставлен аккредитив
60	55/1	- оплачена задолженность поставщику за счет аккредитива
51, 52,66,67	55/1	- зачисление остатка неиспользованного аккредитива

На субсчете 2 учитывают денежные средства в лимитированных и других чековых книжках, предназначенные для безналичных расчетов.

Чек представляет собой денежный документ установленной формы, содержащий безусловный приказ владельца счета (чекодателя) банку о выплате определенной суммы денег, указанной в чеке, получателю средств (чекодержателю) (ст. 877 ГК РФ).

Они выдаются под отчет лицам, которые производят расчеты и отражаются корреспонденциями.

Дт	Кт	
55/2	51,	- депонированы средства на чековую книжку После этого оприходуйте полученные бланки чеков:
006	-	- оприходованы бланки чеков, полученные в банке.
71	76	- выдача чековой книжки подотчетному лицу
60, 76/8	55/2	- произведены расчеты чеками из чековой книжки и оплачены банком
76	71	- списание с подотчета использованных чеков после представления отчета об использовании чеков
51	55/2	- возврат в банк неиспользованных чеков
006	-	- списаны бланки чеков, возвращенные в банк.

На 3 субсчете учитываются депозитные и другие счета, открытые в банке.

Депозит - это денежные средства, помещаемые для хранения в кредитные организации, по которым выплачивается повышенный процент.

Аналитические счета по субсчету 55-3 "Депозит-

ные счета" открываются отдельно на каждый депозитный вклад.

При перечислении денежных средств на депозитные счета в бухгалтерском учете организации делаются следующие записи:

Дт	Кт	
55/3	51	- перечислены денежные средства на депозитные счета в банке;
76	91	- начислены проценты за хранение денежных средств на депозитных счетах в банке;
51	76	- зачислены на расчетный счет организации проценты по вкладам

Если договором банковского вклада предусмотрена выплата всей суммы процентов по вкладу по окончании срока хранения денежных средств на депозите, то при перечислении банком этой суммы в бухгалтерском учете организации делается запись:

Дебет 55 "Специальные счета в банках", субсчет 3 "Депозитные счета", Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 55 "Специальные счета в банках", субсчет 3 "Депозитные счета", - возврат банком сумм вкладов.

Как и по расчетному счету по специальным счетам предприятие получает из банка выписки, которые служат основанием для записи операций в ж-о № 3-АПК, в котором ведут синтетический учет. Аналитический учет по каждому специальному счету ведут в ведомости ф. № 25 АПК.

5. Переводы в пути

Иногда в финансово-хозяйственной деятельности организации возникает разрыв во времени между зачислением денег на расчетный счет в учреждении банка и списанием их из кассы (инкассация, сдача денег в кассы почтовых отделений для зачисления на счета организации и т.д.) Для этих целей используют счет 57 "Переводы в пути".

57/1 – денежные средства, сданные инкассатору

57/2 – денежные средства для покупки валюты

57/3 – валютные средства для продажи

57/4 – переводы в пути по банковским картам

Основанием дня принятия на учет сумм по этому счету являются квитанции учреждений банков и почтовых отделений, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторами банка и пр. На счетах бухгалтерского учета эти операции отражаются следующим образом:

Д-т 57 К-т 50, 71, 90 – сделан денежный перевод

Д-т51 К-т57 – зачислены деньги на счет в банке.

Счет 57 также используется при перечислении выручки банку от продажи валюты (см. вопрос 3).

Эквайринг

Сейчас многие покупатели-физлица оплачивают товары (работы, услуги) с помощью банковских карт, причем используют их как при обычной покупке в магазине, так и при покупке через Интернет в онлайн-магазинах.

Чтобы принять оплату от покупателя с помощью платежной карты, фирме нужно иметь специальные технические средства и договор на обслуживание с банком. Эквайринг - процедура приема к оплате платежных карт

в качестве средства оплаты товара, работ, услуг.

Эквайринг осуществляет уполномоченный банк-эквайрер, который устанавливает на предприятии платежный терминал (их называют POS-терминалы) или импринтер (они используются намного реже POS-терминалов).

Фирма может взять POS-терминал у банка в пользование или приобрести в собственность. В первом случае такое оборудование нужно отразить в учете за балансом (счет 001), а во втором провести как покупку основных средств (счет 01) или материалов (счет 10) в зависимости от его стоимости.

Так как при использовании платежных карт средства зачисляются на расчетный счет фирмы не сразу, то отразить в учете разницу во времени между оплатой покупателя и поступлением выручки в банк следует с использованием счета 57 "Переводы в пути":

Дебет 57 Кредит 90, субсчет "Выручка",

- отражена выручка от реализации, оплаченная платежной картой (Z-отчет);

Дебет 90, субсчет "НДС", Кредит 68

- начислен НДС с реализации;

Дебет 51 Кредит 57

- поступили денежные средства на счет организации (выписка банка);

Дебет 91 Кредит 57

- отражены расходы по эквайрингу за услуги банка (выписка банка).

Обратите внимание, что при реализации товаров (работ, услуг) с использованием платежных карт НДС нужно начислять с полной суммы выручки, включая комиссию банка (Письмо МНС России от 22 июля 2003 г. N ВГ-6-03/807@).

Пример. Фирма "Интер-Актив" продает товары как за наличный расчет, так и с использованием платежных карт. В конце рабочего дня кассир сформировал Z-отчет N 1522. Общая сумма выручки составила 500 000 руб. (в т.ч. НДС - 76 271,19 руб.), в том числе:

- наличные денежные средства - 320 000 руб. (в т.ч. НДС - 48 813,56 руб.);

- безналичные денежные средства - 180 000 руб. (в т.ч. НДС - 27 457,63 руб.).

Бухгалтер сделал в учете следующие проводки:

Дебет 50 Кредит 90, субсчет "Выручка",

- 320 000 руб. - поступила в кассу выручка от реализации товаров (Z-отчет N 1522);

Дебет 57 Кредит 90, субсчет "Выручка",

- 180 000 руб. - получена выручка от реализации товаров по платежным картам (Z-отчет N 1522);

Дебет 90, субсчет "НДС", Кредит 68

- 76 271,19 руб. - начислен НДС с реализации товаров;

На следующий день бухгалтер получил выписку из банка и отразил ее операции в учете:

Дебет 51 Кредит 57

- 177 300 руб. (180 000 руб. - (180 000 руб. x 1,5%)) - поступили денежные средства на счет организации по платежным картам за минусом комиссии банка;

Дебет 91 Кредит 57

- 2700 руб. (180 000 руб. x 1,5%) - отражена комиссия банка в размере 1,5%.

Операции по счету 57 отражаются в ж/о № 3 АПК и в ведомости № 25-АПК.

Контрольные вопросы:

1. Перечислите первичные документы отражающие движение денежных средств в кассе организации.
2. Каков порядок составления кассовой книги и ее назначение?
3. Какие объекты учет относятся к денежным документам?
4. Какова процедура открытия расчетного счета организации?
5. Какими первичными документами оформляются операции по расчетному счету организации?
6. Для каких целей используются выписки с расчетных счетов в банках?
7. Чем объясняется необходимость открытия счета 55 «Специальные счета в банках»?
8. Какие хозяйственные факты отражаются на счете 57 «Переводы в пути»?
9. Что такое эквайринг?
10. Составьте хозяйственные операции продажи товаров с использованием платежных карт.
11. Составьте хозяйственные операции перечисления денежных средств на депозитные счета.
12. Дайте определение аккредитива, депозитного счета.
13. Перечислите основным нормативным документом по учету валюты.
14. Хозяйственные операции покупки валюты для оплаты импорта.
15. Порядок учета курсовых разниц.

Тесты

Вашему вниманию предлагаются задание в тестовой форме, в которых могут быть один, два, три и большее число правильных ответов.

1. Поступление денежных средств в кассу организации оформляется:

- а) денежным чеком;
- б) приходным кассовым ордером;
- в) платежным поручением;
- г) объявлением на взнос наличными;
- д) приходной накладной.

2. Денежные средства в кассе хранятся в пределах:

- а) лимита;
- б) остатка.

3. За правильностью ведения кассовой книги отвечает:

- а) руководитель предприятия;
- б) главный бухгалтер;
- в) кассир
- г) бухгалтер расчетного стола.

4. Основанием для заполнением кассовой книги являются:

- а) приходные кассовые ордера;
- б) расходные кассовые ордера;
- в) авансовые отчеты подотчетных лиц;
- г) платежная ведомость.

5. Согласно действующего законодательства ор-

ганизация может иметь расчетных счетов:

- а) один;
- б) три;
- в) неограниченное число в разных кредитных организациях.

6. Сдача денежных средств на расчетные счета оформляется:

- а) расходным кассовым ордером ;
- б) объявлением на взнос наличными;
- в) платежным поручением;
- г) денежным чеком.

7. При поступлении денежных средств в кассу организации, за проданную продукцию, работы услуги за наличный расчет делают запись:

- а) Дт 50 Кт 60;
- б) Дт 50 Кт 90;
- в) Дт 50 Кт 76;
- г) Дт 50/1 Кт 90 субсчет «Выручка»;

8. Без подписи главного бухгалтера недействительны документы:

- а) денежные; г) кредитные;
- б) материальные; д) расчетные.
- в) финансовые;

9. Положительная курсовая разница между курсом покупки валюты и курсом ЦБ РФ на день покупки отражает в учете:

- а) Дт57 Кт91/1; в) Дт91/2 Кт57;
- б) Дт76 Кт 91; г) ДТ52 Кт91/1 .

10. Получение выручки от покупателей в иностранной валюте отражаются в учете:

- а) Дт 57 Кт62; в) Дт 52 Кт76;
- б) Дт52 Кт62; г) Дт 52 Кт 51;

11. Для открытия расчетного счета организация представляет в банк документы:

- а) заявление на открытие счета ;
- б) карточку с образцами подписей и оттиском печати;
- в) копию учредительного документа;
- г) заявление на получение чековой книжки;
- д) свидетельство о регистрации предприятия;
- е) свидетельство о постановки организации на учет в налоговой инспекции;
- ж) копию справки Госкомстата РФ о присвоении организации статистических кодов;
- з) протокол собрания об избрании руководителя предприятия и приказ о назначении главного бухгалтера (копии в одном экземпляре);
- и) заявление на открытие аккредитива.

12. Для учета денежных средств, переданных в отделения связи для зачисления на расчетный счет организации в банке, используется счет ...

- а) 57 «Переводы в пути»;
- б) 51 «Расчетные счета»;
- в) 55 «Специальные счета в банках».

13. Запись Дт51 Кт62 « означает ...

- а) поступление средств от покупателя в окончательный расчет;
- б) поступление средств от поставщиков;

в) поступление авансов в счет будущих поставок.

14. Операции по движению денежных средств отражаются на счете 50 «Касса» на основании ...

- а) расходных кассовых ордеров;
- б) приходных кассовых ордеров;
- в) авансовых отчетов;
- г) платежных ведомостей.

15. Приходные кассовые ордера (Ф. № КО-1) нумеруются по порядку с начала ...

- а) года ;
- б) квартала;
- в) месяца.

16. ЗАО «Вега» заключило договор на поставку оборудования. В соответствии с договором стоимость оборудования составляет 100 000 руб. Для расчетов с поставщиком «Вега» открыл в банке покрытый аккредитив в сумму 125000 руб. Ставка НДС составляет - 18%. Сумма возврата аккредитива составила:

- а) 25000 руб.;
- б) 7000 руб.;
- в) 15274 руб.

17. Возврат в кассу ранее выданных авансов на командировки отражается записью ...

- а) Дт50 Кт 71;
- б) Дт50/1 Кт 71;
- в) Дт50 Кт 60 .

18. Приобретение марок государственной пошлины отражается записью:

- а) Дт50/3 Кт 51;
- б) Дт50/3 Кт 91/1;
- в) Дт50 Кт 51.

19. Для контроля за полнотой и правильностью осуществления кассиром операций по кассе используется ...

- а) журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- б) кассовая книга;
- в) главная книга;
- г) журнал – ордер № 1АПК.

20. Денежные документы:

- а) акции;
- б) приходные кассовые ордера;
- в) марки госпошлины;
- г) единые и проездные билеты;
- д) почтовые марки.

21. При выдаче оплаченных авиабилетов в учете делается запись:

- а) Дт 71 Кт50/1; в) Дт 73 Кт50/3;
- б) Дт 71 Кт50/3; г) Дт 51 Кт50 .

22. Важным условием проведения проверки денежной наличности в кассе является ...

- а) внезапность;
- б) плановость;

23. Карточка аналитического учета по счету 52 «Валютные счета» ведется в:

- а) валюте;

- б) денежных документах;
- в) рублях.

24. При открытии аккредитива дебетуется счет 55 «Специальные счета в банках» и кредитуются счета:

- а) 50 «Касса»;
- б) 52 «Валютные счета»;
- в) 51 «Расчетные счета»;
- г) 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

25. Погашение задолженности перед поставщиками за полученную продукцию, оплаченную за счет средств выставленного аккредитива, отражается записью:

- а) Дт 60 Кт51;
- б) Дт 60 Кт55/1;
- в) Дт 60 Кт55;
- г) Дт 55/1 Кт51.

26. Отношения между банком и предприятием оговариваются:

- а) в устном соглашении;
- б) в договоре на расчетно–кассовое обслуживание;
- в) в договоре – поручении.

27. Для безналичных расчетов используют следующие документы:

- а) платежные поручения;
- б) платежные требования;
- в) денежные чеки;
- г) инкассовые поручения.

28. Впишите пропущенные слова, чтобы выска-

звания стали истинными.

Вопрос: Поступление и выдача денег из кассы оформляется приходными и расходными _____. Эти документы должны быть заполнены четко и ясно. Все поступления и выдачи денежных средств кассир записывает в _____. Сделанные исправления в кассовой книге заверяются подписями кассира и _____. Синтетический учет осуществляется на счете _____.

29. Организация отражает по счету «Расчетные счета» движение денежных средств:

- а) в день выписки платежных документов
- б) по дате выписки банка о списании средств с расчетного счета
- в) в день сдачи платежных документов в банк

30. К банковским платежным документам относят:

- а) приходные кассовые ордера, объявления о взносе денег, платежные требования, чеки и аккредитивы.
- б) объявления о взносе денег, платежные поручения, платежные требования, чеки и аккредитивы.
- в) приходные и расходные кассовые ордера, платежные требования, платежные поручения, чеки и аккредитивы.
- г) платёжные требования, платежные поручения, платежные требования - поручения.

31. Операции по движению денежных средств отражаются на счете 51 «Расчетные счета» на основании:

- а) первичных документов
- б) выписки банка
- в) первичных документов и выписок банка

г) учетных регистров

32. Недостача денежных документов в кассе организации отражается в учете записью по кредиту счета 50 «Касса», субсчет «Денежные документы» и дебету счета _____

33. Отражение вклада в уставный капитал денежных средств:

- а) Дт сч. 10 Кт сч. 75.
- б) Дт сч. 51, 50 Кт сч. 75.
- в) Дт сч. 75 Кт сч. 80

34. Согласовывается ли банком с руководителем организации лимит кассовой наличности по ее хранению в кассе?

- а). Да.
- б) Нет.
- в). Да, если такой вариант, предусмотрен организацией в ее учетной политике.
- г) Да, если иное не оговорено организацией с банком в договоре о расчетно-кассовом обслуживании

Тема 3. Учет расчетов и обязательств

1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
 2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками
- Учет расчетов по кредитам и займам.
3. Учет расчетов по налогам и сборам.
 4. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.
 5. Учет расчетов с подотчетными лицами.
 6. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.
 7. Учет расчетов с учредителями.
 8. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.

1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Каждое предприятие имеет определенную группу поставщиков, расчет с которыми ведется на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Этот счет активно-пассивный, т.е. имеет 2 сальдо. Сальдо по дебиту показывает долги поставщиков, сальдо по кредиту долги предприятия поставщику. По дебиту счета отражается погашение задолженности поставщику в корреспонденции со счетами денежных средств, по кредиту счета отражается начисление задолженности в пользу поставщика.

В первую очередь необходимо заключить договор с поставщиком. В договоре обязательно должны быть указаны реквизиты обеих сторон, срок действия, сумма, порядок доставки товара или предоставления услуг, порядок и способ расчётов, права и обязанности сторон, порядок урегулирования споров и конфликтных ситуаций.

В зависимости от того, какой порядок расчётов указан в договоре, поставщик или подрядчик представляет покупателю следующие документы:

- Счёт – фактуру – выставляется для того чтобы покупатель мог по этому документу принять к учёту НДС;

- Товарную накладную – документ, который сопровождает товар от поставщика (подрядчика) до покупателя;

- Акт выполненных работ – документ, который подтверждает. Что работа или услуги выполнены в полном объёме.

Но, учет расчетов с поставщиками и подрядчиками можно вести ещё по одному документу – счёту. Этот документ выставляет поставщик или подрядчик покупателю для того чтобы тот, на основании счёта мог оплатить товар или услугу. Этот документ не является обязательным, и учитывать его, как например счёт – фактуру, не нужно.

Поставщику оплачивается не только стоимость товара, но и налог на добавленную стоимость (НДС).

Аналитический учет по данному счету должен вестись в разрезе:

- по каждому предъявленному счету;
- по каждому поставщику и подрядчику.

Кроме того, аналитический учет должен обеспечить возможность получения данных по:

- поставщикам по расчетным документам в разрезе сроков оплаты;

- по авансам;

- по векселям выданным (оплаченным и просроченным) и т.д.

- Как отразить выданные авансы

–Покупатель, перечислив аванс, может принять к вычету НДС, уплаченный продавцу, не дожидаясь момента, когда поставщик отгрузит товар. Выданный аванс отражается так:

–Дебет 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным", Кредит 50 (51, 52...)

Типовые корреспонденции по счету 60

Дт	Кт	
07, 08, 10, 41	60	- приняты к оплате счета за приобретенные у поставщика различные ТМЦ
19	60	- НДС по приобретенным ТМЦ
20, 23, 25, 26, 29, 44, 28	60 79	- оказаны услуги поставщиком для производств предприятия
76/2	60	- предъявлены претензии поставщику
91	60	- оказаны услуги поставщиками при ликвидации последствий стихийных бедствий
94	60	- обнаружена при оприходовании материалов недостача в пределах предусмотренных договором
60	50, 51, 52, 55, 66, 67	- произведен расчет с поставщиком
60	62	- зачтена сумма задолженности покупателя в погашение долгов перед поставщиком (или договор мены)
60	91/1	- списана кредиторская задолженность в связи с истечением исковой давности

- выдан аванс поставщику (подрядчику);
Дебет 68 Кредит 76, субсчет "НДС с авансов выданных",
- принят к вычету НДС с аванса (если он оплачен с расчетного счета).

При поступлении материальных ценностей (приемке выполненных работ, оказанных услуг, приобретении имущественных прав) в учете делают записи:

Дебет 08 (10, 20, 26, 41...) Кредит 60

- оприходованы материальные ценности (работы, услуги);

Дебет 19 Кредит 60

- учтена сумма НДС, предъявленная продавцом;

Дебет 60 Кредит 60, субсчет "Расчеты по авансам выданным",

- зачтен аванс в оплату поставки;

Дебет 68 Кредит 19

- принят к вычету НДС с полученных товаров;

Дебет 76, субсчет "НДС с авансов выданных",
Кредит 68

- восстановлен НДС, принятый к вычету с аванса.

Пример. АО "Актив" перечислило ООО "Пассив" аванс под предстоящую поставку товаров в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Общая стоимость товаров составляет 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.). После отгрузки товаров "Актив" должен перечислить остальную сумму - 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.).

Дт	Кт	
60/авансы выд	51	118000 - перечислен аванс поставщику
68	76/НДС с выданных авансов	18000 - принят к вычету НДС с аванса
41	60	3000 - оприходованы товары
19	60	54 000 руб. - учтен НДС по оприходованным товарам
60	60/авансы выд	118 000 руб. - зачтен аванс
68	19	54 000 руб. - принят к вычету НДС с полученных товаров
76/НДС с выданных авансов	68	18 000 руб. - восстановлен НДС, принятый к вычету с перечисленного аванса.

В регистрах ж/о формы учета расчетов с поставщиками и подрядчиками учитывают в ж/о ф. № 6-АПК.

3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Расчеты сельскохозяйственных предприятий с заготовительными организациями и прочими покупателями за реализованную ими продукцию и оказанные услуги учитываются на счете 62. Счет преимущественно активный. Дебетовое сальдо отражает задолженность покупателей в пользу сельскохозяйственных предприятий. По дебету счета отражают начисление задолженности покупателю, а по кредиту – её погашение.

Дт 90	<u>Кт 43, 11</u>	- реализована заготовительным организациям продукция (по плановой себестоимости)
Дт 62	Кт 90/1	-начислена задолженность по рыночным ценам с учетом НДС
Дт 90	<u>Кт 68</u>	- начислена бюджету сумма НДС
Дт 51	Кт 62	

Аналитический учет по счету 62 должен вестись в разрезе:

- каждого покупателя и заказчика;
- по каждому счету (по срокам оплаты);
- по векселям (по срокам оплаты);
- по авансам полученным.

Условие: Предприятие продает покупателю продукцию на сумму 360 тыс. руб., в т.ч. НДС – 60 тыс. руб. Себестоимость данной продукции 240 тыс. руб.. По условиям договора доставка продукции производится за счет продавца – 20 тыс. руб.

Дт	Кт	
90/2	43	- 240 т.р.
62	90/1	-360 т.р.
90/3	68	- 60 т.р.
44	23, 70, 69	- 20 т.р.
90/2	44	- 20 т.р.
51	62	- 360 т.р.

Учет авансов полученных отражается в учете по Дт 50, 51, 52, 55 Кт 62/авансы полученные – получена предоплата – 120 тыс. руб.

Дт 62 Кт 68 – 20 тыс. руб. начислен НДС к уплате в бюджет

Дт 62 Кт 90/1 – 120 тыс. руб. – начислена задолженность покупателю

Дт 90/3 Кт 68 – 20 тыс. руб. – НДС с отгруженной продукции

Дт 68 Кт 62 – 20 тыс. руб. – восстановлен НДС с суммой предоплаты

Дт 62 Кт 62/ авансы полученные – 120 тыс. руб. – зачтена сумма предоплаты

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждо-

му покупателю, заказчику в ведомости 38 АПК. В регистрах ж/о по счету 62 - ведомость

62 АПК, реестры 63, 64-АПК и ж/о № 11 АПК. В них учет расчетных операций совмещен с учетом процесса реализации.

4. Учет расчетов по кредитам и займам

В современных условиях хозяйствования нормальная деятельность организации невозможна без периодического привлечения дополнительной поддержки в виде заемных средств (кредитов и займов).

Кредит (ссуда, долг) - это система экономических отношений между различными юридическими и физическими лицами, возникающие при передаче в долг денег или товаров во временное пользование на условиях возвратности, платности и срочности.

Кредитно-расчетные отношения организации с банками строятся на добровольной основе и обоюдной заинтересованности партнеров.

Организация имеет возможность получать кредиты, если она является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс и собственные оборотные средства. Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и регулируется *кредитным договором*.

Кредитный договор - это целенаправленный документ, который составляется под исполнение конкретных условий контракта.

В нем предусматриваются:

–Объекты кредитования и срок кредита.

–Условия и порядок его выдачи и погашения кредита.

–Формы обеспечения обязательств (поручительство, договор-гарантия, залог ценных бумаг, товаров, основных средств, страхование и пр.).

–Процентные ставки за пользование кредитом, порядок их уплаты.

–Права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита.

Перечень документов и периодичность их представления банку.

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления существуют различные виды кредитов.

Кредит банковский - кредит, предоставляемый банковскими учреждениями в форме денежных ссуд на условиях возвратности и с уплатой процентов.

Кредит вексельный - кредит, предоставляемый банками держателям векселей и поставщиками - своим покупателям.

Кредит государственный - это совокупность кредитных отношений, в которых государство выступает в качестве заемщика (нередко выступает и кредитором в системе международного кредита).

Кредит долгосрочный - кредит, предоставляемый на длительные сроки, т.е. свыше одного года; используется на инвестиции производственного и социального характера (расширение производства, реконструкцию, строительство и др.).

Кредит ипотечный - ссуда под залог недвижимости. *Кредит коммерческий* - кредит, предоставляемый продавцом товара покупателю в форме отсрочки платежа.

Кредит работникам - кредит, предоставляемый работникам на индивидуальное жилищное строительство, на строительство садовых домиков и другие це-

ли, а также для покупки потребительских товаров на условиях возврата и с уплатой процентов.

Кредит краткосрочный - кредит, предоставляемый на срок до одного года и используемый на закупку материально-производственных запасов и на нужды текущей деятельности организации на условиях возврата и с уплатой процентов.

Заем - это договор, в силу которого одна сторона (заимодавец) передает другой стороне (заемщику) в собственность или оперативное управление деньги или вещи на условиях возврата с уплатой процентов или без уплаты таковых. Сторонами договора могут быть юридические и физические лица, кроме банков.

1. Предметом кредитного договора могут быть только деньги (по договору займа - деньги и вещи).

2. Кредитный договор должен быть составлен только в письменном виде (заемный договор может быть оформлен в письменном виде, а может и не быть).

3. В роли кредитора может выступать только банк или иная кредитная организация, имеющая соответствующую лицензию ЦБ РФ на совершение такого рода операций. Сторонами договора займа могут быть любые юридические и физические лица.

4. Основными факторами при определении процентной ставки по кредитам являются: ставка рефинансирования ЦБ РФ, который предоставляет кредиты коммерческим банкам и прочим кредитным учреждениям, и размер банковской надбавки (маржи) в зависимости от спроса на денежные ресурсы.

Договор займа предполагает установление или не установление процента за пользование денежными средствами. Размер процентов определяется по договоренности сторон.

Для учета расчетов по кредитам и займам в плане счетов предусмотрены пассивные счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Счет 66 предназначен для обобщения информации о состоянии краткосрочных (на срок не более 12 месяцев) кредитов и займов, а счет 67 – о состоянии долгосрочных кредитов и займов.

Аналитический учет кредитов и займов ведется по их видам, кредитным организациям и другим заимодавцам. Кредиты и займы не оплаченные в срок учитываются обособлено.

Кредитовое сальдо по счетам 66, 67 показывает сумму полученного и непогашенного кредита. По кредиту – получение кредитов, по дебету – их погашение.

Начисление процентов учитывается обособленно и отражаются корреспонденцией Дт 91 Кт 66, 67.

Если кредит использован для приобретения (изготовления) инвестиционного актива, то проценты по кредиту включают в стоимость инвестиционного актива. В иных случаях проценты отражают как прочие расходы (п. 8 ПБУ 15/2008).

Дебет 08 Кредит 67-1-2

- начисленные проценты по кредиту включены в стоимость инвестиционного актива.

Кредит юридическим лицам может быть предоставлен только в безналичном порядке путем зачисления на расчетный счет, оплаты платежных документов и выдачу заработной платы. Кредит может быть предоставлен открытием кредитной линии, т.е. заключением договора о максимальной сумме кредита, которую заемщик сможет использовать в течение определенного срока. В этом случае банк помимо процента

взимает плату за ведение ссудного счета. Оплата данной услуги также включается в себестоимость данной продукции.

Дт	Кт	
50 - 55	66, 67	- получен кредит
60	66, 67	- произведена оплата поставщику или перечислен аванс за счет средств кредита
70	66	- перечислена заработная плата
91/2	66	- начислены проценты и плата за обслуживание ссудного счета
66	51	- погашена задолженность по кредитам

Пример. АО "Актив" 1 февраля отчетного года взяло в банке "Коммерческий" кредит на сумму 1 000 000 руб. на два года.

Кредит предназначен для пополнения оборотных средств. По кредитному договору проценты за кредит уплачиваются банку ежемесячно исходя из 20% годовых.

Получение кредита бухгалтер "Актива" должен отразить проводкой:

Дебет 51 Кредит 67-1-1

- 1 000 000 руб. - поступил кредит на расчетный счет "Актива".

Сумма процентов, подлежащих уплате банку за февраль, рассчитывается так:

$1\,000\,000 \text{ руб.} \times 20\% : 366 \text{ дн.} \times 29 \text{ дн.} = 15\,847 \text{ руб.}$

Аналогично рассчитываются проценты за каждый месяц (исходя из количества дней). В конце февраля бухгалтер "Актива" должен сделать проводки:

Дебет 91-2 Кредит 67-1-2

- 15 847руб. - начислены проценты, подлежащие

уплате по банковскому кредиту;

Дебет 67-1-2 Кредит 51

- 15 847руб. - уплачены проценты по кредиту.

Дебет 67-1-1 Кредит 51

- 41667руб. - уплачен основной долг по кредиту.

Согласно ПБУ 5/01 фактическая себестоимость

МПЗ складывается из фактических затрат организации на их приобретение. Сюда относятся сумма уплаченная поставщику, затраты на доставку МПЗ до места их использования, затраты по оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с МПЗ и произведены до даты их оприходования на склад.

Условие: Организация получила 1 октября кредит на приобретение сырья в размере 200 тыс.руб. сроком на 4 месяца под 33 процента годовых. В условиях договора проценты за пользование кредитом вносятся равными долями в два этапа:

1. в течение первого месяца после получения кредита

2. в конце договора с возвратом кредита.

Полученный кредит перечислен поставщику за сырье стоимость которого 204 тыс. руб. в т.ч. НДС 34 тыс. руб.

Дт	Кт	
51	66	- 200 т.р. – получен кредит
10	51	- $(200 \text{ т.р.} \times 33 \% : 360 \times 60) = 11 \text{ т.р.}$ – выплачена часть процента по кредитному договору
10	60	- 170 т.р. – куплены МПЗ у поставщиков
19	60	- 34 т.р. – НДС
60	51	- 204 т.р. – произведен расчет с поставщиком

68	19	- 34 т.р. – предъявлен НДС по расчету с бюджетом
91/2	51	- $(200 \text{ т.р.} \times 33 \% : 360 \times 60) = 11 \text{ т.р.}$ – выплачена оставшаяся часть процента
66	51	- 200 т.р. – возвращен кредит
20	10	- $170 \text{ т.р.} + 11 \text{ т.р.} = 181 \text{ т.р.}$ – считается сырье в производство по фактической стоимости

Такой же принцип отнесения процентов производится и при финансовых вложениях (ЦБ) и при покупке ОС.

5. Учет расчетов по налогам и сборам

Все предприятия не зависимо от форм собственности и вида деятельности участвуют в пополнении государственного бюджета путем уплаты налогов. Налог представляет собой обязательный взнос в бюджет плательщиками.

Порядок и условия платежей определяется законодательными актами. Общие принципы построения налоговой системы определяет Налоговый кодекс Российской Федерации.

В РФ все налоги подразделяются на три группы.

1. Федеральные налоги:

- а) налог на прибыль предприятия;
- б) налог на добавленную стоимость;
- в) акцизы на отдельные виды товаров;
- г) налог на доходы физических лиц и др.

2. Налоги субъектов Федерации (региональные):

- а) налог на имущество предприятий;
- б) налог на лесной доход; .

в) плата за воду, забираемую промышленным предприятиями из водохозяйственных систем;

г) сбор на нужды образовательных учреждений и др.

3. Местные налоги:

а) Налог на имущество физических лиц;

б) земельный налог;

в) налог на содержание жилищного фонда и объектов социальной сферы.

В связи с этим у предприятия возникают расчеты с бюджетом. Представителями бюджета являются: районные финотделы администраций, казначейства, налоговая служба.

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам предназначен счет 68 "Расчеты по налогам и сборам". Счет активно-пассивный. К этому счету открывают субсчета в зависимости от видов платежей, порядковый номер которого устанавливает само предприятие.

Для правильного начисления налога необходимо знать основные показатели:

1. Объект налогообложения.

2. Базу платежа, то есть количественную величину объекта налогообложения.

3. Ставку налога — долю изъятия объекта налогообложения.

4. Источник платежа, то есть статью, на которую списываются суммы налога и которая определяет корреспонденцию счетов.

При рассмотрении порядка учета расчетов по налогам и сборам все виды налогов сгруппированы по источникам платежа налогов:

а) затраты производства;

б) оплата труда;

- в) цена реализации;
- г) прочие расходы организации;
- д) финансовые результаты.

Основные корреспонденции по счету 68

Дт	Кт	
99	68	а) начислен налог на прибыль а) начислен налог на игорный бизнес б) начислен налог по деятельности, облагаемой ЕНВД
91	68	а) начислен налог на имущество; б) начислен налог на рекламу (5 %); в) госпошлина за участие в судебных разбирательствах, регистрационные или нотариальные действия; в) начислен транспортный налог
20 (23,25,26, 44...)	68	- начислен земельный налог
44	68	- начислен торговый сбор
90/4	68	- начислен акциз
20 (23, 25, 29)	68	а) начислен сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов б) начислен налог на добычу полезных ископаемых

Начисление налога на доходы физических лиц (в зависимости от ситуации):

Дебет 70 Кредит 68, субсчет "Налог на доходы физических лиц",

- удержан налог на доходы с сумм, выплаченных работникам вашей организации;

Дебет 75 Кредит 68, субсчет "Налог на доходы физических лиц",

- удержан налог на доходы с сумм дивидендов,

выплаченных участникам или акционерам, если они не являются работниками вашей организации;

Дебет 76 Кредит 68, субсчет "Налог на доходы физических лиц",

- удержан налог на доходы с сумм, выплаченных физическим лицам по договорам гражданско-правового характера.

Перечисление налогов оформляется платежными поручениями и отражается корреспонденцией Дт 68 Кт 51, 66, 67.

Особое место в налогообложении занимают "Расчеты по НДС". Объектами налогообложения являются обороты по реализации товаров, работ и услуг. НДС всегда платит покупатель, а бюджет возмещает предприятиям эти суммы. Однако, если предприятие выступает в роли поставщика, то оно обязано уплатить бюджету сумму полученного им НДС.

Для учета НДС по поставленным ценностям предназначен счет 19 "НДС по приобретенным ценностям", который имеет субсчета в зависимости от вида приобретаемых ценностей (капитальные вложения, нематериальные активы, материалы и т.д.).

По дебету счета 19 отражают НДС по приобретаемым ценностям, а по кредиту – списание НДС на расчеты с бюджетом. Сумма НДС подлежащая взносу в бюджет, выводят на счете 68 субсчет "Расчеты по НДС".

Рассмотрим это на примере

покупка ТМЦ			продажа ТМЦ		
Дт	Кт		Дт	Кт	
10 – 60	200	II	90/2 – 43	X (с/б)	X(с/б)
19 – 60	36 (18%)	108	62 – 90/1	500+50	400+40
60 – 51	236	708	90/3 – 68	50	40
68 – 19	36	108	51 – 62	550	440

I вариант.: Дт 68= 36 < Кт 68 = 50 50 – 36 = 14

Таким образом. в конце месяца будет составлена следующая корреспонденция: Дт 68 Кт 51 -14

II вариант: Дт 68 = 108 > Кт 68 = 40 108 – 40 = 68

Таким образом. в конце месяца будет составлена следующая корреспонденция: Дт 51 Кт 68 =68

Аналитический учет расчетов с бюджетом ведут: по НДС – ведомость учета расчетов по НДС ф. 32 АПК, по остальным видам налогов – ведомость учета расчетов с бюджетом (кроме НДС) и по внебюджетным платежам ф. 37 АПК. Записи в ведомости делают на основании расчетов по налогам и выписок банка. Синтетический учет ведут в журнале-ордере № 8 АПК.

6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Для учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению предназначен счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Данный счет активно-пассивный, т.е. имеет двойное сальдо. По кредиту данного счета отражают начисление платежей, а по дебету отражают использование средств социального страхования и обеспечения.

К счету 69 необходимо открыть субсчета:

- 69-1 "Расчеты по социальному страхованию" - для учета расчетов по взносам, перечисляемым в ФСС РФ;

- 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" - для учета расчетов по обязательному пенсионному страхованию;

- 69-3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию" - для учета расчетов по взносам, перечисляемым в Федеральный фонд обязательного меди-

цинского страхования.

В Фонд социального страхования зачисляются как страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, так и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Поэтому субсчет 69-1 разбивается на два субсчета второго порядка:

- 69-1-1 "Расчеты с ФСС РФ по страховым взносам";
- 69-1-2 "Расчеты с ФСС РФ по взносам на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний".

На всех трех субсчетах производятся отчисления в соответствующие фонды. Размеры этих отчислений зависят от вида деятельности предприятия и от среднего заработка работника. Например, в сельском хозяйстве при средней заработной плате – 280 тысяч рублей размеры отчислений составляют:

- 1) органам социального страхования – 2,9%
- 2) пенсионному фонду – 22%
- 3) медицинскому страхованию – 5,1 % от общего фонда заработной платы работников.

Размер страховых тарифов по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний устанавливается в зависимости от видов экономической деятельности на основе Общероссийского классификатора видов экономической деятельности. Классификация видов экономической деятельности по классам профессионального риска утверждается Министерством здравоохранения и социального развития Российской Федерации. Всего выделено 32 класса профессионального риска (от 1 класса – 0,2% до 32 класса – 8,5%)

Сумма этих отчислений включаются в затраты того производства, где работает работник и ему начисляют заработную плату.

Пособия работникам, начисленные за счет средств ФСС РФ (по временной нетрудоспособности, на погребение членов семьи, по уходу за ребенком и др.), уменьшают сумму взносов в этот фонд, подлежащую уплате.

Такие начисления отразите проводкой:

Дебет 69-1-1 Кредит 70 - начислены пособия работникам за счет средств ФСС РФ.

Пример. ООО "Пассив" занимается производством. В декабре отчетного года была начислена заработная плата работникам, занятым в основном производстве, в сумме 15 000 руб.

Страховые взносы фирма исчисляет по тарифу 30,2 %, в том числе 22% - в ПФР, 2,9% - в ФСС, 0,2 % - в ФСС по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, 5,1% - в ФФОМС.

Бухгалтер "Пассива" должен сделать проводки:

Дебет 20 Кредит 70

- 15 000 руб. - начислена заработная плата работникам, занятым в основном производстве;

Дебет 20 Кредит 69-1-1

- 435 руб. (15 000 руб. х 2,9%) - начислены взносы, подлежащие уплате в ФСС РФ;

Дебет 20 Кредит 69-1-2

- 30 руб. (15 000 руб. х 0,2%) - начислены взносы, подлежащие уплате в ФСС РФ на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

Дебет 20 Кредит 69-3-1

- 765 руб. (15 000 руб. x 5,1%) - начислены взносы, подлежащие уплате в ФФОМС;

Дебет 20 Кредит 69-2

- 3300 руб. (15 000 руб. x 22%) - начислены взносы, подлежащие уплате в ПФР.

В установленные сроки с помощью платежного поручения причитающиеся суммы перечисляются в соответствующие фонды

Дт 69 – Кт 51

За счет фонда социального страхования предприятия начисляют своим работникам пособие по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, на погребение и другие выплаты, которые определены законодательством.

Дт	Кт	
69/1	70	- начислено пособие по временной нетрудоспособности
69/1	50	- выдано пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет
69/1	50	- выдано пособие на погребение

Аналитический учет по счету 69 ведут в разрезе рассмотренных субсчетов в ведомостях:

1. ф. 55 АПК "Ведомость учета расчетов по социальному и медицинскому страхованию"

2. ф. 56 АПК "Ведомость учета расчетов по социальному обеспечению"

3. ф. 78 АПК "Ведомость распределения оплаты труда, отчислений на социальные нужды, резервов и страхования"

На основании ведомости ф.78 АПК составляется ж/о ф. 10 АПК, где и ведут синтетический учет по счету 69.

7. Учет расчетов с подотчетными лицами

Для выполнения различных хозяйственных поручений (приобретение МЦ, командировочные расходы, оплата различных услуг) предприятия выдают денежные средства под отчет лицам, эти лица называются подотчетными. Денежные средства подотчетным лицам выдаются на основании РКО и должны расходоваться строго по целевому назначению.

Авансы на командировочные расходы выдаются работникам предприятия, направленным в командировку на основании приказа руководителя предприятия. После выполнения поручения или из возвращения из командировки подотчетное лицо должно в 3-х дневный срок составить авансовый отчет, к которому прилагаются оправдательные документы (счета-фактуры, товарные чеки, квитанции, проездные билеты). На документах по приобретению МЦ должна стоять подпись лица, принявшие их на свою ответственность. Утвержденный руководителем авансовый отчет служит основанием для списания с подотчета указанных в нем сумм, а также для выплаты подотчетному лицу перерасхода или для внесения в кассу неиспользованного остатка денежных средств. Предприятия имеют право удерживать с заработной платы работников не возмещенные ими в установленные сроки аванса. Срок командировки определяется руководителем предприятия, но не может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути.

Фактический срок пребывания работника в месте командирования с 2015 г. определяется по проездным документам, представляемым работником по возвращении из командировки. Если проездные документы

отсутствуют, фактический срок пребывания в командировке работник подтверждает документами по найму жилого помещения.

Командированному работнику оплачиваются:

суточные в размере, установленном руководителем предприятия за каждый день командировки;

расходы по найму жилого помещения – по фактическим расходам;

расходы по проезду к месту командировки и обратно в размере фактических расходов, подтверждаемых проездными документами на всех видах общественного транспорта, кроме такси.

Фактический срок пребывания работника в месте командирования с 2015 г. определяется по проездным документам, представляемым работником по возвращении из командировки. Если проездные документы отсутствуют, фактический срок пребывания в командировке работник подтверждает документами по найму жилого помещения.

Размер суточных организация определяет самостоятельно, закрепляя их размер в локальных нормативных актах организации, например, в Положении о командировках. Предусмотрены максимальные размеры суточных, которые не облагаются НДФЛ (абз. 12 п. 3 ст. 217 НК РФ). В частности, суточные по России — это 700 рублей, за границу — 2500 руб. То есть, если организация установит суточные по России в размере 1000 рублей, то с 300 рублей (1000 — 700) работодателю следует удержать НДФЛ».

Дт 70 Кт 68 – удержан НДФЛ 13% с суммы превышения суточных.

На сумму превышения суточных также начисляются страховые платежи (счет 69).

Учет расчетов с подотчетными лицами ведут на счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами". Счет активно-пассивный. Дебетовое сальдо показывает задолженность подотчетных лиц предприятия, кредитовое – задолженность предприятия подотчетным лицам. По дебеты счета отражают выдачу в подотчет денежных средств, а по кредиту списание сумм с подотчета.

Дт 71 Кт 50, 51 – выдана (перечислена) сумма в подотчет

Дт 10, 41 Кт 71 – оприходование МЦ, приобретенных подотчетным лицом

Дт 20, 23, 25, 26, 08, (44) Кт 71 – отнесение командировочных расходов на затраты производства (обращения)

Дт 19 Кт 71- учтен НДС по командировочным расходам

Пример. В декабре отчетного года сотрудник ООО "Пассив" Петров был направлен в командировку на восемь дней.

Расходы Петрова составили:

- на приобретение авиабилетов - 3540 руб. (в том числе НДС - 540 руб.);

- на проживание в гостинице - 6254 руб. (в том числе НДС - 954 руб.);

- на оплату услуг связи - 236 руб. (сумма НДС не выделена).

Все расходы подтверждены документально.

Приказом руководителя суточные для командировок по России установлены в размере 700 руб. в день. Таким образом, суточные за время командировки составили 5600 руб. (700 руб/дн. x 8 дн.).

Перед командировкой Петрову был выдан аванс в сумме 10 000 руб. Сумма НДС по командировочным

расходам, подлежащая налоговому вычету, составит 1494 руб. (540 + 954).

Петров направлен в командировку для заключения договора о продаже готовой продукции "Пассива". Следовательно, командировочные расходы должны быть учтены в составе расходов на продажу.

Бухгалтер "Пассива" должен сделать записи:

Дебет 71 Кредит 50

- 10 000 руб. - выдан аванс на командировку;

Дебет 44 Кредит 71

- 14 136 руб. (3540 + 6254 + 236 + 5600 - 1494) - списаны расходы по командировке, связанной с продажей готовой продукции;

Дебет 19 Кредит 71

- 1494 руб. - учтен НДС по командировочным расходам;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19

- 1494 руб. - НДС принят к налоговому вычету.

В регистрах журнально-ордерной формы учет операций по счету 71 отражают в журнале-ордере ф. 7-АПК, где ведут синтетический и аналитический учет. Аналитический учет ведут в разрезе каждого подотчетного лица. После сверки с регистрами кредитовые обороты по счету 71 переносят из журнала-ордера в Главную книгу.

8. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Учет расчетов с персоналом по прочим операциям ведут на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" счет активно-пассивный. По дебету отражают начисление задолженности работникам, по кре-

диту её погашение.

К счету 73 могут быть открыты следующие субсчета:

1. Расчеты по предоставленным займам
2. Расчеты по возмещению материального ущерба

На субсчете 1 учитываются расчеты с работниками по предоставленным им займам на строительство жилых домов и садовых домиков, на выращивание животных и другие нужды.

Дт	Кт	
50	66	- получена ссуда в кассу
73/1	50	- выдана ссуда работнику
50, 70	73/1	- погашена работником ссуда
66	51, 50	- погашается ссуда банку

На 2 субсчете учитываются суммы, которые отнесены на виновное лицо хищений, недостач материальных ценностей. Сумма причиненного ущерба взыскивается с виновного лица по рыночным ценам.

В дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, относятся с кредита счетов 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и 98 "Доходы будущих периодов" (за недостающие товарно-материальные ценности), 28 "Брак в производстве" (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" записи производятся в корреспонденции со счетами: учета денежных средств - на суммы внесенных платежей; 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на суммы удержаний из сумм по оплате труда; 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - на суммы списанных недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска.

В бухгалтерском учете недостачу имущества и его порчу в пределах норм естественной убыли относят на издержки производства или обращения (расходы).

Например: В хозяйстве при инвентаризации была выявлена недостача 10 ц семенного зерна, плановая себестоимость 1 ц – 150 рублей. Руководитель хозяйства принял решение списать за счет хозяйства в пределах норм естественной убыли 7 ц, а 3 ц отнести на счет материально-ответственного лица по рыночной цене 200 рублей за 1 ц.

Дт	Кт		
94	10/9	$10 \text{ ц} * 150 \text{ р.} = 1500 \text{ р.}$	- списаны семена по плановой себестоимости
20/1	94	$7 \text{ ц} * 150 \text{ р.} = 1050 \text{ р.}$	- списана недостача в пределах норм естественной убыли
73/2	94	$3 \text{ ц} * 150 \text{ р.} = 450 \text{ р.}$	- стоимость недостающих семян отнесена на виновное лицо по плановой себестоимости
73/2	98/4	$(200 \text{ р.} - 150 \text{ р.}) * 3 \text{ ц} = 150 \text{ р.}$	- отнесена на виновное лицо разница между рыночной ценой и плановой себестоимостью
50, 70	73/2	$150 \text{ р.} + 450 \text{ р.} = 600 \text{ р.}$	- погашена задолженность материально-ответственного лица
98/4	91	150 р.	- доходы будущих периодов относятся на прибыль предприятия

Аналитический учет по счету 73 ведется в ведомости ф.38 АПК по субсчетам в разрезе каждого работника. Данные из ведомости переносят в ж/о ф.8-АПК.

9. Учет расчетов с учредителями

Учредителями предприятия являются юридические и физические лица, которые внесли вклад в уставный капитал при образовании предприятия в виде денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и т.д.

Как правило, по внесенным вкладам учредители ежегодно получают дивиденды. Расчеты с учредителями по вкладам и выплате доходов отражаются на счете 75 "Расчеты с учредителями". Счет активно-пассивный. По дебету отражают начисление задолженности учредителям по вкладам в уставный капитал и выплату доходов, по кредиту – внесение вкладов и начисление доходов.

Счет 75 имеет следующие субсчета:

1. Расчеты по вкладам в уставный капитал
2. Расчеты по выплате доходов

Рассмотрим основные корреспонденции по 1 субсчету:

Дт	Кт	
75/1	80	- формирование уставного капитала за счет учредителей
50, 51, 52	75/1	- поступили средства от учредителей в виде денежных средств
01, 04, 10, 75/1 12 и т.д.		- поступили средства от учредителей в виде товарно-материальных ценностей

Рассмотрим основные корреспонденции по 2 субсчету:

Дт	Кт	
84	75/2	- начислен доход учредителям за счет нераспределенной прибыли
75/2	50, 51	- выплачены доходы учредителям

До тех пор пока дивиденды не выплачиваются, налог начислять не нужно.

При начислении налога в учете следует сделать проводки:

Дебет 75 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль",

- удержан налог на доходы с сумм, выплаченных участникам (акционерам) - юридическим лицам;

Дебет 75 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц",

- удержан налог на доходы с сумм, выплаченных участникам (акционерам) - физическим лицам.

Пример. Чистая прибыль ООО "Пассив" по итогам прошлого года составила 100 000 руб.

Доли участников в уставном капитале ООО "Пассив" распределены так:

- Иванов - 75% уставного капитала;

- Петров - 25% уставного капитала.

Общим собранием прибыль было решено распределить между участниками ООО пропорционально их долям в уставном капитале:

- Иванову - 75 000 руб.;

- Петрову - 25 000 руб.

Иванов является работником ООО "Пассив".

Дебет 84 Кредит 70

- 75 000 руб. - начислен доход Иванову от долевого участия в ООО;

Дебет 84 Кредит 75

- 25 000 руб. - начислен доход Петрову от долевого участия в ООО.

Дебет 70 Кредит 68

- 9750руб. - удержан налог на доходы с сумм, выплаченных Иванову

Дебет 75 Кредит 68
- 3250 руб. - удержан налог на доходы с сумм,
выплаченных Петрову

Срок для выплаты дивидендов не должен превышать 60 дней с момента принятия соответствующего решения о распределении прибыли

Аналитический учет по счету 75 ведут в разрезе каждого учредителя в ведомости аналитического учета расчетов с учредителями ф.42 АПК, а синтетический в ж/о ф.8-АПК.

10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

На счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" отражаются расчеты с дебиторами и кредиторами по операциям не отраженных на счетах 60 –75. Данный счет активно-пассивный.

Счет 76 могут открываться субсчета:

1. Расчеты по имущественному и личному страхованию
2. Расчеты по претензиям
3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам
4. Расчеты по депонированным суммам
5. Расчеты с прочими кредиторами и дебиторами

На субсчете 1 отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала организации, в котором организация выступает страхователем. В настоящее время расчеты по страхованию производится в основном на добровольной основе. При страховании заключается договор, в котором указывается объект страхования, его балансовая стоимость, размер возмещения

потерь и др.

Страховые платежи относятся на затраты производства, либо на расходы предприятия. При обязательном страховании (если размер страхового взноса составляет не более 3 % от суммы годовой выручки) страховые платежи относятся на затраты производства.

Рассмотрим основные корреспонденции

Дт	Кт	
91, 20, 23...	76/1	- начислены страховые платежи
76/1	51	- перечислены страховые платежи страховой организации
76/1	20/1	- начислено страховой организацией за погибшие посевы
76/1	11	- начислено страховой организацией за погибших животных
76/1	10, 40, 41, 08, 07	- списана стоимость застрахованного имущества, испорченного или уничтоженного при наступлении страхового случая
76/1	23 (10, 70, 69, 60...)	- списаны расходы по восстановлению застрахованного имущества
76/1	73	- начислены страховые возмещения работнику предприятия
51	76/1	- поступило страховое возмещение
91	76/1	- учтена в составе прочих расходов сумма потерь от страхового случая, не возмещаемая за счет страхового возмещения

Если застраховано имущество, которое используется в производственной деятельности организации, то суммы страховых платежей включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) или в состав расходов на продажу:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44) Кредит 76-1-1

- учтена в составе затрат сумма платежей по страхованию имущества.

Если застраховано имущество, которое используется для целей, не связанных с производственной деятельностью, то суммы страховых платежей учитываются в составе прочих расходов:

Дебет 91-2 Кредит 76-1-1

- учтена в составе прочих расходов сумма страховых платежей.

Если сумма страхового возмещения превышает потери организации от порчи или утраты имущества, то сумма такого превышения считается прочим доходом.

На сумму этого превышения сделайте в учете запись:

Дебет 76-1-2 Кредит 91-2

- учтена сумма превышения страхового возмещения над потерями, понесенными в результате порчи или утраты имущества.

Пример. ООО "Пассив" застраховало помещение своего склада на случай пожара. Сумма страхового возмещения при наступлении страхового случая составляет 600 000 руб.

В III квартале отчетного года на складе возник пожар, и помещение склада пострадало.

Страховая организация выплатила сумму страхового возмещения в соответствии с договором в полном объеме.

В III квартале бухгалтер "Пассива" должен сделать проводки:

Дебет 51 Кредит 76-1-2

- 600 000 руб. - получена сумма страхового возмещения.

В IV квартале "Пассив" отремонтировал помеще-

ние склада собственными силами. Стоимость ремонта составила 454 000 руб., в том числе:

- 354 000 руб. - стоимость материалов (в том числе НДС - 54 000 руб.);

- 100 000 руб. - затраты на оплату труда работников, занятых на ремонтных работах (включая сумму взносов во внебюджетные фонды, в том числе взносов на социальное страхование от несчастных случаев на производстве).

В IV квартале надо сделать записи:

Дебет 10 Кредит 60

- 300 000 руб. (354 000 - 54 000) - приобретены материалы для ремонтных работ;

Дебет 19 Кредит 60

- 54 000 руб. - учтена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 60 Кредит 51

- 354 000 руб. - оплачены полученные материалы;

Дебет 23 Кредит 10

- 300 000 руб. - переданы материалы на производство ремонтных работ;

Дебет 23 Кредит 70 (69)

- 100 000 руб. - начислены оплата труда, страховые взносы и взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве;

Дебет 76-1-2 Кредит 23

- 400 000 руб. (300 000 + 100 000) - списаны за счет страхового возмещения расходы по ремонту склада;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19

- 54 000 руб. - НДС принят к вычету;

Дебет 76-1-2 Кредит 91-1

- 200 000 руб. (600 000 - 400 000) - превышение

суммы страхового возмещения над понесенными расходами учтено в составе прочих доходов.

На субсчете 2 отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным штрафам пеням и неустойкам. Этот счет дебетуется на суммы причиненного ущерба по вине поставщиков материальных ценностей, подрядчиков, банков или других организаций, а кредитуется на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами денежных средств или расчетов. Суммы неудовлетворенных претензий или не подлежащих взысканию, относятся на те счета, с которых они были приняты на учет.

Если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления товарно-материальных ценностей, а при приемке их на склад обнаружилась недостача, или при последующей проверке счета было обнаружено несоответствие цен условиям договора или арифметические ошибки, до выяснения их причин делают следующие бухгалтерские записи:

Дт	Кт	
76/2	60	- предъявлена претензия к поставщикам при проверке счетов (арифметические ошибки, качество)
76/2	10, 40, 20- 23, 25, 26, 29	- если ошибки обнаружили после того, как записи по учету ТМЦ или затрат были совершены
76/2	51, 66, 67	- на сумму неверно списанным (перечисленным) по счетам организации
76/2	91	- на сумму штрафов, пеней, неустоек предъявленных организациям за несоблюдение договорных условий
51	76/2	- получение штрафов и т.д.

На субсчете 3 учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам.

Дт	Кт	
76/3	91	- на сумму причитающихся предприятию дивидендов и прочих доходов
51, 52, 55	76/3	- получены доходы

На субсчете 4 учитываются расчеты по депонированной заработной плате:

Дт	Кт	
70	76/4	- депонирована заработная плата
76/4	50	- выдана из кассы депонированная заработная плата
76/4	91	- неполученная в срок депонированная заработная плата списывается в доход предприятия

На 5 субсчете предприятие может отражать расчеты по исполнительным документам с квартиросъемщиками, с родителями за содержание их детей в ДДУ, с гражданами за купленную у них продукцию и т.п.

Контрольные вопросы к теме:

1. Каков порядок оформления и учета авансов, выданных поставщикам, и авансов, полученных от покупателей?
2. На каких счетах бухгалтерского учета отражается дебиторская задолженность?
3. На каких счетах бухгалтерского учета отражается кредиторская задолженность?
4. На какие цели могут выдаваться наличные деньги в под отчет и в пределах каких сумм?
5. Назовите предельные сроки представления авансовых отчетов подотчетными лицами.

6. Назовите документы, на основании которых осуществляются безналичные перечисления денежных средств по товарным и нетоварным операциям.

7. Дайте характеристику счетам 60, 62, 66, 67, 68,71, 73, 75,76.

8. Каковы особенности учета НДС?

9. Каков порядок оформления получения и расходования подотчетных сумм?

10. Виды командировочных расходов

11. Опишите процесс кредитования.

12. Какие виды кредитов взяты за основу в системе синтетического учета?

13. На каких счетах должны отражаться проценты по кредитам и займам?

14. Порядок расчетов с органами социального страхования и обеспечения.

Тесты

Вашему вниманию предлагаются задания, в которых могут быть один, два, три и большее число правильных ответов. Обвести кружком номера всех правильных ответов.

1. Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются в бухгалтерской отчетности организации:

а) в суммах, указанных в последних актах сверки с дебиторами и кредиторами;

б) в суммах, скорректированных на ставку рефинансирования ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности;

в) в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными.

2. Организация заключила договор мены. При этом условие перехода права собственности на товар не оговорено. Товар получен до отгрузки своего товара. Как правильно отразить на счетах бухгалтерского учета поступление товара:

а) Д-т 41, К-т 60; Д-т 19, К-т 60;

б) Д-002.

3. При использовании какого вида франко-цены коммерческие расходы поставщика будут минимальны:

а) франко-склад покупателя;

б) коммерческие расходы не зависят от франко-цены;

в) франко-склад поставщика.

4. Уплачен с расчетного счета штраф за наруше-

ние условий договора купли-продажи. Составьте проводку.

- а) Д-т 90, К-т 51;
- б) Д-т 99, К-т 51;
- в) Д-т 91, К-т 51.

5. Списание командировочных расходов с подотчетных лиц учитывается:

- а) Д-т 10 (15), К-т 71;
- б) Д-т 50, К-т 71;
- в) Д-т 25 (26), К-т 71;
- г) Д-т 981-2, К-т 71.

6. Списание кредиторской задолженности перед поставщиками с истекшим сроком исковой давности отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

- а) Д – т 60, К-т 90-1; Д-т 90-3, К-т 68;
- б) Д – т 62, К 91-1; Д-т 91-2, К-т 68;
- в) Д – т 91-2, К-т 60; Д-т 19, К-т 60
- г) Д – т 60, К 91-1; Д –т 91-2, К-т 19.

7. Просроченной считается задолженность:

а) срок погашения которой по условиям договора только что наступил;

б) срок погашения которой по условиям договора не наступил, либо пролонгирован в установленном порядке;

в) срок погашения которой по условиям договора истек.

8. Кредиторская задолженность это:

- а) ожидаемые экономические выгоды.
- б) задолженность по налогам и сборам.

- в) задолженность подотчетных лиц по авансам.
- г) задолженность учредителей по взносам в уставный капитал.

9. Расчеты наличными между юридическими лицами производятся в пределах:

- а) до 10 тыс. рублей по каждой сделке;
- б) до 30 тыс. рублей по каждой сделке;
- в) до 50 тыс. рублей по каждой сделке;
- г) до 60 тыс. рублей по каждой сделке.

10. Укажите виды аккредитивов, открываемые банками.

- а) покрытые и непокрытые, отзывные и безотзывные;
- б) покрытые и непокрытые, отзывные и безотзывные, возобновляемые;
- в) покрытые и непокрытые, отзывные и безотзывные, возобновляемые, именные;
- г) только покрытые и безотзывные.

11. Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться:

- а) без предъявления акцепта, только если это предусмотрено законодательством РФ;
- б) с предварительным акцептом;
- в) без предварительного акцепта, если это предусмотрено сторонами по основному договору;
- г) с предварительным акцептом и без акцепта плательщика при условии, что эта процедура установлена законодательством и предусмотрена участниками сделки, а банку ими предоставлено право на ее проведение без распоряжения плательщика.

12. Организацией создан резерв по сомнительным долгам:

- а) Д-т 91, К-т 63;
- б) Д-т 20, К-т 63;
- в) Д-т 99; К-т 63;
- г) Д-т 84; К-т 63.

13. Дебиторская задолженность это:

- а) расходы организации, связанные с уменьшением экономических выгод;
- б) задолженность организаций перед государственными органами;
- в) задолженность покупателей (заказчиков) за проданную им продукцию (работы, услуги);
- г) текущие обязательства организаций.

14. Пени за просрочку платежа налогов в бюджет, относится на счет:

- а) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- б) 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- в) 99 «Прибыли и убытки».

15. Определите, какие из нижеприведенных налогов включаются в себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг):

- а) налог на добавленную стоимость;
- б) акцизы;
- в) налог на имущество;
- г) транспортный налог.

16. Какие налоги относят на финансовые результаты организации ?

- а) налог на прибыль;
- б) налог на доходы физических лиц;
- в) налог на добавленную стоимость;
- г) земельный налог.

17. Какой бухгалтерской проводкой начисляется сумма налога на имущество организации?

- а) Д-т 99, К-т 68;
- б) Д-т 91-2, К-т 68;
- в) Д-т 26, К-т 68;
- г) Д-т 90-3, К-т 68. 1

18. Какие записи составляются при удержании налога на доходы с физических лиц с дивидендов (доходов), полученных от участия в капитале организации:

- а) Д-т 70, К-т 68;
- б) Д-т 69, К-т 70, 75-2;
- в) Д-т 70, 75 -2, К-т 68;
- г) Д-т 76-3, К-т 68.

19. Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение:

- а) налогооблагаемых временных разниц на ставку налога на прибыль;
- б) вычитаемых временных разниц на ставку налога на прибыль в постоянных разниц на ставку налога на прибыль.

20. Сумму начисленного условного дохода по налогу на прибыль определяют бухгалтерской записью:

- а) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
- б) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», К-т

сч. 84 «Непокрытый убыток»;

в) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

21. Сумма амортизационных отчислений по объекту основных средств в бухгалтерском учете за отчетный период составляет 20000 руб., а для целей налогообложения – 30000 руб. Разница приводит к образованию:

- а) постоянного налогового обязательства;
- б) отложенного налогового обязательства;
- в) отложенного налогового актива.

22. Под временными разницами понимаются:

а) доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль в другом;

б) разницы между доходами отчетного периода и расходами прошлых периодов;

в) разницы между суммами авансовых платежей налога на прибыль и суммой налога на прибыль, исчисленную по окончании отчетного периода.

23. Сумма постоянного налогового обязательства учитывается:

- а) Д-т 68, К-т 99;
- б) Д-т 99, К-т 68;
- в) Д-т 09, К-т 68;
- г) Д-т 68, К-т 77.

24. Уменьшение отложенных налоговых обязательств оформляют бухгалтерской записью:

- а) Д-т 77 «Отложенные налоговые обязатель-

ства», К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

б) Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам», К-т 77 «Отложенные налоговые обязательства»;

в) Д-т 77 «Отложенные налоговые обязательства», К-т 99 «Прибыли и убытки».

25. Безнадежная к получению дебиторская задолженность отражается в учете записями:

а) Д-т 76 -2 «Расчеты по претензиям», К-т 60;

б) Д-т 84, субсчет «Непокрытый убыток», К-т 62, 76;

в) Д-т 91 – 2 (63), К-т 62, 76;

г) Д-т 99, К-т 62.

26. Отгрузка продукции покупателю осуществляется на основании:

а) расходного ордера;

б) расчетной ведомости;

в) лимитно-заборной карты;

г) накладной.

27. Получение выручки от покупателей в иностранной валюте отражаются в учете

а) Дт 57 Кт62

б) Дт 52 Кт76

в) Дт52 Кт62

г) Дт 52 Кт 51

Тема 4. Учет материально-производственных запасов

1. Понятие МПЗ, основные задачи их учета и классификация.
2. Документальное оформление поступления, наличия и выбытия МПЗ
3. Оценка материальных ценностей
4. Учет заготовления и приобретения материалов по учетным ценам (счет 15, 16)
5. Учет готовой продукции (счет 43)
6. Учет материалов (счет 10)
7. Учет товаров (счет 41)

1. Понятие МПЗ, основные задачи их учета и классификация

Основным нормативным документом регулирующим учет МПЗ является ПБУ 5/01 "Учет МПЗ" (приказ МФ РФ от 9.06.01 № 44н), согласно данного документа в качестве МПЗ принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, выполнения работ и оказания услуг;
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Таким образом, учет МПЗ, принадлежащих организации ведется на счетах:

- 10 "Материалы"
- 41 "Товары"
- 43 "Готовая продукция"

Учет МПЗ, не принадлежащих организации ведется на забалансовых счетах:

- 002 "ТМЦ, принятые на ответственное хранение"
- 003 "Материалы, принятые в переработку"
- 004 "Товары, принятые на комиссию"

В зависимости от той роли, которую играют разнообразные МПЗ в процессе производства их подразделяют на следующие группы:

- сырье и основные материалы (предметы труда, из которых изготавливают продукт)
- вспомогательные материалы (используются для воздействия на сырье и основные материалы). Деление на основные и вспомогательные носит условный характер.
- покупные полуфабрикаты (сырье и материалы, прошедшие определенную обработку, но не являющиеся готовой продукцией)
- возвратные отходы производства (остатки сырья от производства, полностью или частично утратившие исходные потребительские свойства – опилки, стружка).

Перед бух. учетом МПЗ стоят следующие задачи:

1. Своевременное и правильное документальное оформление поступления и расходования материальных ценностей.
2. Постоянный контроль за использованием средств строго по назначению
3. Систематический контроль за сохранностью материальных ценностей по местам их хранения и МОЛ.

Для успешного решения этих задач необходимо правильно организовать складское хозяйство, располагать рациональной системой документации, обеспе-

чить подбор и подготовку МОЛ.

2. Документальное оформление поступления МПЗ

Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, при разборке ОС, а также от собственного производства.

Для выполнения производственной программы предприятия определяют потребность в материальных ресурсах и приобретают или производят их. На поставку материалов организации заключают договора с поставщиками, которые определяют права, обязанности и ответственность сторон по поставке продукции.

Поступающие на предприятие материалы оформляют бух. документами в следующем порядке.

Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю расчетные и другие сопроводительные документы – платежные требования (2 экз.), ТТН, квитанции к ж/д накладной и др.

В отделе снабжения по поступающим документам проверяют соответствие объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов и др. договорным условиям. В результате такой проверки на самом расчетном или другом документе делают отметку о полном или частичном акцепте (согласии на оплату).

Экспедитор принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении им признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, он может потребовать от транспортной организации проверки груза. В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляется коммерческий акт, который служит основанием для предъявления претензий к

транспортной организации или поставщику.

Для получения материалов со склада иногородних поставщиков экспедитору выдают доверенность, в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад предприятия и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют приходными ордерами. Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствует данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет акт о приемке материалов, который служит основанием для предъявления претензии поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или представитель незаинтересованной организации. Акт составляют также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют товарно-транспортную накладную, которую составляет грузоотправитель в четырех экземплярах.

Подотчетные лица приобретают материалы на предприятиях торговли, у других предприятиях и кооперативов, на колхозном рынке или у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является товарный счет или акт (справка), составляемых подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной

операции с указанием даты, места покупки, наименования и количества материалов и цены, а также данных паспорта продавца товара. Акт (справку) прилагают авансовому отчету подотчетного лица.

Документальное оформление расхода материальных запасов.

Материалы отпускают со склада предприятия на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов. Важным условием контроля за рациональным использованием материалов, например, являются их нормирование и отпуск на основе установленных лимитов. Лимиты рассчитываются отделами снабжения на основе данных планового отдела об объеме выпуска продукции и норм расхода материалов на единицу продукции.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды, ежедневно оформляют лимитно-заборными картами. Их выписывает плановый отдел или несколько видов материалов и, как правило, сроком на 1 месяц.

Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой – складу. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют накладными, которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя – у кладовщика. При перевозке

материалов автотранспортом вместо накладной применяют товарно-транспортную накладную.

Учет производственных запасов на складах.

Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами на предприятиях создаются специализированные склады.

На складах (кладовых) материальные ценности размещают по секциям, а внутри них – по группам. Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально-ответственным лицом. С кладовщиком заключается типовой договор по установленной форме о полной индивидуальной материальной ответственности.

На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения материалов. В ярлыке указывают наименование материалов, номенклатурный номер, единицу измерения, цену и лимит наличия материалов. Учет движения и остатков материалов осуществляют в карточках учета материалов (карточках складского учета). На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов в день совершения операций. После каждой операции выводят остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. Если остаток материалов выше или ниже установленной нормы запасов, то заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение учета материалов допускается также в

книге учета материалов (в книге складского учета), которая содержит те же реквизиты, что и карточки учета материалов.

Материально-ответственные лица составляют месячные отчеты об остатках и движении материалов в подотчете и представляют их в бухгалтерию. В отчетах содержатся сведения об остатках материалов на начало месяца, их поступлении, расходе и остатке на конец месяца. В отчетах мастеров заводов наряду с фактическим расходом материалов указывают их расход по норме. Нормативный расход материалов исчисляют в бухгалтерии, где производится, кроме того, и таксировка отчета.

3. Оценка материальных ценностей

Вся продукция поступающая на учет в сельскохозяйственные предприятия должна быть как-то оценена. Оценка продукции может быть фактической, плановой, нормативной так же может применяться цена возможной реализации. Так, например, продукция поступающая от основного производства в течение года оценивается по плановой себестоимости, так как в связи с сезонностью сельского хозяйства не возможно ежемесячно определять фактическую себестоимость продукции. Поэтому в конце года, когда все затраты и данные о выходе продукции собраны на определенных счетах, производится исчисление фактической себестоимости продукции всех отраслей. Затем определяется разница между плановой и фактической себестоимостью продукции, и на эту разницу производятся корректировочные записи на соответствующие счета бухгалтерского учета. В том случае, если фактическая себестоимость выше плановой делают дооценку, а ес-

ли наоборот, то уценку методом "красное сторно". Таким образом после корректировки вся полученная в течении года продукция будет учтена по фактической себестоимости.

Побочная продукция, такая как навоз и солома, оцениваются по нормативной стоимости, которая складывается из затрат на заготовку. Пух, перо, кожи, конский волос, шерсть-линька и т.п. учитываются по закупочным ценам (ценам возможной реализации). По этим видам продукции фактическая себестоимость не исчисляется.

Покупные материальные ценности оцениваются по фактической себестоимости, которая складывается из стоимости приобретения и затрат на доставку ТМЦ.

Таким образом, затраты на приобретение МПЗ состоит из:

- сумма, уплаченная поставщику;
- сумма, уплаченная за информационные и консультационные услуги;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- вознаграждения уплаченные посредникам;
- затраты по заготовке и доставке МПЗ до места использования.

Оценка МПЗ, купленных за валюту, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ на дату принятия к учету. МПЗ, полученные безвозмездно, оценивают по рыночной стоимости, от ликвидации ОС или ремонта – по цене их возможной реализации.

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешается проводить одним из следующих методов

оценки запасов:

- по себестоимости единицы запасов;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО).

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Второй вариант оценки предполагает оценку материальных ресурсов при списании их на издержки производства по средневзвешенной себестоимости. Средневзвешенная себестоимость рассчитывается исходя из фактической себестоимости имеющихся в остатке ресурсов на начало отчетного месяца плюс себестоимость заготовленных материальных ценностей в течение отчетного месяца.

При этом фактическая себестоимость материальных ресурсов определяется исходя из всех затрат на их приобретение, включая начисленные до оприходования материальных ценностей проценты за пользование кредитом (в т.ч. предоставленным поставщиком этих ресурсов), наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций. Данный метод широко использовался в 1993 - 1994 гг. Одним из недостатков данного метода является постоянное усреднение стоимости материальных ресурсов, списываемых на произ-

водство. Вследствие этого в условиях инфляции сложно "просчитать" влияние тенденции роста цен на материальные ресурсы. К тому же часто у предприятий имеется возможность приобретать дешевые (по сравнению с рыночными ценами) материальные ресурсы. При дальнейшем усреднении стоимость материальных ценностей, списываемых на производство, значительно повышается. Это ведет в конечном итоге либо к повышению цены продукции, либо к снижению прибыли от реализации при неизменной цене.

С 1995 г. предприятиям было дано право использовать варианты оценки запасов методом ЛИФО и ФИФО. Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их закупки, т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени закупок. Следовательно, в себестоимости реализованной продукции учитывается стоимость более ранних по времени закупок.

Рассмотрим пример, иллюстрирующий расчет фактической себестоимости и оценку запасов одним из трех методов.

Расчет фактической себестоимости материалов

	Количество материалов	Цена за единицу	Сумма, руб.
Остаток на начало отчетного периода	10	10	100
Поступило за отчетный период:			
1 месяц	10	20	200
2 месяца	10	15	150
3 месяца	10	30	300
Отпущено в производство	35	?	?
Остаток на конец отчетного периода	5	?	?

Для упрощения понимания сути каждого метода и определения влияния стоимостного фактора на величину себестоимости установим, что количество закупаемого материала в каждой позиции одинаково.

Расчет стоимостной оценки материалов, списанных на производство, т.е. на себестоимость, и оценка остатка материальных ресурсов на конец отчетного периода будут выглядеть следующим образом.

Первый вариант расчета по средневзвешенной себестоимости:

$$C = (100 + 200 + 150 + 300) : 40 = 18,75 \text{ руб.}$$

$$C_{\text{ф}} = 18,75 \times 35 = 656,25 \text{ руб.}$$

$$O_{\text{к}} = 18,75 \times 5 = 93,75 \text{ руб.}$$

Второй вариант расчета ФИФО:

$$C_{\text{ф}} = 10 \times 10 + 10 \times 20 + 10 \times 15 + 5 \times 30 = 600 \text{ руб.}$$

$$O_{\text{к}} = 30 \times 5 = 150 \text{ руб.}$$

Условные обозначения:

C - себестоимость единицы материала;

C_ф - фактическая себестоимость списываемых в

производство материалов;

Ок - остаток материалов на конец отчетного периода.

При сравнении цифровых данных можно увидеть, что разные методы оценки материальных ресурсов, включаемых в себестоимость продукции, дают разные конечные результаты.

Важно обратить внимание на то, что применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, может осуществляться следующими вариантами:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);

- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Применение скользящей оценки должно быть экономически обосновано и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники.

Вариант исчисления средних оценок фактической себестоимости материалов должен раскрываться в учетной политике организации.

4. Учет заготовления и приобретения материалов по учетным ценам (счет 15, 16)

Для обобщения информации о заготовлении и

приобретении материальных ценностей может применяться счет 15 "Заготовление и приобретение материалов". По дебету счета 15 отражают фактическую стоимость поступивших ценностей (покупка, доставка, изготовление), а по кредиту отражают оприходование купленных ТМЦ по учетным ценам. В хозяйстве составляется номенклатура – ценник, в котором представлены учетные цены, которые разрабатываются в хозяйстве главным бухгалтером и экономистом с учетом рыночных цен.

В конце каждого месяца сопоставляют дебетовый и кредитовый оборот по счету 15, таким образом выявляют отклонения фактической стоимости материалов от учетной стоимости, которая списывается на счет 16 "Отклонение в стоимости материалов". Затем это отклонение в конце месяца списывается на счета производственных затрат, что позволяет учитывать оценку использованных в производстве материалов. Списание отклонений производится пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам.

Рассмотрим это на примере:

Приобретены материалы у поставщика на сумму 300 д. ед., ТЗР составили

20 д. ед.. Материалы оприходованы на склад по учетным ценам на сумму 250 д. ед.. В течение месяца материалы были израсходованы на сумму по учетным ценам: в основном производстве – 150 д.ед., во вспомогательном – 70 д. ед.. Определить сумму отклонений на счете 16 на конец месяца и фактическую стоимость израсходованных материалов.

Дт 15	Кт 60	300 д.ед.	
Дт 15	Кт 23, 70, 69	– 20 д.ед.	
Дт 10	Кт 15	250 д.ед.	15 сч
Дт 20	Кт 10	150 д.ед.	300 250
Дт 23	Кт 10	70 д.ед.	20
Дт 16	Кт 15	70 д.ед.	320 250
Дт 20	Кт 16	18 д.ед. (см. табл.)	
Дт 23	Кт 16	11 д.ед. (см. табл.)	

	счет 10 по учет ценам	счет 16 отклонения	Итого
Сальдо на начало месяца	-	-	-
Приход (Дт 10, 16)	250	70	320
Расход (Кт 10, 16):			
основное произ-во	150	42	192
вспомогательное	70	20	90
Итого	220	62	282
Остаток на конец месяца	30	8	38

$$\% \text{ отклонения} = \frac{\text{С-до на нач.16} + \text{Дт 16}}{\text{С-до на нач. 10} + \text{Дт 10}} \cdot 100 = \frac{70}{250} \cdot 100 = 28$$

$$28 * 150 / 100 = 42$$

$$28 * 70 / 100 = 19,6 \text{ 20}$$

На практике по счету 16 в течение месяца могут быть как кредитовый, так и дебетовый обороты. Ведь поставки материалов могут осуществляться неоднократно и разными поставщиками - по ценам как ниже, так и выше учетных. Тогда в расчете участвует сумма, получающаяся сложением начального сальдо, дебетового и кредитового оборотов по этому счету.

Пример. У АО "Актив" по счету 16: на начало месяца кредитовое сальдо - 2000 руб., обороты в течение месяца - дебетовый в сумме 15 000 руб. и кредито-

вый - 10 000 руб. Значит, совокупный итог всех отклонений - дебетовый в сумме 3000 руб. (15 000 - (2000 + 10 000)). По счету 10 в учетных ценах: остаток на начало месяца - 5000 руб., в течение месяца поступило материалов на сумму 55 000 руб., списано в производство материалов на сумму 30 000 руб. Бухгалтер "Актив" сделает записи:

Дебет 20 Кредит 10

- 30 000 руб. - списаны материалы по учетным ценам;

Дебет 20 Кредит 16

- 1500 руб. (3000 : (5000 + 55 000) x 30 000) - списаны отклонения в стоимости материалов.

Аналитический учет по счету 15 ведут по видам материалов и каналам поступления, по счету 16 – по группам материальных ценностей с приблизительно одинаковым уровнем отклонений в ведомости ф. 31 АПК – "Ведомость аналитического учета заготовления и приобретения материалов и отклонений стоимости материалов".

Синтетический учет ведут по счету 15 в ж/о № 6АПК, по сету 16 в ж/о № 10АПК.

5. Готовая продукция

Готовая продукция – это продукция собственного производства, целевое назначение которой в момент оприходования неизвестно. Для учета такой продукции предназначен счет 43 "Готовая продукция". Счет аналитический, по дебету отражают поступление продукции, а по кредиту ее выбытие. Субсчета открываются в зависимости от видов основного производства.

Основные корреспонденции:

<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	
43	20, 23, 29	- оприходование готовой продукции собственного производства
20, 23, 29, 25, 26	43	- израсходование продукции на затраты производства
90/2	43	- реализована готовая продукция
10	43	- готовая продукция переведена в материалы после определения ее назначения

Аналитический учет по счету 43 ведут в ведомости ф. № 46-АПК и ж/о № 11-АПК.

6. Учет материалов

Для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию сырья, материалов, топлива, запасных частей, тары и т.д. предназначен счет 10 "Материалы". К счету 10 могут быть открыты следующие субсчета:

1. Сырье и материалы
2. Удобрения, средства защиты растений и животных
3. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали
4. Топливо
5. Тара и тарные материалы
6. Запасные части
7. Корма
8. Семена и посадочный материал
9. Материалы и сырье, переданные в переработку на сторону
10. Строительные материалы

11. Инвентарь и хозяйственные принадлежности
12. Специальная оснастка и специальная одежда
13. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
14. Прочие материалы

На первом субсчете отражают покупное сырье, предназначенное для промышленной переработки (например, сахар, соль для консервирования; металл для изготовления изделий и запасных частей).

На субсчете 2 учитывают органические и минеральные удобрения. Кроме того, на данном субсчете сельскохозяйственные предприятия учитывают средства защиты растений и животных (ядохимикаты, биопрепараты, медикаменты и др. химикаты используемые для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур и животных).

Субсчет 3 применяют как правило строительные организации и на нем учитывают ценности приобретаемые для комплектования готовой продукции и требующие затрат по их обработке или сборке.

Субсчет 4 "Топливо" предназначен для учета наличия и движения горючего, смазочных материалов, твердого и газообразного топлива, приобретенных для эксплуатации машин и транспортных средств, а также для выработки электроэнергии или отопления зданий. Газообразное топливо в баллонах, резервуарах, используемое на производственные и бытовые нужды, находящееся на складах и отдельно в местах его потребления также учитывают на субсчете 10/4.

На субсчете 5 "Тара и тарные материалы" учитывают наличие и движение всех видов тары (картонная, деревянная, тканевая, синтетическая и др.). Здесь не учитывают цистерны, бочки, фляги, используемые как

хозяйственный инвентарь (их учитывают на счете 01/8), а также материалы и детали, предназначенные для изготовления тары и ее ремонта. Аналитический учет по видам тары.

На субсчете 6 "Запасные части" учитывают наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, деталей, узлов, агрегатов, аккумуляторов, предназначенных для ремонтов и замены износившихся, а также автомобильных шин в запасе и обороте. На этом субсчете на отдельных аналитических счетах учитывают снятые с машин и оборудования запасные части и детали, имеющие остаточный ресурс и пригодные для дальнейшего их использования без восстановления в оценке по остаточной стоимости Дт 10/6 Кт 23/1.

Субсчета 7 и 8 применяются в с/х организациях, здесь учитываются данный вид МПЗ как собственного производства, так и покупные.

На субсчете 9 учитывают движение сырья, материалов, продукции, переданной для переработки на сторону, в последующем включаемые в себестоимость полученных изделий и продукции с учетом затрат по их переработке, оплаченных сторонним организациям. Аналитический учет организуют по видам переданных в переработку МЦ в разрезе предприятий, осуществляющих переработку.

На субсчете 10 учитывают наличие и движение всех видов стойматериалов. Аналитический учет ведут по наименованиям материалов и местам хранения. Особое внимание уделяется учету взрывчатых веществ.

На субсчете 11 учитывают наличие и движения инвентаря со сроком полезного до 12 месяцев.

Операции по счету 10

Дт	Кт	
10	10	- внутреннее перемещение материалов
10	91,23/1	- оприходование материалов, полученных при ликвидации ОС и их ремонта
10	23, 70, 69	- расходы по доставке купленных материалов
10	20, 23, 25, 26, 29	- оприходование продукции собственного производства
10	28	- оприходование отходов от забракованной продукции
10	43	- перевод готовой продукции в семена, корма
10	60, 71, 76	- покупка материалов на стороне
<hr/>		
08	10	- расход материалов на капитальные вложения (строительство)
20, 23, 25, 26, 28, 29	10	- списание материалов на затраты производства
90/2	10	- реализация МПЗ
76/1, 91	10	- списание материалов, погибших в результате стихийного бедствия

В регистрах журнально-ордерной формы учета операции по счету 10 отражают в ведомости 46-АПК и ж/о № 10-АПК.

7. Учет товаров

Товары это часть МПЗ организации, которая приобретена или получена от других физ. и юрид. лиц и предназначены для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Для учета товаров предназначен счет 41 "Товары".

В организациях, осуществляющих промышленную, с/х и иную производственную деятельность, счет

41 применяется в случаях, когда какие либо изделия, материалы, продукты приобретаются специально для продажи или когда стоимость готовых изделий, приобретаемых для комплектации, не включается в с/б проданной продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно.

Организации, осуществляющие торговую деятельность учитывают также покупную тару и тару собственного производства (кроме инвентарной, служащей для производственных и хоз-ных нужд).

К счету 41 м.б. открыты субсчета:

- ◆ 41/1-"Товары на складах"
- ◆ 41/2-"Товары в розничной торговле"
- ◆ 41/3-"Тара под товаром и порожня"
- ◆ 41/4-"Покупные изделия"

В торговых организациях товары поступают в основном от поставщиков, что является началом товародвижения в торговле. На практике обычно товар приходится на баланс на дату фактического поступления на склад торговой организации, однако момент оприходования может определяться договором купли-продажи.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов (Приказ МФ РФ от 31.10.00 № 94 н) товары в организациях оптовой торговли отражаются в учете по покупной стоимости.

Розничным предприятиям предоставлено право выбора одного из вариантов оценки товаров – по покупным ценам либо по розничным ценам.

Выбранный способ д.б. отражен в УП организации.

Если фирма ведет учет товаров в продажных ценах в этом случае используется счет 42 "Торговая наценка".

Начисление торговой наценки отражают записью:
Дебет 41 Кредит 42

- начислена торговая наценка на оприходованный товар.

В торговую наценку включают доход торговой организации и НДС (если фирма платит этот налог).

Сумму торговой наценки, приходящуюся на вышедшие товары, вы должны списать. Кроме того, списывается наценка по товарам, розничная цена на которые была снижена.

Сумма торговой наценки по проданным товарам сторнируется в корреспонденции со счетом 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж". Эту операцию отражают записью:

Дебет 90-2 Кредит 42

- сторнирована реализованная торговая наценка.

Основные корреспонденции

Дт	Кт	
41	60,76	поступили товары от поставщика и от различных организаций
41	66,67	оприходованы товары, полученные в качестве займа
41	68	отнесены на стоимость товаров суммы невозмещаемых налогов и сборов
41	71	приобретены товары через подотчетное лицо
41	73	возмещена товарами сумма материального ущерба
41	75	оприходованы товары, поступившие от учредителей в счет вкладов в УК
41	86	полученные в счет целевого финансирования
41	98	оприходованы безвозмездно полученные товары
10	41	переведены товары в категорию материалов
29	41	отпущены покупные продукты питания для приготовления блюд в столовых
76	41	предъявлены поставщикам и транспортным организациям претензии
76	41	списана стоимость застрахованных товаров
90	41	списаны товары на продажу

Основные корреспонденции по учету инвентаризации МПЗ

41	91	оприходованы излишки
94	41	выявлена при инвентаризации недостача
41	94	отнесена стоимость недостач и порчи товаров в пределах норм естественной убыли
91	41	списана стоимость незастрахованных товаров, уничтоженных в результате стихийного бедствия
91	41	списаны товары, использованные при ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств
73/2	94	отнесена недостача на виновное лицо по учетной стоимости
73/2	98/4	отнесена на виновное лицо разница м/д рыночной и учетной ценой
50,70	73/2	возмещена сумма недостачи
98/4	91	доходы будущих периодов отнесены в доходы организации

Аналитический учет по счету 41 ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям) в ведомости формы 46-АПК, а синтетический в журнале-ордере 10-АПК.

Контрольные вопросы к теме:

1. Какие виды имущества организации относятся к МПЗ?
2. Перечислите первичные документы, отражающие движение МПЗ.
3. Опишите порядок организации складского хозяйства в организации.
4. Каков порядок заполнения карточки (книги) складского учета?
5. Как оцениваются МПЗ собственного производства и приобретенные со стороны?

6. Как отражаются в учете результаты инвентаризации МПЗ?

7. Назовите способы оценки запасов при отпуске в производство.

8. На каком счете учитывают отклонения от учетных цен?

9. Как определить процент отклонений от учетных цен?

10. Перечислите основные направления расходования материалов с указанием счетов.

11. В каких случаях поступление материалов на склад оформляется актом о приемке материалов?

Тесты

Вашему вниманию предлагаются задания, в которых могут быть один, два, три и большее число правильных ответов. Обвести кружком номера всех правильных ответов.

1. Учет готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» ведется:

- а) по учетным ценам;
- б) по нормативной (плановой);
- в) по фактической себестоимости;
- г) по договорной цене;
- д) по рыночной стоимости.

2. По дебету счета 40 «выпуск продукции (работ, услуг)» отражается:

- а) учетная цена готовой продукции;
- б) фактическая себестоимость готовой продукции;
- в) нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции;
- г) фактическая и нормативная себестоимость.

3. Себестоимость реализованной продукции отражается записью:

- а) Дт40 Кт43;
- б) Дт91/2 Кт43;
- в) Дт 43 Кт 10;
- г) Дт 90/2 Кт 43.

4. Убыток от продажи материалов отражается записью:

- а) Дт91/9 Кт99;
- б) Дт51 Кт91/1;

- в) Дт 99 Кт91/9;
- г) Дт91/9 Кт 94.

5. Расходы на продажу продукции списываются записью:

- а) Дт99 Кт44;
- б) Дт91/2 Кт44;
- в) Дт90/2 Кт44;
- г) Дт 43 Кт 44.

6. При ликвидации основных средств товарно-материальные ценности оприходуют:

- а) по учетным ценам;
- б) по рыночным ценам;
- в) по фактической себестоимости.

7. Недостачу продукции при отсутствии виновного лица списывают (сверх нормы естественной убыли):

- а) Дт90 Кт94;
- б) Дт84 Кт94;
- в) Дт20 Кт94;
- г) Дт91/2 Кт 94.

8. Транспортно-заготовительные расходы - это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в бухгалтерию:

- а) неверно;
- б) верно.

9. При отпуске материалов в производство их могут оценивать:

- а) по средней себестоимости;
- б) по способу НИФО;
- в) по себестоимости каждой единицы.
- г) по способу ФИФО;
- д) по способу ЛИФО;

10. Оприходованы товары, полученные безвозмездно:

- а) Дт41 Кт99;
- б) Дт41 Кт98/2;
- в) Дт41 Кт 86;
- г) Дт41 Кт75.

11. Лимитно – заборные карты предназначены для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции, а также для контроля за соблюдением лимитов:

- а) верно;
- б) неверно.

12. Определить цену приобретения товара при следующих условиях:

- оценка товара производится по сумме фактических затрат - затраты на приобретение товара составили: отпускная цена поставщика - 45 000 руб. (в том числе 9 000 руб. НДС), сумма транспортно-заготовительных расходов • 21 000 руб. (в том числе 4 200 руб. НДС).

- а) 66 000 руб.;
- б) 52800руб.;
- в) 45000руб.;
- г) 36 000 руб.

13. В качестве учетных цен может выступать:
- а) договорные цены;
 - б) фактическая с/б по данным предыдущего месяца;
 - в) средняя цена группы;
 - г) оптовая цена.

14. Какими корреспонденциями счетов отражается следующая хозяйственная операция: получены от завода - изготовителя материалы стоимостью 12 000 руб., в том числе 2 160 руб. НДС:

а) Дебет 10 Кредит 60 - 12 000 руб.; Дебет 19 Кредит 60 - 2160руб.;

б) Дебет 10 Кредит 60 - 9840руб.; Дебет 19 Кредит 60 - 2160руб.;

в) Дебет 10 Кредит 60 - 12 000руб.; Дебет 19 Кредит 10 - 2160руб.

15. Списывается разница между взыскиваемой и рыночной стоимостью по недостающим материальным ценностям на виновное лицо:

а) Дт73/2 Кт43; б) Дт73/2 Кт 99;

в) Дт73/2 Кт98/4; г) Дт73/2 Кт91/1.

16. Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы :

а) лимитно - заборная карта;

б) доверенность;

в) денежный чек;

г) инвентаризационная опись.

17. Товары, приобретаемые за иностранную ва-

люту, отражаются в бухгалтерском учете:

- а) в валюте приобретения;
- б) в рублях;
- в) на усмотрение организации.

18. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, изготовленных силами организации, определяется, исходя из:

а) Фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

б) Балансовой стоимости идентичных или аналогичных запасов. Рыночных цен на идентичные запасы.

19. Фактическое поступление материальных ценностей от акционеров в виде вклада в уставный капитал отражается:

а) Дт сч. 75, субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал», Кт сч. 80.

б) Дт сч. 10 Кт сч. 14.

в) Дт сч. 10 Кт сч. 75, субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

г) Дт сч. 10 Кт сч. 80.

20. Списание сумм учтенных отклонений на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» производится на:

а) Дт 10.

б) Кт 10.

в) Дт 20.

г) Кт 15.

21. При синтетическом учете материалов по фактической себестоимости поступление материалов

оформляется бухгалтерской записью

- а) Дт сч.15 Кт сч.60, Дт сч.10 Кт сч.15.
- б) Дт сч.10 Кт сч.16
- в) Дт сч.10 Кт сч.60

22. Стоимость излишков МПЗ, выявленных при инвентаризации на складах, отражается:

- а) Дт сч. 10 Кт сч. 26.
- б) Дт сч. 10 Кт сч. 20.
- в) Дт сч. 10 Кт сч. 91.
- г) Дт сч. 26 Кт сч. 10.

23. Недостача материально-производственных запасов учитывается по кредиту счета: _____

Тема 5. Учет основных средств

1. Экономическое содержание и задачи учета ОС
2. Классификация и оценка ОС
3. Учет поступления ОС
4. Учет амортизации ОС, способы ее начисления
5. Учет выбытия ОС
6. Учет ремонта ОС
7. Учет ОС при аренде
8. Переоценка ОС
9. Инвентаризация ОС

1. Экономическое содержание и задачи учета ОС

Для осуществления производственно-хозяйственной деятельности каждое предприятие должно иметь средства производства, которые делятся на предметы труда и средства труда. Основные средства относятся к средствам труда и в отличие от предметов труда, полностью потребляемых в одном производственном цикле, многократно используются в производственном процессе, сохраняя первоначальный внешний вид в течение длительного периода. Свою стоимость основные средства переносят на изготовленную продукцию частями через амортизационные отчисления. Основные средства выступают в виде зданий, сооружений, машин, оборудования, вычислительной техники, транспортных средств, рабочего и продуктивного скота, многолетних насаждений, внутрихозяйственных дорог.

К основным средствам относят также капитальные вложения на улучшение земель (осушение, орошение и другие мелиоративные работы) и арендован-

ные объекты ОС, находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования: вода, недра и другие природные ресурсы.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве ОС, согласно **ПБУ 6/01 "Учет основных средств"**, (основной нормативный документ по учету ОС) необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1. использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
2. использование в течение длительного времени, т.е. срок полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
3. организацией не предполагается перепродажа данных активов;
4. способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Бухгалтерский учет ОС должен обеспечить выполнение следующих задач:

- 1) правильное и своевременное документальное оформление движения ОС,
- 2) выявление результатов от реализации и прочего выбытия ОС,
- 3) правильное и своевременное включение стоимости ОС в издержки производства,
- 4) достоверное определение затрат, связанных с поддержанием ОС в рабочем состоянии,
- 5) контроль за сохранностью и эффективным использованием ОС.

2. Классификация и оценка ОС

Изобилие предметов входящих в основные средства вынуждает их классифицировать, что позволяет упростить составление статистической и бухгалтерской отчетности, начисление амортизации. В сельскохозяйственных предприятиях учет основных средств ведут по принятой ныне классификации.

Основные средства в сельскохозяйственных предприятиях подразделяются на:

- производственные
- не производственные

В состав производственных основных средств входят: производственные здания, сооружения, передаточные устройства, силовые машины и оборудование, рабочие машины и оборудование, а также капитальные затраты по коренному улучшению земель.

К непроизводственным основным средствам относятся: здания клубов, дворцов и домов культуры, жилые здания, гостиницы, общежития, бани, парикмахерские, столовые и другие.

Основные средства непосредственно участвующие в производстве сельскохозяйственной продукции (сельскохозяйственные машины, взрослый скот, скотопомещения, многолетние насаждения и др.) являются основными средствами сельскохозяйственного назначения, а не участвующие в этом называются основными средствами не сельскохозяйственного назначения – конторы, склады, заводы в хозяйствах, насосные станции, оборудование РММ и т.д.

В зависимости от натурально-вещественных признаков основные средства делятся на следующие группы:

1) Земельные участки и объекты природопользования

а) участки, приобретенные под строительство объектов; участки, содержащие полезные ископаемые (карьеры); участки с запасами минеральных удобрений (нефти, газа и других ресурсов)

б) лесные угодья, водоемы и другие.

2. Здания

3. Сооружения

4. Машины и оборудование

а) силовые машины и оборудование - тракторы, самоходные шасси, электродвигатели, двигатели внутреннего сгорания;

б) рабочие машины и оборудование – посевные и посадочные машины, уборочные машины, почвообрабатывающие машины, зернодробилки, доильные установки;

с) измерительные и регулирующие приборы, устройства;

д) вычислительная техника;

е) прочие машины и оборудование – телефонные станции, радиовещательные узлы, пожарные машины и т.п.;

5. Транспортные средства – автомобили грузовые и легковые, автоприцепы, автобусы, гужевого транспорт, водный транспорт, мотоциклы, велосипеды и др.

6. Производственный и хозяйственный инвентарь

а) верстаки, фляги, бидоны, баки, лари, чаны;

б) пишущие машинки, ковры, мебель.

7. Рабочий скот – лошади, волы, ослы, верблюды и др.;

8. Продуктивный скот – коровы, быки-производители, свиноматки, хряки, овцематки, бараны;

9. Многолетние насаждения – плодовые насаждения, полезащитные полосы и др.;

10. Другие виды основных средств

- a) передаточные устройства – водораспределительные сети, радиотрансляционные и телефонные сети;
- b) инструменты – электродрели, тиски и др.;
- c) капитальные затраты по улучшению земель – без сооружений, планировка земельных участков, корчевка площадей, очистка площадей от камней;
- d) библиотечные фонды;
- e) спортивный инвентарь и т.п.

По принадлежности ОС делятся на собственные и арендованные.

По характеру использования ОС делятся на находящиеся:

- a) в эксплуатации (действующие),
- b) в реконструкции и техническом перевооружении,
- c) в запасе (резерве),
- d) на консервации.

Все основные средства должны быть оценены.

Различают:

- первоначальную стоимость
- остаточную стоимость
- восстановительную стоимость

При покупке и вводе основных средств они учитываются по первоначальной стоимости, под которой понимают сумму затрат по приобретению или возведению, а также на доставку и установку основных средств. По первоначальной стоимости оприходуются:

1. Основные средства внесенные учредителями в счет их вкладов в уставной капитал предприятия оценивается по договоренности сторон.

2. Основные средства полученные безвозмездно от других физических и юридических лиц оцениваются по рыночной стоимости на дату оприходования.

3. Основные средства выстроенные хозяйственным способом оценивается по фактической стоимости их возведения;

4. Молодые многолетние насаждения учитываются в сумме фактических затрат на их посадку. В дальнейшем в процессе выращивания к их стоимости присоединяются дополнительные расходы на их выращивание.

5. Взрослый продуктивный и рабочий скот основного стада при формировании основного стада за счет собственного молодняка оценивают по фактической себестоимости выращивания (живая масса \times фактическая себестоимость 1 ц живой массы).

Под восстановительной стоимостью понимают стоимость воспроизводства основных средств, т.е. их строительство или приобретение по рыночным ценам на определенную дату. Восстановительной стоимостью также считается и стоимость определенная в результате переоценки основных средств.

При эксплуатации основные средства изнашиваются, уменьшаясь в стоимости, такая стоимость основных средств называется остаточной.

В действующей практике учетную стоимость ОС, по которым они отражаются в учете и отчетности принято называть балансовой стоимостью.

3. Учет поступления основных средств

Первичная документация по учету поступления основных средств

Поступающие в хозяйство основные средства оформляют документами и сразу же закрепляют за определенными лицами.

С 1 января 2003 г. организации применяют новые унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные постановлением Госкомстата России от 21.01.03 № 7:

ОС-1 — Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений);

ОС-1а — Акт о приеме-передаче здания (сооружения);

ОС-1б — Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений);

ОС-2 — Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств.

ОС-14 — Акт о приеме (поступлении) оборудования;

ОС-15 — Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж;

Акт составляется комиссией в 1-м экземпляре в момент приема и сдачи в эксплуатацию основных средств. К акту прилагается техническая документация на принятые в эксплуатацию здания и сооружения и паспорта на приобретенные у поставщиков сложные машины (трактора, комбайн, автомашины). Акты составляются индивидуально на каждый объект. Исключение составляет хозяйственный инвентарь и оборудование, имеющие одинаковую стоимость, на которые составляется общий акт формы ОС 1б для нескольких объектов.

При внутреннем перемещении и передаче основных средств другим организациям акт ОС – 2 составляется в 2-х экземплярах.

Инвентарь и другие виды ценностей, изготовленные в своих мастерских приходят на основании Накладных или Нарядов, в которых дается характери-

стика изготовленных объектов.

При переводе в основное стадо молодняка продуктивных животных, рабочего скота составляют Акты на перевод животных из группы в группу Ф.214 - АПК в 1 экземпляре.

Насаждения плодоносящие, полезащитные, парковые и декоративные включаются в состав основных средств в два приема. Прежде всего молодые насаждения после окончания посадки приходятся как недействующие основные средства по Акту приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию ф. 103-АПК комиссией в I экземпляре. С момента закладки до достижения эксплуатационного возраста стоимость молодых насаждений увеличивается на сумму затрат по уходу за ними. В момент начала плодоношения садов и ягодников, а также при смыкании крон полезащитных лесонасаждений вновь составляется акт Ф.103-АПК и насаждения переводятся в состав действующих основных средств. В обоих случаях для составления актов создается специальная комиссия.

Организация учета основных средств в подразделениях хозяйства

Для правильного использования основных средств и обеспечения их сохранности каждому инвентарному объекту присваивается свой цифровой (инвентарный) номер и эти ценности закрепляются за определенными должностными лицами.

Инвентарные номера накладываются на предмет различными методами – несмывающейся краской, клеймением, прикреплением металлических ярлыков и другими способами. Инвентарные номера присваиваются объектам на весь период нахождения их в хозяйстве. И лишь в случае большого количества выбывших

объектов, производится пересмотр всех инвентарных номеров и приводится новая их нумерация.

Аналитический учет основных средств осуществляется в Инвентарных карточках:

-ОС-6 — Инвентарная карточка учета объекта основных средств;

-ОС-6а Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств;

-ОС-6б — Инвентарная книга учета объектов основных средств

Чаще всего инвентарные карточки открываются на каждый инвентарный объект. В карточках группового учета основных средств учитываются животные основного стада и однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструментов, станков и т.д.

Инвентарные карточки ведут в организации в 2-х экземплярах их составляют на основе первичных документов, технологических паспортов и др. документов на приобретение, возведение и перемещение объектов.

Инвентарные карточки регистрируются в Описях инвентарных карточек по учету основных средств (ф. ОС-10), где для каждой классификационной группы отводится отдельный раздел. Эти описи ведут в бухгалтерии в 1-м экземпляре.

Зарегистрированные в описи инвентарные карточки размещаются в картотеке по группам и местам нахождения основных средств

Инвентарные карточки, в которых отражено движение за текущий месяц хранятся до конца месяца в особом разделе картотеки. По данным этих карточек в конце месяца составляется Карточка учёта движения основных средств (ф. ОС-12), которая ведётся в денежном выражении и инвентарные кар-

точки с особого раздела размещают в картотеке по соответствующим группам. В карточках учёта движения основных средств ежемесячно подбиваются итоги по движению основных средств и по итогам составляется оборотная ведомость. А в конце года по итоговым данным карточек учёта движения основных средств заполняется отчётность о движении основных средств.

Основные средства, первоначальная стоимость которых не превышает 40 000 руб. (без НДС, подлежащего возмещению), можно учитывать в составе МПЗ (как инвентарь и хозяйственные принадлежности) и списывать на затраты на дату их передачи в эксплуатацию.

С 1 января 2015 г. основные средства стоимостью до 40 000 руб. (без НДС) можно списать в течение более одного отчетного периода (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ). Определить порядок списания таких расходов компании смогут самостоятельно исходя из экономической целесообразности и срока использования этого имущества.

С 1 января 2016 г. в налоговом учете амортизируемым считается имущество, первоначальная стоимость которого без НДС превышает 100 000 руб. Новый норматив касается тех основных средств, которые компания введет в эксплуатацию 1 января 2016 г. или позднее.

Для учета ОС предназначен активный счет 01 "Основные средства". К данному счету рекомендовано открыть 11 субсчетов (см. план счетов).

На 1 субсчете учитывают наличие и движение производственных ОС основного вида деятельности.

На 2 – ОС других отраслей и производств.

На 3 – ОС для обслуживания социально-бытового хозяйства.

На 4 – все виды взрослого рабочего и продуктивного скота.

На 5 – все виды молодых и принятых в эксплуатацию многолетних насаждений, включая лесные полосы.

На 6 – земельные участки, лесные и водные угодья, месторождения полезных ископаемых.

На 7 – наличие и движение капитальных вложений в земельные участки, лесные и водные угодья, недра, которые затем присоединяются к инвентарной стоимости объекта.

На 8 – инвентарь со сроком полезного использования свыше 12 месяцев.

На 9 – имущество взятое по договору лизинга и аренды, если оно числится по договору у нас.

На 10 – прочие.

На 11 – используется при выбытии ОС.

Первоначальная стоимость поступающих в организацию основных средств формируется по Дт счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», к которому открыты субсчета в зависимости от видов и каналов поступления основных средств.

Основные корреспонденции по счету поступления основных средств:

1. Оприходование ОС, внесенных учредителями в счет их вклада в уставный капитал.

Дт	Кт	
75	80	"Уставный капитал" – формирование УК
08	75	- внесение основных средств учредителями
01	08	- оприходование ОС на баланс организации

2. Перевод молодняка в основное стадо

08	11	- перевод животных по плановой себестоимости живого веса
01	08	- оприходование животных в состав ОС

3. Оприходование ОС, полученных безвозмездно

Если ваша фирма получила основные средства безвозмездно, то их стоимость определите исходя из рыночной цены на подобное имущество.

В налоговом учете стоимость основного средства, полученного безвозмездно, не может быть меньше его остаточной стоимости по данным передающей стороны (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Однако имейте в виду: безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 3000 руб. между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

08/4	98	"Доходы будущих периодов" – поступление ОС
01	08/4	- оприходование ОС на баланс
20, 23...	02	- ежемесячное начисление амортизации по ОС
98	91	"Прочие доходы и расходы" – на сумму начисленной амортизации доходы будущих периодов зачисляются как прочие доходы

4. Оприходование ОС, изготовленных в ремонтной мастерской

Дт	Кт	
23/1	70, 69, 10, 23	- затраты по изготовлению ОС
08	23/1	- списание затрат по изготовленному объекту на капитальные вложения
01	08	- оприходование объекта в состав ОС

5. Покупка ОС (строительство)

08	60, 76	- начислена задолженность поставщику (подрядчику)
19	60	- на сумму НДС
08	23, 70, 69, 10	- расходы по доставке объекта
01	08	- оприходование объекта в состав ОС
60	51	- погашение задолженности поставщику
68	19	- списание НДС к возмещению бюджетом

6. Строительство ОС хозяйственным способом

08	70, 69, 10, 23, 60	- осуществлены затраты по строительству объекта ОС
01	08	- оприходован объект в состав ОС по окончании строительства

7. Закладка многолетних насаждений

08	10, 23, 60, 70, 69	- произведены затраты по закладке многолетних насаждений
01/5	08	- оприходованы мн. насаждения в состав ОС как не эксплуатационные
08	10, 23, 70, 69...	- затраты по уходу и выращиванию многолетних насаждений
43	08	- оприходование продукции от мн. насаждений по цене возможной реализации
01/5	08	- увеличение инвентарной стоимости мн. насаждений на сумму затрат отчетного года за минусом стоимости оприходованной продукции
01/5	01/5	- передача мн. насаждений в эксплуатацию

В регистрах журнально-ордерной формы учета операции по счету 01 отражают в ж-о ф. № 13-АПК. В

нем в разрезе корреспондирующих счетов отражают операции по Кт 01. Записи делают на основании соответствующих первичных документов по выбытию ОС. Данные по кредиту счета 01 о движении животных основного стада записывают на основании ведомости аналитического учета животных ф. 73-АПК. После сверки оборотов с другими регистрами кредитовый оборот по счету 01 в установленном порядке переносят в Главную книгу.

4. Учет амортизации основных средств, способы ее начисления

В соответствии с положением по учету основных средств стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Предприятия имеют право начислять амортизацию на основные средства одним из следующих способов:

- 1) линейный способ;
- 2) способ уменьшаемого остатка;
- 3) способ списания стоимости по сумме ЧИСЕЛ ЛЕТ – срока полезного использования;
- 4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов производится в течение всего срока полезного использования основного средства. Срок полезного использования определяется исходя из классификационной группы, в которой принадлежит то или иное ОС (Постановление Правительства РФ от 01.01.02 "О Классификации ОС, включаемых в амортизационные группы").

Амортизация не начисляется по имуществу свойства которого с течением времени не меняется (напри-

мер земельные участки и объекты природопользования), а также по основным средствам некоммерческих организаций.

Начисление амортизации приостанавливается:

–если основное средство находится на реконструкции и модернизации;

–на основные средства, переведенные по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3 месяцев.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

1) **при линейном способе** – исходя из первоначальной стоимости основного средства и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. Например: необходимо начислить амортизацию на основное средство, первоначальная стоимость которого 100 тыс. руб., срок полезного использования 5 лет. Исходя из срока полезного использования норма амортизации будет равна 20 % ($100 \% : 5 = 20 \%$), тогда годовая сумма амортизации равна $100 \text{ тыс. руб.} \times 20 \% : 100 \% = 20 \text{ тыс. руб.}$

2) **при способе уменьшения остатка** – исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования. Рекомендуется норму амортизации при данном способе умножать на коэффициент 1,5 и 2. Например: первоначальная стоимость объекта – 100 тыс. руб., срок полезного использования 5 лет. Организация решила применить удвоенную норму амортизации.

3) Годовая норма амортизации будет равна $100 \% : 5 \text{ лет} = 20 \% \times 2 = 40 \%$.

Таблица 1 - Начисление амортизации по методу уменьшающего остатка

Период	Годовая сумма амортизации, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
Конец 1 года	$100000 \times 40 \% : 100 \% = 40000$	40000	60000
Конец 2 года	$60000 \times 40 \% : 100 \% = 24000$	64000	36000
Конец 3 года	$36000 \times 40 \% : 100 \% = 14400$	78400	21600
Конец 4 года	$21600 \times 40 \% : 100 \% = 8640$	87040	12960
Конец 5 года	12960	100000	-

В последний год СПИ списывается остаточная стоимость.

4) **при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** – исходя из первоначальной стоимости и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта.

Например: первоначальная стоимость основного средства – 150 тыс. руб. Предполагаемый срок эксплуатации 5 лет.

Сумма чисел лет эксплуатации = $15 (1 + 2 + 3 + 4 + 5)$.

Таблица 2 - Начисление амортизации по методу суммы чисел

Период	Годовая сумма амортизации, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
Конец 1 года	$150000 \times 5 : 15 = 50000$	50000	100000
Конец 2 года	$150000 \times 4 : 15 = 40000$	90000	60000
Конец 3 года	$150000 \times 3 : 15 = 30000$	120000	30000
Конец 4 года	$150000 \times 2 : 15 = 20000$	140000	10000
Конец 5 года	$150000 \times 1 : 15 = 10000$	150000	-

Способ уменьшения остатка и по сумме чисел лет срока полезного использования являются способами ускоренной амортизации.

При решении вопроса о введении ускоренной амортизации следует иметь ввиду, что начисленная сумма амортизации влияет на себестоимость продукции, на прибыль.

5) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции, начисление амортизации производится исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соответствия первоначальной стоимости основных средств и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования основных средств.

Пример. В сентябре отчетного года АО "Актив" приняло к учету станок первоначальной стоимостью 120 000 руб. Согласно технической документации станок

рассчитан на выпуск 1000 единиц готовой продукции.

Однако он начал эксплуатироваться лишь в декабре отчетного года. В этом месяце с его помощью было выпущено 90 единиц продукции.

В связи с этим по станку должна быть начислена амортизация в сумме:

90 шт. : 1000 шт. x 120 000 руб. = 10 800 руб.

В декабре бухгалтер "Актива" сделал проводку:

Дебет 20 Кредит 02

- 10 800 руб. - начислена амортизация станка.

В балансе "Актива" за отчетный год по строке 1150 будет указана остаточная стоимость станка в сумме 109 тыс. руб. ($109\,200 = 120\,000 - 10\,800$).

В январе следующего года фактический выпуск продукции составил 50 единиц. Сумма амортизации составит:

50 шт. : 1000 шт. x 120 000 руб. = 6000 руб.

В феврале фактический выпуск продукции составил 30 единиц. Сумма амортизации за февраль будет рассчитана так:

30 шт. : 1000 шт. x 120 000 руб. = 3600 руб.

В дальнейшем амортизация по станку начисляется в аналогичном порядке.

В течение отчетного периода амортизацию начисляют ежемесячно (независимо от способа) в размере 1/12 от годовой суммы. По поступившим основным средствам амортизацию начинают начислять с 1 числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объема.

По выбывшим основным средствам амортизацию прекращают начислять с 1 числа месяца, следующего за месяцем выбытия основных средств.

Применения одного из способов начисления

амортизации по группе однородных объектов производится в течении всего срока полезного использования. Это значит, что необязательно использовать один из способов по всем ОС – один метод может применяться внутри группы однородных объектов.

Первоначальная стоимость основных средств, бывших в эксплуатации (например, подержанного компьютера или автомобиля), определяется в обычном порядке. В нее включают все расходы, связанные с покупкой (договорная цена основного средства, расходы по его доставке и установке и т.д.).

Сумма амортизации по этому основному средству прежним владельцем в учете фирмы-покупателя не отражается. Однако его срок полезного использования обычно сокращается. Его можно рассчитать так:

Срок полезного использования подержанного основного средства	Срок полезного использования нового основного средства	Срок фактической эксплуатации основного средства прежним владельцем
--	--	---

Срок полезного использования нового объекта можно определить по Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1).

Срок фактической эксплуатации основного средства прежний владелец указывает в документах на проданное основное средство.

Пример. В октябре 2016 г. АО "Актив" приобрело подержанный станок. Договорная стоимость станка - 120 000 руб. (без НДС). Амортизация по нему будет начисляться линейным методом. Станок был включен

в состав основных средств в ноябре 2016 г.

По Классификации основных средств бухгалтер определил, что срок полезного использования нового станка - 10 лет. По данным прежнего владельца, станок уже отработал шесть лет. Следовательно, срок полезного использования станка - четыре года (10 - 6), то есть 48 месяцев (4 x 12 мес.).

Месячная норма амортизации по станку составит:
 $100\% : 48 \text{ мес.} = 2,083\%$.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

$120\ 000 \text{ руб.} \times 2,083\% = 2499,6 \text{ руб.}$

Амортизация по станку должна начисляться с декабря.

Основные документы по начислению амортизации:

1) Ведомость расчета амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам ф. 48 АПК (в ней определяется и месячная сумма амортизации исходя из балансовой стоимости и норм амортизации);

2) Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам ф. 49 АПК (составляется на основании ведомости 48 АПК, ведомости 49 АПК месячная сумма поступивших и выбывших основных средств);

3) Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по автотранспорту ф. 50 АПК.

Для учета амортизации основных средств применяется пассивный счет 02 "Амортизация основных средств". По Кт 02 отражается начисление амортизации, по ДТ – списание амортизационных отчислений, которое производится только при выбытии ОС.

К счету 02 рекомендуется открывать следующие

субсчета:

02/1 - "Амортизация собственных ОС";

02/2 – Амортизация арендованных и полученных по лизингу ОС"

Основные корреспонденции по учету амортизации:

Дт	Кт	
20, 23, 25, 26	02	- начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном и вспомогательном производстве
08	02	- начислена амортизация по основным средствам, используемым в строительстве
44	02	- начислена амортизация по основным средствам, обслуживающим процесс реализации
29	02	- начислена амортизация по основным средствам непромышленного назначения
83	02	- осуществлена индексация суммы амортизации при переоценке основных средств
02	01/11	- списана амортизация при выбытии ОС

Учет износа основных средств ведется в ж/о 10 АПК, данные в который заносит из ведомости 49, 50 АПК.

5. Учет выбытия основных средств

Объекты ОС выбывают с предприятия по различным причинам:

1) невозможность дальнейшей эксплуатации из-за ветхости, физического и морального износа и, как результат, списание объекта с баланса с его полной ликвидацией,

2) реализация объекта другому физическому или юридическому лицу,

3) безвозмездная передача,

4) передача в виде вклада в уставный капитал

других организаций,

- 5) передача в аренду,
- 6) ликвидация при авариях, стихийных бедствиях и других чрезвычайных ситуациях,
- 7) выбраковка скота из основного стада при утрате племенных, продуктивных и других качеств.

Для определения целесообразности и непригодности объектов ОС к дальнейшему использованию, а также для оформления документации на списание указанных объектов, в организации приказом руководителя создается постоянно действующая комиссия. В состав ее входят должностные лица, в т.ч. главный бухгалтер и лица, на которых возложена ответственность за сохранность ОС. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители соответствующей инспекции. В компетенцию комиссии входит:

- 1) осмотр объекта, подлежащего списанию,
- 2) установление причин списания объекта,
- 3) выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов ОС,
- 4) возможность использования отдельных узлов, деталей и т.д.,
- 5) составление соответствующих документов на списание объектов ОС.

При списании объектов ОС оформляются соответствующие акты:

ОС-4 — Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств);

ОС-4а — Акт о списании автотранспортных средств;

ОС-4б — Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств);

Во всех актах указывают первоначальную стои-

мость объектов, сумму начисленной амортизации, причину выбытия и другие показатели. Акты оформляют в одном экземпляре и передают на утверждение руководителю организации, а после этого в бухгалтерию. На основании их в бухгалтерии делают соответствующие записи о выбытии ОС в инвентарные карточки, описи и другие документы.

Детали, узлы, агрегаты разобранного и демонтированного оборудования пригодные для ремонта других объектов ОС приходятся по рыночной стоимости, а также другие материалы приходятся как лом или утиль по рыночной стоимости, а непригодные детали и материалы приходят как вторичное сырье (лом или утиль). Оприходование этих материалов отражаются в накладной (внутрихозяйственного назначения), об этом делают запись в акте на списание.

В бухгалтерском учете операции, связанные с выбытием ОС отражаются через счет 01/11 "Выбытие ОС" если выбытие основных средств происходит в течение длительного периода времени (демонтаж оборудования, разборка здания и т.п.). В дебет этого субсчета переносится балансовая стоимость выбывающего объекта ОС, в кредит – сумма накопленной амортизации, остаточная стоимость объекта списывается со счета 01/11 на счет 91 "Прочие доходы и расходы". Рассмотрим корреспонденции счетов по выбытию объектов ОС.

1. Списание ОС вследствие их непригодности для дальнейшего использования

Дт	Кт	
01/11	01	- списание ОС по балансовой стоимости – 100 т. руб.
02	01/11	- 5 т.руб. – списание амортизации, начисленной к моменту выбытия
91/2	01/11	- 5 т.руб. – списание остаточной стоимости выбывшего объекта
10	91/1	- оприходование материалов, полученных при списании объекта по рыночной стоимости
91/2	70, 69, 23	- расходы по ликвидации объекта
99	91/3	- списывается убыток от ликвидации объекта
91/3	99	- списывается прибыль от ликвидации объекта

2. Продажа ОС

01/11	01	- списание объекта ОС по балансовой стоимости
02	01/11	- списание амортизации, начисленной к моменту выбытия объекта
91/2	01/11	- списание остаточной стоимости объекта как операционных расходов
76	91/1	- начислена задолженность покупателю, включая НДС
91/2	68	- на сумму НДС
51	76	- погашение задолженности покупателем

3. Выбраковка скота из основного стада и постановка на откорм:

а) по продуктивному скоту: Дт 11/2 Кт 01/3

б) по рабочему скоту

01/11	01/3	- списание скота по балансовой стоимости
02	01/11	- списание амортизации
11/2	01/11	- постановка скота на откорм по остаточной стоимости

4. Безвозмездная передача ОС

01/11	01	
02	01/11	
91/2	01/11	- по остаточной стоимости

5. Передача ОС в счет вклада в уставной капитал другой организации

01/11	01	- списание ОС по балансовой стоимости
02	01/11	- списание амортизации
91/2	01/11	- списание остаточной стоимости объекта как операционных расходов
58	91/2	- отражение вклада как финансовых вложений по договорной стоимости

6. Гибель ОС в результате стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций:

а) застрахованных

01/11	01	- списание объекта ОС по балансовой стоимости
Дт	Кт	- списание амортизации, начисленной к моменту списания объекта
02	01/11	
76	01/11	- списание остаточной стоимости погибшего объекта
51	76	- поступление страхового возмещения
91	76	- списание не возмещенной суммы потерь как чрезвычайных расходов
10	99	- оприходование материалов, полученных от разборки погибшего объекта (чрезвычайные доходы)
91	70, 69, 23, 60	- расходы по ликвидации погибшего объекта

б) незастрахованных

01/11	01	- списание балансовой стоимости погибшего объекта
02	01/11	- списание суммы амортизации, по погибшему объекту
10	99	- оприходование материалов, полученных при разборке погибшего объекта
91	70, 69, 23, 60	- затраты, связанные с ликвидацией погибшего объекта

6. Учет ремонта ОС

По объему и характеру производимых ремонтных работ различают капитальный и текущий ремонты. Они отличаются сложностью, объемами и сроками выполнения. Ремонты основных средств могут осуществляться хозяйственным способом (силами самой организации) или подрядным способом (силами сторонних организаций). В обоих случаях на каждый ремонтируемый объект составляют Акт о выявленных дефектах (ф. ОС-16). В ней указывают: работы, подлежащие выполнению; сроки ремонта; намеченные к замене детали; сметную стоимость ремонта в поэтапном разрезе.

Приемка отремонтированного объекта из капитального ремонта оформляется Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. ОС-3). По поступлению акта в бухгалтерию в инвентаризационной карточке делают отметку о произведенных работах. Кроме того, данный документ служит основанием для списания фактической себестоимости ремонта.

Расходы по ремонту основных средств могут относиться на затраты производства:

Дт	Кт	
23/1, 2	10, 70, 69	- произведен ремонт в ремонтной мастерской
23/1, 2	60	- произведен ремонт сторонней организацией
20, 23, 25, 26, 29, 08	23/1, 2	- списаны затраты по ремонту на затраты производства

Кроме того, организация может создавать ремонтный фонд для накопления средств на осуществление ремонтных работ. Особенно это удобно для предприятий с сезонным производством.

Для учета ремонтного фонда используют пассивный счет 96 "Резервы предстоящих расходов" субсчет 3 "Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание"

Дт 20, 23, 25, 26 – Кт 96/3 – создание ремонтного фонда

Дт 96/3 – Кт 23/1, 2 - списаны затраты по ремонту за счет ремонтного фонда.

В том случае, если средств на ремонтный фонд не хватает (особенно в начале года), то затраты по ремонту основных средств вначале учитывают по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов", а за тем списываются за счет ремонтного фонда.

Дт 97 – Кт 23 – списаны затраты по ремонту на расходы будущих периодов

Дт 96/3 – Кт 97 – списаны затраты за счет ремонтного фонда.

7. Аренда основных средств

Организации кроме собственных ОС могут пользоваться арендованными ОС, а также сдавать принадлежащие им на правах собственности в аренду. В зависи-

мости от сроков аренды имущества различают: долгосрочную аренду (лизинг) на срок более 3 лет, среднесрочную (хайринг) – на период от 1 года до 3 лет и краткосрочную (рентинг, чартер) – на срок до 1 года.

По условиям предоставления различают текущую (среднесрочная и краткосрочная) и долгосрочную аренды. Текущая предполагает сдачу арендодателем своего имущества на определенный срок арендатору с обязательным возвратом. К долгосрочно арендуемым основным средствам относят объекты, договор аренды по которым предусматривает переход их в собственность арендатора (выкуп) по истечении срока аренды или ранее при условии внесения всей обусловленной договором выкупной цены. Учет текущей аренды. Текущая аренда предполагает заключение договора аренды между арендодателем и арендатором. В нем предусматривается объект аренды, срок использования объекта, размер арендной платы, условия проведения ремонта арендуемого объекта и др. Величина арендной платы включает, как правило, средства, предусмотренные нормами амортизационных отчислений на полное восстановление, сметами затрат на ремонт и часть прибыли, устанавливаемую договором на уровне, как правило, не ниже банковского процента (арендный процент). Передача ОС в аренду оформляется актом приема-передачи ОС ф. 101-АПК. В учете арендодатель продолжает учитывать сданный в аренду объект ОС на счете 01. У арендатора ОС числятся на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства" в оценке, указанной в договоре аренды. Расчеты между арендодателем и арендатором учитывают на счете 76.

Учет у арендодателя

Дт Кт

01 01 – переданы ОС в аренду

91/2 02/1 – начислена амортизация по ОС

76 91/1 – начислена арендная плата

51 76 – поступил платеж от арендатора

01 01 – возвращены ОС из аренды

Учет у арендатора

Дт Кт

001 X – получены в аренду ОС

20,23 76 – начислена арендная плата

76 51 – погашена задолженность по арендной плате

X 001 – возвращены арендованные ОС

Особенности финансового лизинга

Финансовый лизинг – лизинг, при котором лизингодатель приобретает в собственность имущество у продавца и передает его лизингополучателю за плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и пользование. При этом срок, на который имущество передается лизингополучателю, совпадает с нормативным сроком службы.

Учет лизинговых операций у лизингодателя при условии, что имущество учитывается на балансе лизингодателя

Дт Кт

08 60 – начислено поставщику за приобретенное лизинговое имущество

60 51 – погашена задолженность поставщику.

03 08 – приобретенное имущество принято в состав доходных вложений

03 03 – передано в лизинг имущество

76 90/1 – начислена задолженность лизингополу-

чателя по лизинговой плате

02/2 03 – списано с баланса имущество, перешедшее в собственность лизингополучателя по истечении срока соглашения и при условии выплаты лизингополучателем всех платежей.

Учет операций у лизингополучателя

Дт Кт

20,23,25.. 76 – начислена задолженность по лизинговой плате

76 51 – погашена задолженность

01 02 – оприходовано на баланс лизинговое имущество.

8. Переоценка основных средств

Коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать основные средства. Если вы один раз провели переоценку, в дальнейшем ее придется делать регулярно.

Если в результате первоначальной переоценки стоимость основных средств увеличилась, то сумму увеличения относят в кредит счета 83 "Добавочный капитал".

В учете делают проводки:

Дебет 01 Кредит 83

- увеличена стоимость основного средства в результате переоценки;

Дебет 83 Кредит 02

- доначислена амортизация основного средства в результате его переоценки.

Если в результате первоначальной переоценки стоимость основных средств уменьшилась, то сумму уценки относят на финансовый результат в качестве

прочих расходов. Это отражают проводками:

Дебет 91-2 Кредит 01

- уценен объект основных средств, который ранее недооценивался;

Дебет 02 Кредит 91-2

- уменьшена амортизация уцененного объекта, который ранее недооценивался.

В ходе переоценки можно увеличить стоимость тех основных средств, которые ранее были уценены. Тогда сумму дооценки, равную сумме предыдущей уценки, относят на финансовый результат в качестве прочих доходов. Превышение суммы дооценки над суммой уценки включают в состав добавочного капитала.

Пример. На балансе АО "Актив" числится станок. По состоянию на 31 декабря 2015 г. станок был переоценен. Первоначальная стоимость станка была уменьшена на 4000 руб., а сумма амортизации - на 1000 руб. По состоянию на 31 декабря 2016 г. вновь была произведена переоценка станка. Первоначальная стоимость станка была увеличена на 12 000 руб., а сумма амортизации - на 3000 руб.

При подготовке отчетности за 2015 г. бухгалтер "Актива" применил проводки:

Дебет 91-2 Кредит 01

- 4000 руб. - отражена первоначальная уценка станка;

Дебет 02 Кредит 91-2

- 1000 руб. - отражено уменьшение амортизации в связи с первоначальной уценкой.

Результаты переоценки станка по состоянию на конец отчетного 2016 г. бухгалтер "Актива" должен отразить так:

Дебет 01 Кредит 91-1
- 4000 руб. - отражена дооценка станка в пределах предыдущей уценки;
Дебет 01 Кредит 83
- 8000 руб. (12 000 - 4000) - отражена дооценка станка сверх предыдущей уценки;
Дебет 91-1 Кредит 02
- 1000 руб. - увеличена амортизация станка в пределах предыдущей уценки;
Дебет 83 Кредит 02
- 2000 руб. (3000 - 1000) - увеличена амортизация станка сверх предыдущей уценки.

В балансе за отчетный год станок отражают исходя из текущей (восстановительной) стоимости с учетом накопленной амортизации.

В ходе переоценки вы можете и уменьшить стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были дооценены. Тогда сумма уценки, равная сумме предыдущей дооценки, уменьшает добавочный капитал.

Превышение суммы уценки над суммой дооценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

Пример. На балансе АО "Актив" числится станок.

По состоянию на 31 декабря 2015 г. станок был переоценен. Первоначальная стоимость станка была увеличена на 4000 руб., а сумма амортизации - на 1000 руб.

По состоянию на 31 декабря 2016 г. вновь была проведена переоценка станка. Первоначальная стоимость станка была уменьшена на 12 000 руб., а сумма амортизации - на 3000 руб.

Результаты переоценки станка по состоянию на конец 2016 г. бухгалтер "Актива" должен отразить так:

Дебет 83 Кредит 01
- 4000 руб. - отражена уценка станка в пределах предыдущей дооценки;

Дебет 91-2 Кредит 01
- 8000 руб. (12 000 - 4000) - отражена уценка станка сверх предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 83
- 1000 руб. - уменьшена амортизация станка в пределах предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 91-2
- 2000 руб. (3000 - 1000) - уменьшена амортизация станка сверх предыдущей дооценки.

В балансе за отчетный год станок отражают исходя из текущей (восстановительной) стоимости с учетом накопленной амортизации.

9. Инвентаризация основных средств.

До начала инвентаризации рекомендуется проверить наличие и состояние инвентарных карточек описей и других регистров аналитического учета, а также технических паспортов и другой технической документации. При обнаружении расхождений и неточностей должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения. При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит их данные в описи (наименование, инвентарный номер, основные технические и эксплуатационные показатели). При инвентаризации проверяют наличие документов, подтверждающих нахождение объектов основных средств в собственности организации, а также документы на земельные участки, водоемы и другие природные ресурсы.

При выявлении объектов не принятых на учет, комиссия должна включить в описание правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Оценка выявленных неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а амортизация определяется по техническому состоянию объекта с оформлением сведений об оценке и амортизации соответствующими актами.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в инвентарные описи с указанием заводского номера, завода изготовителя, года выпуска, номера, мощности и др.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки поступившие одновременно в описях проводятся по наименованию с указанием количества этих предметов. Выявленные излишки основных средств оприходуются и отражаются Дт 01 – Кт 91.

При недостатке или порче основные средства списываются на виновное лицо, либо за счет средств хозяйства.

Дт	Кт	
01/11	01	по первоначальной стоимости
02	01/11	на сумму амортизации
94	01/11	по остаточной стоимости
73/2	94	отнесена недостача на виновное лицо
91	94	если нет, то на расходы организации

Контрольные вопросы к теме:

1. Раскройте экономическое содержание понятия основные средства.
2. Что является единицей учета основных средств?
3. Назовите особенности учета основных средств.
4. Задачи учета основных средств

5. Какие формы первичных документов используют в учете основных средств?
6. Виды ремонтов основных средств?
7. Какие вопросы по учету основных средств должны быть отражены в учетной политике организации?
8. Отрадите на счетах бухгалтерского учета результаты инвентаризации основных средств.
9. Опишите порядок оприходования основных средств.
10. Перечислите виды оценки основных средств и дайте им определение.
11. Перечислите причины выбытия основного средства с баланса предприятия, а также документы применяемые для этих целей.
12. Перечислите объекты, по которым амортизация не начисляется.
13. Отрадите корреспонденции счетов по оприходованию основных средств, полученных в счет вклада в уставный капитал предприятия.
14. Перечислите способы начисления амортизации по основным средствам. Раскройте их сущность.
15. Укажите, в каких случаях начисление амортизации приостанавливается.
16. Отрадите корреспонденцию по начислению и списанию недостачи основных средств.
17. Перечислите способы начисления ускоренной амортизации и раскройте их сущность.
18. Перечислите условия, которым должен отвечать объект для принятия его на учет в качестве основного средства.
19. Напишите серию корреспонденции по списанию основного средства в следствии его физического износа.
20. Дайте характеристику счета 02.

21. Укажите корреспонденции по покупке основных средств у поставщика.
22. По какой оценке основные средства отражаются в балансе?
23. Из чего складывается первоначальная стоимость основных средств?
24. На каком счете учитывают выбытие основных средств?
25. Что такое амортизация?
26. Что такое лизинг?
27. Как отражают в учете операции лизинга у лизингополучателя?

Тесты

1. Амортизация основных средств начисляется в течение:

- а) всего срока нахождения их в организации
- б) срока их полезного использования
- в) 12 лет
- г) 10 лет

2. Что означает бухгалтерская проводка: ДТ 02 КТ 01:

- а) начисление амортизации по объектам основных средств, находящимся в эксплуатации
- б) отражение уценки основных средств
- в) списание суммы износа по выбывшим основным средствам

3. Предприятие приобрело объект ОС - станок 15 марта. Станок был введен в эксплуатацию 1 апреля. В результате сокращения объемов производства станок был отправлен на консервацию 2 октября. За какой период начислялась амортизация по станку?

- а) с 1 апреля по 1 октября
- б) с 15 марта по 2 октября
- в) с 1 мая по 1 ноября
- г) с 15 апреля по 2 октября
- д) с 1 мая по 1 октября

4. Чему равны ежемесячные амортизационные отчисления объекта ОС, приобретенного за 70 800 руб., в т.ч. НДС 18% (10 800 руб.), при линейном способе расчета амортизации, если срок полезного использования 10 лет?

- а) 7 080 руб.

- б) 6000 руб.
- в) 1080 руб.
- г) 590 руб.
- д) 500 руб.

5. Физический износ это:

- а) изменение механических, физических, химических свойств под воздействием процессов труда, сил природы;
- б) утрата первоначальной потребительской стоимости вследствие снашивания, ветхости и устаревания.

6. В чем проявляется моральный износ?

- а) в потере экономической эффективности и целесообразности использования основных фондов до истечения срока полного физического износа
- б) в уменьшении стоимости оборудования вследствие удешевления их воспроизводства в современных условиях;
- в) в связи с созданием и внедрением в производственный процесс более производительных и экономичных механизмов и оборудования;
- г) в связи с частичной потерей потребительской стоимости и стоимости самого оборудования;
- д) в связи с полым обесценением оборудования, при котором его дальнейшее использование является убыточным.

7. Амортизация основных фондов?

- а) это перенос части стоимости основных фондов на вновь созданный продукт для последующего воспроизводства основных фондов;
- б) это износ основных фондов и отчисляемый на

издержки производства (себестоимость) на основе амортизационных норм.

8. Производится ли начисление амортизации одним из следующих способов?

а) линейным способом, исходя из первоначальной стоимости основных средств и нормы амортизации; б) способом уменьшаемого остатка, исходя из остаточной стоимости основных средств и нормы амортизации;

в) способом списания стоимости по сумме числа лет сроков полезного использования, исходя из первоначальной стоимости основных средств и годового соотношения, где в числителе — число лет, остающихся до конца срока службы объекта, в знаменателе — количество лет срока службы объекта;

г) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (услуг), исходя из объема выпуска продукции в натуральном выражении в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости основных средств и предполагаемого объема продукции (услуг) за весь срок полезного использования основных средств.

9. Запись: Дт 25 - Кт 23/1 означает:

а) списаны затраты по ремонту на объекты общепроизводственного назначения;

б) начисление амортизации по основным средствам общепроизводственного назначения;

в) на сумму фактических затрат по ремонту техники;

10. Выбытие объекта основных средств может иметь место в случаях:

- а) передачи объекта на ремонт
- б) продажи;
- в) списания в случае морального и физического износа;
- г) ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- д) передачи на консервацию;
- е) передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;
- ж) передачи по договорам мены, дарения.

11. Учетную политику организации в части источников финансирования затрат на восстановление основных средств устанавливает:

- а) орган управления государственным имуществом;
- б) муниципальные органы управления;
- в) сама организация ;
- г) отраслевые комитеты.

12. При выбытии объекта основных средств по кредиту счета 91 отражают:

- а) остаточную стоимость объекта;
- б) стоимость оприходованных от ликвидации ценностей;
- в) выручку;
- г) затраты, связанные с ликвидацией объекта;
- д) списание прибыли на счет 99;
- е) списания убытка на счет 99

13. Какой номер ПБУ предназначен для отражения порядка ведения учета основных средств:

- а) ПБУ 5/01; б) ПБУ 4/99;

в) ПБУ 6/01; г) ПБУ 15/01;

14. Основные средства - это средства

- а) труда
- б) обращения
- в) производства

15. Материалы, поступившие при ликвидации объектов основных средств, приходуются записью:

- а) Д-т сч. 10 «Материалы» - К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
- б) Д-т сч. 10 «Материалы» - К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
- в) Д-т сч. 10 «Материалы» - К-т сч. 01 «Основные средства»

16. Запись: Дт 25 - Кт 02 означает:

- а) начисление амортизации по основным средствам основного производства;
- б) начисление амортизации по основным средствам общепроизводственного назначения;
- в) отражение уценки основных средств.

17. После окончания срока полезного использования амортизация:

- а) начисляется;
- б) начисляется в пониженном размере;
- в) начисляется в повышенном размере;
- г) не начисляется.

18. Учетную политику организации в части использования различных способов начисления амортизации устанавливает:

- а) орган управления государственным имуществом;
- б) муниципальные органы управления;
- в) сама организация;
- г) отраслевые комитеты.

19. Срок полезного использования увеличивается в случаях:

- а) нахождения объектов на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации;
- б) нахождения объекта в запасе
- в) перевода на консервацию продолжительностью не менее трех месяцев по решению руководителя организации;
- г) восстановления объектов основных средств превышает 12 месяцев.

20. Первоначальная стоимость объекта при следующих условиях: цена покупки 35 000руб., в том числе НДС 6300 руб., затраты по доставке и монтажу 20000 руб. составляет:

- а) 48700 б) 41300
- в) 55000 г) 35000

21. Операции, приводящие к увеличению первоначальной стоимости:

- а) модернизация; б) уценка;
- в) реконструкция ; г) затраты на ремонт.

22. Какой номер ПБУ предназначен для отражения порядка ведения учета основных средств:

- а) ПБУ 5/01; б) ПБУ 4/99;
- в) ПБУ 6/01; г) ПБУ 15/01.

23. Принятие на баланс приобретенных за плату объектов основных средств отражается записью:

а) Дт сч. 01 «Основные средства» - Кт сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

б) Дт сч. 01 «Основные средства» - Кт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

в) Дт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кт сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

24. Поступление объектов основных средств по договору дарения (безвозмездно) в учете отражается записью:

а) Дт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кт сч. 98 «Доходы будущих периодов»

б) Дт сч. 01 «Основные средства» - Кт сч. 98 «Доходы будущих периодов»

в) Дт сч. 01 «Основные средства» - Кт сч. 83 «Добавочный капитал»

г) Дт сч. 01 «Основные средства» - Кт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

25. На счете 01 «Основные средства» движение основных средств отражается по стоимости:

а) первоначальной и восстановительной

б) сметной

в) остаточной

г) нормативной

26. Основными средствами в учете признаются:

а) средства труда со сроком полезного использования свыше 12 месяцев; организация не предполагает последующую их перепродажу.

б) активы, используемые для производства про-

дукции, выполнения работ или оказания услуг.

в) средства труда со сроком полезного использования свыше 12 месяцев; организация не предполагает последующую их перепродажу. Данный вид активов используется для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг.

г) средства труда, перечень которых приведен в п. 3 данного теста, а также средства труда, способные приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

27. Если организация проводит переоценку основных средств, то ее результат относится в дебет или кредит счета:

- а) 82 «Резервный капитал».
- б) 83 «Добавочный капитал».
- в) 91 «Прочие доходы и расходы».
- г) вопрос поставлен некорректно

28. Срок полезного использования устанавливается:

- а) Правительством РФ.
- б) Госкомстатом РФ.
- в) Организацией в приказе по учетной политике с учетом классификации основных средств, утвержденной Правительством РФ.
- г) Министерством финансов РФ.

29. По объектам, бывшим в эксплуатации и принятым к учету, организация:

а) вправе определять норму амортизации по конкретному объекту с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество месяцев (лет) его эксплуатации до этого события.

б) не вправе самостоятельно определять норму амортизации данному объекту, поскольку срок его полезного использования четко установлен соответствующими нормативными актами путем отнесения этого объекта к конкретной амортизационной группе.

в) данный вопрос организация должна согласовать с налоговой инспекцией.

г) решение данного вопроса организацией возможно только в том случае, если она применяет в учетной политике линейный метод начисления амортизации.

Тема 6. Учет нематериальных активов

1. Понятие нематериальных активов.
2. Оценка нематериальных активов.
3. Учет поступления и создания нематериальных активов.
4. Учет амортизации нематериальных активов.
5. Учет выбытия нематериальных активов.
6. Инвентаризация нематериальных активов.

1. Понятие нематериальных активов

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, утвержденному приказом Минфина России от 16.09.2000 г. № 91н, для отнесения в бухгалтерском учете к нематериальным активам соответствующих объектов должны соблюдаться следующие условия:

- а) отсутствие материально-вещественной (физической структуры);
- б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- в) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- г) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- д) не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- е) способность приносить организации экономи-

ческую выгоду (доход) в будущем;

ж) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование-самого актива и исключительного права организации на результаты соответствующей интеллектуальной деятельности.

Исходя из указанных условий к нематериальным активам могут быть отнесены следующие активы:

– объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности);

– исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

– исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

– имущественное право автора или иного правообладателя на технологии интегральных схем.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком по которому один инвентарный объект отличается от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации

К нематериальным активам относят права предприятия на пользование землей и другими природными ресурсами, права на использование изобретений, "ноу-хау", производственной информации (патенты,

лицензии, товарные знаки (торговые марки), программных средств вычислительной техники, других объектов интеллектуальной собственности, организационные расходы, включая плату за государственную регистрацию организации.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Объекты интеллектуальной собственности можно разделить на 2 вида: регулируемые патентным правом и регулируемые авторским правом.

1. Объекты, регулируемые патентным правом (объекты промышленной собственности) регистрируются по установленной процедуре в соответствующих органах. К таким объектам относятся: промышленный образец, изобретение, товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара. Нормативное регулирование объектов промышленной собственности осуществляется Патентным законом РФ от 23.09.92 г. № 3517-1, Законом РФ о товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров РФ от 23.09.92 г. № 3520-1.

Патенты дают их владельцам закрепленные юридически исключительные права пользования, производства и продажи продуктов или процессов на период предусмотренный законодательством.

Право на промышленные образцы – составляет исключительную привилегию на использование художественно-конструкторских решений, определяющих внешний вид продукции. Патент на промышленный образец выдается на срок до 10 лет и может быть про-

длен до 5 лет.

Изобретение – подлежит правовой охране, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо (устройство, вещество, микроорганизм) или является известным устройством, способом, веществом, но имеет новое применение. Патент на изобретение выдается сроком до 20 лет.

Основные формы использования охраняемых патентным правом объектов – передача прав по лицензионному договору и внесение объекта в качестве вклада в уставный капитал организации. По лицензионному договору патентовладелец передает право (а не само изобретение) на использование изобретения широкому кругу третьих лиц.

Товарный знак и знак обслуживания – это обозначения, служащие для отличия товаров или услуг одних организаций от однородных товаров и услуг других организаций. Они могут быть словестными, изобразительными и т.д. Помещают эти знаки на товарах или упаковке, на чертежах, ярлыках документации, сопровождающей товары. Регистрация товарного знака и знака обслуживания действует в течение 10 лет с правом последующего продления.

Наименование места происхождения товара – название страны, населенного пункта и другого географического объекта, используемого для обозначения товара. Регистрация его действует в течение 10 лет с правом последующего продления.

2. Объекты, регулируемые авторским правом устанавливают Законы РФ «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» от 23.09.92 г. и «О правовой охране топологии интегральных микросхем» от 23.09.92 г.

База данных – объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.), систематизированных с целью нахождения и обработки данных.

Программа для ЭВМ – объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств.

Правовой формой передачи объектов авторского права является авторский договор.

Отдельную группу НМА составляют организационные расходы и деловая репутация организации.

Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п., и учитывать как доход будущих периодов.

В состав НМА включается только положительная деловая репутация, отрицательная – учитывается как доходы будущих периодов, ее стоимость равномерно относится как операционный доход (на счет 91)

Организационные расходы – это расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

2. Оценка нематериальных активов

НМА принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость НМА, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Фактическими расходами на приобретение НА могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;

- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериального актива;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретен объект НМА;

- иные расходы, связанные с приобретением НМА.

При приобретении НМА могут возникать дополнительные расходы, связанные с приведением их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этих работников, соответствующие отчисления на социальные нужды, материальные и другие расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость НМА.

Первоначальной стоимостью НМА, созданных

самой организацией, определяется суммой фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.д.), за исключением НДС и др. возмещаемых налогов.

Первоначальная стоимость НМА:

- внесенных в счет вклада в УК – по согласованию с учредителями;
- полученных безвозмездно – по рыночной стоимости;
- по договору мены – исходя из цены аналогичного ценностей;
- приобретенных за валюту – оцениваются в рублях путем пересчета по курсу ЦБ на дату оприходования.

Стоимость НМА, по которым они приняты на учет не подлежат изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ

3. Учет поступления и создания НМА

Покупка НМА

По правилам бухгалтерского учета в фактическую стоимость НМА, приобретенного за деньги, включают все расходы фирмы, связанные с этой покупкой.

Эти расходы учитывают без НДС, если фирма имеет право на его возмещение. Такими расходами являются:

- суммы, уплаченные правообладателю по договору об отчуждении исключительных прав;
- стоимость информационных, консультационных и посреднических услуг, связанных с приобрете-

нием НМА;

- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением исключительных прав;

- невозмещаемые налоги, уплаченные при приобретении объекта НМА;

- дополнительные расходы, связанные с доработкой объекта НМА (это могут быть затраты, учитываемые по кредиту счетов 70, 69, 10 и др.);

- другие расходы, непосредственно связанные с приобретением НМА.

Не включаются в фактическую стоимость НМА расходы по займам и кредитам, привлеченным для его приобретения или создания.

Но если НМА относится к инвестиционным активам (требует большого времени и затрат на его приобретение и (или) создание), то расходы по займам и кредитам включаются в его стоимость.

Все перечисленные затраты вы должны учесть по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 5 "Приобретение нематериальных активов".

Если фирма платит НДС, то сумму налога, предъявленную продавцом нематериального актива, в его фактическую стоимость не включают, а учитывают на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет 2 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам".

После оприходования НМА "входной" НДС принимают к налоговому вычету.

Если фирма не платит НДС, то сумма этого налога увеличивает фактическую стоимость НМА и к нало-

говому вычету не принимается.

Покупку НМА отразите проводками:

Дебет 08-5 Кредит 60 (76)

- учтены затраты по покупке НМА;

Дебет 19-2 Кредит 60 (76)

- учтен НДС по затратам, связанным с покупкой НМА;

Дебет 04 Кредит 08-5

- НМА принят к бухгалтерскому учету;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19-2

- НДС по расходам, связанным с покупкой НМА, принят к налоговому вычету (на основании счета-фактуры продавца);

Дебет 60 (76) Кредит 50 (51)

- оплачены НМА и затраты, связанные с его покупкой.

Пример. 15 декабря отчетного года АО "Актив" приобрело исключительное право на селекционное достижение. Стоимость права - 354 000 руб. (в том числе НДС 54 000 руб.).

Стоимость услуг по регистрации права, оказанных ФГУП "Госсорткомиссия", - 500 руб.

Бухгалтер "Актива" сделал проводки:

Дебет 08-5 Кредит 60

- 300 000 руб. (354 000 - 54 000) - отражена стоимость исключительного права на селекционное достижение (без НДС);

Дебет 19-2 Кредит 60

- 54 000 руб. - учтена сумма НДС;

Дебет 60 Кредит 51

- 354 000 руб. - перечислены деньги продавцу;

Дебет 08-5 Кредит 76

- 500 руб. - учтены затраты, связанные с реги-

страцией права на селекционное достижение;

Дебет 76 Кредит 51

- 500 руб. - оплачены затраты по регистрации права;

Дебет 04 Кредит 08-5

- 300 500 руб. (300 000 + 500) - нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19-2

- 54 000 руб. - произведен налоговый вычет.

В балансе "Актива" на 31 декабря отчетного года по строке 1110 будет указана первоначальная стоимость селекционного достижения в сумме 301 тыс. руб.

Вклад НМА в уставный капитал

НМА, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражают в учете по стоимости, согласованной между акционерами (участниками).

Если ваша фирма - акционерное общество, то цену НМА, которую устанавливают акционеры, должен подтвердить независимый оценщик (п. 3 ст. 34 Закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ).

В обществе с ограниченной ответственностью независимый оценщик должен привлекаться для определения рыночной цены НМА, если стоимость доли участника, в оплату которой они вносятся, превышает 20 000 руб. (п. 2 ст. 15 Закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ).

Пример. В учете ООО "Пассив", одним из участников которого является АО "Актив", числится задолженность "Актива" по вкладу в уставный капитал. Согласно уставу стоимость доли "Актива" составляет 10 000 руб.

По согласованию с другими участниками вкла-

дом "Актива" в уставный капитал "Пассива" является патент на изобретение. Он оценен участниками также в 10 000 руб.

Бухгалтер "Пассива" делает проводки:

Дебет 75-1 Кредит 80

- 10 000 руб. - отражена задолженность "Актива"

по вкладу в уставный капитал "Пассива";

Дебет 08-5 Кредит 75-1

- 10 000 руб. - "Актив" внес право на изобретение

в качестве вклада в уставный капитал "Пассива";

Дебет 04 Кредит 08-5

- 10 000 руб. - НМА принят к бухгалтерскому учету.

В балансе "Пассива" по строке 1110 будет указана первоначальная стоимость права на изобретение (10 000 руб.) за вычетом начисленной по нему амортизации, накопленной за отчетный период.

Поступление НМА безвозмездно

НМА, полученные безвозмездно, отразите в бухгалтерском учете по рыночной цене. При этом в налоговом учете возникает внереализационный доход:

- в сумме рыночной стоимости НМА, если она выше остаточной стоимости НМА;

- по остаточной стоимости, если она выше рыночной. Остаточная стоимость подтверждается документами передающей стороны.

Первоначальная стоимость у НМА, полученных по договору дарения, отсутствует, поскольку фирма не несет затрат на их приобретение.

Сумма НДС по такому НМА, уплаченная передающей стороной, к налоговому вычету у принимающей стороны не предъявляется. Она увеличивает его фактическую стоимость. Передающая сторона состав-

ляет счет-фактуру в единственном экземпляре и покупателю его не выдает.

Принятие к учету НМА по договору дарения производится по аналогии с безвозмездным получением основных средств - в корреспонденции со счетом 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления".

Получение НМА отразите проводками:

Дебет 08-5 Кредит 98-2

- получен НМА безвозмездно;

Дебет 19-2 Кредит 98-2

- учтен НДС по НМА (если налог отражен в передаточном акте или другом первичном документе);

Дебет 08-5 Кредит 19-2

- учтен НДС в стоимости НМА;

Дебет 04 Кредит 08-5

- НМА принят к бухгалтерскому учету.

Создание НМА силами самой фирмы

Если НМА создан самой фирмой, то в его фактическую стоимость включают все расходы по его изготовлению и регистрации (стоимость израсходованных материалов, заработную плату работников, которые его изготавливали, патентные пошлины и т.д.). Такое же правило действует и в налоговом учете.

НМА считаются созданными силами фирмы, если выполнены следующие условия:

- исключительное право на НМА принадлежит фирме и он создан ее работниками;

- исключительное право на НМА принадлежит фирме и он создан по ее заказу сторонней организацией;

- свидетельство на НМА (товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения то-

варов и т.п.) выдано фирме.

Пример. Научно-производственное предприятие АО "НИИ "Полипласт" разработало новый способ выпуска высокопрочного пластика. Сотрудники предприятия Иванов и Фокин изготовили и испытали образец пластика.

Их заработная плата составила 10 000 руб. Сумма начисленных страховых взносов - 3000 руб. Сумма взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве - 310 руб.

В отчетном году НИИ "Полипласт" направил в Роспатент заявку на получение патента на это изобретение.

Фирма заплатила пошлину за регистрацию патента в сумме 1150 руб. и сбор за экспертизу изобретения в Федеральном институте промышленной собственности в сумме 5000 руб.

Предприятие получило в Роспатенте патент на изобретение "Способ выпуска высокопрочного пластика" сроком на 20 лет от 10 декабря отчетного года.

Бухгалтер НИИ "Полипласт" сделал проводки:

Дебет 08-5 Кредит 70

- 10 000 руб. - начислена заработная плата сотрудникам, участвовавшим в создании НМА;

Дебет 08-5 Кредит 69

- 3310 руб. (3000 + 310) - начислены взносы в ПФР, ФФОМС и ФСС;

Дебет 08-5 Кредит 76

- 1150 руб. - учтена пошлина за рассмотрение заявки в Роспатенте;

Дебет 08-5 Кредит 76

- 5000 руб. - учтены затраты на экспертизу изобретения в Федеральном институте промышленной соб-

ственности;

Дебет 76 Кредит 51

- 6150 руб. (5000 + 1150) - оплачены затраты, связанные с экспертизой и регистрацией изобретения;

Дебет 04 Кредит 08-5

- 19 460 руб. (10 000 + 3310 + 1150 + 5000) - НМА принят к бухгалтерскому учету (после получения патента).

В балансе НИИ "Полипласт", составленном на 31 декабря отчетного года, по строке 1110 будет указана первоначальная стоимость патента в сумме 19 тыс. руб. (19 460 руб.).

Как учесть деловую репутацию

Деловая репутация - разница между покупной ценой предприятия, приобретаемого как имущественный комплекс, и суммой всех его активов за вычетом обязательств по бухгалтерскому балансу на дату покупки. Приобретаемая деловая репутация может быть как положительной, так и отрицательной.

Если указанная разница положительная (положительная деловая репутация), вы отражаете ее в бухучете на отдельном субсчете счета 04 "Нематериальные активы". Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности фирмы).

Если эта разница отрицательная (отрицательная деловая репутация), то ее нужно сразу и полностью включить в состав прочих доходов, то есть отнести на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Положительная и отрицательная деловая репутация по-разному отражаются и в налоговом учете.

Положительная признается надбавкой к цене и списывается в расходы равномерно в течение пяти лет

начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности покупателя на предприятие как имущественный комплекс (абз. 1, 2 п. 1, п. 2, пп. 1 п. 3 ст. 268.1 НК РФ).

Отрицательная признается скидкой к цене и включается в доходы покупателя предприятия как имущественного комплекса в том месяце, в котором произошла государственная регистрация перехода права собственности (абз. 1, 3 п. 1, п. 2, пп. 2 п. 3 ст. 268.1 НК РФ).

Пример. АО "Актив" приобрело у ООО "Пассив" обособленный имущественный комплекс, обеспечивающий производство молочной продукции (молочный завод). В него входят: земельный участок, расположенные на нем производственные здания, оборудование, запасы (сырье, незавершенное производство и готовая продукция). Кроме того, покупателю передана кредиторская и дебиторская задолженность "Пассива", относящаяся к этой деятельности. Договорная цена сделки - 100 000 000 руб. без учета НДС. Сумма НДС, исчисленная по правилам ст. 158 НК РФ, составила 15 000 000 руб. По данным бухгалтерского учета "Пассива", общая балансовая стоимость передаваемых активов - 87 000 000 руб., а размер обязательств перед кредиторами, принятых на себя "Активом", составляет 12 000 000 руб. Положительная деловая репутация, приобретенная "Пассивом" в связи с покупкой завода, составляет 25 000 000 руб. (100 000 000 - (87 000 000 - 12 000 000)). Бухгалтер "Актива" применил для отражения расчетов с ООО "Пассив" счет 76 и сделал проводки:

Дебет (01, 10, 20, 43, 60, 62) Кредит 76

- 87 000 000 руб. - приняты к учету активы, относящиеся к производству молочной продукции;

Дебет 76 Кредит 60, 62
- 12 000 000 руб. - признаны обязательства, относящиеся к производству молочной продукции;
Дебет 08-5 Кредит 76
- 25 000 000 руб. - выявлена положительная деловая репутация молочного завода;
Дебет 04 Кредит 08-5
- 25 000 000 руб. - принят к учету НМА;
Дебет 19 Кредит 76
- 15 000 000 руб. - отражен НДС, предъявленный продавцом;
Дебет 76 Кредит 51
- 115 000 000 руб. (100 000 000 + 15 000 000) - произведена оплата молокозавода.

4. Учет амортизации нематериальных активов

При принятии НМА к учету фирма устанавливает срок его полезного использования. Срок полезного использования - период, в течение которого фирма предполагает использовать актив с целью получения экономической выгоды. Он определяется в полных месяцах. Все НМА подразделяются на две группы - с определенным и неопределенным сроком полезного использования.

Фирма вправе менять срок полезного использования и способ определения амортизации нематериального актива.

Ежегодно компания должна проверять, насколько актуален принятый ранее срок.

Срок можно пересматривать в направлении как увеличения, так и уменьшения. В связи с изменением этого оценочного значения в бухгалтерский учет и в

бухгалтерскую отчетность необходимо внести корректировки (п. 27 ПБУ 14/2007).

Стоимость НМА погашается путем начисления амортизации.

Амортизация начисляется только по НМА коммерческих организаций с определенным сроком полезного использования. НМА некоммерческих организаций (п. 24 ПБУ 14/2007), а также НМА с неопределенным сроком полезного использования амортизации не подлежат (п. 23 ПБУ 14/2007).

Амортизация начисляется ежемесячно начиная с месяца, следующего за месяцем, когда актив был принят к бухгалтерскому учету. При пересмотре срока полезного использования изменится не только сумма ежемесячной амортизации в будущем, но и величина накопленной амортизации. Последняя единовременно корректируется через доходы или расходы (п. 4 ПБУ 21/2008).

Начисление амортизации в бухгалтерском учете отражайте по кредиту счета 05 и дебету соответствующего счета затрат или расходов:

Дебет 08 (20, 23, 25, 26, 29, 44, 91) Кредит 05
- начислена амортизация НМА.

В налоговом учете срок полезного использования может быть установлен по сроку действия прав на объект НМА, который определяют исходя из условий его использования, требований законодательства или из условий договора. Если срок полезного использования не может быть определен исходя из этих критериев, то для целей налогообложения прибыли норма амортизации устанавливается в расчете на 10 лет, но не более срока деятельности фирмы (п. 2 ст. 258 НК РФ).

Из этого правила есть исключение. По некото-

рым НМА компания вправе сама установить срок их полезного использования, который не может быть менее двух лет. К таким активам относят исключительные права на изобретение, на использование программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, на селекционные достижения, владение ноу-хау (пп. 1 - 3, 5 - 7 п. 3 ст. 257 НК РФ).

Следовательно, нормы амортизации в бухгалтерском и налоговом учете могут различаться.

Амортизация НМА производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

Линейный способ

Большинство фирм использует линейный способ начисления амортизации. Данный способ предполагает равномерное начисление амортизации в течение всего срока полезного использования НМА. Это самый простой способ.

Пример. ООО "Пассив" приобрело у АО "Научные разработки" исключительные права на изобретение. Право подтверждено патентом. Стоимость права, согласно договору, составила 100 000 руб. (без учета НДС).

Бухгалтер "Пассива" отразит принятие НМА к учету проводкой:

Дебет 04 Кредит 08-5

- 100 000 руб. - НМА принят к бухгалтерскому учету (после регистрации договора в Роспатенте).

Патент был зарегистрирован в Роспатенте 25

июля отчетного года. Начиная с этой даты он действует на всей территории РФ. Оставшийся срок действия патента составляет 10 лет.

В данном случае для ООО "Пассив" срок полезного использования НМА будет равен оставшемуся сроку действия патента, т.е. 10 годам (120 мес.).

Следовательно, ежемесячная норма амортизации составит 833,33 руб. (100 000 руб. : 120 мес.). Начиная с августа бухгалтер "Пассива" должен будет ежемесячно делать проводку:

Дебет 20 (26...) Кредит 05

- 833,33 руб. - начислена амортизация НМА за месяц.

Таким образом, за пять месяцев (август - декабрь отчетного года) на затраты будет списана сумма 4167 руб. (833,33 руб. x 5 мес.).

Остаточная стоимость НМА в сумме 96 тыс. руб. (95 833 = 100 000 - 4167).

Способ уменьшаемого остатка

Сумму амортизации способом уменьшаемого остатка рассчитывают исходя из остаточной стоимости НМА.

Ежемесячную сумму амортизации определяют как произведение остаточной стоимости НМА на начало месяца и дроби, где в числителе коэффициент, установленный компанией (не может быть больше 3), а в знаменателе - оставшийся срок полезного использования НМА в месяцах.

Для удобства воспользуемся формулой:

Рассчитаем сумму ежемесячной амортизации способом уменьшаемого остатка.

Пример. АО "Актив" приобрело у ООО "Приборстрой" исключительные права на изобретение, подтвержденные патентом N 1159113. Договор об отчуждении исключительного права был зарегистрирован в Роспатенте 25 февраля отчетного года. Стоимость исключительных прав, согласно договору, составила 100 000 руб. Срок полезного использования этого НМА - 10 лет (120 мес.). Предположим, что компания применяет коэффициент 2. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет рассчитываться так:

1-й месяц - $100\ 000 \text{ руб.} \times 2 : 120 \text{ мес.} = 1666,66 \text{ руб.};$

Дебет 20 (26...) Кредит 05

- 1666,66 руб. - начислена амортизация за 1-й месяц;

2-й месяц - $(100\ 000 \text{ руб.} - 1666,66 \text{ руб.}) \times 2 : 119 \text{ мес.} = 1652,66 \text{ руб.};$

Дебет 20 (26...) Кредит 05

- 1652,66 руб. - начислена амортизация за 2-й месяц;

3-й месяц - $(98\ 333,34 \text{ руб.} - 1652,66 \text{ руб.}) \times 2 : 118 \text{ мес.} = 1638,89 \text{ руб.};$

Дебет 20 (26...) Кредит 05

- 1638,89 руб. - начислена амортизация за 3-й месяц;

4-й месяц - $(96\ 694,68 \text{ руб.} - 1638,89 \text{ руб.}) \times 2 : 117 \text{ мес.} = 1624,88 \text{ руб.};$

Дебет 20 (26...) Кредит 05

- 1624,88 руб. - начислена амортизация за 4-й месяц;

5-й месяц - $(95\ 055,79 \text{ руб.} - 1624,88 \text{ руб.}) \times 2 : 116 \text{ мес.} = 1610,87 \text{ руб.}$ и т.д.;

Дебет 20 (26...) Кредит 05

- 1610,87 руб. - начислена амортизация за 5-й месяц и т.д.

Данный способ позволяет полностью списать стоимость нематериального актива.

Способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг)

Как начислить амортизацию этим способом, покажет пример.

Пример. Первоначальная стоимость НМА, приобретенного АО "Актив", - 120 000 руб. Предполагается, что на его основе будет выпущено 1000 единиц продукции.

За месяц фактически выпущено 10 единиц. Следовательно, сумма амортизации в этом месяце будет рассчитана так:

$$120\ 000 \text{ руб.} \times 10 \text{ шт.} : 1000 \text{ шт.} = 1200 \text{ руб.}$$

В этом месяце бухгалтер сделает проводку:

Дебет 20 (26...) Кредит 05

- 1200 руб. - начислена амортизация НМА за отчетный месяц.

5. Учет выбытия НМА

Выбытие НМА может происходить в связи с их продажей, безвозмездной передачей, вкладом в УК других организаций.

Доходы и расходы от списания НМА относятся на финансовые результаты организации.

Основные корреспонденции по выбытию НМА

1. Продажа

Дт Кт

05 04 – на сумму начисленной амортизации

91 04 – списан НМА по остаточной стоимости

76 91 – начислена задолженность покупателю по договорной цене

91 68 – на сумму НДС

2. Списание по окончании СПИ

05 04

3. Безвозмездная передача

05 04

91 04

91/2 68 – начислен НДС к рыночной стоимости объекта

84 (99) 91 – на сумму убытка от безвозмездной передачи

4. Передача НМА в УК другой организации

05 04

91/2 04

58 91/1 отражение договорной стоимости объекта, как финансовых вложений

Операции по счету 04 отражаются в ведомости ф. 72 и ж/о 13

6. Инвентаризация НМА

При инвентаризации НМА необходимо проверить:

– наличие документов, подтверждающих существование объекта НМА и исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности;

– правильность и своевременность отражения НМА в бухгалтерском учете и отчетности.

При инвентаризации НМА необходимо прежде всего ознакомиться с основными нормативными документами, регулирующими вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения операций с НМА и основными положениями УПО, касающимися НМА.

При проверке операций с НМА используются ре-

гистры аналитического и синтетического учета.

Проверяя правильность отнесения объектов к НМА, необходимо изучить документальное оформление оприходования объектов, правильность оценки объектов НМА, соответствие данных отчетности с данными синтетического и аналитического учета.

При инвентаризации НМА проверяется также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, договора на приобретение товарного знака и др.). Вместе с этим осуществляется документальная проверка оформления оприходования объектов: наличия актов приема-передачи, карточек учета НМА, полноту заполнения всех необходимых реквизитов.

При проверке правильности оценки НМА необходимо установить порядок ее формирования в зависимости от каналов ее поступления. По результатам инвентаризации составляется инвентаризационная опись НА ф. № ИНВ-1. Если в результате инвентаризации выявлены объекты, которые не должны числиться в составе основных средств (купленные квартиры), то их переводят в состав основных средств:

Дт 01 Кт 04 – по первоначальной стоимости объекта

Дт 05 Кт 02 – на сумму начисленной амортизации.

Если используемые объекты не были оприходованы в учете, это отражается как излишек Дт 04 Кт 91/1.

Если выявлены недостатки объектов, то их списывают:

Дт 05 Кт 04 – на сумму начисленной амортизации

Дт 94 Кт 04 – отнесение на недостатки остатка стоимости

Дт 73/2 Кт 94 – отнесение на виновное лицо сум-

мы ущерба.

Контрольные вопросы к теме:

1. Понятие нематериальных активов согласно ПБУ
2. Виды нематериальных активов
3. Оценка нематериальных активов
4. Счет 04, его характеристика
5. Отражение в бухгалтерском учете поступления и ввод в эксплуатацию нематериальных активов
6. Способы расчета амортизации нематериальных активов.
7. На каком счете ведут учет выбытия НМА и определяют финансовый результат от выбытия?
8. Какими бухгалтерскими проводками отражают выбытие объектов нематериальных активов?
9. По какой стоимости отражают нематериальных активов в балансе?
10. Как определить норму амортизации нематериальных активов?

Тесты

1. Отрицательная деловая репутация отражается в учете на счете:

- а) 90 «Продажи»
- б) 91 «Прочие доходы и расходы»
- в) 97 «Расходы будущих периодов»
- г) 98 «Доходы будущих периодов»
- д) 99 «Прибыли и убытки»

2. Нематериальные активы - это объекты учета:

- а) Не обладающими физическими свойствами
- б) Не обладающими физическими свойствами, но приносящие постоянно или длительное время доход
- в) Приносящие постоянно или длительное время доход
- г) Имеющие высокую стоимость

3. Первоначальная стоимость нематериальных активов – это:

- а) Балансовая стоимость
- б) Сумма фактических затрат по приобретению без налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов
- в) Сумма фактических затрат по приобретению вместе с налогом на добавленную стоимость

4. Нематериальные активы, поступающие на предприятие как вклад в уставный капитал, оцениваются по:

- а) Сумме фактических затрат на приобретение
- б) Экспертной оценке
- в) Остаточной стоимости
- г) Согласованной стоимости

5. Сдача в эксплуатацию объектов нематериальных активов, приобретенных за плату, отражается записью:

а) Дт сч. 04 «Нематериальные активы» - Кт сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

б) Дт сч. 04 «Нематериальные активы» - Кт сч. 97 «Расходы будущих периодов»

в) Дт сч. 04 «Нематериальные активы» - Кт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

6. Передача объектов нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал отражается на счете _____

7. Задолженность покупателей за проданный им объект нематериальных активов отражается записью:

а) Дт сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - Кт сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

б) Дт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - Кт сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

в) Дт сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - Кт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

г) Дт сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - Кт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

8. Какие составляющие определяют содержание нематериальных активов?

а) Интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

б). Деловая репутация организации, организационные расходы, признанные в качестве вклада в ее уставный капитал, объекты интеллектуальной соб-

ственности (исключительное право патентообладателя на изобретение, исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания и пр.).

в) Лицензии, деловая репутация фирмы (цена фирмы, ее имидж), организационные расходы, признанные в качестве вклада в уставный капитал, объекты интеллектуальной собственности (исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных и т.п.).

г) Лицензии, интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем, исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров.

9. Что общего между нематериальными активами и основными средствами в части признания их в учете?

а) Использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации.

б) Использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, а также если организацией не предполагается их последующая переработка.

в) Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

г) Совокупность приведенных выше условий

10. Как исчисляется стоимость деловой репутации (цена фирмы)?

а) В сумме ее кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками на дату покупки имущественного комплекса.

б) В сумме разницы между стоимостью активов организации и ее обязательств.

в) В сумме разницы между стоимостью активов организации и ее собственного капитала.

г) В виде разницы между покупной ценой организации (ее имущественного комплекса) и стоимостью ее активов и обязательств по бухгалтерскому балансу

Тема 7. Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования

1. Экономическое содержание долгосрочных инвестиций и их классификация
2. Учет вложений во внеоборотные активы
3. Учет финансовых вложений

1. Экономическое содержание долгосрочных инвестиций и их классификация

Под долгосрочными инвестициями понимаются затраты организации на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов, не предназначенных для продажи. Инвестиции – это вложение организацией денежных ресурсов в строительство, приобретение основных средств и нематериальных активов, которое можно использовать длительное время, а также в ценные бумаги, получая с них доход в виде дивидендов или процентов.

Если рассматривать инвестиции по срокам их вложения, то они бывают долгосрочными и краткосрочными. Краткосрочные вложения производятся сроком до одного года (12 месяцев), а долгосрочные – на срок более года.

Если рассматривать инвестиции по конечным результатам, то их можно разделить на вложения в имущество и финансовые вложения. Под вложениями в имущество понимают капитальные вложения во внеоборотные активы, т.е. инвестиции в основные средства и нематериальные активы. Финансовые вложения – долгосрочные и краткосрочные инвестиции в ценные бумаги и долговые обязательства, вложения в уставные

капиталы других организаций, а также предоставление займов с целью получения дополнительного дохода.

2. Учет вложений во внеоборотные активы

Капитальными вложениями во внеоборотные активы называются затраты хозяйства, направленные на увеличение объема основных средств или их замену.

Капитальные вложения на предприятиях по структуре подразделяют на следующие виды:

- строительные работы
- монтаж оборудования
- приобретение основных средств
- формирование основного стада
- закладка многолетних насаждений
- прочие капитальные вложения (затраты на отвод земельных участков под застройку)

Все виды капитальных вложений учитывают на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". По дебету данного счета отражают затраты по формированию основных средств и нематериальных активов. По кредиту – списание этих затрат при их оприходовании, на счет 01, 04.

Дебетовое сальдо по данному счету показывает затраты по незавершенному капитальному вложению на определенную дату.

К счету 08 открывают субсчета:

- 1 "Приобретение земельных участков";
- 2 "Приобретение объектов природопользования";
- 3 "Строительство объектов основных средств";
- 4 "Приобретение отдельных объектов основных средств";
- 5 "Приобретение нематериальных активов";

6 "Перевод молодняка животных в основное стадо";

7 "Приобретение взрослых животных";

8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР)" и др.

Аналитический учет капитальных вложений ведут в ведомости учета затрат по капитальным вложениям и ремонту ф. 79-АПК, кроме этого могут применяться лицевые счета ф. 83-АПК, которые используют при наличии значительных капитальных вложениях в хозяйстве. Данные из ведомости переносятся в конце месяца в журнал-ордер № 16 АПК, а затем кредитовый оборот в Главную книгу.

На субсчете 1 и 2 учитывают затраты по приобретению земельных участков и объектов природопользования в собственность.

Дт 08/1, 2 Кт 76, 50, 51, 71 – приобретение земельных участков и объектов природопользования и затраты по их регистрации

Дт 01/6 Кт 08/1, 2 – приходование объектов в состав основных средств

Строительство в сельскохозяйственных предприятиях может выполняться хозяйственным или подрядным способом. При хозяйственном способе строительства все работы по строительству производит само предприятие, а при подрядном заключается договор с подрядной организацией, которая и осуществляет строительство.

Строительство хозяйственным способом

При данном виде строительства все затраты учитывают на счете 08/3 в разрезе статей затрат:

1. Оплата труда с отчислениями Дт 08/3 Кт 70,

69, 96/1

2. Материалы – оприходывают стоимость фактически израсходованных материалов (франко – приобъектный склад)

Дт 08/3 Кт 10, 07

Материалы собственного производства в течение года списывают в

Дт 08 по сметной стоимости

Дт 90 Кт 43/3 – списан кирпич по (учетной) плановой себестоимости

Дт 90 Кт 20/3 – списание в конце года калькуляционной разницы

Дт 08/3 Кт 90 – по сметной стоимости

3. Затраты по эксплуатации строительных машин и оборудования

Дт 08/3 Кт 70, 69, 96/1, 10, 02, 96/3, 08/3

4. Накладные расходы – отражают общие для строительства расходы в доле приходящиеся на данный объект. Накладные расходы учитываются на отдельном аналитическом счете, сюда относят:

– заработная плата административному аппарату

– заработная плата управленческого персонала

– канцелярские, типографские, почтовые расходы

– командировочные и другие

Дт 08/3 Кт 70, 69, 10 и т.д.

Дт 08/3 Кт 26 – если обслуживание строительства осуществляется административным аппаратом

5. Прочие затраты – учитывают услуги собственного автотранспорта (по сметной стоимости) и привлеченного.

Дт 90 Кт 23/4 – по (учетной) плановой себестоимости с доведением в конце года до фактической

Дт 08/3 Кт 90/1 – по сметной стоимости

Дт 08/3 Кт 60

Аналитический учет по счету 08/3 ведут по каждому строящемуся объекту. После окончания строительства (реконструкции) объектов подсобного назначения (склады, ремонтные цеха, эл. подстанции) принимает рабочая комиссия, назначенная руководителем.

Все остальные объекты принимает в эксплуатацию Государственная приемная комиссия с предварительной приемкой рабочей комиссии хозяйства.

На основании документа о приемке составляют акт приема-передачи основных средств на основании которого делают запись

Дт 01 Кт08/3

Строительство подрядным способом

При данном способе затраты на строительство также отражают по дебету, счет 08/3, по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядчика. Указанные затраты числятся на счете 08/3 до ввода объекта в состав основных средств без детализации по статьям.

Законченное строительство оформляется актом приема-передачи основных средств на основании которого объект зачисляется в состав основных средств.

Дт 08/3 Кт 60 – начислена задолженность подрядной организации за строительство по договорной цене

Дт 19/1 Кт 60 - НДС

Дт 60 Кт 51, 55 – произведен расчет с подрядчиком

Дт 01 Кт 08/3 – оприходование объекта в состав основных средств

Приобретение основных средств отражается на 08/4.

Дт Кт

08/4 – 60 приобретены ОС у поставщика

19/1 – 60 НДС

08/4 – 23/4, 70, 96/1 транспортные расходы

01/1 – 08/4 – оприходованы ОС

При приобретении животных основного стада на стороне их стоимость складывается из цены покупки и расходов по доставке и отражается 08/7 (аналогично 08/4)

При получении ОС безвозмездно их оприходуют

Дт 08/4,7 Кт 98/2

Дт 01 – Кт 08/4,7

Ежемесячно, по мере начисления амортизации производится списание со счета 98 в кредит счета 91.. Аналогично поступают с ОС приобретенными за счет бюджетных средств, только кредитуются счет 98 в корреспонденции с Дт 86 "Целевое финансирование".

На субсчете 5 учитывают затраты по приобретению нематериальных активов, аналогично ОС.

3. Учет финансовых вложений

Учет финансовых вложений производится согласно ПБУ 19/02, которое утверждено Приказом МФ РФ от 10.12.02 № 126 н (вступило в силу с 1.01.03).

Согласно данного ПБУ к финансовым вложениям относятся:

–приобретенные государственные и муниципальные ЦБ, в том числе векселя и облигации.

–вклады в уставный капитал других предприятий;

–займы, предоставляемые другим организациям;

–депозитные вклады в банках;

–Дт задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

Организация должна учитывать такие активы в качестве ФВ, если соблюдены следующие условия:

–право на ФВ подтверждается документом;

–к организации переходят финансовые риски, связанные с ФВ (риск изменения цены активов, риск неплатежеспособности должника, риск потери ликвидности актива и т.д.)

–ФВ могут принести доход.

К ФВ не относят:

–собственные акции, выкупленные у акционеров;

–векселя, которые организация выдала продавцу при расчетах за товары;

–вложения организации в имущество, которое затем предприятие будет сдавать в аренду;

–драгметаллы, ювелирные изделия, произведения искусства и т.п.

–вложения в ОС, НА, МПЗ.

Единицей б/у ФВ может быть серия, партия, т.е. любая однородная совокупность ФВ, для учета предусмотрен счет 58 "ФВ".

–58/1 – паи и акции;

–58/2 – долговые ЦБ;

–58/3 – предоставленные займы;

–58/4 – вклады по договору простого товарищества;

–58/5 – прочие ФВ

По Дт счета 58 отражают возникновение финансовых вложений, по Кт их списание.

Все приобретенные ФВ учитывают по первоначальной стоимости, в нее включается все затраты фирмы на их приобретение без учета НДС.

Рассмотрим порядок учета ФВ на примере вложений в ЦБ и в УК других организаций.

Учет ФВ в акции

Акция – это ЦБ, подтверждающая внесение ее владельцем в УК акционерного общества, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределения остатков имущества при ликвидации общества и, как правило, на участие в управлении этим обществом. Акции бывают именными, на предъявителя, обыкновенными и привилегированными. Размер дивидендов по акциям определяется один раз в год советом директоров акционерного общества, исходя из полученной прибыли и потребностей в ее использовании для развития АО и утверждается собранием акционеров.

Учет движения акций осуществляется на счете 58/1 "Паи и акции"

Дт 58/1 – Кт 76 оприходованы акции (по стоимости продавца)

Дт 58/1 – Кт 76 вознаграждение посреднику(брокеру), услуги инвестиционного консультанта.

Дт 58/1 – Кт 76 затраты по перерегистрации акций

Дт 19 – Кт 76 начислен НДС

Дт 76 – Кт 51 перечислены деньги

Дт 68 – Кт 19 списан НДС

Отметим, что организация может получить консультации просто для того, чтобы решить покупать ей акции или нет. Если в результате она их не покупает, то стоимость консультаций списывается на счет 91.

Приобретенные акции хранят в депозитарии или кассе организации.

Расходы организации за услуги депозитария отражают Дт 26 – Кт 50,51.

Начисление дивидендов Дт 76 – Кт 91

Поступившие дивиденды отражаются Дт 51 - Кт

76, однако организация может получить дивиденды в форме продукции (р.у) АО.

Дт Кт

08 76 – на поступившие ОС

10 76 – производственные запасы

58 76 – на новые акции АО

Продажа акций

Дт 91 – Кт 58 – проданы акции по балансовой стоимости

Дт 76 – Кт 91 – начислена задолженность покупателю по продажной стоимости.

Дополнительные расходы по продаже относятся в Дт счета 91

Учет вкладов в УК других организаций

Вклады в УК других организаций учитываются также на счете 58/1. Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде имущества. Переданное имущество оценивается по договоренности сторон на основе реальных рыночных цен.

Дт	Кт	
58/1	51, 52	денежные вклады
58/1	01,04	передача имущества по остаточной стоимости
02,05	01,04	одновременно начисляется амортизация по переданному имуществу
58/1	10, 41, 43	списано имущество по учетным ценам
58/1	91	отражен операционный доход (разница м/д оценкой вклада и стоимостью переданного имущества)
91	58/1	отражен операционный расход

При начислении доходов в УК других организаций следует иметь в виду, что доходы от долевого уча-

ствия, дивиденды и % по акциям и облигациям облагаются налогом 15 %, налог удерживается у источников выплаты доходов и зачисляется в доход федерального бюджета.

50-52, 01, 04,10,41	58/1	возврат участнику его вклада
---------------------	------	------------------------------

Первоначальная стоимость ФВ может изменяться. Для целей последующей оценки ФВ подразделяются на две группы:

1. ФВ по которым можно определить текущую рыночную стоимость (она отражается в бух. отчетности на конец года по текущей рыночной стоимости путем корректировки предыдущей, которая относится на финансовый результат)

2. ФВ по которым не определится текущая рыночная стоимость (В бух отчетности отражается по первоначальной стоимости).

Информация о ФВ отражается в отчетности:

–отдельно о долгосрочных и краткосрочных

–о способах оценки ФВ при их выбытии;

–о стоимости ФВ

–данные о резерве под обесценивание ФВ.

Эта информация содержится в различных строках баланса и в пояснительной записке к нему.

Контрольные вопросы к теме:

1. Что относят к долгосрочным инвестициям?
2. На каких счетах учитывают затраты долгосрочных инвестиций?
3. Какие существуют способы долгосрочных инвестиций?
4. Учет долгосрочных инвестиций при хозяйственном способе.
5. Учет долгосрочных инвестиций при подрядном способе.
6. Определение инвентарной стоимости объекта.
7. Регистры аналитического и синтетического учета долгосрочных инвестиций.
8. На каком счете ведут учет оборудования, требующего монтажа?

Тесты

1. Капитальные вложения - это долгосрочные инвестиции в:

- а) Расширение производства
- б) Обновление основных средств
- в) Капитальный ремонт основных средств
- г) Реконструкцию основных средств

2. Оборот по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» показывает:

- а) Списание инвестиций стоимости объектов
- б) Доведение незавершенных работ до состояния полезного использования
- в) Стоимость комплекта инструментов, необходимого для эксплуатации объектов основных средств
- г) Расходы по вводу объекта в эксплуатацию

3. Передача в монтаж оборудования, требующего монтажа, отражается в учете записью:

- а) Дт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кт сч. 07 «Оборудование к установке»
- б) Дт сч. 01 «Основные средства» - Кт сч. 07 «Оборудование к установке»
- в) Дт сч. 07 «Оборудование к установке» - Кт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
- г) Дт сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - Кт сч. 07 «Оборудование к установке»

4. Начисление страховых платежей по имуществу, используемому в капитальном строительстве, отражается в учете записью:

- а) Дт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кт сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

б) Дт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

в) Дт сч. 26 «Общехозяйственные расходы» - Кт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

г) Дт сч. 01 «Основные средства» - Кт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

5. Списание недостача ценностей, выявленных инвентаризацией объектов строительства, отражается в учете записью:

а) Дт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кт сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

б) Дт сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

в) Дт сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - Кт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

г) Дт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кт сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

6. Создание резерва на покрытие затрат по ремонту объектов основных средств отражается в учете записью по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и дебету счетов:

а) 23 «Вспомогательные производства»

б) 25 «Общепроизводственные расходы»

в) 26 «Общехозяйственные расходы»

г) 01 «Основные средства»

д) 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Тема 8. Учет расчетов по оплате труда

1. Цели и задачи учета расчетов по оплате труда. Формы и системы оплаты труда
2. Документы по учету личного состава, труда и его оплаты
3. Порядок расчета заработной платы в зависимости от формы и системы оплаты труда
4. Удержания из оплаты труда работников и ее налогообложение.
5. Порядок выдачи и депонирования зарплаты.
6. Аналитический и синтетический учет расчетов по оплате труда

1. Цели и задачи учета расчетов по оплате труда. Формы и системы оплаты труда

Учет труда и его оплаты является одним из важнейших участков бух. учета, обеспечивающих накопление и систематизацию информации о затратах труда на производство продукции и оплату труда каждому работнику. Бух. учет труда и его оплаты должен обеспечить:

- точное и своевременное документальное отражение фактических затрат труда в различных отраслях;
- точное отражение объема выполненных работ или выхода продукции и использованного рабочего времени;
- контроль за правильностью применения установленных норм и расценок, обеспечивающих точное начисление оплаты труда;
- контроль за количеством труда, вложенным каждым работником, с целью исчисления заработка и

выплаты его в установленные сроки;

– контроль за использованием установленного фонда оплаты труда и численности работников по их категориям;

– соблюдения порядка распределения оплаты труда по бух. счетам, обеспечивающего правильность исчисления затрат на объектах учета.

В условиях перехода к системе рыночного хозяйствования существенно меняется политика в области оплаты труда работников. Многие функции государства по реализации этой политики переданы непосредственно предприятиям, которые самостоятельно устанавливают формы, системы и размеры оплаты труда, материальное стимулирование его результатов. Понятие заработной платы в современных условиях наполнилась новым содержанием, в нее входят все виды заработков, а также премии, доплаты, надбавки, оплата ежегодного отпуска, больничные, выплаты дивидендов и процентов по акциям и вкладам в имущество предприятия.

В тоже время существует централизованная система регулирования оплаты труда, обеспечивающая механизм защиты работников. (в Конституции РФ имеются статьи полностью посвященные труду ст. 37, 39; основным законодательным документом по вопросам организации и оплаты труда является ТК) Регулирование со стороны государства выражается в:

1. нижнем уровне оплаты труда;
2. продолжительности отпуска;
3. льготах для отдельных категорий персонала;
4. максимальной продолжительности рабочего дня.

Предприятие самостоятельно устанавливает систему оплаты труда работников. При этом максималь-

ный размер оплаты не ограничивается.

Для целей бухгалтерского учета оплату труда делят на основную и дополнительную.

Основная заработная плата начисляется работникам предприятия за фактически отработанное время и выполненную работу.

Дополнительная заработная плата включает выплаты, предусмотренные законодательством о труде, а также Уставом предприятия за не проработанное время. К этому виду заработной платы относятся:

- отпускные
- больничные
- выходные пособия
- премии
- стажевые
- пособия по беременности и родам
- дивиденды

Самым распространенным видом дополнительной оплаты труда является оплата отпуска (ежегодно, учебного, компенсация за неиспользованный отпуск в случае увольнения и ухода на пенсию).

В организации оплаты труда применяются две основные ее формы: повременная и сдельная. При повременной оплате труда заработок начисляется за определенное количество проработанного времени независимо от объема выполненных работ. При этой форме оплаты труда в расчет принимается количество отработанных дней и часов. При сдельной оплате труда размер заработка зависит от объема выполненных работ в соответствии с установленными расценками.

Кроме того, представленные формы оплаты труда подразделяются на:

- простая повременная (тариф часовой ставки * проработанное время)
- повременно-премиальная (заработок по тарифу + премия);
- прямая сдельная (оплата исходя из выработки);
- сдельно-прогрессивная (оплата повышается за выработку сверх нормы);
- сдельно –премиальная (опл. труда включает премирование за качество, экономию материалов);
- косвенно-сдельная (для оплаты вспомогательных рабочих – наладчиков, комплектовщиков)

2. Документы по учету личного состава, труда и его оплаты

Первичный учет численности персонала организации осуществляется на основании следующих документов:

- приказ (распоряжение) о приеме на работу (ф. № Т-1), который является основанием для приема на работу.
- при приеме на работу на каждого работника заполняется личная карточка (ф № Т-2) и делается запись в трудовой книжке, а в бухгалтерии открывается лицевой счет.
- приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф № Т-5)
- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф № Т-6)
- приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (ф.№ Т-8)

Как уже отмечалось ранее, на каждого работника

организации на основании документов о приеме на работу заполняется лицевой счет. В нем указывается: Ф.И.О., подразделение (отдел) организации, категория работника, табельный номер, количество иждивенцев, находящихся на обеспечении работника, дата поступления на работу. Лицевой счет заполняется в течение года, в нем ежемесячно отражаются все виды начислений и удержаний. Данные содержащиеся в лицевом счете, являются основанием для расчета среднего заработка при оплате отпуска, начислений по больничным листам и т.п. На следующий год на каждого работника открывается новый лицевой счет.

Для учета рабочего времени и расчета з/пл. при повременной форме оплаты применяют Табель учета использования рабочего времени (ф № Т-13). Табель заполняется начальником подразделения в одном экземпляре, в нем указывается количество отработанного времени каждым работником и причины отсутствия на работе.

При сдельной оплате труда основным документом по учету выполненных работ является наряд на сдельную работу (индивидуальный или групповой). Они выписываются на одну смену или на более продолжительный срок (до одного месяца) в зависимости от времени, необходимого для выполнения производственного задания. После приемки выполненной работы или произведенной продукции мастер подписывает наряд и передает его в бухгалтерию для начисления заработной платы.

Необходимо отметить что, в каждой отрасли имеются свои специализированные документы по учету труда. Так в с/х используют:

- Учетный лист труда и выполненных работ

(ф. № 131-АПК и ф. № 132-АПК) – *ручные и конно-ручные работы*

– Учетный лист тракториста-машиниста (ф. № 133-АПК) – *с/х работы (пахота, культивация, боронование)*

– Путевой лист трактора (ф. № 134-АПК) – *транспортные работы*

– Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 135-АПК) – *накопительный документ по оплате труда дояркам, скотникам, телятницам*

– Путевой лист грузового автомобиля

– Путевой лист легкового автомобиля

– Путевой лист автобуса.

3. Порядок расчета заработной платы в зависимости от формы и системы оплаты труда

Расчет заработной платы при повременной форме оплаты труда производится на основании табелей, в которых отмечается число отработанных дней и часов. Причитающаяся заработная плата определяется путем деления установленной месячной ставки на календарное количество дней и умножения полученного результата на фактически отработанное время. При часовой или дневной оплате заработок определяется путем умножения тарифной ставки за час или за день на число оплачиваемых часов или дней.

При сдельной форме оплаты труда заработок рассчитывается путем умножения сдельной расценки, указанной в первичных документах о выработке, на количество произведенных работ, изготовленных деталей и выполненных операций.

Пример. *Расчет повременного заработка.*

1. Работнику установлен оклад 3000 руб. Если он отработал все рабочие дни в данном месяце, то ему будет начислено 3000 руб. Предположим, что в данном месяце работник три дня проболел. Количество рабочих дней по графику в это месяце 23, следовательно, количество отработанных дней в этом месяце составит 20 (23 - 3). Тогда работнику будет начислено:

$3000 \text{ руб.} : 23 \text{ дня} \times 20 \text{ дней} = 2608 \text{ руб. } 70 \text{ коп.}$

2. Часовая ставка работника - 10 руб. По условиям контракта ему ежемесячно начисляется 30% премии. В течение месяца отработано полное количество рабочих часов - 112 часов.

Определим повременную оплату за 112 часов:

$10 \text{ руб.} \times 112 \text{ час.} = 1120 \text{ руб.}$

Затем рассчитаем размер премии:

$1120 \text{ руб.} \times 30\% : 100\% = 336 \text{ руб.}$

Заработок за месяц составит:

$1120 \text{ руб.} + 336 \text{ руб.} = 1456 \text{ руб.}$

Расчет сдельного заработка.

1. Токарь изготовил 150 изделий. Расценка за единицу изделия - 9 руб. 60 коп. Заработок за месяц составит:

$9 \text{ руб. } 60 \text{ коп.} \times 150 \text{ шт.} = 1440 \text{ руб.}$

2. Токарь изготовил 150 изделий. Расценка в пределах 120 изделий - 9 руб. 60 коп., более 120 изделий - выше на 10%, т.е. 9 руб. 60 коп. $\times 1,1 = 10 \text{ руб. } 56 \text{ коп.}$

Заработок за месяц составит:

$(9 \text{ руб. } 60 \text{ коп.} \times 120 \text{ шт.}) + (10 \text{ руб. } 56 \text{ коп.} \times 30 \text{ шт.}) = 1468 \text{ руб. } 80 \text{ коп.}$

В отдельных случаях оплата труда осуществляется с применением системы *доплат и надбавок*. Рассмотрим некоторые из них.

Кодексом законов о труде РФ определено, что отклонениями от нормальных условий труда следует считать: выполнение работ различной квалификации, совмещение профессий, работу в сверхурочное время, в праздничные дни и т.п. При этом предусматривается установление повышенной оплаты труда. Минимальные размеры доплат установлены законодательством. Организациям дано право самостоятельно устанавливать конкретные размеры доплат, но в любом случае они не могут быть ниже установленных законодательством. Условия установления и выплаты доплат к заработной плате должны быть зафиксированы в коллективном договоре.

Сверхурочными считаются работы сверх установленной продолжительности рабочего времени. Администрация может применять сверхурочные только в исключительных случаях, предусмотренных законодательством (например, при производстве временных работ по ремонту и восстановлению механизмов или сооружений в тех случаях, когда неисправность их вызывает прекращение работ для значительного числа трудящихся). Сверхурочные не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Доплаты за работу в сверхурочное время начисляются на основании оформленных в установленном порядке списков работавших сверхурочно, куда включаются как рабочие-сдельщики, так и рабочие-повременщики. Работникам с ненормированным рабочим днем доплаты за сверхурочное время работы обычно не производятся. Компенсация сверхурочных часов отгулом не допускается.

За первые два часа работы в сверхурочное время

оплата про изводится не менее чем в полуторном размере, за последующие часы - не менее чем в двойном размере.

Пример. Работник отработал за месяц 164 часа. Месячная норма рабочего времени - 160 часов. Сверхурочные составили 4 часа, по 2 часа в течение 2 дней. За месяц работнику начислена заработная плата в сумме 3300 руб. Оплата сверхурочных составит:

$3300 \text{руб.} : 160 \text{ час.} \times 4 \text{ час.} \times 1,5 = 123 \text{руб.} 75 \text{коп.}$

Не могут привлекаться к сверхурочным работам беременные женщины, женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, работники моложе 18 лет и другие категории работников в соответствии с законодательством.

Работа в праздничные дни. Размер оплаты за работу в праздничные дни устанавливается организацией самостоятельно и вносится в коллективный договор, в положение об оплате труда или оговаривается сторонами при заключении трудового договора, но не ниже предусмотренного законодательством (оплата не менее чем в двойном размере). По желанию работника денежная компенсация может быть заменена предоставлением другого дня отдыха.

Работа в ночное время. ТК РФ предусматривает право работника на повышенную оплату в ночное время. Ночным считается время работы с 22 до 6 часов утра. Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, который устанавливается коллективным договором, в положение об оплате труда. Продолжительность ночной смены сокращается на один час. К работе в ночное время не допускаются: беременные женщины и имеющие детей до 3 лет, работники моложе 18 лет и другие категории работников согласно законода-

тельства.

Гарантии по оплате за непроработанного времени. Сохранение места работы и среднего заработка гарантированы:

- при выполнении работником государственных и общественных обязанностей в рабочее время;
- при прохождении медицинского обследования (медосмотр);
- за донорами (2 дня);
- во время отпуска;
- во время болезни;
- и др. случаях предусмотренных законодательством

Величина выплачиваемого среднего заработка определяется Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (Постановление Правительства РФ от 11.04.03 № 213).

При расчете среднего заработка берется средняя зарплата за 12 месяцев. При расчете помимо зарплаты в число выплат включаются надбавки и доплаты за проф. мастерство, классность, расширения зон обслуживания и др. (материальная помощь не включается, т.к. не является вознаграждением за труд).

Порядок оплаты отпусков.

Каждый работник предприятия в соответствии с трудовым законодательством имеет право на ежегодный отпуск, который оплачивается из расчета среднего заработка за 12 календарных месяца, предшествующих месяцу ухода в отпуск. Согласно статье 128 ТК РФ ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью не менее 28 календарных дней. Кроме того, отдельным категориям работ-

ников представляются дополнительные отпуска, что определяется в соответствующем законодательстве и коллективном договоре. Оплата отпускных производится на основании приказа или распоряжения, где указывается с какого по какое число представляется работнику отпуск и на сколько дней.

Расчет и оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до начала отпуска. Об этом говорится в статье 136 ТК РФ.

При исчислении среднего заработка берется зарплата за 12 месяцев. Согласно пункта 9 Положения существует два варианта расчета отпускных при различных ситуациях.

Оплата отпуска, предоставляемого в календарных днях – определяется делением суммы заработной платы за 12 последних месяца на среднемесячное число календарных дней (29,3).

Средний дневной заработок для расчета отпускных определяется по формуле:

В случае если расчетный период отработан полностью:

Сумма выплат за расчетный период / (29,3*12)

$$\boxed{\text{Средний дневной заработок}} = \boxed{\text{Выплаты, включаемые в расчет среднего заработка}} / \boxed{12} / \boxed{29,3}$$

В случае если расчетный период отработан не полностью:

Если расчетный период отработан не полностью или в нем есть исключаемые периоды, то средний дневной заработок работника считается так (ст. 139 ТК

РФ, п. п. 5, 10 Положения о среднем заработке):

$$\text{Средний дневной заработок} = \frac{\text{Выплаты, включаемые в расчет среднего заработка}}{\left(29,3 \times \text{Число полностью отработанных календарных месяцев} + \text{Количество отработанных календарных дней в не полностью отработанных месяцах} \right)}$$

При этом количество календарных дней в каждом не полностью отработанном месяце считается по формуле (п. 10 Положения о среднем заработке):

$$\text{Количество отработанных календарных дней в не полностью отработанном месяце} = 29,3 / \left(\text{Число календарных дней в не полностью отработанном месяце} \times \left(\text{Число календарных дней в не полностью отработанном месяце} - \text{Число дней, приходящихся на исключаемые в этом месяце периоды} \right) \right)$$

К примеру, работнику предоставляется отпуск с 1 до 14 марта 2017 года. Тогда расчётным периодом будет являться время с 1 марта 2016 года по 28 февраля 2016 года. Пусть его среднемесячная заработная плата составила 20 000 руб.

Сотрудник отсутствовал на работе в период с 1 апреля до 8 апреля 2016 года, в связи с этим ему были оплачены больничные листы в размере 3 000 руб. и зарплата за апрель 2017 года составила 13 000 руб. В этом случае расчёты отпускных будут производиться следующим образом:

$20\ 000 \times 11 + 13\ 000 = 233\ 000$ руб. далее считаем количество календарных дней, в течение которых сотрудник находился на работе:

$29,3 \times 11 + 29,3 / 30$ (так как в апреле 30 дней) $\times (30 - 8) = 343,79$ дней отработал работник за год.

А его средневзвешенной заработок будет составлять:

233 000/343,79=677,73 руб. А отпускные за 14 дней составят: $677,73 \cdot 14 = 9488,22$ руб.

Расчет отпускных определяется по формуле

Средний дневной заработок * Количество дней отпуска

Оплата отпуска, предоставляемого в рабочих днях - определяется делением суммы заработной платы на количество рабочих дней по календарю 6 дневной рабочей недели. Такой способ применяется для работников заключивших трудовой договор сроком до 2 месяцев, для выплаты компенсаций при увольнении.

Порядок оплаты больничных.

В случае болезни работники предприятия получают пособия по временной нетрудоспособности. Они выплачиваются на основании листков не трудоспособности за все пропущенные по болезни рабочие дни.

Пособие за первые 3 дня временной нетрудоспособности выплачивается за счет средств страхователя, а за остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности за счет средств ФСС РФ (ст. 3, п.2, п.п. 1 255-ФЗ).

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

В средний заработок, исходя из которого, исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС за два календарных года, предшествующих году наступления страхового случая, в том числе за время работы у дру-

гих страхователей (ст.14 п. 1-2 255-ФЗ).

Средний дневной заработок для исчисления пособий определяется путем деления суммы начислений за 2 года с учетом ограничения в 670 000 в 2015г и 718000 руб. в 2016 г. на 730 (ст.14 п. 3 255-ФЗ) **(670000+718000)/730 = 1901,37 руб.**

Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая работает на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня), средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия в указанных случаях, определяется пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица. Средний дневной заработок определяется как МРОТ*24/730.

Работникам, у которых на момент наступления нетрудоспособности стаж составил менее 6 месяцев, пособие выплачивается в сумме, не превышающей за месяц МРОТ (ч. 6 ст. 7 Закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ, п. 20 Положения, утв. Постановлением Правительства от 15.06.2007 № 375). В этом случае максимальный средний дневной заработок работника считается по формуле:

$$\boxed{\text{Средний дневной заработок работника, стаж которого менее 6 месяцев}} = \boxed{\text{МРОТ}} / \boxed{\text{Количество календарных дней в месяце}}$$

Если страховой стаж меньше шести месяцев, размер пособия за календарный месяц не может превысить МРОТ с учетом районного коэффициента (ч. 6 ст. 7 Закона № 255-ФЗ).

Предельная база для начисления страховых взносов по годам, используемая при расчете больничного составляет:

2015 г 670 000 руб.

2016 г 718 000 руб.

2017 г 755 000 руб.

Алгоритм расчета пособия исходя из среднего заработка в 2017 г.

1. За каждый год (2015 и 2016) подсчитываем сумму начислений, облагаемых взносами в ФСС.

2. Отдельно сумму за каждый год сравниваем с максимумом облагаемых сумм за этого год, например 2015 сравниваем с 670 000, 2016 с 718 000, и берем меньшую из сравниваемых сумм.

3. Суммируем полученные данные и делим на 730 и умножаем на коэффициент в зависимости от стажа.

4. Определяется сумма к выплате путем умножения среднедневного заработка, на количество календарных дней нетрудоспособности.

5. Сравниваем с суммой пособия рассчитанной исходя из МРОТ (7500 руб. – 2017 г.) 203,97 руб. (7500 руб. x 24 мес. : 730) и берем максимальную.

Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от ряда причин. Так в зависимости от непрерывного стажа работы пособие выплачивается в следующих размерах:

до 5 лет – 60 %

от 5 до 8 лет – 80 %

свыше 8 лет – 100 %

При трудовых увечьях и профессиональных заболеваниях пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере 100: среднемесячного заработка независимо от стажа. При возникновении несчастных случаев на производстве заполняют специальный документ "Акт о несчастном случае на производстве". Пособие по беременности и родам назнача-

ется в размере 100 %.

Пример расчета пособия по временной нетрудоспособности в 2017 году

Сотрудник ООО «Пионер» Свиридов И.С. болел с 15 по 21 февраля 2017 года включительно (всего семь календарных дней). Общий страховой стаж Свиридова – семь лет. Так как семь лет меньше восьми, Свиридову полагается пособие в размере 80% среднего заработка. Посчитаем его величину.

Расчетный период – 2015–2016 годы. Оклад сотрудника в 2015 году составлял 43 000 руб., а с 1 января 2016 года был повышен до 50 000 руб.

Кроме того, в феврале 2016 года работник получил премию по итогам работы в 2015 году. Сумма премии составила 35 000 руб. Все эти суммы облагаются страховыми взносами. Таким образом, за расчетный период сотрудник заработал: $43\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.} + 50\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.} + 35\,000 \text{ руб.} = 1\,151\,000 \text{ руб.}$

Из этой суммы на 2015 год приходится 516 000 руб., что меньше лимита в 670 000 руб.

На 2016 год приходится 635 000 руб., что не больше лимита в 718 000 руб. В расчет включим только 635 000 руб. за 2015 год.

Среднедневной заработок работника бухгалтер рассчитал так: $1\,151\,000 \text{ руб.} : 730 \text{ дн.} = 1576,71 \text{ руб.}$

Среднедневной заработок с учетом страхового стажа $1576,71 \text{ руб.} * 0,8 = 1261,36 \text{ руб.}$

Размер пособия по временной нетрудоспособности составит:

$$1261,36 * 7 \text{ дней} = 8829,52 \text{ руб.}$$

При чем первые три дня оплачивает работодатель: $1261,36 * 3 = 3784,08$

Последующие дни б/л оплачивает соц. страх

1261,36 * 4 = 5045,44 руб.

4. Удержания из оплаты труда работников и ее налогообложение

Перечень оснований для произведения удержаний из заработной платы, приведенный в 137 статье ТК РФ, является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит.

Удержания из заработной платы работников могут производиться только в случаях, предусмотренных законодательством. Их можно разделить на две группы: обязательные удержания и удержания по инициативе администрации организации, где работник трудится. К обязательным удержаниям относятся налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц. По инициативе администрации могут быть удержаны: суммы аванса, выданного в счет заработной платы; суммы, излишне выплаченные вследствие счетных ошибок, суммы возмещения материального ущерба, причиненного по вине работника организации, удержания в счет погашения полученной работником ссуды; за товары, купленные в кредит и т.д.

Основным налогом, при помощи которого государство регулирует доходы, получаемые физическими лицами, является налог на доходы физических лиц, который исчисляется и уплачивается в соответствии с главой 23 II части НК РФ.

Согласно ст. 207 НК РФ плательщиками налога признаются:

- физические лица, являющиеся налоговыми

резидентами РФ (в соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ ими являются физические лица, фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в календарном году);

– физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ и получающие доходы от источников, расположенных в РФ.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц: пособия по беременности и родам, пособия по безработице; государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством; выходное пособие при увольнении работников в связи с ликвидацией организации или сокращением штатов; суммы единовременной материальной помощи независимо от размера, оказываемой в связи со стихийными бедствиями, террористическими актами, на погребение, а в других случаях - не более 2000 руб. за налоговый период (календарный год); стоимость подарков, полученных от организаций или индивидуальных предпринимателей, но не более 2000 руб. в год; алименты, получаемые налогоплательщиками, и другие доходы в соответствии со ст.217 НК РФ.

Для целей налогообложения доход, полученный физическим лицом в календарном году, уменьшается на определенные суммы – **налоговые вычеты**. Эти вычеты поделены на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты.

Стандартные налоговые вычеты – ежемесячные вычеты из доходов право на которые имеют отдельные категории налогоплательщиков.

Величина вычета на ребенка зависит от того, ка-

кой по счету он в семье. На первого ребенка определен вычет в размере 1400 руб. На второго ребенка вычет в размере 1400 руб. На третьего и каждого последующего ребенка вычет составляет 3000 руб.

На каждого ребенка - инвалида в возрасте до 18 лет, а также учащегося очной формы обучения до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы – 12000 рублей.

6000 рублей для опекунов, попечителей и приемных родителей.

Первым ребенком считается наиболее старший по возрасту, независимо от того, положен на него вычет или нет.

Единственные родители имеют право на детский вычет в двойном размере.

Налоговые вычеты по НДФЛ в 2016 году применяются до тех пор, пока доход нарастающим итогом с начала года не превысит 350000 руб.

Если налогоплательщик имеет право более чем на один стандартный вычет (кроме расходов на содержание детей), то ему предоставляется только один максимальный из них.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются одним из работодателей по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на эти вычеты.

Социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговый орган по окончании календарного года. Налоговая декларация подается не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

К числу социальных вычетов отнесен вычет в сумме доходов, перечисляемых физическим лицом на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и др. Сумма указанных вычетов не должна превышать 25% от суммы годового дохода физического лица. Также к социальным вычетам относятся:

- суммы, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях и суммы, уплаченные налогоплательщиками-родителями за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях;

- суммы, уплаченные за услуги по лечению, предоставленные физическому лицу, или по лечению его супруга (супруги), родителей и (или) детей в возрасте до 18 лет медицинскими учреждениями РФ, а также суммы в размере стоимости медикаментов, назначенных лечащим врачом и приобретаемых налогоплательщиком за свой счет.

Имущественные налоговые вычеты – это уменьшение дохода на суммы, полученные налогоплательщиком от продажи своего имущества, а также на суммы, израсходованные им на приобретение (строительство) жилья.

Профессиональные налоговые вычеты имеют: индивидуальные предприниматели без образования юридического лица; частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой; налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера; налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или

иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов.

Налоговая ставка на доходы физических лиц установлена в размере 13%.

Однако для налогообложения некоторых видов доходов устанавливаются специальные ставки налога. Так, по ставке 35% облагаются, например:

выигрыши, выплаченные организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр, превышающие 2000 рублей в год.

Удержания алиментов проводится по судебным исполнительным листам.

Размер алиментов, подлежащих удержанию из заработной платы и иных доходов должника, исчисляются из суммы, оставшейся после удержания налога на доходы физических лиц.

Если в исполнительном листе не указана фиксированная сумма алиментов или их размер, то они составляют (ст. 81 СК РФ):

на одного ребенка - $1/4$ дохода;

на двух детей - $1/3$;

на трех и более детей - $1/2$.

Согласно п. 3 ст. 99 Закона №229-ФЗ при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей размер удержаний из заработной платы и иных доходов должника не может превышать 70% заработной платы.

Удержания материального ущерба производится на основании решения (письменного) руководства предприятия.

Удержания за товары, проданные в кредит, за кредиты и займы – на основании договоров.

В ст. 138 Трудового кодекса РФ указано, что об-

щий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 процентов, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, - 50 процентов заработной платы, причитающейся работнику.

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50 % заработной платы.

Ограничения, установленные настоящей статьёй, не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда, причиненного здоровью другого лица, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причиненного преступлением. Размер удержаний из заработной платы в этих случаях не может превышать 70 %.

5. Порядок выдачи и депонирования зарплаты

По истечении пяти дней, установленных для выдачи заработной платы, кассир должен построчно проверить в расчетно-платежной ведомости расписки в получении денег и суммировать выданную заработную плату.

Напротив фамилий тех, кто не получил заработную плату он ставит штамп или пишет от руки "Депонировано". На депонированные суммы необходимо оформить реестр. Нумерация реестров депонированных сумм осуществляется в хронологической последовательности с начала календарного года.

Учет расчетов с депонентами (сотрудниками, чья заработная плата была депонирована) можно вести в

книге учета депонированной заработной платы. Ее форму фирма разрабатывает самостоятельно. Книга открывается на год. В ней каждому депоненту отводится отдельная строка, в которой необходимо указать его табельный номер, фамилию, имя и отчество, депонированную сумму.

Депонированные суммы нужно сдать в банк, и на сданные суммы составить один общий расходный кассовый ордер.

Депонированную заработную плату выдают сотрудникам по расходному кассовому ордеру.

Дату и номер расходного кассового ордера указывают в книге депонентов или реестре депонированной заработной платы.

Сумму депонированной зарплаты учитывают по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 4 "Расчеты по депонированным суммам".

Дебет 70 Кредит 76-4

- депонирована не полученная работниками заработная плата;

Дебет 51 Кредит 50

- депонированная заработная плата внесена на расчетный счет.

Если депонированная заработная плата не была востребована работником в течение трех лет, то ее включают в состав прочих доходов.

Дебет 76-4 Кредит 91-1

- невостребованная заработная плата включена в состав прочих доходов.

6. Аналитический и синтетический учет расчетов по оплате труда

Для обобщения информации о расчетах с персоналом, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия, по оплате труда, а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данного предприятия, предназначен счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Счет активно-пассивный, может иметь развернутое сальдо. Дебетовое сальдо показывает задолженность работника хозяйству по заработной плате и свидетельствует о плохой организации расчетов с работниками. Кредитовое сальдо показывает задолженность предприятия в пользу работников по оплате труда.

По кредиту счета отражают начисление оплаты труда (оплаты труда, причитающейся работникам за отработанное время и выполненный объем работ; оплаты труда, начисленной за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков и резерва вознаграждений за выслугу лет, начисленных пособий за счет отчислений на социальное страхование, начисленных доходов от участия в предприятии). По дебету счета отражают выдачу заработной платы и удержания из заработной платы.

В соответствии с действующим законодательством из заработной платы работников предприятия производятся следующие удержания и выплаты:

1. налог на доходы
2. профсоюзные взносы
3. погашение задолженности по ранее выданному авансу
4. по исполнительным листам (алименты, штра-

фы и др.)

5. погашение задолженности по ссудам, полученных на предприятии или в банке

6. за товары, проданные в кредит

7. удержания по личному страхованию и другие

Рассмотрим корреспонденции по счету 70:

Дт 20, 23, 25, 26, 29, 08, 44, 91 Кт 70 – начислена заработная плата работникам;

Дт 10, 11, 41 Кт 70 – начислена заработная плата работникам на доставке купленных материальных ценностей;

Дт 69 Кт 70 – начислены пособия по временной нетрудоспособности и другие пособия, выплачиваемые за счет средств социального страхования;

Дт 96/1,2 Кт 70 – начислены отпускные и вознаграждения за выслугу лет (при образовании резерва).

Премия может быть начислена:

- в качестве расходов по обычным видам деятельности;

- за счет нераспределенной прибыли организации;

- в качестве прочих расходов.

В первом случае она отражается так:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44) Кредит 70

- начислена премия работникам организации.

Материальная помощь может быть выдана за счет нераспределенной прибыли фирмы.

При отражении такой материальной помощи в учете задействовать счет 84 нельзя: Законами об АО и ООО не предусмотрено каких-либо выплат за счет прибыли кому-то еще, кроме собственников. И счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - это счет собственников, и только они имеют право на

получение дивидендов.

Минфин России также неоднократно указывал, что счет 84 не предназначен для отражения всевозможных социальных и благотворительных расходов, выплат материальной помощи и премирования (см., например, Письма Минфина России от 19 июня 2008 г. N 07-05-06/138, от 19 декабря 2008 г. N 07-05-06/260).

Любое выбытие активов (кроме дивидендов) - это расход текущего периода (п. 2 ПБУ 10/99). К чистой прибыли организации они никакого отношения не имеют. Поэтому такие выплаты являются прочими расходами и должны учитываться по счету 91 "Прочие доходы и расходы".

Если решение собственников на выплату материальной помощи есть, сделайте запись:

Дебет 91-2 Кредит 70

- выделена материальная помощь работнику организации.

Дт 84 Кт 70 – начислены премии и другие выплаты за счет средств нераспределенной прибыли;

Дт 70 Кт 50 – выдана из кассы заработная плата, аванс;

Дт 70 Кт 68 – удержан подоходный налог;

Дт 70 Кт 73/1 – удержана задолженность по выданным займам;

Дт 70 Кт 73/2 – удержана сумма материального ущерба;

Дт 70 Кт 76/9 – удержаны суммы по исполнительным документам;

Дт 70 Кт 76/4 – депонирована заработная плата;

Дт 70 Кт 76/3, 4 – удержана квартплата, задолженность за ДДУ;

Дт 70 Кт 76/8 – удержаны профсоюзные взносы;

Дт 70 Кт 76/1 – удержаны страховые платежи по личному страхованию.

На предприятиях в счет погашения задолженности по оплате труда может выдаваться бесплатно продукция. Это отражается следующими записями:

Дт 20/1 Кт 70 – начислена натуральная оплата по средним реализационным ценам;

Дт 90/2 Кт 43/1 – выдача натуральной оплаты по плановой себестоимости с доведением до фактической;

Дт 70 Кт 90/2 – выдача натуральной оплаты по средним реализационным ценам.

В регистрах журнально-ордерной формы учета операции по счету 70 отражают в журнале-ордере ф. 10-АПК.

Для сводного учета и контроля за расчетами по оплате труда, использованием фонда оплаты труда и составления установленной отчетности предназначена сводная ведомость начисления оплаты труда по ее составу и категориям работников ф. 58-АПК, составляемая на основании итогов расчетно-платежных ведомостей или книги учета расчетов по оплате труда.

На основании расчетно-платежной ведомости в целом по предприятию составляется Сводная ведомость по расчетам с персоналом ф. 59-АПК, в ней отражаются суммы начисленной оплаты труда, пособий по временной нетрудоспособности и другие выплаты, а также суммы выданной оплаты труда, суммы всех удержаний по видам. Для отнесения сумм оплаты труда, отчислений на социальные нужды, резервов, на объекты учета предназначена Ведомость распределения оплаты труда, отчислений на социальные нужды, резервов и страхования ф. 78-АПК. Общие суммы кредитовых оборотов по счету 70 в разрезе корреспондирующих счетов переносят в журнал-ордер ф. 10-АПК, откуда в установленном порядке переносят в Главную книгу.

Контрольные вопросы к теме:

1. Сформулируйте задачи учета и контроля за мерой труда и его оплатой.
2. Формы и системы труда.
3. Назовите документы по учету личного состава.
4. Назовите документы, на основании которых начисляется заработная плата работникам.
5. Каков порядок начисления отпускных?
6. Каким образом рассчитываются пособия по временной нетрудоспособности?
7. Виды удержаний из заработной платы.
8. Назовите хозяйственные операции по начислению и удержаниям из заработной платы сотрудников.
9. Как оплачивается работа в сверхурочное и ночное время?
10. Как определяется средний дневной заработок для расчета отпускных, пособий по временной нетрудоспособности?
11. От чего зависят размеры пособий по временной нетрудоспособности?
12. Как определяется налогооблагаемый доход по месту основной работы для удержания налога с доходов?

Тесты

Вашему вниманию предлагаются задание в тестовой форме, в которых могут быть один, два, три и большее число правильных ответов.

1. Заработную плату, переведенную на депонент, отражают записью:

- а) Дт 70 Кт 73;
- б) Дт 76 субсчет «Расчеты по депонированным суммам» Кт 70;
- в) Дт 70 Кт 76 субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

2. Минимальная продолжительность ежегодного отпуска работника составляет:

- а) 21 календарный день;
- б) 28 календарных дней;
- в) 24 календарных дня.

3. Количество сверхурочных работ ограничено:

- а) Налоговым кодексом РФ;
- б) Законом «О бухгалтерском учете»;
- в) Гражданским кодексом РФ;
- г) Трудовым кодексом РФ.

4. Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении:

- а) 12 месяцев;
- б) 11 месяцев;
- в) 6 месяцев;
- г) 3 месяцев.

5. Начисление отпускных работникам основной

деятельности за счет резерва отражают записью:

- а) Дт 20 Кт 70;
- б) Дт 25 Кт 70;
- в) Дт 96 Кт 70;
- г) Дт 70 Кт 96.

6. Пособие по уходу за детьми выплачивается за счет средств:

- а) Фонда социального страхования;
- б) работодателя;
- в) Фонда социального страхования и работодателя;
- г) бюджета.

7. К обязательным удержаниям из заработной платы относятся:

- а) удержания по исполнительным листам;
- б) удержания материального ущерба;
- в) удержания налога на доходы физических лиц;
- г) удержания профсоюзных взносов.

8. Запись на счетах Дт 70 Кт 68 означает:

- а) отчисления в органы социального страхования и обеспечения;
- б) удержание 1 % из заработной платы в Пенсионный фонд;
- в) удержание из заработной платы налога на доходы физических лиц;
- г) погашение задолженности перед бюджетом.

9. Бухгалтерская запись Дт 20 Кт 69 отражает:

- а) удержание 1 % в Пенсионный фонд из заработной платы рабочих основного производства;
- б) удержание налога на доходы физических лиц

из заработной платы;

в) отчисления на социальное страхование от заработной платы рабочих основного производства;

г) перечисление органам социального страхования и обеспечение причитающейся им суммы отчислений.

10. Начисление заработной платы отражается по кредиту счета 70 и дебету счетов:

а) Дт 20

б) Дт 25

в) Дт 68

г) Дт 08

11. К начислениям заработной платы за неотработанное время относятся:

а) отпускные;

б) пособия по временной нетрудоспособности;

в) заработная плата работникам, занятым в процессе продажи готовой продукции или товаров;

г) начисления дивидендов.

12. За счет средств Фонда социального страхования производят выплаты по:

а) временной нетрудоспособности;

б) беременности и родам;

в) уходу за ребенком до полутора лет;

г) алименты.

13. Начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС:

а) Дт 26 Кт69;

б) Дт 70 Кт69;

в) Дт 69 Кт70;

г) Дт 69 Кт51.

14. Средства ФОМС на предприятии:

- а) используются на выплату пособий по временной нетрудоспособности;
- б) используются на выплату компенсаций за лечение;
- в) не используются ;
- г) используются на выплату пособия на рождение ребенка.

15. Виды оплаты труда:

- а) основная;
- б) дополнительная;
- в) повременная;
- г) сдельная.

16. Формы оплаты труда:

- а) основная;
- б) дополнительная;
- в) повременная;
- г) сдельная.

17. По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражают:

- а) начисление оплаты труда;
- б) удержания из оплаты труда;
- в) депонирование оплаты труда;
- г) выдачу оплаты труда.

18. Заработная плата работникам, занятым на ремонте основных средств, начисляется на основании:

- а) наряда на сдельную работу;

- б) табеля учета рабочего времени;
- в) учетного листа тракториста-машиниста;
- г) лимитно-заборной карты.

19. Для начисления заработной платы трактористам, занятым на полевых работах, применяют:

- а) учетный лист тракториста-машиниста;
- б) путевой лист трактора;
- в) путевой лист грузового автомобиля;
- г) учетный лист труда и выполненных работ.

20. Для начисления заработной платы работникам на конно-ручных работах в растениеводстве применяют:

- а) наряд на сдельную работу;
- б) путевой лист трактора;
- в) путевой лист грузового автомобиля;
- г) учетный лист труда и выполненных работ.

21. Для начисления заработной платы работникам с повременной оплатой применяют:

- а) наряд на сдельную работу;
- б) табель учета рабочего времени;
- в) путевой лист грузового автомобиля;
- г) учетный лист труда и выполненных работ.

22. По кредиту счета 70 отражают:

- а) начисление оплаты труда;
- б) выдачу заработной платы;
- в) начисление пособия по временной нетрудоспособности;
- г) удержания из оплаты труда.

23. Удержание из оплаты труда алиментов отражают:

- а) Дт70 Кт73
- б) Дт76 Кт50
- в) Дт70 Кт 76
- г) Дт20 Кт 70

24. Начисление доходов учредителям- работникам предприятия отражают:

- а) Дт80 Кт75
- б) Дт 99 Кт75
- в) Дт 84 Кт75
- г) Дт84 Кт 70

25. Пособие по временной нетрудоспособности при страховом стаже работника 2 года выплачивается в размере _____ % средней заработной платы:

- а) 30
- б) 50
- в) 60
- г) 70

26. Начисление заработной платы главному бухгалтеру предприятия отражается записью:

- а) Дт 20 Кт 70
- б) Дт 25 Кт 70
- в) Дт 26 Кт 70
- г) Дт 91 Кт 70

27. Отчисления на социальные нужды от оплаты труда руководителя организации отражается записью

- а) Дт 70 Кт 69
- б) Дт 26 Кт 70
- в) Дт26 Кт 69

г) Дт 25 Кт 69

28. В расчетно-платежную ведомость заносят:

а) только сумму заработной платы, подлежащую выдаче.

б) только начисленную заработную плату, подлежащую выдаче.

в) сумму начисленной заработной платы, суммы удержаний и сумму к выдаче.

г) сумму начисленной заработной платы и суммы удержаний

29. Начислены дивиденды (доходы) учредителям (участникам), являющимся сотрудниками организации:

а) Дт сч. 99 Кт сч. 75.

б) Дт сч. 84 Кт сч. 70.

в) Дт сч. 91 Кт сч. 75.

Тема 9. Учет процесса продажи товаров, продукции, работ и услуг

1. Общие принципы и задачи учета процесса продажи
2. Документальное отражение продажи продукции, работ и услуг
3. Учет коммерческих расходов
4. Методы продажи готовой продукции, работ и услуг
5. Учет продажи в зависимости от видов расчетов

1. Общие принципы и задачи учета процесса продажи

Одним из важнейших процессов деятельности предприятий является процесс продукции, работ и услуг, так как завершая оборот средств, он позволяет возместить затраты и выполнить обязательства перед бюджетом по налоговым платежам, учреждениями банка по полученным кредитам, перед работниками по оплате труда, поставщиками и подрядчиками и другими кредиторами.

Согласно действующего Плана счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о процессе продажи и выявления финансовых результатов предназначены счета:

- 90 "Продажи"
- 44 "Расходы на продажу"
- 45 "Товары отгруженные"

При продаже излишков ОС и НА применяется счет 91 "Прочие доходы и расходы".

- Основными задачами учета реализации являются:
- контроль за выполнением плана договоров-

поставок по объему и ассортименту реализуемой продукции;

- правильное и своевременное оформление процесса реализации;

- контроль за соответствием расчетов с заготовительными организациями и прочими покупателями, а также за своевременным поступлением причитающейся выручки;

- выявление финансовых результатов от процесса реализации;

Все эти задачи решаются путем правильного документооборота, рационального построения синтетического и аналитического учета процесса реализации, благодаря применению прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета.

2. Документальное отражение продажи продукции, работ и услуг

Продажа 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 налога на добавленную стоимость и другие реквизиты. В международной практике принято дополнительно указывать непреодолимые обстоятельства (форс-мажор), поручительство, гарантии исполнения договорных условий, порядок возмещения убытков, оговорку о подсудности и арбитраже и другие сведения.

Продажа продукции (работ, услуг) производится

организациями по следующим ценам:

– по свободным (рыночным) ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;

– по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС (продукция топливно-энергетического комплекса и услуги производственно-технического назначения);

– по государственным регулируемым розничным ценам (за вычетом в соответствующих случаях торговых скидок, скидок сбыту и опту) и тарифам, включающим в себя НДС (для продажи товаров населению и оказания ему услуг).

При установлении отпускных цен указывается франке, т.е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. Франко-станция назначения означает, что расходы по доставке продукции покупателю оплачивает поставщик и они включаются в отпускную цену. Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в вагоны. Все же остальные расходы по перевозке готовой продукции (оплата железнодорожного тарифа, водного фрахта и т.д.) должны оплачиваться покупателем.

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска ее со склада обычно служат приказы отдела сбыта (маркетинга) организации.

На основании товарно-транспортных, железнодорожных накладных и других документов на отпуск продукции на сторону в финансовом отделе или при его отсутствии в бухгалтерии выписывают в нескольких экземплярах **платежные поручения** или **платежные требования** для расчетов с покупателями через банк.

В платежном поручении или требовании указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора поставки, вид отправки, сумму платежа по договору, стоимость дополнительно оплачиваемой тары и упаковки, транспортные тарифы, подлежащие возмещению покупателям (если это предусмотрено договором), сумму НДС, выделяемую отдельной строкой. При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не являющихся объектом налогообложения по НДС, расчетные документы и реестры выписывают без выделения сумм НДС и на них делают надпись или ставят штамп «Без налога (НДС)».

Для вывоза готовой продукции с территории организации представителям грузополучателя выдаются товарные пропуска на вывоз с территории предприятия товарно-материальных ценностей. Пропуска подписывают руководитель и главный бухгалтер организации или уполномоченные им лица. Пропуском могут служить копии товарно-транспортных накладных или фактур, на которых делаются специальные разрешительные надписи.

Если готовая продукция отпускается покупателю непосредственно со склада поставщика или другого места хранения готовой продукции, то получатель обязан предъявить доверенность на право получения груза.

Наиболее распространенными документами по продаже является ТТН

ТТН, приемная квитанция, НВН, платежная ведомость документы при продаже в ларьках. ДОПОЛНИТЬ

В настоящее время многие предприятия реализуют свою продукцию на рынке, в ларьках, с автомашин. При этом целесообразно применять следующие

документы:

– "Акты приемки продукции для реализации" ф. № 184 АПК – предназначен для оформления операций по передаче произведенной продукции для продажи в стационарных торговых точках хозяйства (магазины, ларьки, палатки и др.). В документе перечисляются виды продукции, передаваемые для реализации. Акт составляется в двух экземплярах, один из которых остается в торговой точке, а второй передается в бухгалтерию.

– "Отчет о реализации продукции " ф. № 185 АПК – предназначен в качестве отчета в стационарной торговой точке о продаже продукции, поступившей торговой выручки и ее использование.

– "Отчет о продаже сельскохозяйственной продукции" ф. №186 АПК – составляется при разовой продаже продукции на рынке и других местах торговли (продажа продукции с автомашин, молока из фляг и т.п.). В документе отражается принятая для продажи и проданная продукция в учетных ценах и ценах реализации, остаток непроданной продукции.

3. Учет коммерческих расходов

Счет «Расходы на продажу» - для обобщения информации о расходах связанных с продажей продукции (работ услуг).

Предприятия на счете 44 могут отражать следующие расходы:

- затраты на тару и упаковку продукции за исключением случаев когда по условиям договора предусматривается отпуск продукции без затаривания и упаковки или стоимость тары возмещается сверх по-

купной цены. В том случае если затаривание происходит не в складах готовой продукции то затраты на тару и упаковку включаются в производственную себестоимость;

- по доставке продукции на станцию отправления погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления) уплаченные сбытовым и другим посредникам, организациям в соответствии с установленными нормами и договорами;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцу;
- расходы на рекламу;
- на представительские расходы;
- прочие расходы, связанные со сбытом продукции, например, списание продукции на специальные анализы.

Вышеперечисленные расходы учитывают по дебету 44, суммы, накопленные на счете 44 ежемесячно полностью или частично списывают в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании эти расходы подлежат распределению, и в каждой отрасли данная процедура имеет свои особенности.

Так, в организациях осуществляющих промышленную или иную производственную деятельность расходы на упаковку и транспортировку распределяют соответственно на отдельные виды отгруженной продукции. За базу распределения берут их вес либо объем, либо производственную себестоимость, либо какие-то другие соответствующие показатели.

В торговых организациях транспортные расходы распределяется проданными товарами и остатком товаров на конец месяца.

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья (молока, шерсти, льна, птицы, скота и т.д.) относят в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и (или) счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Все остальные расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг) ежемесячно относят на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов.

Операции по счету 44:

Дт	Кт	
44	02	- начислен износ по основным средствам, связанный с продажей и хранением продукции в местах ее продажи (помещения, весовые приборы)
44	05	- начислен износ НА, относящихся к сбыту и продаже продукции (работ, услуг)
44	10	- израсходованы различные материалы и хозяйственный инвентарь в процессе отгрузки и продажи продукции (работ, услуг)
44	97	- отнесена часть расходов будущих периодов на продажу продукции (работ, услуг)
44	50, 51, 55, 62	- оплата мелких расходов, связанная с продажей продукции со счетов учета денежных средств
44	41	- на стоимость тары и других товаров при отгрузке и продаже продукции (работ, услуг)
44	43	- на стоимость тары собственного производства (промышленного производства) списанной на упаковку продукции (стоимость тары возмещается поставщиком)
44	70, 69, 89	- начислена заработная плата и произведены начисления на нее работникам, занятым по-

		грузкой и разгрузкой при продаже продукции + продавцам
44	68	- отнесена задолженность бюджету по разным отчислениям, налогам и сборам начисленные при сбыте и продаже продукции
44	71	- на сумму расходов по продаже, оплаченных подотчетными лицами
44	60, 76	- отражена задолженность поставщикам и разным организациям за оказанные ими услуги при отгрузке и продаже продукции (ремонт, транспорт и т.д.)
90/2	44	- списание расходов по продаже на себестоимость продукции (работ, услуг)

4. Методы продажи готовой продукции, работ и услуг

Вся поступающая в бухгалтерию документация служит основания для формирования аналитических и синтетических данных по продаже продукции.

Оперативный **аналитический** учет продажи ведут в отделе маркетинга (сбыта) в специальных карточках, книгах или журналах, а при использовании ЭВМ — в ежедневно составляемых машинограммах отгрузки продукции.

В агропромышленном комплексе для этой цели применяют:

- Реестр учета реализации продукции ф. 63 – АПК;
- Реестр учета реализации работ и услуг ф. 64 – АПК
- Ведомость учета реализации продукции, работ и услуг ф. 62 - АПК

Аналитический учет в реестрах ведется в разрезе каждого вида продукции и канала реализации (например по реализации молока будет столько реестров сколько каналов: заготовительные организации; за н/р;

в счет ОТ; в столовую и т.д.) Основание ля их заполнения применяют ТТН, приемные квитанции, накладные и ЛЗК. Итоговые данные из реестров переносятся в ведомость 62 – АПК, что позволяет ежемесячно выявлять финансовый результат по каждому виду реализуемой продукции, а также определять наиболее выгодные каналы реализации продукции.

Синтетический учет продажи продукции ведется в журнале-ордере 11 – АПК.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен счет 90 “Продажи” - о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности.

Под **обычным** видом деятельности понимается производственная деятельность организации с изготовлением продукции, выполнением работ и услуг, а также их продажа.

Счет 90 “Продажи” операционный, сопоставляющий.

По дебету отражают себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и т.д. Сюда же относят и расходы по реализации, следовательно на дебете счета 90 “Продажи” отражают полную себестоимость (производство + расходы на продажу).

По кредиту счета 90 отражают сумму выручки от продажи товаров, выполненных работ, оказанных услуг и т.д. Сопоставление дебета и кредита счета 90 позволяет выявить финансовый результат - прибыль или убыток от продаж.

Дт 90 > Кт 90 – убыток

Дт 90 < Кт 90 – прибыль

В организациях, занятых производством сельско-

хозяйственной продукции, выявление фактического финансового результата возможно только в конце года, когда будет известна фактическая себестоимость продаж. В течение года по дебету счета отражают плановую себестоимость проданной продукции (работ, услуг), поэтому возможно в течение года определить только ожидаемый финансовый результат от продажи продукции, работ и услуг.

К счету 90 “Продажи” могут быть открыты следующие субсчета:

90/1 - выручка;

90/2 - себестоимость продаж;

90/3 - налог на добавленную стоимость;

90/4 - акцизы;

90/5 – экспортные пошлины;

90/9 - прибыль, убыток от продаж.

Рассмотрим основные операции по продаже продукции

Продажа продукции за наличный расчет

Дт	Кт	
90/2	43	- реализация продукции в течение года по плановой себестоимости с доведением в конце года до фактической
50/1	90/1	- на сумму выручки от реализации продукции с учетом НДС
90/3	68	- на сумму НДС

Реализация продукции на рынке

Дт	Кт	
41	43	- перевод готовой продукции в товар
90/2	41	- реализация продукции по себестоимости
71	90/1	- на сумму выручки от подотчетного лица после продажи продукции
50/1	71	- внесена выручка в кассу
касса		
орган-и		
90/3	68	- на сумму налога

Реализация продукции заготовительным организациям

Дт	Кт	
90/2	43	- реализована готовая продукция по плановой себестоимости с доведением в конце года до фактической
62	90/1	- на сумму выручки с учетом НДС
90/3	68	- на сумму НДС
44	70, 69, 23, 10	- на сумму расходов по реализации продукции, не возмещенные заготовительными организациями и отнесенные на себестоимость продукции
90/2	44	- при списании расходов на себестоимость продукции
51	62	- погашение задолженности покупателями

Порядок синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета продажи продукции. Организациям разрешается определять выручку .от продажи продукции для целей налогообложения либо по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, либо по моменту отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации.

В соответствии со ст. 167 Налогового кодекса РФ

дата продажи товаров (работ, услуг) в зависимости от принятой учетной политики для целей налогообложения определяется:

– для организаций, выбравших метод продажи «по отгрузке», — день отгрузки товара (работ, услуг) или передача права собственности на товар;

– для организаций, выбравших метод продажи «по оплате», — по мере поступления денежных средств, как день оплаты товаров (работ, услуг).

С суммы выручки организации исчисляют налог на добавленную стоимость и акцизный налог (по установленному перечню товаров).

При методе продажи «по отгрузке» сумма начисленного НДС отражается по дебету счета 90/3 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Этой проводкой отражается задолженность организации перед бюджетом по НДС, которая потом погашается перечислением денежных средств бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств).

При методе продажи «по оплате» задолженность организации перед бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупателем. Поэтому после отгрузки продукции покупателям организации отражают сумму НДС по реализованной продукции по дебету счета 90/3 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», на котором целесообразно открыть отдельный субсчет "Расчеты по НДС при продаже продукции".

Поступившие платежи за проданную продукцию отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». После поступления платежей организации, применяющие метод продажи «по оплате», отражают задолженности по НДС перед бюджетом:

Дебет 76 - Кредит счета 68

Таким образом, разница в методах продажи продукции для целей налогообложения заключается в следующем. При методе продажи «по отгрузке» задолженность перед бюджетом по НДС оформляется сразу одной проводкой: дебет счета 90, кредит счета 68. При методе продажи «по оплате» по НДС составляют две проводки:

а) дебет счета 90, кредит счета 76 (отражена сумма НДС по проданной продукции);

б) дебет счета 76, кредит счета 68 (отражена задолженность по НДС перед бюджетом).

Рассмотрим серию корреспонденций по учету продажи продукции двумя способами.

Методы продажи продукции.

№ пп.	Хозяйственные операции	по отгрузке		по оплате	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	Списана продукция по производственной себестоимости	90/2	43	90/2	43
2	Продана продукция по договорной цене с учетом НДС	62	90/1	62	90/1
3	Отражена сумма НДС по проданной продукции	90/3	68	90/3	76
4	Списаны расходы по продаже продукции	90/2	44	90/2	44
5	Поступили платежи за проданную продукцию	51, 52	62	51, 52	62
6	Начислена задолженность бюджету по НДС	-	-	76	68
7	списывается финансовый результат от продажи продукции:				
	прибыль	90	99	90	99
	убыток	99	90	99	90

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то для учета такой отгруженной продукции используют счет 45 «Товары отгруженные». При отгрузке указанной продукции она списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

После получения извещения о признании выручки от продажи продукции поставщик списывает ее с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи». Одновременно стоимость продукции по цене реализации (включая НДС и акцизы) отражается корреспонденцией

Дт 62 – Кт 90/1

При этом НДС учитывается как обычно по Дт 90 и Кт 68 или 76 (в зависимости от применяемого организацией метода продажи).

Далее приведен порядок бухгалтерских записей по продаже продукции при условии, что выручка от продажи продукции в течение определенного времени не может быть признана в бухгалтерском учете.

Дт	Кт	Содержание операции
45	43	отгружена продукция по производственной с/б
45	44	списываются расходы по продаже
62	90/1	отражен момент признания выручки от продажи продукции
90/3	68	отражена сумма НДС по проданной продукции
90/2	45	списывается производственная с/б отгруженной продукции
90/2	44	списываются дополнительные расходы по продаже
51	62	поступили платежи от покупателя
90	99	определен финансовый результат от продажи
99	90	

На счете 45 «Товары отгруженные» указываются также готовые изделия и товары, переданные другим предприятиям для продажи на комиссионных и иных подобных началах. При отпуске таких изделий и товаров они списываются с кредита счетов 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары» в дебет счета 45 «Товары отгруженные». При поступлении извещения от комиссионера о продаже переданных ему изделий и товаров они списываются с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» с одновременным отражением по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Стоимость сданных работ и оказанных услуг списывается по фактической или нормативной (плановой) себестоимости с кредита счета 20 «Основное производство» или 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» по мере предъявления счетов за выполненные работы и услуги. Одновременно сумму выручки отражают по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

5. Учет продажи в зависимости от видов расчетов

Организация учета бухгалтерских операций и взаимозачетов

Финансовый кризис в стране вынуждает предприятия вернуться к не денежным расчетам со своими деловыми партнерами. Прежде всего к не денежным способам исполнения договорных обязательств относятся бартерные и взаиморасчетные операции. Когда между двумя организациями заключены два различных договора на поставку продукции (работ, услуг), а

расчеты денежными средствами по каким-либо причинам не возможны у предприятий образуются взаимные кредиторские и дебиторские задолженности и возможным способом их погашения является зачет взаимных требований. Порядок проведения взаимозачетов установлен ст. 410 Гражданского кодекса РФ.

Для проведения взаимозачетов достаточно заявления одного участника, устного заявления руководителя предприятия для оформления взаимозачетных операций бухгалтеру недостаточно.

В бухгалтерском учете взаимозачетная операция отражается следующим образом (одинаково в обеих организациях):

–на дату получения продукции (работ, услуг) от поставщика

Дт 10, 23, 43, 20 Кт 60

Дт 19 Кт 60

–на дату отгрузки продукции (работ, услуг) покупателю

Дт 62 Кт 90/1 – на сумму выручки с учетом НДС

Дт 90/3 Кт 68 – на сумму НДС

Дт 90/2 Кт 43, 20, 23 – на стоимость продукции (работ, услуг) по плановой себестоимости с доведением до фактической

Определение финансового результата путем сопоставления оборотов по счету 90/2, 3, 4 и 90/1 для определения прибыли (убытка) от продажи и отнесение данной величины на счет 99.

┌ Дт 90/9 Кт 90/2, 3
└ Дт 90/1 Кт 90/9

или

┌ Дт 99 Кт 90/9
└ Дт 90/9 Кт 99

На дату проведения взаимозачета

Дт 60 Кт 62 – закрыты задолженности в сумме зачета взаимных требований согласно акту о взаимозачете

Дт 68 Кт 19 – списаны расчеты с бюджетом НДС

Бартерные операции по своей сути являются договором мены, согласно которому каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой.

Договор мены регулируется главой 31 Гражданского кодекса РФ. При договоре мены каждая сторона выступает в роли и продавца товара, который она обязуется передать и покупателя товара, который она обязуется принять в обмен.

В соответствии со ст. 568 Гражданского кодекса РФ товары, подлежащие обмену считаются равноценными, но только в том случае, если договором мены не установлена их стоимость.. Если же имеет место ситуация, при которой товары, подлежащие обмену в соответствии с заключенным договором мены признаются неравноправными, сторона, передающая товар, цена которой ниже цены товара представляемого в обмен, должна поставить больше товара, либо оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения ее обязанности передать товар, если иной порядок не предусмотрен договором.

Стороны договора мены вправе сами устанавливать момент перехода собственности на обмениваемые товары. Если этот момент не устанавливается, то согласно ст. 170 Гражданского кодекса РФ право собственности переходит к сторонам после исполнения ими своих обязательств по передаче соответствующих товаров.

В соответствии с ПБУ 9/99 "Доходы организации" выручка от передачи продукции по договору ме-

ны отражается в бухгалтерском учете исходя из стоимости полученного имущества.

Пример: Организация заключила договор мены с фирмой, занимающейся поставкой минеральных удобрений. Организация обменивает картофель на удобрения.

Фактическая себестоимость картофеля 8000 рублей


Цена реализации 12000 рублей (в т.ч. НДС 2000 рублей)

Фирма продает удобрения за 18000 рублей

(в т.ч. НДС 3000 рублей)

Сделка признана равноценной.

В учете организации будут следующие проводки:

Дт	Кт		
90/	43	- 8000 рублей	- списан картофель по фактической себестоимости
62	90/1	- 18000 рублей	- отражена выручка от реализации картофеля исходя из стоимости удобрения
90/3	68	- 3000 рублей	- на сумму НДС
90/9	90/2, 3	- 11000 рублей	 выявлен финансовый результат от реализации картофеля, который зачислен на счет "Прибыли и убытки"
90/1	90/9	- 18000 рублей	
90/9	99	- 7000 рублей	
		прибыль	
10	60	- 2000 рублей	- на сумму НДС
68	19	- 2000 рублей	- зачет НДС по оприходованному и оплаченному удобрению
60	62	- 12000 рублей	- произведен зачет требований исходя из продажной стоимости картофеля
91/2	62	- 6000 рублей	- учтена разница между стоимостью полученных удобрений и выручкой от реализации картофеля

Отражение операций по договору мены зависят еще и от того:

1) какой вариант учетной политики по реализации продукции принят организацией для целей налогообложения

2) порядок передачи товара (одновременный или в разное время)

3) наличия в договоре условия о переходе прав собственности на обмениваемые товары.

Для учета товаров, отгруженных по договору мены до его исполнения т.е. поступления встречного товара. Согласно ст. 569 Гражданского кодекса РФ договор мены считается исполненным после выполнения обеими сторонами своих обязательств по поставке товара. Поэтому товар отгруженный по договору мены до перехода права собственности учитывается на счете 45 "Товары отгруженные"

По дебету счета 45 отражают стоимость товара отгруженного исходя из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товара).

По кредиту счета 45 производят списание продукции на реализацию в момент перехода права собственности на них.

Дт 45 Кт 43 – в момент отгрузки продукции далее ждем пока от покупателя поступит товар и тогда счет 45 закрываем Дт 90 Кт 45

С этого момента право на товар перешло к поставщику.

Учет продажи товаров в розничной торговле.

В действующем плане счетов для учета ТМЦ, приобретенных в качестве товара для продажи, предусмотр-

рен счет 41. Оприходование прибывших на склад товаров отражается Дт 41-Кт 60 (счет 19 при этом не используется т.к. сумма НДС входит в стоимость товара).

Если учет товаров ведется по продажным ценам, то одновременно делается запись Дт 41 – Кт 42 "Торговая наценка" на разницу между стоимостью приобретения и продажной стоимостью.

На счете 42 учитываются также скидки, которые предоставляет поставщик на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов Дт 44 Кт 42 _ (скидка поставщика, возмещение транспортировки, дополнительная сортировка).

Для учета реализации товаров предназначен счет 90, при этом сумма торговой наценки (скидки) сторнируется корреспонденцией Дт 90 – Кт 42, если товар списан в следствии естественной убыли, брака, порчи, стихийного бедствия, то торговая наценка также списывается методом красное сторно в дебет счетов 90, 94, 99/5.

Торговая наценка ежемесячно распределяется между проданной и оставшейся на складе продукцией.

Контрольные вопросы к теме:

1. Какими документами оформляют продажу продукции, работ и услуг?
2. В чем состоит особенность счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»?
3. В каких случаях применяется счет 45 «Товары отгруженные»?
4. Изложите особенности учета выпуска продукции по нормативной или плановой себестоимости.
5. Каков порядок учета отгруженной продукции?
6. Перечислите основные реквизиты, которые

должен содержать договор поставок.

7. Что относится к коммерческим расходам? На каком счете они учитываются?

8. Приведите порядок списания коммерческих расходов по реализованной продукции.

9. На каком счете учитывается продажа готовой продукции (работ, услуг)?

10. Как определяется фактическая себестоимость реализованной готовой продукции?

11. Как определяются и отражаются в учете результаты от реализации готовой продукции?

12. На каком счете учитываются авансы, полученные до отгрузки продукции?

13. Каков порядок учета выявленных излишков и недостач по готовой продукции?

Тесты

1. Под полной фактической себестоимостью продукции понимается:

- а) Сметная себестоимость производства и продажи.
- б) Фактическая себестоимость производства и продажи.
- в) Фактическая себестоимость изготовленной продукции.

2. Стоимость услуг обслуживающих производств и хозяйств при реализации сторонним организациям списывается в дебет счета:

- а) 91.
- б) 90.
- в) 43.

3. Если выручка от продажи продукции не может быть определена:

- а) Выручка в учете не отражается.
- б) Выручка отражается в учете в сумме, предусмотренной договором.
- в) Выручка признается в размере расходов по изготовлению проданной продукции.

4. Готовой продукцией считается продукция:

- а) Прошедшая все стадии обработки и сборки.
- б) Сданная на склад.
- в) Прошедшая все стадии обработки, принятая отделом технического контроля и сданная на склад.

5. Выбор метода учета готовой продукции определяется:

- а) Законом о бухгалтерском учете.
- б) Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

в) Учетной политикой предприятия.

6. Оприходование готовой продукции по нормативной себестоимости отражается записью:

а) Дт сч. 20 Кт сч. 43.

б) Дт сч. 40 Кт сч. 20.

в) Дт сч. 43 Кт сч. 40.

7. Нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, оказанных услуг или выполненных работ списывается проводкой:

а) Дт сч. 90 Кт сч. 43.

б) Дт сч. 43 (90) Кт сч. 40.

в) Дт сч. 40 Кт сч. 43.

г) Дт сч. 90 Кт сч. 40.

8. Превышение фактической себестоимости над нормативной списывается проводкой: ♦ 1. Дт сч. 40 Кт сч. 90.

а) Дт сч. 40 Кт сч. 43.

б) Дт сч. 43 Кт сч. 40 (сторно).

в) Дт сч. 90 Кт сч. 40.

9. Выявленная недостача готовой продукции отражается записью:

а) Дт сч. 94 Кт сч. 43.

б) Дт сч. 99 Кт сч. 43.

в) Дт сч. 43 Кт сч. 94.

10. Себестоимость реализованной продукции отражается:

а) Дт сч. 40 Кт сч. 43.

б) Дт сч. 90 Кт сч. 43.

в) Дт сч. 20 Кт сч. 43.

г) Дт сч. 99 Кт сч. 43.

11. Полная себестоимость проданной продукции представляет собой:

а) Фактическую себестоимость выпущенной готовой продукции

б) Сумму фактической производственной себестоимости товаров отгруженных и расходов на продажу

в) Сумму фактической производственной себестоимости товаров отгруженных и транспортных расходов

г) Сумму затрат по изготовлению продукции и расходов на ее транспортировку

12. Списание расходов на продажу продукции отражается записью:

а) Дт сч. 44 «Расходы на продажу» - Кт сч. 90 «Продажи»

б) Дт сч. 90 «Продажи» - Кт сч. 44 «Расходы на продажу»

в) Дт сч. 44 «Расходы на продажу» - Кт сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

13. Запись Дт сч. 90 «Продажи» - Кт сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» означает

а) Начисление налога на добавленную стоимость по проданной продукции

б) Получение сумм налога на добавленную стоимость от покупателя

в) Зачет сумм налога на добавленную стоимость

14. Запись Дт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - Кт сч. 90 «Продажи» означает

а) Оплату продукции

- б) Отгрузку продукции
- в) Долг покупателей за поставленную продукцию

15. Запись Дт сч. 90 «Продажи» - Кт сч. 99 «Прибыли и убытки» означает списание

- а) Расходов на продажу
- б) Убытка от продажи
- в) Прибыли от продажи

16. Товары, предназначенные для перепродажи и поступившие в организацию на праве собственности, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета:

- а) 41 «Товары».
- б) 004 «Товары, принятые на комиссию».
- в) 10 «Материал».

17. Счет 42 применяется:

- а) Во всех организациях розничной торговли.
- б) В организациях торговли в соответствии с учетной политикой.

- в) В организациях оптовой торговли, учитывающих товары по продажным ценам.

- г) В организациях розничной торговли, учитывающих товары по продажным ценам.

18. Списывается производственная себестоимость отгруженной экспортной продукции следующей бухгалтерской записью:

- а) Дт сч. 90 Кт сч. 41.
- б) Дт сч. 90 Кт сч. 45.
- в) Дт сч. 76 Кт сч. 40.
- г) Дт сч. 90 Кт сч. 44.
- д) Дт сч. 44 Кт сч. 76.

19. Списываются и включаются в полную себестоимость накладные расходы по экспорту продукции, что отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт сч. 44 Кт сч. 76.
- б) Дт сч. 76 Кт сч. 44.
- в) Дт сч. 90 Кт сч. 44.
- г) Дт сч. 44 Кт сч. 41.
- д) Дт сч. 41 Кт сч. 44.

20. Бухгалтерская запись Дт сч. 90 Кт сч. 68, субсчет «Расчеты по НДС» означает:

- а) Начислен НДС с суммы предоплаты.
- б) Перечислена задолженность по НДС перед бюджетом.
- в) Отражен НДС по поступившему имуществу.
- г) Начислен НДС по реализованной продукции.

21. Бухгалтерская запись Дт сч. 19 Кт сч. 60 означает:

- а) Отражен НДС по приобретенным ценностям.
- б) Отражен НДС при безвозмездной передаче ценностей.
- в) Оплачены приобретенные ценности.
- г) Начислена задолженность по НДС перед бюджетом.

22. Бухгалтерская запись Дт сч. 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным», Кт сч. 68, субсчет «Расчеты по НДС» означает:

- а) Восстановлена сумма авансового платежа.
- б) Начислен НДС по реализованной продукции.
- в) Зачтен авансовый платеж.
- г) Начислен НДС с суммы поступившего аванса.

Тема 10. Учет финансовых вложений

1. Условия признания финансовых вложений и первичные документы
2. Организация учета финансовых вложений

1. Условия признания финансовых вложений и первичные документы

К финансовым вложениям относятся:

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

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

К финансовым вложениям не относят:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги;
- вложения организации в недвижимое и иное

имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное владение и пользование с целью получения дохода;

- активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы.

Как правило, многие российские организации довольно пассивно работают на фондовом рынке и в структуре активов финансовые вложения занимают не очень большую долю. Это связано с отсутствием свободных оборотных средств для инвестирования их в деятельность других организаций. Тем не менее, условия современного рынка диктуют необходимость осуществления инвестиционной деятельности организаций, в том числе и в части финансовых вложений.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

§ наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов;

§ переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

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

Финансовые вложения подразделяются на **долгосрочные** (на срок более одного года) и **краткосрочные** (на срок менее одного года). Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости (в сумме фактических затрат для инвестора).

Номинальной стоимостью финансовых вложений является стоимость, указанная в финансовом инструменте, принятая в договоре, записанная в реестре или напечатанная на ценной бумаге. Номинальная стоимость долевых инструментов показывает величину части уставного капитала, который они представляют, а долговых инструментов – величину обязательств заемщика, которую он обязуется погасить. Купля-продажа финансовых вложений не меняет номинальную стоимость, она остается постоянной в течение всего срока, на который оформлено данное вложение.

Объявленная эмитентом (организацией) стоимость, по которой ценные бумаги предлагаются к продаже при первичном размещении на рынке, представляет собой стоимость размещения или эмиссионную стоимость. Последняя может быть выше или ниже номинальной стоимости финансовых вложений. В случае, если эмиссионная стоимость превышает номинальную цену, то это означает, что ценная бумага размещается с премией, в результате чего образуется эмиссионный доход; в обратном случае при превышении номинальной стоимости над стоимостью размещения эмитент имеет убыток.

Стоимость, по которой финансовый инструмент обращается в дальнейшем на рынке (продается и покупается), представляет собой рыночную или текущую стоимость финансовых вложений, которая определяется в конкретный момент времени величиной номи-

нальной стоимости, ликвидностью вложений и величиной приносимого дохода.

Основными первичными документами для учета операций с финансовыми вложениями являются следующие:

- договор;
- акт приема-передачи;
- сертификат эмиссионной ценной бумаги;
- выписка со счета депо;
- выписка из реестра акционеров и др.

Договор заключается в случаях и с учетом требований, установленных российским законодательством, и прежде всего в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Как правило, используется письменная форма договора, для некоторых видов договоров она обязательна. Некоторые договоры, например купли-продажи ценных бумаг, должны быть зарегистрированы в установленном порядке в специализированных компаниях. В условиях договора стороны определяют основные права и обязанности, возникающие по сделке: стоимость, порядок оплаты и передачи предмета договора, сроки, форс-мажорные обстоятельства и другие условия.

Акт приема-передачи является документом, свидетельствующим о передаче материальных ценностей от одного лица другому. Факт передачи и получения заверяется подписями ответственных лиц с каждой стороны и скрепляется печатями юридических лиц. Как правило, акт приема-передачи составляется в соответствии с заключенным договором и содержит подробные характеристики передаваемого имущества. Например, в акте приема-передачи векселя указывается его эмитент, вексельная сумма, серия и номер век-

селя, дата и место погашения.

Сертификат эмиссионной ценной бумаги может иметь место при операциях с документарными ценными бумагами, т.е. такими, которые существуют в виде документа. При документарной форме эмиссионных ценных бумаг сертификат и решение о выпуске ценных бумаг являются документами, удостоверяющими права, закрепленные ценной бумагой.

Сертификат эмиссионной ценной бумаги – документ, выпускаемый эмитентом и удостоверяющий совокупность прав на указанное в сертификате количество ценных бумаг. Владелец ценных бумаг имеет право требовать от эмитента исполнения его обязательств на основании такого сертификата. Сертификат эмиссионной ценной бумаги должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- полное наименование эмитента и его юридический адрес;
- государственный регистрационный номер эмиссионных ценных бумаг;
- вид ценных бумаг;
- указание количества эмиссионных ценных бумаг, удостоверенных этим сертификатом;
- указание общего количества выпущенных эмиссионных ценных бумаг с данным государственным регистрационным номером;
- порядок размещения эмиссионных ценных бумаг;
- обязательство эмитента обеспечить права владельца при соблюдении владельцем требований законодательства Российской Федерации;
- печать эмитента;
- подписи руководителей эмитента и подпись лица, выдавшего сертификат;

- другие реквизиты, предусмотренные законодательством Российской Федерации для конкретного вида ценных бумаг.

В документарной форме могут существовать следующие ценные бумаги: акции и облигации организаций, векселя, государственные облигации и др. В бездокументарной форме могут существовать эмиссионные ценные бумаги организаций (акции, облигации) и государства.

Часть обращающихся на рынке ценных бумаг существует в так называемой бездокументарной форме, т.е. владельцы таких бумаг не могут их получить «на руки» в виде документа. Информация о переходе права собственности на подобные бумаги поступает организации в виде выписок из реестра или выписок со счета депо, поскольку права владельцев на эмиссионные ценные бумаги бездокументарной формы выпуска удостоверяются в системе ведения реестра – записями на лицевых счетах у держателя реестра или в случае учета прав на ценные бумаги в депозитарии – записями по счетам депо в депозитариях.

Выписка со счета депо содержит: реквизиты счета депо и депозитария, сведения о ценной бумаге (количество, характеристики), наименование владельца, дату перехода права собственности, сведения о документе, на основании которого произошла смена владельцев.

Выписка из реестра предоставляется на конкретную дату по требованию держателя бумаг и содержит информацию о реестродержателе, владельце, количестве ценных бумаг, характеристики ценных бумаг. Выписка заверяется подписью должностного лица и печатью реестродержателя.

В соответствии с установленными правилами все

ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть зарегистрированы в книге учета ценных бумаг, в которой предусмотрены следующие реквизиты: наименование эмитента; номинальная цена ценной бумаги; покупная стоимость; номер и серия; общее количество; дата покупки; дата продажи; контрагент (покупатель или продавец).

Книга учета ценных бумаг должна быть сброшюрована, скреплена печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера, страницы пронумерованы.

Исправления в книгу учета ценных бумаг могут вноситься лишь с разрешения руководителя и главного бухгалтера с указанием даты внесения исправлений.

В случае ведения книги учета ценных бумаг с помощью средств вычислительной техники результатная информация может формироваться в виде выходного документа на машиночитаемых носителях. Распечатка информации с машиночитаемых носителей осуществляется по мере необходимости или по требованию контролирующих органов, но не реже одного раза в год.

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

2. Организация учета финансовых вложений

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

по договору простого товарищества» и др.

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

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

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

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку можно производить ежемесячно или ежеквартально. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты (в составе операционных доходов или расходов).

2) финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отра-

жению в учете и в отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

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

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

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

- суммы, уплачиваемые специализированным организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;

- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги (кредитные организации, брокеры) и иные расходы.

В учете на сумму произведенных затрат делаются следующие записи:

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

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

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

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

Ценные бумаги могут быть получены:

- в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, оговоренной в учредительных документах: Д 58 К 75;
- могут поступить безвозмездно: Д 58 К 91.

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг отражаются записью:

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

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

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

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

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

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

Фактическое получение причитающихся **доходов** отражается:

Д 50, 51, 52 К 76;

Д 50, 51, 52, 01, 04, 10, 41 К 58 – отражены операции возврата участнику (учредителю) его вклада в

уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации-вкладчика из состава ее участников (учредителей) в виде денежных средств, основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, товаров.

Предоставление **займов** другим организациям отражается проводкой:

Д 58-3 К 50, 51.

При возврате займов: Д 50, 51 К 58-3.

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

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

по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;

по средней первоначальной стоимости;

по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Контрольные вопросы к теме:

1. Что представляют собой финансовые вложения?
2. Какой нормативный документ регламентирует учет финансовых вложений?
3. Какие виды финансовых вложений существуют?
4. Что не относится к финансовым вложениям?
5. Как осуществляется оценка финансовых вложений?
6. Как осуществляется учет финансовых вложений в уставные капиталы других организаций?
7. Как осуществляется учет предоставленных займов?

Тесты

1. Финансовые вложения - это инвестиции в:
 - а) основные средства
 - б) уставные капиталы других организаций
 - в) нематериальные активы
 - г) долговые ценные бумаги

2. В бухгалтерском учете акции оцениваются по:
 - а) сумме фактических затрат на приобретение
 - б) покупной стоимости
 - в) остаточной стоимости
 - г) восстановительной стоимости

3. Облигации принимаются на учет по _____ стоимости.

4. Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги учитывается на счете _____

5. При передаче имущества в счет вклада в уставный капитал другой организации делается запись:
 - а) Дт сч. 91 "Прочие доходы и расходы" - Кт сч. 99 "Прибыли и убытки"
 - б) Дт сч. 90 "Продажи" - Кт сч. 51 "Расчетные счета"
 - в) Дт сч. 58 "Финансовые вложения" - Кт сч. 91 "Прочие доходы и расходы"

6. При продаже акций на их продажную их стоимость производится запись ...
 - а) Дт сч. 62 "Расчеты с поставщиком и заказчиком" - Кт сч. 58 "Финансовые вложения"
 - б) Дт сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчи-

ками" - Кт сч. 91 "Прочие доходы и расходы"

в) Дт сч. 51 "Расчетные счета" - Кт сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

7. Результат от продажи акций списывается на счет _____

8. Сумма начисленных процентов по долговым ценным бумагам отражается записью:

а) Дт сч. 99 "Прибыли и убытки" - Кт сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

б) Дт сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - Кт сч. 51 "Расчетные счета"

в) Дт сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - Кт сч. 91 "Прочие доходы и расходы"

9. Создан резерв по сомнительным долгам. Какой бухгалтерской проводкой следует отразить данную операцию?

а) Дт сч. 99 Кт сч. 63.

б) Дт сч. 84 Кт сч. 63.

в) Дт сч. 91 Кт сч. 63.

10. Создание резерва под обесценение вложений в ценные бумаги оформляется проводкой:

а) Дт сч. 58 Кт сч. 59.

б) Дт сч. 84 Кт сч. 59.

в) Дт сч. 91 Кт сч. 59.

г) Дт сч. 99 Кт сч. 59.

11. Начисленные проценты по кредитам (займам), в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», отражаются в учете:

- а) Дт сч. 26 Кт сч. 66 (67).
- б) Дт сч. 97 Кт сч. 66 (67).
- в) Дт сч. 91/2 Кт сч. 66 (67).

12. По результатам инвентаризации расчетов с покупателями создается резерв сомнительных долгов, который отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт сч. 81 Кт сч. 86.
- б) Дт сч. 82 Кт сч. 80.
- в) Дт сч. 91 Кт сч. 63.
- г) Дт сч. 80 Кт сч. 83.
- д) Дт сч. 81 Кт сч. 83.

13. Списание сумм неиспользованных резервов по сомнительным долгам отражается:

- a. Дт сч. 90 Кт сч. 63.
- b. Дт сч. 91 Кт сч. 63.
- c. Дт сч. 99 Кт сч. 63.
- d. Дт сч. 63 Кт сч. 91.

14. Источником образования резервов по сомнительным долгам отражается:

- а) Добавочный капитал.
- б) Прибыль.
- в) Резервный капитал.
- г) Себестоимость.

Тема 11. Учет финансовых результатов и использования прибыли

1. Структура и порядок формирования финансового результата
2. Учет финансового результата от продажи продукции (работ, услуг)
3. Учет прочих доходов и расходов
4. Учет распределения прибыли

1. Структура и порядок формирования финансового результата

Финансовый результат (ФР) отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансовой деятельности организации.

ФР определяют по счету 99 "Прибыли и убытки". По Кт – доходы и прибыли, по Дт – расходы и убытки. хозяйственные операции отражают на счете 99 нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением Дт и Кт оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Счет 99 имеет одностороннее сальдо: по Дт – убыток, по Кт – прибыль.

Реформация баланса - это списание прибыли (убытка), полученной фирмой за прошедший финансовый год. Реформацию проводят 31 декабря, после того как в учете отразят последний факт хозяйственной жизни фирмы.

Операция по реформации баланса состоит из двух этапов:

- закрывают счета, на которых в течение года

учитывались доходы и расходы фирмы. Это счета 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы";

- включают финансовый результат, полученный фирмой за прошедший год, в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка.

2. Учет финансового результата от продажи продукции (работ, услуг)

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, работ и услуг. Финансовый результат от данной хозяйственной операции определяется на счете 90 "Продажи". Данный счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации (с процессом реализации готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг), а также для определения финансового результата по ним.

Нормативными актами, регулирующими данный процесс, являются ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации". Согласно им доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием работ.

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

К счету 90 субсчета см. в плане счетов.

По Дт счета 90 отражается себестоимость проданной продукции и расходы связанные с продажей. По Кт – сумма выручки начисленной покупателю за отгруженную продукцию, товары, оказанные услуги и

работы.

Для документального отражения продажи продукции применяются различные виды товарно-транспортных накладных, также могут использоваться счета фактуры, накладные внутрихозяйственного назначения, платежные ведомости. Заготовительные организации после приемки продукции выписывают приемную квитанцию, в которой указывается количество и качество принятой продукции и являются основанием для начисления сумм выручки за продукцию.

Кроме прямых расходов на продажу могут производиться дополнительные расходы связанные с продажей, они учитываются на счете 44 "Расходы на продажу". К этим расходам относят: упаковка и доставка продукции до места продажи, комиссионные сборы, оплата посредникам, оплата продавцам, расходы на рекламу и т.п. Эти расходы накапливаются по Дт 44, а затем списываются в Дт 90/2.

Дт Кт

90/2 43, 11 – продана продукция по плановой с/б

62 90/1 – начислена задолженность покупателю с учетом НДС

90/3 68 – начислен НДС на расчеты с бюджетом

44 70,69,96,23,10 – произведена доставка продукции покупателю

90/2 44 – списаны расходы на продажу на увеличение с/б продукции.

31 декабря бухгалтеру необходимо закрыть все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи". Сделайте это так:

а) кредитовое сальдо субсчета 90-1 закрывают проводкой:

Дебет 90-1 Кредит 90-9

- закрыт субсчет 90-1 по окончании года;
б) дебетовые сальдо субсчетов 90-2, 90-3, 90-4 и др., кроме 90-9, закрывают проводками:

Дебет 90-9 Кредит 90-2 (90-3, 90-4...)

- закрыты субсчета 90-2 (90-3, 90-4...) по окончании года.

В результате сделанных проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 90 будут равны. Таким образом, по состоянию на 1 января следующего года сальдо как по счету 90 в целом, так и по всем открытым к нему субсчетам будет равно нулю.

Пример. В 2016 г. ООО "Динамит" получило выручку от продажи товаров в сумме 1 770 000 руб. (в т.ч. НДС - 270 000 руб.). Себестоимость проданных товаров составила 900 000 руб., расходы на продажу товаров - 255 000 руб. Бухгалтер "Динамита" сделал проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 1 770 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС",

- 270 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 900 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 255 000 руб. - списаны расходы на продажу;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 345 000 руб. (1 770 000 - 270 000 - 900 000 - 255 000) - отражена прибыль от продаж.

31 декабря 2016 г. бухгалтер "Динамита" должен закрыть все субсчета к счету 90. Для этого нужно сде-

лать проводки:

Дебет 90-1 Кредит 90-9

- 1 770 000 руб. - закрыт субсчет 90-1 по окончании года;

Дебет 90-9 Кредит 90-2

- 1 155 000 руб. (900 000 + 255 000) - закрыт субсчет 90-2 по окончании года;

Дебет 90-9 Кредит 90-3

- 270 000 руб. - закрыт субсчет 90-3 по окончании года.

При этом субсчет 90-9 закрывается автоматически.

Ежемесячно сопоставлением Дт и Кт оборота по счету 90 определяется финансовый результат, который списывается со счета 90/9 на счет 99/1.

3. Учет прочих доходов и расходов

Учет прочих доходов и расходов ведут на счете 91 "Прочие доходы и расходы". К этому счету открывают следующие субсчета:

- 91-1 "Прочие доходы";

- 91-2 "Прочие расходы";

- 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Основные корреспонденции по счету 91

Дт	Кт	
91/2	01/11	списана остаточная стоимость ОС
91/2	03	списана остаточная стоимость по доходным вложениям
91/2	04	списана остаточная стоимость НА
91/2	14 59 63	созданы резервы: под снижение стоимости мат. ценностей; под обесценивания вложений в ЦБ по сомнительным долгам

91/2	10,15, 11, 43	списана фактическая себестоимость имущества, переданная безвозмездно
91/2	60,62, 76	списана сумма дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности
91/2	66,67	отражены проценты за пользование кредитами
91/2	52	отражена отрицательная курсовая разница
91/2	73, 94	списана недостача при отсутствии виновного лица либо во взыскании отказано судом
10,11, 41,43	91/1	оприходованы излишки
14,59, 63	91/1	списаны суммы по ранее созданным резервам
76	91/1	начислены проценты к поступлению по предоставленным займам; отражены пени, штрафы, неустойки, признанные должниками
52	91/1	положительная курсовая разница
60,76	91/1	зачислена сумма не востребовавшейся кредиторской задолженности по истечении срока исковой давности
91/2	01,03, 04,08	списаны стоимость внеоборотных активов, уничтоженных в результате стихийного бедствия
91/2	10,11, 41,43	списаны на убытки потери материалов и животных в результате стихийных бедствий
91/2	20,23, 29	списаны потери от остановки производства в результате пожаров, наводнений
91/2	50,51, 52,55	списаны денежные средства, утраченные в результате или израсходованные при ликвидации чрезвычайных ситуаций
91/2	70,69	начислена заработная плата с отчислениями работникам, занятым ликвидацией стихийных бедствий
10	91	приняты к бухгалтерскому учету материалы от ликвидации ОС погибших в результате стихийных бедствий
50,51, 52,55	91	поступили денежные средства для ликвидации стихийных бедствий

После того как вы закрыли субсчета к счету 90, вам нужно закрыть все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы".

Дебет 91-1 Кредит 91-9 - закрыт субсчет 91-1 по окончании года;

Дебет 91-9 Кредит 91-2 - закрыт субсчет 91-2 по окончании года.

Пример. В 2016 г. ООО "Маркет" получило доход от сдачи имущества в аренду в сумме 159 300 руб. (в т.ч. НДС - 24 300 руб.). Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, составили 162 000 руб. (амортизация, заработная плата с отчислениями). Сдача имущества в аренду не является для "Маркета" обычным видом деятельности.

Дебет 76 Кредит 91-1 - 159 300 руб. - начислена арендная плата за отчетный период;

Дебет 91-2 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС",
- 24 300 руб. - начислен НДС с арендной платы;

Дебет 91-2 Кредит 02 (70, 69...)
- 162 000 руб. - отражены затраты, связанные со сдачей имущества в аренду;

Дебет 99 Кредит 91-9
- 27 000 руб. (159 300 - 24 300 - 162 000) - отражен убыток от прочей деятельности организации.

31 декабря 2016 г. бухгалтер "Маркета" должен закрыть все субсчета к счету 91. Для этого нужно сделать проводки:

Дебет 91-1 Кредит 91-9
- 159 300 руб. - закрыт субсчет 91-1 по окончании года;

Дебет 91-9 Кредит 91-2
- 186 300 руб. (24 300 + 162 000) - закрыт субсчет 91-2 по окончании года.

При этом субсчет 91-9 закрывается автоматически.

4. Учет распределения прибыли

По окончании календарного года на счете 99 " Прибыли и убытки " обобщается информации о прибыли и убытках организации. При этом финансовый результат отражается по следующей схеме:

1) ежемесячное списание прибыли или убытков от продаж

2) ежемесячное списание прочей прибыли или убытков (счет 91)

3) начисление налога на прибыль

4) 31 декабря закрытие счета 99 путем списание сальдо конечного на счет 84 " Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

Каждый месяц бухгалтер определял финансовый результат, сопоставляя обороты по счету 90 и по счету 91. Результаты он списывал на счет 99 "Прибыли и убытки".

Результат от обычных видов деятельности он отражал так:

Дебет 90-9 Кредит 99

- отражена прибыль от обычных видов деятельности;

Дебет 99 Кредит 90-9

- отражен убыток от обычных видов деятельности.

Результат от прочих видов деятельности бухгалтер отражал так:

Дебет 91-9 Кредит 99

- отражена прибыль от прочих видов деятельности;

Дебет 99 Кредит 91-9

- отражен убыток от прочих видов деятельности.

На счете 99 "Прибыли и убытки" отражают начисление налога на прибыль, а также штрафы за налоговые правонарушения. В результате на счете 99 образуется кредитовое (прибыль) или дебетовое (убыток) сальдо. Это сальдо списывают последней записью отчетного года на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Если по итогам года фирма получила прибыль, делают проводку:

Дебет 99 Кредит 84

- списана чистая прибыль отчетного года.

Если по итогам года компания получила убыток:

Дебет 84 Кредит 99

- отражен чистый убыток отчетного года.

Пример. По итогам 2016 г. ООО "Пароход" получило:

- прибыль от обычных видов деятельности (кредитовый оборот по счету 99) в сумме 345 000 руб.;

- убыток от прочих видов деятельности (дебетовый оборот по счету 99) в сумме 2400 руб.

Кроме того, фирма начислила налог на прибыль в сумме 108 000 руб. и заплатила пени по налогам в размере 2250 руб.

Таким образом, на 31 декабря 2016 г. у "Парохода" возникнет чистая прибыль в сумме 232 350 руб. (345 000 - 2400 - 108 000 - 2250). Последней проводкой декабря бухгалтер включит эту сумму в состав нераспределенной прибыли.

Это будет отражено в учете записью:

Дебет 99 Кредит 84

- 232 350 руб. - списана чистая прибыль 2016 г.

Как распределить эту прибыль - собственники "Парохода" будут решать в 2017 г.

При определении налогооблагаемой прибыли необходимо учитывать величину предоставляемых законом льгот по данному налогу. При начислении налога составляется корреспонденция

Дт 99 – Кт 68.

За счет средств нераспределенной прибыли производится начисление дивидендов учредителям организации: Дт 84 – Кт 75/2;

Акционерные общества должны производить отчисления в РЕЗЕРВНЫЙ КАПИТАЛ:

Дт 84 – Кт 82;

Остаток средств на счете 84 может распределяться по усмотрению руководства организации:

выплата материальной помощи (кроме ООО и АО);

оплата путевок на лечение и отдых;

приобретение товаров на личное потребление работников и другие цели.

Контрольные вопросы к теме:

1. Раскройте экономическое содержание прибыли и убытков.
2. Дайте характеристику счета 90 «Продажи».
3. Дайте характеристику счета 91 «Прочие доходы и расходы».
4. Дайте характеристику счета 99 «Прибыли и убытки».
5. Дайте характеристику счета 84 «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)».
6. Какие счета служат для формирования финансовых результатов?

Тесты

1. По кредиту счета 90 «Продажи» отражается сумма:
 - а) полной фактической себестоимости проданной продукции (работ, услуг);
 - б) выручки от продажи готовой продукции (работ, услуг);
 - в) расходов организации от основной деятельности;
 - г) прочих доходов организации.

2. Выручка принимается к бухгалтерскому учету:
 - а) в сумме дебиторской задолженности;
 - б) в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности;
 - в) в сумме поступивших денежных средств.

3. К прочим расходам относят:
 - а) штрафы, пени, неустойки, уплаченные за нарушение условий договоров;
 - б) положительные курсовые разницы;
 - в) проценты, полученные за предоставление денежных средств в пользование другим организациям;
 - г) суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности.

4. К прочим доходам относят:
 - а) сумму дооценки оборудования;
 - б) поступления от продажи основных средств;
 - в) отчисления органам социального страхования и обеспечения;
 - г) суммы страхового возмещения;
 - д) возвратные отходы.

5. К доходам от обычной деятельности относят:
а) штрафы, пени, неустойки уплаченные за нарушение условий договоров;

б) положительные курсовые разницы;

в) проценты, полученные за предоставление денежных средств в пользование другим организациям;

г) доходы от продажи готовой продукции (товаров, работ, услуг).

6. Чем обусловлено разграничение доходов организации на две группы: - доходы от обычных видов деятельности; - прочие поступления.

а) характером их поступления;

б) наличием соответствующих условий их поступления;

в) характером и наличием соответствующих условий их получения;

г) направлением деятельности организации, а также характером и наличием соответствующих условий их получения.

7. На каком счете обобщается информация о доходах и расходах организации, связанных с обычными видами деятельности, а также исчисления по ним финансового результата?

а) на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»;

б) на счете 99 «Прибыли и убытки»;

в) на счете 90 «Продажи»;

г) на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

8. Проценты, полученные организацией за использование банком денежных средств, находящихся на ее расчетном счете признаются в учете как:

- а) прочие доходы;
- б) доходы от обычных видов деятельности.

9. Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте признаются как:

- а) прочие доходы или расходы;
- б) доходы или расходы по обычным видам деятельности.

10. Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к учету в суммах:

- а) оговоренных в учетной политике организации;
- б) присужденных судом;
- в) признанных должником или присужденных судом;
- г) признанных судом при наличии веских доказательств, предъявленных организацией или должником или, наконец, подтвержденных третьей стороной, являющейся независимым экспертом.

11. Направление части прибыли отчетного года на выплату дивидендов отражается проводкой:

- а) дебет счета 84 кредит счета 75 (70);
- б) дебет счета 91 кредит счета 75 (70);
- в) дебет счета 99 кредит счета 75 (70).

12. Финансовый результат деятельности организации на конец каждого месяца текущего года отражается на счете:

- а) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- б) 84 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)»;
- в) 98 «Доходы будущих периодов»;
- г) 99 «Прибыли и убытки».

Тема 12. Учет капитала, фондов и резервов

1. Экономическое содержание капитала, фондов, резервов и финансирования.
2. Учет уставного капитала (80).
3. Учет резервного капитала (82).
4. Учет добавочного капитала (83).
5. Учет резервов созданных за счет прибыли (14, 59,63)
6. Учет резервов созданных за счет резервирования затрат.(96)
7. Учет целевого финансирования (86)

1. Экономическое содержание капитала, фондов, резервов и финансирования

Балансовый метод учета предполагает двоякую характеристику каждой суммы средств хозяйства: с одной стороны, отражается, в каких конкретно ценностях эти средства воплощены, и, с другой стороны, указываются источники их образования и целевое назначение.

Все собственные источники средств предприятий подразделяются на пять групп:

1. Капитал.
2. Фонды.
3. Резервы.
4. Финансирование.
5. Прочие источники.

Капитал отражает совокупность средств, закрепленных за данным предприятием после вычета из нее кредиторской задолженности. Капитал подразделяется на три вида: уставный капитал, резервный ка-

питал и добавочный капитал. Каждый из названных видов капитала учитывается на отдельном синтетическом счете.

Фонды – это собственные источники средств, выделенные для каких либо специальных целей.

Термин "фонд" (от латинского "vundus" – основание) обозначает общую совокупность материальных или денежных средств, предназначенных для какой-либо цели (фонд заработной платы, земельный, жилой, семенной фонды и т.п.)

Резервы – это средства, зарезервированные для строго определенных нужд: для списания сомнительных долгов, для покрытия предстоящих расходов и платежей и др.

Финансирование. Предприятие может получать средства в порядке финансирования, т.е. безвозмездно. Поэтому эти средства приравниваются к собственным источникам. Как правило, финансирование носит строго целевой характер: на операционные расходы, на проведение различных целевых мероприятий и т.п.

2. Учет уставного капитала

Все предприятия независимо от форм хозяйствования характеризует и объединяет одно важное условие их образования и функционирования – наличие уставного (складского) капитала.

В настоящее время в реформируемых предприятиях работники предприятия выступают не только в роли наемных лиц, но и совладельцами собственности. Это дает им право распоряжаться произведенной продукцией, а также получать доход на свою долю в коллективной собственности. Совокупность долей (паев)

собственников (с учетом имущества, не подлежащего разделу) определяет в условиях рыночных отношений размер уставного капитала. Уставный капитал – это сумма вкладов первоначально инвестированных собственниками в имущество предприятия для обеспечения его уставной деятельности. Его размер всегда четко определен в учредительных документах. В ГК РФ определено, что с 1 января 1995 года формирование УК предприятий различных форм хозяйствования должно строго регламентироваться.

Уставный капитал формируется по-разному в зависимости от формы собственности предприятий: в акционерных обществах – за счет подписки на акции акционерами; в обществах с ограниченной ответственностью – за счет вкладов каждого участника; на государственных унитарных предприятиях – за счет закрепленного за данным предприятием имущества государства; в кооперативах – за счет вкладов членов кооператива и т.д.

На сельскохозяйственных предприятиях с коллективно-долевой формой собственности в уставном капитале выделяются доли каждого участника в общей коллективно-долевой собственности.

Независимо от форм собственности учет уставного капитала ведут на счете 80 "Уставный капитал". Счет по отношению к балансу пассивный. На кредите его отражают увеличение уставного капитала, а по дебету – уменьшение.

Для отражения операций по движению уставного капитала в регистрах журнально-ордерной формы учета предназначен журнал-ордер № 12-АПК, в котором выделен раздел для отражения операций по кредиту счета 80 "Уставный капитал". Аналити-

ческий учет по счету 80 в регистрах журнально-ордерной формы учета ведется в ведомости № 69-АПК аналитического учета.

Дт	Кт	
75	80	– принят к учету уставный капитал в сумме вкладов участников
76	80	– зачислены в уставный капитал вклады дочерних организаций
82	80	– зачислена в уставный капитал часть резервного капитала
83	80	– зачислена в уставный капитал часть добавочного капитала
84	80	– зачислена в уставный капитал часть суммы нераспределенной прибыли
86	80	– зачислена в уставный капитал средства целевого финансирования
80	75	– изъяты вклады из уставного капитала учредителями, уменьшена номинальная стоимость акций
80	76	– уменьшен уставный капитал в связи с образованием дочерней организации
80	76	– изъяты вклады из уставного капитала дочерними (зависимыми) обществами
80	82	– перечислена в резервный капитал часть уставного капитала

3. Учет резервного капитала

Важным источником средств, предназначенных для обеспечения нормального процесса воспроизводства на предприятиях, является резервный капитал (фонд). Резервный капитал (фонд) образуется, как правило, за счет отчислений от прибыли и используется по направлениям, предусмотренным в учредительных документах предприятия. Резервный капитал (фонд) учитывают на счете 82 "Резервный капитал". Счет по отношению к балансу пассивный. По кредиту отража-

ют увеличение капитала (фонда), а по дебету – его использование по назначению.

Дт	Кт	
75	82	– зачислены в резервный капитал средства учредителей (при их предварительном начислении)
76	82	– зачислены в резервный капитал средства дочерних организаций
84	82	– зачислены в резервный капитал суммы нераспределенной прибыли
82	70, 75	– начислены доходы по облигациям и дивиденды по акциям в случае недостаточности или отсутствия прибыли
82	80	– зачислена часть резервного капитала на увеличение уставного капитала
82	84	– направлены средства резервного капитала на покрытие убытка за отчетный год

В составе регистров журнально-ордерной формы учета для отражения операций по счету 82 используют журнал-ордер № 12-АПК и ведомость 68 АПК.

4. Учет добавочного капитала

Кроме уставного и резервного капитала организации имеют добавочный капитал, куда зачисляются различные дополнительные средства, увеличивающие капитал организации (поступления от переоценки основных средств, эмиссионный доход по акциям и т.п.).

Добавочный капитал организации на счете 83 того же наименования. Счет по отношению к балансу пассивный, по кредиту отражается увеличение добавочного капитала, по дебету – его уменьшение.

По счету 83 выделяются следующие субсчета:

- 83/1 "Эмиссионный доход";
 83/2 "Прирост стоимости внеоборотных активов за счет переоценки";
 83/3 "Капитал, инвестированный в социальную сферу".

Дт	Кт	
01	83	– отражена дооценка стоимости основных средств на сумму капитального ремонта при замене основных узлов
02	83	– учтена индексация амортизации основных средств при их переоценке (в случаях уценки)
75	83	– зачислены в добавочный капитал суммы эмиссионного дохода
76	83	– зачислены в добавочный капитал суммы от дочерних организаций
84	83	– зачислена в добавочный капитал часть суммы нераспределенной прибыли
83	01, 03, 07, 08	– списаны суммы снижения стоимости внеоборотных активов по результатам переоценки (уценка)
83	02	– учтена индексация амортизации основных средств при их переоценке (в случаях дооценки)
83	75	– распределены суммы добавочного капитала между учредителями организации
83	80	– направлены средства добавочного капитала на увеличение уставного капитала
83	84	– перечислены средства добавочного капитала на погашение убытка, выявленного по результатам работы за год

Аналитический учет ведется в ведомости 69 АПК, а синтетический в журнале-ордере 12 АПК.

5. Учет резервов созданных за счет прибыли

Покрытия различных дополнительных и непредвиденных расходов в системе учета собственных источников средств предусмотрено образование специальных резервов. Резерв создается либо за счет резервирования части прибыли, либо за счет резервирования предстоящих расходов.

Учет резервов под снижение стоимости материальных активов

Стоимость материальных ценностей на счетах бухгалтерского учета может значительно отклоняться от рыночной оценки. Это в основном относится к счету 10 "Материалы". Для нивелирования этих отклонений в плане счетов предусмотрен счет 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей". Счет применяется для учета резервов под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости этих ценностей. Этот счет применяется так же учета резервов под снижения стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п. Образование сумм резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете по Дт 91 Кт 14 в начале периода, следующего за периодом, в котором произведена эта запись, зарезервированная сумма восстанавливается, и в учете делается запись Дт 14 Кт 91.

Учет резервов под обесценивания вложений в ценные бумаги.

Организации, имеющие на балансе ЦБ, создают

за счет прибыли резервы под обесценивание вложений в ЦБ. Необходимость в создании таких резервов возникает при падении на рынке курса акций, имеющих у организации (приобретенных в свое время), ниже номинала.

Создание данного резерва учитывается на счете 59 "Резервы под обесценение вложений в ЦБ" На сумму созданного резерва делается запись:

Дт 91 – Кт 59 – создан резерв

При повышении рыночной стоимости ЦБ по которым был создан резерв, производится запись Дт 59 – Кт 91.

Аналогичная запись делается при списании с баланса ЦБ, по которым был создан резерв.

Аналитический учет ведется по каждому резерву.

Учет резервов по сомнительным долгам.

Для списания имеющихся на балансе сомнительных долгов за счет прибыли создается специальный резерв. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резервы по сомнительным долгам создаются на основании результатов проведенной в конце года инвентаризации дебиторской задолженности при условии, что предприятие применяет момент определения выручки от реализации "по отгрузке" и в УПП предусмотрено создание данного резерва:

Резервы по сомнительным долгам учитывают на счете 63 "Резервы по сомнительным долгам", счет пассивный. По кредиту счета отражают создание резервов, по его дебету – их использование, списание. Резерв по сомнительным долгам создается за счет прочих доходов, т.е. путем отнесения зарезервированных сумм на

дебет счета 91 "Прочие расходы и доходы".

Резерв создается на основе результатов проведения инвентаризации дебиторской задолженности. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от платежеспособности должника и вероятности погашения долга в нормальные сроки.

Дт	Кт	
91	63	– создание резерва
63	62, 76	– списание сомнительных долгов
51	91	– получены деньги от сомнительного должника

Если часть созданного резерва до конца следующего года остается не использованной, то неизрасходованная сумма резерва восстанавливается на счете 91 записью Дт 63 Кт 91.

Создание резервов позволяет предприятию на законных основаниях уменьшить налогооблагаемую прибыль предприятия.

В системе регистров бухгалтерского учета операции по счету 63 отражаются в журнале-ордере № 12-АПК и в ведомости 68-АПК аналитического учета резервов.

6. Учет резервов, создаваемых за счет резервирования затрат

Помимо резервирования сумм за счет прибыли сельскохозяйственные предприятия образуют резервы и за счет затрат на производство. Их создают, как правило, для покрытия предстоящих расходов и платежей, когда необходимо обеспечить равномерность включения определенных видов расходов в текущие затраты

производства.

Возможно создание следующих резервов за счет затрат на производство: резерв предстоящих расходов на ремонт (ремонтный фонд), резерв предстоящих расходов на оплату очередных отпусков рабочих, резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет, резерв предстоящих расходов по капитальному ремонту арендованных основных средств, резервы на другие цели (на выплату надбавок за непрерывный стаж работы и др.).

Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств (ремонтный фонд) создается при значительной сезонности в ремонтных работах за счет включения в текущие затраты расходов на ремонт по твердому нормативу.

При создании резерва на оплату отпусков рабочих ежемесячно суммы резерва включают в затраты производства. Сумму резервирования определяют в производственно-финансовом плане (бизнес-плане) как отношение суммы предстоящих оплат отпусков к годовому фонду заработной платы рабочих. Необходимость создания резерва на отпуски обусловлена неравномерным в течение года ухода работников в отпуск и соответственно неравномерностью затрат на эту цель.

Резерв на оплату отпусков создают только по категориям постоянных рабочих. Суммы отпускных, начисляемых другим категориям работающих (служащим, специалистам и т.д.), относят непосредственно на соответствующие издержки производства без начисления резерва, поскольку по этим категориям работников может быть обеспечено сравнительно равномерное предоставление отпусков.

Для учета создаваемых резервов за счет затрат в плане счетов предусмотрен счет 96 "Резервы предстоящих расходов", который по отношению к балансу пассивный. На кредите его отражают суммы начисленных резервов, а на дебите – списание сумм резервов по назначению. По счету предусмотрены счета:

- 1) Резерв на оплату отпусков.
- 2) Резервы на выплату вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год.
- 3) Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание.
- 4) Прочие резервы.

Корреспонденции по учету резервов

Дт Кт

- 1) 20-29,08,44 - 96/3 – создан резерв на ремонт
96/3 23/1,2 – списаны расходы по ремонту техники и зданий за счет средств ремонтного фонда

В том случаи, если средств резерва не хватает для списания произведенных затрат, на недостающую часть делают дополнительные начисления резерва.

Если на конец года окажется, что часть средств резерва оказалась неиспользованной, то оставшееся сумма резерва старнируют.

Если ремонт переходит на следующий год и в итоге оказываются частично неиспользованные средства резерва после окончания ремонта, то их суммы перечисляют на прочие доходы, т.е. Дт 96/3 – Кт 91 зачислен остаток неиспользованного резерва.

- 2) 20-29,08,44 - 96/1,2 – создан резерв на оплату отпусков и вознаграждений за выслугу лет
96/1,2 70 – начислены отпускные, выплаты за выслугу лет.

Аналитический учет по счету 96 "Резервы предстоящих расходов" ведут строго по каждому создаваемому

мому резерву. Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и им подобных и при необходимости корректируется.

В регистрах журнально-ордерной формы учета для отражения операций по кредиту счета 96 и дебету корреспондирующих с ним счетов отводится отдельная графа в журнале-ордере № 10-АПК.

7. Учет целевого финансирования

Учет целевого финансирования ведется на счете 86 "Целевое финансирование". На этом счете учитываются средства, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения, средства, поступившие в целевом порядке от других организаций и лиц, бюджетные средства и другие целевые поступления.

Дт Кт

50,51,52,55 - 86 – зачислены денежные средства целевого назначения

76 - 86 – начислены взносы родителям

82,84 - 86 – отнесены суммы резервного капитала и нераспределенной прибыли на целевые нужды.

86 - 20,26 – направлены средства целевого финансирования на содержание некоммерческой организации.

86 - 98 - направлены коммерческой организацией бюджетные средства на финансирование расходов

Аналитический учет по счету 86 ведется по конкретным назначениям целевых средств и в разрезе источников их поступления.

В регистрах журнально-ордерной формы учета движения средств по счету 86 "Целевое финансирова-

ние" отражается в журнале-ордере формы № 12-АПК и ведомости № 70-АПК.

Контрольные вопросы к теме:

1. Назовите основные функции уставного капитала.
2. В каких учредительных документах в обязательном порядке фиксируется сумма уставного капитала.
3. Что понимают под уставным капиталом?
4. Что относится к средствам целевого финансирования?
5. Какую функцию в системе учета выполняют добавочный и резервный капиталы?
6. Как организуется учет целевого финансирования?

Тесты

1. Укажите величину минимального размера уставного капитала организации, зарегистрированной в форме ЗАО на дату получения им статуса юридического лица.

- а) не менее 50 МРОТ;
- б) не менее 8000 руб. ;
- в) не менее 100 МРОТ;
- г) не менее 150 МРОТ.

2. На каком счете организация – акционерное общество отражает обязательство перед ее участниками, товарищами по вкладам в уставный капитал?

- а) на счете 80, субсчет «Вклады товарищей»;
- б) на счете 75 «Расчеты с учредителями»;
- в) на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- г) на счете 80, субсчет «Вклады товарищей» или счете 75 «Расчеты с учредителями» в зависимости от того, на какой стадии формирования находится данное АО.

3. На сумму выкупленных у акционера акций акционерным обществом составлены бухгалтерские проводки:

- а) Д-т 75 «Расчеты с учредителями», К-т 80 «Уставный капитал»;
- б) Д-т 81 «Собственные акции», К-т 75 «Расчеты с учредителями»;
- в) Д-т 81 «Собственные акции», К-т 51 «Расчетные счета»;
- г) Д-т 75 «Расчеты с учредителями», К-т 81 «Собственные акции».

4. При наличии какого условия допускается изменение размера уставного капитала акционерного общества?

а) когда величина чистых активов общества меньше величины уставного капитала;

б) после внесения необходимых изменений в учредительные документы общества ;

в) когда величина чистых активов общества больше размера уставного капитала;

г) когда общество находится в стадии реорганизационных процедур.

5. Размер уставного капитала доведен до величины чистых активов:

а) Д-т 80 «Уставный капитал», К-т 84 «Нераспределенная прибыль»;

б) Д-т 84 «Нераспределенная прибыль», К-т 80 «Уставный капитал»;

в) Д-т 80 «Уставный капитал», К-т 81 «Собственные акции»;

г) Д-т 80 «Уставный капитал», К-т 10 «Материаль».

6. Курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, подлежит отнесению на счет:

а) 91 «Прочие доходы и расходы»;

б) 80 «Уставный капитал»;

в) 83 «Добавочный капитал».

7. Допускается ли направление средств резервного капитала на выплату дивидендов?

а) Да, только в части погашения обязательств перед акционерами, владеющими привилегированными

акциями;

б) Да, только в части погашения обязательств перед акционерами, владеющими привилегированными акциями, доля которых в уставном капитале общества не превышает 5%;

в) Да, в любом случае;

г) Да, если это не противоречит действующему законодательству и предусмотрено в уставе организации, то при недостаточности чистой прибыли подобный вариант не исключается.

8. Составьте бухгалтерскую запись на сумму образованного резервного капитала:

а) Д-т 75 «Расчеты с учредителями», К-т 82 «Резервный капитал»;

б) Д-т 84 «Нераспределенная прибыль», К-т 82 «Резервный капитал»;

в) Д-т 83 «Добавочный капитал», К-т счета 82 «Резервный капитал»;

г) Д-т 99 «Прибыли и убытки», К-т 82 «Резервный капитал».

9. В каком размере может быть образован резервный капитал?

а) в размере не более 10% от суммы оплаченного резервного капитала;

б) в размере не более 10% от суммы чистой прибыли организации, полученной за отчетный период;

в) в размере, определенном уставом общества, не менее 5% его уставного капитала;

г) в размере не менее 10% от суммы оплаченного уставного капитала.

10. В соответствии с установленным порядком начислены дивиденды акционерам за счет средств резервного капитала:

а) Д-т 82 «Резервный капитал». К-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

б) Д-т 82 «Резервный капитал». К-т 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами»;

в) Д-т 82 «Резервный капитал». К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

г) Д-т 82 «Резервный капитал». К-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов».

11. В каком случае может быть в учете сделана запись: Д-т 80, К-т 84.

а) когда размер уставного капитала оказался выше чистых активов организации;

б) когда общим собранием акционеров принято решение об аннулировании собственных акций, ранее выкупленных у акционеров;

в) когда одному из учредителей акционерного общества возвращен вклад при выходе его из данного общества;

г) данная запись в бухгалтерском учете не предусмотрена.

12. Какие субсчета предусмотрены к счету 83 «Добавочный капитал» по Плану счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению?

а) эмиссионный доход;

б) курсовые разницы;

в) к данному счету субсчета не предусмотрены;

г) эмиссионный доход и курсовые разницы.

13. На какие цели может быть направлена чистая прибыль организации?

а) на выплату дивидендов, формирование различных фондов;

б) на выплату дивидендов, погашение убытков прошлых лет, формирование различных фондов;

в) на выплату дивидендов учредителям организации, формирование резервного и добавочного капиталов и различных фондов, пополнение уставного капитала организации, погашение убытков прошлых лет;

г) на выплату дивидендов, премий акционерам, персоналу организации, формирование различных фондов, погашение убытков прошлых лет, пополнение средств целевого финансирования, используемых не по прямому назначению, списание затрат, не давших результата.

14. Принятие к бухгалтерскому учету объекта основных средств, поступившего в счет целевого финансирования, отражается:

а) Д-т сч. 08, К-т сч. 98; Д-т сч. 01, К-т сч. 08;

б) Д-т сч. 76, К-т сч. 86; Д-т сч. 08, К-т сч. 76; Д-т сч. 01, К-т сч. 08;

в) Д-т сч. 08, К-т сч. 96; Д-т сч. 01, К-т сч. 08.

15. Источником образования резервного капитала является:

а) балансовая прибыль;

б) уставный капитал;

в) чистая прибыль;

г) добавочный капитал.

16. Что означают бухгалтерские записи на счетах

бухгалтерского учета Дт сч. 80 Кт сч. 75:

а) Формирование уставного капитала за счет вкладов учредителя

б) Операция по распределению капитала при реорганизации и ликвидации предприятия.

в) Выплата дивидендов учредителям.

г) Формирование уставного капитала путем дополнительной эмиссии акций

17. Направление на погашение убытка отчетного года средств резервного капитала отражается проводкой:

а) Дт сч. 84 Кт сч. 82.

б) Дт сч. 82 Кт сч. 84.

в) Дт сч. 82 Кт сч. 99.

18. Какие из перечисленных источников хозяйственных средств можно отнести к собственным:

а) Прибыль.

б) Расчеты с кредиторами.

в) Задолженность по ссудам банку

19. Величина уставного капитала должна быть указана:

а) В приказе по учетной политике организации.

б) В учредительных документах организации

20. Резервный капитал формируют в обязательном порядке

а) Акционерные общества

б) Унитарные предприятия

в) Организации малого бизнеса

г) Предприятия с иностранными инвестициями

д) Фонды

Тема 13. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

1. Цель и задачи учета затрат на производства продукции (работ, услуг)
2. Основные принципы учета затрат. Классификация затрат.
3. Методы учета затрат на производства.
4. Порядок формирования себестоимости продукции (работ, услуг).
5. Особенности учета затрат во вспомогательном производстве
6. Особенности учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
7. Особенности учета затрат в сельском хозяйстве
8. Особенности учета затрат по содержанию непроизводственной сферы.
9. Особенности учета затрат в торговых организациях

1. Цель и задачи учета затрат на производства продукции (работ, услуг)

Происходящие экономические преобразования привели к необходимости коренных преобразований системы бухгалтерского учета с обязательным использованием при этом международного опыта.

В последнее время, основываясь на западной системе, бухгалтерский учет подразделяют на две системы: финансовый и управленческий.

В финансовом учете формируется информация о деятельности организации в целом: доходах и расходах, состоянии денежных средств, дебиторской и кре-

диторской задолженности, платежах в бюджет и внебюджетные фонды, о финансовых результатах деятельности и т.п. Другими словами, в финансовом учете формируется информация по общим показателям деятельности организации, которая предоставляется внешним пользователям.

В процессе изготовления продукции расходуются определенные средства производства (сырье, нефтепродукты, строительные материалы и т.п.), а также затраты труда работников направленные на изготовление продукции. Вместе они составляют затраты на производство. Затраты относящиеся к определенному виду произведенной продукции, называется себестоимостью данной продукции.

В современных условиях учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции обособлены в составе бухгалтерского управленческого учета. Данные которого обеспечивают администрацию организации информацией, необходимой для управления предприятием, планирования и контроля производственной деятельности. В управленческом учете формируется внутренняя информация о деятельности предприятия, она ориентирована на внутренние нужды организации (совершенствование производства, снижение затрат и т.п.), его данные составляют коммерческую тайну и не подлежат разглашению.

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета – объективная необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, сбытовую, кадровую и инвестиционную политику и т.п., возникает объективная необходимость по всем этим парамет-

рам накапливать информацию, получить необходимые учетные данные, которые позволят руководству принимать правильные управленческие решения. В этом и заключается важнейшая цель управленческого учета.

Основными задачами управленческого учета являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и реализацию продукции;
- исчисление показателей себестоимости продукции (плановых, нормативных, фактических);
- контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- получение оценочных данных по различным моделям хозяйствования;
- определения финансовых результатов деятельности структурных подразделений.

2. Основные принципы учета затрат. Классификация затрат

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах:

- неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
- правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат на

производство и капитальные вложения;

- регламентация состава себестоимости продукции.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции — четкое определение состава производственных затрат.

В нашей стране состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены в следующих нормативных документах:

- Закон «О налоге на прибыль предприятий и организаций»

- ПБУ 10/99 «Расходы организации»

- Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве

- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания.

- и другие отраслевые методические рекомендации

Эти документы четко определили издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), и затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений и др.).

Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в установлении норм амортизации основных средств, тарифов отчислений на социальные нужды и др.

Классификация затрат

Большое значение для правильной организации учета расходов организации имеет их классификация. Расходы по обычным видам деятельности группируют по различным признакам.

По месту возникновения расходы группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации. Такая группировка затрат необходима для организации внутривозвратного хозрасчета и определения производственной себестоимости продукции.

По видам продукции (работ, услуг) расходы группируют для исчисления их себестоимости.

По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям

Расходы организации на производство продукции складываются из следующих элементов:

материальные затраты

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Эта группировка является единой и обязательной для всех отраслей народного хозяйства. Группировка расходов по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции расходы организации группируют и учитывают по статьям калькуляции.

В Основных положениях по планированию, уче-

ту и калькулированию себестоимости продукции установлена типовая группировка расходов по статьям калькуляции, которую можно представить в следующем виде:

Статьи затрат	промыш- мыш- ленность	Сельское хозяй- ство
Заработная плата производственных рабочих	+	+
Отчисления на социальные нужды	+	+
Сырье и материалы	+	+
Корма		+
Семена		+
Возвратные отходы	+	
Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций	+	
Работы и услуги		+
Топливо и энергия на технологические цели	+	
Расходы на подготовку и освоение производства	+	
Общепроизводственные расходы	+	+
Общехозяйственные расходы	+	+
Потери от брака	+	
Потери от падежа животных		+
Средства защиты растений и животных		+
Удобрения минеральные и органические		+

Министерства (ведомства) могут вносить изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства,

Помимо указанных группировок затраты на производство классифицируют по ряду других признаков.

Вид классификации	Подразделение затрат
По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
По отношению к объему производства	Условно-переменные и условно-постоянные
По участию в процессе производства	Производственные и коммерческие

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, потери от брака и некоторые другие.

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные, общехозяйственные, коммерческие расходы и некоторые другие. Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции. Например в угольной промышленности, где вырабатывается лишь один вид продукции, все затраты являются прямыми.

Условно-переменные расходы зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная (общепроизводственные расходы).

Размер **условно-постоянных расходов** почти не зависит от изменения объема производства продукции; к ним относятся общехозяйственные расходы и некоторые другие.

Производительными считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.). Производительные расходы планируются, поэтому они называются планируемыми. Непроизводительные расходы, как правило, не планируются, поэтому их считают непланируемыми.

3. Методы учета затрат на производства.

При учете затрат на производство применяются термины: объект учета затрат и объект калькуляции. К объектам учета затрат относятся виды производств (мукомольное производство; кирпичное производство; забой скота;) В сельском хозяйстве к объектам учета затрат относятся культуры (зерновые, картофель, кормовая свекла) и группы животных (основное стадо КРС, Молодняк и взрослый скот на откорме, свиноводство).

Для каждого объекта необходимо правильно выбрать объект калькуляции (калькуляционную единицу). Под объектом калькулирования понимают выпускаемые предприятием виды продукции, работ и услуг.

В отдельных случаях объекты учета затрат и объ-

екты калькулирования могут совпадать (картофель, свекла, и т.п.).

Основной задачей учета производства является, с одной стороны отражение объема выпуска продукции, а с другой исчисление себестоимости продукции.

Себестоимость продукции (работ, услуг) является одним из главных показателей, характеризующих основную деятельность организации. Данные о себестоимости широко используются в управлении производством, для контроля стоимости фактических затрат принятым нормативам, для выявления резервов дальнейшего снижения производственных затрат.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и реализацию.

Калькуляция себестоимости – исчисление себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) по данным учета производственных затрат. Калькуляция себестоимости производится по окончании отчетного периода (месяца, года) после принятия к учету всех фактически совершенных затрат.

Предприятия в зависимости от вида деятельности выбирают тот или иной метод учета затрат. В настоящее время существует очень большое количество методов учета затрат: позаказный, попередельный, попроцесный, котловой, нормативный, нормативно-чекový, "стандарт-кост", "директ-кост" и другие.

Рассмотрим самые распространенные методы учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции является нормативный метод. Сущ-

ность этого метода состоит в раздельном учете затрат по установленным нормам и отклонений от этих норм. Отклонение от норм учитывают таким образом, чтобы можно было выявить: их причины, место возникновения, виновных лиц, а также влияние этих отклонений на себестоимость продукции. Главной задачей нормативного метода учета затрат в сельскохозяйственном производстве является своевременное выявление и предупреждение нерационального расходования средств, определение внутренних резервов.

Простой (попроцесный) метод затрат наиболее распространен на сельскохозяйственных предприятиях. Его сущность состоит в том, что себестоимость единицы продукции исчисляется прямо, то есть делением всех затрат на объем произведенной продукции в натуральных или условно-натуральных показателях.

Принципиальные особенности позаказного метода состоят в индивидуализации учета затрат в строгом соответствии с открытыми заказами. Данный метод применяется в РММ, в промышленном производстве.

Попередельный метод учета затрат применяется на тех предприятиях, где часть технологического процесса завершается получением законченного полуфабриката, который может быть реализован или направлен на следующий этап переработки.

Метод "директ-кост" основан на отнесении на производственную себестоимость продукции только переменных расходов (см. классификации). При этом исчисляют сокращенную себестоимость продукции. Постоянные расходы при этом относят на себестоимость реализованной продукции, то есть на счет 90/2.

4. Порядок формирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор номенклатуры синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

В крупных и средних организациях для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», собирательно-распорядительные счета: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Потери от брака», 97 «Расходы будущих периодов», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту — их списание.

По Дт счета 20 и 23 отражаются в течение месяца прямые затраты в разрезе объектов учета затрат.

По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают путем распределения на счета основного и вспомогательного производств. Таким образом, формируется фактические затраты на производство продукции (работ и услуг).

С кредита счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» списывают выпущенную продукцию (работы, услуги), которая оценивается по фактической себестоимости. Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное

производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

Счет 46 целесообразно использовать в организациях, осуществляющих работы долгосрочного характера (строительных, проектных и др.), в которых расчеты осуществляются не в целом за законченные и сданные работы, а по отдельным этапам работ.

Счет 40 используется по необходимости и предназначен для учета выполненной продукции (работ, услуг) и выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной или плановой себестоимости. Использование данного счета позволяет исключить трудоемкие расчеты по определению отклонений фактической себестоимости от плановой по готовой, отгруженной и проданной продукции.

5. Особенности учета затрат во вспомогательном производстве

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, транспортом и т.п.

К вспомогательным производствам относятся энергетические хозяйства, РММ, цеха производства тары, транспортные хозяйства, холодильники и т.п.

Учет вспомогательных производств ведут на счете 23 "Вспомогательные производства". Счет активный калькуляционный. Субсчета к счету 23 открывают по видам вспомогательных производств:

1. Ремонтные мастерские (стоимость заказа)
2. Ремонт зданий и сооружений (стоимость заказа)
3. Машинно-тракторный парк (усл. эт. га)

4. Автомобильный транспорт (т/км-для грузовых; часы работы-для
5. Энергетические производства /хозяйства/ (кВт/час)
6. Водоснабжение (м3 воды)
7. Гужевого транспорт (коне-дни или рабочие дни лошади)
8. Прочие вспомогательные производства (Гкал тепла; тонны пара; тысячи м3 сжатого воздуха)

По дебету счета 23 учитывают фактические затраты, по кредиту – объем выполненных работ (кВт ч электроэнергии, м3 воды, т-км грузоперевозок и т.д.)

По окончании месяца затраты вспомогательного производства распределяют на счета производств пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции.

Исключение составляет с/х в котором по ряду производств только в конце года исчисляют фактическую себестоимость выполненных работ. Поэтому в течение года стоимость услуг вспомогательного производства относится на потребителей по плановой себестоимости, а затем в конце года определяют калькуляционную разницу (разница между фактической и плановой себестоимостью продукции), которую также списывают на счета потребителей, таким образом, услуги вспомогательного производства относятся на счета потребителей по фактической стоимости.

Счет 23 на конец отчетного периода (года или месяца в зависимости от производства) закрывают и сальдо он не имеет. Может иметь место дебетовое сальдо по счету 23/1, 2 которое показывает затраты незавершенного производства /например, незаконченный ремонт, изготовление материальных ценностей в

РММ/. По производству с равномерным ходом работ и затрат ежемесячно могут списываться фактические затраты.

Аналитический учет по счету 23 ведут в лицевых счетах /производственных отчетах/ подразделений ф. № 83-АПК или Ведомости учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (ф.№13) отдельно по каждому производству. В них затраты учитывают отдельно по отдельным услугам или работам, в разрезе статей затрат.

Лицевой счет подразделения включает три раздела. В первом находят отражение все расходы по установленным объектам аналитического учета затрат в разрезе статей затрат по дебету счета с указанием корреспондирующих счетов. Во втором разделе лицевого счета отражается выход продукции /работ, услуг/, т.е. кредит счета в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов. Третий раздел позволяет распределять услуги вспомогательного производства на потребителей. Лицевой счет может открываться на каждое подразделение на срок от месяца до года с использованием вкладных листов.

Месячные обороты Производственных отчетов (ведомостей) переносят в журнал-ордер ф. 10-АПК.

В конце отчетного периода в бухгалтерии производится расчет фактической себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг. Во вспомогательном производстве в основном применяется простой (попроцесный) метод исчисления себестоимости. При котором все затраты собранные по дебету счета 23 отдельно по каждому аналитическому счету делятся на объем выполненных работ и оказанных работ. Такой способ применяется для исчисления себестоимости 1

м³ воды, 1Квт часа, 1усл.эт га, а также средняя с/б ремонта.

В некоторых случаях данный метод несколько усложняется. Так, например, исчисление себестоимости 1 т/км производится следующим образом - из общей суммы затрат, учтенной по дебету счета 23/4 вычитают стоимость отработанных масел и других возвратных материалов и делят на количество тонно-километров, выполненных автотранспортом без работ по самообслуживанию.

6. Особенности учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Экономическое содержание расходов по управлению и обслуживанию производства.

Управление производством осуществляется администрацией, специалистами, служащими, хозяйственно-обслуживающим персоналом, а расходы на их содержание являются общими для отрасли или организации в целом и называются накладными.

Накладные расходы принято подразделять на общепроизводственные и общехозяйственные. К общепроизводственным расходам относят расходы, связанные с управлением, организацией работы и обслуживанием основных отраслей производства. Такие расходы не могут быть прямо отнесены на тот или иной вид продукции (производство). В сельскохозяйственных предприятиях они делятся на общепроизводственные расходы растениеводства, животноводства и прочих отраслей.

К общехозяйственным расходам относят расходы, связанные с управлением и обслуживанием произ-

водства в целом.

Задача учета накладных расходов заключается в обеспечении строгого контроля за соблюдением штатной и сметной дисциплины и на этой основе – изыскание резервов снижения себестоимости сельскохозяйственной продукции.

Учет общепроизводственных расходов

Учет общепроизводственных расходов ведется на счете 25 "Общепроизводственные расходы", к которому могут быть открыты субсчета в зависимости от видов производств, например в с/х к счету 25 открыты 3 субсчета:

1. "Общепроизводственные расходы растениеводства"
2. "Общепроизводственные расходы животноводства"
3. "Общепроизводственные расходы промышленного производства"

Этот счет – активный, собирательно-распределительный. По дебету его учитывают затраты в течении года, а по кредиту затраты списываются на счета основного производства. Таким образом, счет закрывается и остатка на конец года не имеет. По общепроизводственным расходам предусмотрена следующая номенклатура статей:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды (главных и старших агрономов, бригадиров полеводческих бригад, их помощников, полевых объездчиков, учетчиков и других, главных и старших зоотехников, заведующих фермами, ветеринарных врачей, учетчиков и т.д.).

Дт 25 Кт 70, 69

2. Амортизация и затраты на содержание зданий, сооружений и инвентаря. Здесь отражаются суммы начисленной амортизации и фонда на ремонт основных средств (агрокабинетов, агрохимлабораторий, помещений для хранения сельскохозяйственных машин, ветеринарных изоляторов для скота, ветлечебниц, аптек, автомашин ветеринарной службы и др.).

Дт 25 Кт 02, 96, 23/5,6, 70, 69

3. Охрана труда и техника безопасности. По этой статье учитывают расходы по устройству ограждений, приспособлений, стоимость плакатов, брошюр, мыла, химикатов, дезинфицирующих средств и т.д.

Дт 25 Кт 10, 70, 69

4. Потери от простоев. Здесь отражают стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, израсходованных во время простоев не по вине работника, а также суммы оплаты труда с отчислениями за время простоя не по вине работника.

Дт 25 Кт 10, 23/4, 70, 69

5. Прочие непроизводительные расходы. Сюда списывают испорченные товарно-материальные ценности при хранении в цеховых, бригадных кладовых, пособия по нетрудоспособности при производственных травмах, выплачиваемых по решению суда, вынесенному в отчетном году, расходы на содержание легкового автотранспорта (включая мотоциклы), расходы по доставке рабочих к месту работы, расходы на противозероэрозийные и карантинные мероприятия.

Дт 25 Кт 10, 23/4,7, 60

Учет общехозяйственных расходов.

Учет общехозяйственных расходов ведется на счете 26 "Общехозяйственные расходы". Счет актив-

ный, собирательно-распределительный. По дебету его учитывают затраты в течение года, а по кредиту ежегодно (ежеквартально) они списываются по назначению. Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется по следующей номенклатуре статей затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды аппарата управления (руководителей хозяйств, заместителей, плановиков, учетных и канцелярских работников, заведующих складами, уборщиц и др.).

Дт 26 Кт 70, 69

2. Расходы на командировки. Сюда входят оплата проезда, суточные, квартирные.

Дт 26 Кт 71

3. Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны. На эту статью относят оплату труда и другие расходы как ведомственной, так и неведомственной сторожевой и пожарной охраны.

Дт 26 Кт 70, 69

4. Оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг.

Дт 26 Кт 60, 76

5. Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью предприятий.

Дт 26 Кт 50, 51

6. Амортизация и ремонтный фонд основных средств. По данной статье отражают суммы начисленной амортизации и ремонтного фонда основных средств общехозяйственного назначения (по складам, дорогам, мостам, весовым и др.).

Дт 26 Кт 02, 96

7. Содержание зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения. Здесь учитывают затраты на содержание основных средств общехозяй-

ственного назначения, кроме административных зданий (отопления, освещения, водоснабжения, канализация, уборка).

Дт 26 Кт 23/5, 6, 8

8. Рационализация и изобретательство. Здесь учитывают расходы на вознаграждения авторам за изобретения и рационализаторские предложения, изготовление и испытание моделей и образцов и другие расходы.

Дт 26 Кт 70, 69, 10

9. Охрана труда и техника безопасности. Сюда относят расходы по технике безопасности, производственной санитарии, приобретение справочников и плакатов по охране труда, организацию выставок, докладов, лекций по охране труда и технике безопасности и другие.

Дт 26 Кт 50, 60, 51

10. Подготовка кадров. Здесь учитываются расходы по оплате отпусков и проезда к месту учебы и обратно рабочим и служащим, обучающимся в вечерних и заочных учебных заведениях; стипендии учащимся, направленных хозяйством на обучение в ВУЗы и техникумы; расходы на повышение квалификации работников и подготовку кадров массовых профессий; расходы по производственной практике студентов ВУЗов и техникумов.

Дт 26 Кт 71, 60

11. Затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования.

Дт 26 Кт 23/4

12. Налоги, сборы и другие обязательные отчисления, включаемые в издержки производства (налог на

пользователей автодорог, налог с владельцев транспортных средств и др.).

Дт 26 Кт 68

13. Прочие расходы. Здесь отражают канцелярские, типографские, почтовые и телефонные расходы. Также здесь учитывают расходы на содержание административных зданий: отопление, освещение, содержание в чистоте и прочее; расходы на содержание легкового автотранспорта общехозяйственного назначения и компенсации (в пределах установленных законодательством норм) за использование для служебных поездок личных автомобилей и т.п.

Ежемесячно на основании первичных, накопительных документов, отчетов о движении материальных ценностей и других документов составляется "Лицевой счет" (ф. № 83 АПК). В лицевом счете по установленным статьям аналитического учета группируются затраты. В конце месяца (квартала) общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются на счета основного производства в разрезе объектов затрат пропорционально базе распределения. Базой распределения могут выступать:

– заработная плата производственных рабочих (в промышленности)

– все затраты по объектам учета затрат за минусом стоимости основного сырья

Дт 20/1,2,3 Кт 25/1,2,3; 26

Ежемесячно данные "Лицевого счета" (производственного отчета) подразделений переносят в журнал-ордер № 10 АПК, а из него в Главную книгу.

VII. Особенности учета затрат в сельском хозяйстве

Сельскохозяйственное производство отличается от других отраслей агропромышленного комплекса рядом особенностей:

- большим разнообразием производств, при этом основное производство подразделяется на: растениеводство; животноводство и промышленное производство.

- значительная длительность процессов производства, которая может выходить за календарный год;

- получение от одного производства нескольких видов продукции;

- получение готовой продукции приурочено к срокам созревания растений и выращивания животных, поэтому получение продукции происходит не равномерно во времени;

- часть продукции собственного производства поступает во внутренний оборот;

Рассмотрим особенности учета затрат по основным производствам с/х.

Растениеводство является одной из основных отраслей сельскохозяйственного производства. Основной особенностью данной отрасли является сезонность. Кроме того при возделывании сельскохозяйственных культур затраты и выход продукции как правило не совпадают по годам, поэтому затраты на производство сельскохозяйственных культур делятся:

- затраты под урожай текущего года
- затраты текущего года под урожай будущих лет (НЗП)
- затраты прошлых лет под урожай текущего года

В аналитическом учете все затраты подразделяются на объекты учета затрат. В связи с тем, что не всегда известно куда пойдут произведенные в течение года затраты выделяют объекты учета затрат:

1) Сельскохозяйственные культуры или группы культур. В эту группу относят затраты, которые можно прямо отнести под каждую культуру (под урожай текущего года).

2) Сельскохозяйственные работы – сюда относят затраты под урожай будущего года, т.е. незавершенное производство (НЗП), которые не могут быть отнесены на объекты первой группы (обработка почвы под озимые зерновые, вывозка удобрений на поля, снегозадержание, черные пары, затраты по известкованию и гипсованию почв). Затраты учтенные на аналитических счетах этой группы остаются в незавершенном производстве и переходят на следующий год путем распределения.

3) Затраты подлежащие распределению. Сюда относят затраты, которые пока еще нельзя отнести на определенные культуры по той причине, что они относятся к нескольким объектам учета. В течение года они учитываются на отдельном аналитическом счете, а в конце года полностью распределяются под культуры или виды работ. К таким затратам относят:

- амортизационные отчисления основных средств, используемых в растениеводстве;
- ремонтный фонд основных средств, используемых в растениеводстве;
- затраты по орошению и осушению;
- затраты по содержанию ползащитных полос.

4) Прочие объекты – относят затраты связанные с производством кормов, послеуборочной доработкой

продукции, скирдованием соломы и т.п.

Для этой цели открывают следующие аналитические счета:

- заготовка силоса;
- заготовка сенажа;
- производство травяной муки;
- и другие.

Выделение этой группы связано с особой важностью выполненных работ, а также необходимостью более точного определения себестоимости продукции.

Для учета затрат и выхода продукции отрасли растениеводства предназначен активный калькуляционный счет 20/1 "Растениеводство". По дебету данного счета отражают фактические затраты на производство продукции, а по кредиту – выход продукции в плановом размере, который в конце года доводится до фактического уровня.

Таким образом в разрезе многих аналитических счетов оборот по Дт, равен оборот по Кт счета 20/1, что свидетельствует о закрытии данного счета. Однако по счету 20/1 может быть остаток, который указывает о наличии незавершенного производства. Учет затрат по дебету счета 20/1 ведется в разрезе следующих статей:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды. Здесь отражают все виды основной и дополнительной заработной платы работников, занятых непосредственно в технологическом процессе отрасли.

Дт 20/1 Кт 70, 69, 89/3

2. Семена и посадочный материал. .

Дт 20/1 Кт 10/9

3. Удобрения. Здесь учитывают все виды внесенных под данную культуру удобрений

Дт 20/1 Кт 10/1

Дт 20/1 Кт 20/2, 23/3 – на стоимость удобрений от продуктивного и рабочего скота

Дт 20/1 Кт 20/1 – на стоимость зеленых удобрений

4. **Средства защиты растений** – учитывают стоимость использованных химикатов и биологических средств, используемых для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур.

Дт 20/1 Кт 10/1

5. **Содержание основных средств** затраты на ГСМ, амортизационные отчисления, отчисления в ремонтный фонд

Дт 20/1 Кт 70, 69, 10, 02, 20/1, 96...

6. **Работы и услуги.** Здесь отражают работы и услуги собственных вспомогательных производств, а также работы и услуги, выполняемые сторонними организациями для отрасли растениеводства.

Дт 20/1 Кт 23, 60

7. **Организация производства и управления.** Здесь отражают общепроизводственные расходы и долю ОХР, относимых ежемесячно (ежеквартально) на объекты учета в нормативном размере с корректировкой в конце года до фактического размера пропорционально базе распределения.

Дт 20/1 Кт 26

8. Страховые платежи. Дт 20/1 Кт 76/1

9. Прочие затраты - относят износ спецодежды и спецобуви, выдаваемые работникам растениеводства, затраты на научно-исследовательские работы.

Дт 20/1 Кт 10, 71, 76, 50

По кредиту счета, как уже было сказано выше, отражают выход продукции в течение года в плановой оценке следующими бухгалтерскими записями:

Дт 43/1, 10/ Кт 20/1 – на стоимость оприходо-

ванной готовой продукции, семян, кормов;

Дт 20/2, 23/7 Кт 20/1 – на стоимость продукции, использованной на корм скоту путем выпаса.

Затраты по полностью или частично погибшим посевам вследствие стихийных бедствий или иных неблагоприятных условий относят на убытки отчетного года, если посевы были не застрахованы Дт 91 Кт 20/1, либо на расчеты со страховой организацией:

Дт 76/1 Кт 20/1 – 100 %

В отрасли растениеводства фактическую себестоимость продукции исчисляют в конце года. Для этого пользуются данными производственного отчета. Объектами калькуляции (исчисления себестоимости) в растениеводстве являются виды основной и сопряженной продукции. Под себестоимостью понимают все затраты, связанные с получением и транспортировкой к месту хранения единицы продукции. В сельскохозяйственных предприятиях место хранения называют франко (франко), которое означает, что себестоимость готовой продукции включает все затраты на ее производство и доставку к месту хранения.

Рассмотрим исчисление себестоимости основных видов продукции:

Зерновые культуры Например: В хозяйстве за текущий год было получено 10420 ц зерна, 1200 т соломы. В результате сортировки и сушки было получено 1000 ц зерноотходов с содержанием зерна 20 %, мертвых отходов 420 ц.

Затраты на выращивание зерновых составили 2200 тысяч рублей, из них нормативные затраты на заготовку соломы 190 тысяч рублей (плановая себестоимость зерна 160 рублей за 1 ц).

Определить себестоимость зерна, зерноотходов и

СОЛОМЫ:

1) Определим калькуляционные затраты, т.е. затраты отнесенные на основную продукцию

$$2200 - 190 = 2010 \text{ тысяч рублей}$$

2) Определим количество полноценного (условного) зерна

$$\text{чистое зерно} = 10420 - 420 - 1000 = 9000 \text{ ц}$$

$$\text{зерноотходы (20 \%)} = 1000 \times 20 \% = 200 \text{ ц}$$

$$\text{условное зерно} = 9000 \text{ ц} + 200 \text{ ц} = 9200 \text{ ц}$$

3) Себестоимость 1 ц чистого зерна

$$2010000 : 9200 \text{ ц} = 218,48 \text{ руб.}$$

4) Себестоимость 1 ц зерноотходов

$$218,48 \times 20 \% = 43,70 \text{ руб.}$$

5) Себестоимость 1 ц соломы

$$190000 : 1200 \text{ т} = 158,33 \text{ руб.}$$

Картофель

В неспециализированных хозяйствах себестоимость определением затрат по данному аналитическому счету за минусом стоимости ботвы на массу клубней после сортировки (таким же образом рассчитывается себестоимость корнеплодов).

Животноводство. Объектами учет в животноводстве являются отдельные виды и группы животных в пределах отраслей: **скотоводство** основное стадо молочного скота (коровы и быки-производители); животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, животные выбракованные из основного стада); **свиноводство** основное стадо свиней (основные свиноматки, хряки-производители, поросята до отъема); **птицеводство** взрослое стадо, молодняк на выращивании, инкубация яиц; **рыбоводство** учет затрат ведут в целом по отрасли; **пчеловодство** по

направлениям: разведенческое, медовое, медово-опылительное, опылительное.

Таким образом, в животноводстве аналитические счета открываются как правило по видам или половозрастным группам скота. Все расходы в животноводстве отражаются на счетах по учету затрат под продукцию текущего года, поэтому в животноводстве незавершенного производства как правило не бывает. Исключение составляет:

В птицеводстве – на незавершенное производство приходят затраты по инкубации яиц заложенных в инкубатор после 10 декабря.

В медоводстве – стоимость меда оставленного в ульях в качестве корма на зимний период.

В рыбоводстве – затраты на выращивание сеголеток.

Для учета затрат и выхода продукции животноводства предназначен калькуляционный счет 20 "Основное производство" субсчет 2 "Животноводство". По дебету счета 20/2 отражают затраты на производство продукции животноводства, по кредиту – выход продукции, количество и стоимость в плановой оценке. В конце года на дебет счета относят калькуляционные разницы по ранее закрытым счетам (23, 25, 26, 20/1). После этого исчисляют фактическую себестоимость продукции, списывают по ней калькуляционные разницы и счет 20/2 на конец года закрывается.

Учет затрат в животноводстве ведут по следующим статьям затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды. Здесь учитывают основную и дополнительную оплату труда работников, занятых обслуживанием данного вида скота: доярок, телятниц, свинаярей ...Здесь также учитывают отчисления на социальные нужды, а

также образование резерва на оплату отпусков

Дт 20/2 Кт 70, 69, 96

2. Средства защиты животных. Здесь отражают расход на данную учетную группу скота биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств, приобретенных за счет средств предприятия

Дт 20/1 Кт 10/1

3. Корма – отражают стоимость израсходованных кормов Дт 20/2 Кт 10/9, 20/2 аналитический счет "кормоцех, кормокухня"

4. Содержание основных средств – амортизация, затраты на ремонт (создание ремонтного фонда), а также заработная плата с отчислениями персонала обслуживающего основные средства используемые в животноводстве.

Дт 20/2 Кт 70, 69, 02, 96/1,2,3, 10

5. Работы и услуги. На эту статью относят выполненные для животноводства работы и услуги собственных вспомогательных производств и сторонних организаций

Дт 20/2 Кт 23/3-8, 60

6. Организация производства и управления. На эту статью ежемесячно (ежеквартально) в нормативном (плановом) размере списывают ОПР животноводства и часть ОХР

Дт 20/2 Кт 25/2, 26

7. Страховые платежи

Дт 20/2 Кт 76

8. Потери от падежа животных – относят потери от гибели молодняка, взрослого скота на откорме, птицы, зверей, кроликов, семей пчел, за исключением потерь, подлежащих взысканию с виновных лиц и потерь вследствие стихийных бедствий

Дт 94 Кт 11; Дт 20/2 Кт 94

9. Прочие затраты – учитывают различные мелкие расходы и расходы разового характера: затраты на ограждение ферм, стоимость подстилки для животных, расходы по искусственному осеменению, затраты на строительство и содержание летних лагерей для скота, стоимость спецодежды

Дт 20/2 Кт 70, 69, 10, 60

По кредиту счета отражают количество и стоимость полученной продукции основной – по плановой стоимости, побочной – в установленной оценке.

Дт 43/2 Кт 20/2 – оприходование готовой продукции

Дт 11 Кт 20/3 – оприходование приплода, прироста

Дт 20/1, 10 – оприходование (списание на растениеводство) навоза

Дт 20/1 Кт 20/2 – списание затрат пчеловодства на опыляемые культуры.

В животноводстве объектами исчисления себестоимости являются виды основной и сопряженной продукции. К побочной продукции в животноводстве относятся навоз, птичий помет, шерсть-линька, пух, перо и другие. Затраты на навоз определяют исходя из нормативных (расчетных) затрат на его уборку и стоимости подстилки. Шерсть-линька, пух, перо, яйцо миражное и др. оценивают по ценам возможной реализации (использования).

Исчисление себестоимости в молочном скотоводстве

Здесь объектом учета затрат является основное стадо КРС, объектом исчисления себестоимости молоко и приплод. Для исчисления себестоимости берутся все затраты по основному стаду КРС за минусом стоимости

побочной продукции (навоз, шкуры мертворожденных телят) и полученные затраты распределяют:

- 90 % этих затрат – это себестоимость всего произведенного за год молока

- 10 % – это себестоимость полученного приплода.

Себестоимость 1 ц молока определяется делением приходящихся затрат на его производство, на физическую массу полученного молока. Себестоимость 1 головы приплода определяется делением приходящихся затрат на количество полученных голов приплода.

По выращиванию молодняка и откорму КРС объектами исчисления себестоимости являются прирост живой массы и общая живая масса скота. Себестоимость 1 ц прироста определяют делением затрат, учтенных на данном аналитическом счете за минусом стоимости побочной продукции на количество полученного прироста скота. Валовой прирост живой массы проверяют по формуле: масса животных на конец года плюс масса выбывших животных за отчетный период минус масса поступивших животных за отчетный период и минус масса животных на начало отчетного периода.

Промышленные производства позволяют более равномерно использовать рабочую силу и материальные ресурсы. К промышленным производствам относятся: маслодельные заводы, мельницы, консервные заводы, забой скота и птицы, лесопильное, кирпичное, черепичное производство, а также лесо и торфо разработки, добыча камня и щебня и т.п.

На каждое производство открывают отдельный аналитический счет. По каждому аналитическому сче-

ту учет затрат ведут в разрезе следующих статей:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды –
2. Сырье для переработки
3. Содержание основных
4. Работы и услуги
5. Организация производства и управления
6. Страховые платежи
7. Прочие затраты – относят расходы, не включенные в вышеуказанные статьи

В зависимости от особенностей конкретного производства статьи расходов могут быть более конкретизированы. Особенно это касается производств с несколькими фазами, когда ряд расходов относится к нескольким аналитическим счетам. Эти расходы накапливают отдельно для последующего распределения.

Для контроля за расходом сырья и выходом готовой продукции в промышленных производствах применяют отчет о переработке продукции, в котором отражают данные о расходе сырья и материалов и выходе готовой продукции. В первом разделе отчета отражают количество фактически израсходованного на производство сырья, материалов и тары в сопоставлении с нормами; во втором разделе показывают количество полученной продукции по видам в физическом и условном исчислении, а также размеры брака. Записи в отчет производят ежедневно и в установленные сроки сдают в бухгалтерию.

По кредиту счета отражают плановую стоимость полученной продукции, а также плановую стоимость услуг по переработке давальческого сырья.

Дт 43, 10 Кт 20/3 оприходование продукции промышленных производств

Дт 90/2 Кт 20/3 оказание услуг по переработке давальческого сырья.

Сырье, принятое на переработку (давальческое сырье) учитывают на забалансовом счете 003 "Материалы, принятые в переработку" и в затраты производства не включают. В конце года исчисляют фактическую, себестоимость полученной продукции, оказанных услуг.

Регистром аналитического учета по счету 20/3 является лицевой счет (производственный отчет) ф. 83-АПК, который, заполняется на основании первичных и сводных документов. При необходимости заполняется сводный лицевой счет, данные которого переносят в журнал-ордер ф.10-АПК, который является регистром синтетического учета. После сверки кредитовые обороты из журнала-ордера переносят в установленном порядке в Главную книгу.

При исчислении себестоимости в промышленном производстве обычно применяют простой или попередельный метод учета затрат и отчисления себестоимости.

В промышленных производствах с попередельной (пофазной) технологией необходимо соблюдать очередность калькуляционных расчетов. В этом случае сначала исчисляется себестоимость того вида продукции, который используется затем в качестве сырья на следующей фазе технологического процесса.

Рассмотрим особенности учета и исчисления себестоимости основных видов промышленных производств.

Мукомольное производство. Затраты в мукомольном производстве учитывают на одном или нескольких аналитических счетах в зависимости от размера производства, открываемых по видам зерна или

видам помола (грубый, тонкий). Объектами исчисления себестоимости в мукомольном производстве является 1 центнер муки и 1. центнер помола.

Себестоимость 1 ц полученной муки определяют путем вычитания из общей суммы затрат стоимости побочной продукции и деления полученной суммы на количество произведенной муки.

Если в мукомольном производстве размалывают зерно сторонних организаций и населения, то в первую очередь исчисляют себестоимость 1 ц .помола. Для этого из общей суммы затрат исключают стоимость использованного на помол собственного зерна и делят на общее количество размолотого зерна собственного и давальческого. Для получения себестоимости 1 ц муки к общей стоимости размола для собственного хозяйства (количество собственного зерна, пошедшего в размол x на себестоимость 1 ц помола) прибавляют стоимость пошедшего на помол собственного зерна вычитают стоимость побочной продукции и делят на количество полученной муки для своего хозяйства (пример на практике).

Переработка молока и молочных продуктов

Объектами исчисления себестоимости продукции при переработке молока являются сливки, сметана, масло, творог, сыр. Учет переработки молока на молочные продукты организуют в зависимости от резервов и характера производства. Если производство незначительно и не носит постоянного характера, то учет ведут на одном аналитическом счете, не выделяя отдельные фазы. Себестоимость отдельных видов продукции переработки молока определяют на основе распределения общей суммы учтенных затрат без стоимости побочной продукции на отдельные виды про-

дукции пропорционально их стоимости по ценам реализации.

Когда переработка молока в сельскохозяйственном предприятии является постоянно действующим производством, учет затрат ведут по технологическим фазам: переработка молока на сливки, переработка обезжиренного молока на обезжиренный творог, переработка сливок на масло и .т.д..

Себестоимость молочной продукции исчисляют по каждой стадии производства. На первой фазе исчисляют себестоимость сливок. Для этого из общей суммы затрат на аналитическом счете "Переработка молока на сливки" вычитают стоимость обезжиренного молока по ценам реализации и оставшуюся сумму затрат относят на количество полученной основной продукции – сливок.

На второй фазе исчисляют себестоимость сливочного масла. Для итога из учтенной суммы затрат на данной фазе, включают фактическую стоимость сливок и часть ОХР и ОПР, вычитают стоимость побочной продукции – пахты, и оставшуюся сумму относят на полученную основную продукцию – масло. Аналогично исчисляют себестоимость продукции по другим переделам при наличии отдельного учета затрат.

Забой скота – один из видов промышленного производства, который имеют практически все сельскохозяйственные предприятия. Аналитические счета по данному виду промышленного производства открывают по видам забиваемого скота и птицы. По дебету их отражают стоимость забитых животных (по плановой, себестоимости 1 ц ж. м. с доведением в конце года до фактической), а также расходы по содержанию убойной площадки. По кредиту отражают мясо,

сало по плановой себестоимости субпродукты, кожи, пух, перо – по ценам возможной реализации.

При исчислении себестоимости продуктов убоя затраты за минусом стоимости побочной продукции делят на количество основной продукции. Если получает 2 и более видов основной продукции, то затраты между ними распределяют пропорционально их стоимости по ценам реализации.

Если в хозяйстве есть убойный цех и нет возможности отнести затраты по его содержанию на аналитические счета по видам забиваемых животных, то затраты по содержанию цеха учитывают на отдельном аналитическом счете и затраты с него распределяют между видами забиваемых животных пропорционально их живой массе, а стоимость самих забиваемых животных относится сразу на соответствующие аналитические счета, открываемые по видам забиваемого скота.

Лесопильное производство Лесопильные производства сельскохозяйственных предприятий выполняют заказы как для своих нужд, так и нужд сторонних организаций и лиц.

Если лесопильное производство обслуживает свои нужды, по дебету аналитического счета записывают стоимость лесоматериалов, отправляемых на распиловку и расходы на содержание лесопильного пункта, а по кредиту полученные основные материалы, а также горбыль и опилки по цене реализации или стоимости соответствующего вида топлива. Себестоимость пиломатериалов определяют обычным путем (делением затрат за минусом стоимости побочной продукции на количество м³ полученных материалов). Если лесопильное производство значительно и полу-

чают несколько видов пиломатериалов, то учет строят по отдельным фазам переработки.

При распиловке давальческого сырья (его учитывают на забалансовом счете 003 "Материалы, принятые в переработку") исчисляют себестоимость 1 м^3 распиловки и 1 м^3 пиломатериалов, полученных из собственного сырья.

Для исчисления себестоимости 1 м^3 распиловки затраты по содержанию пиломатериала (без стоимости лесоматериалов) делят на количество распиленного сырья (своего и давальческого).

Для исчисления себестоимости 1 м^3 пиломатериалов, полученных от распиловки собственного сырья к стоимости лесоматериала (собственного) + фактическую стоимость распиловки своего леса вычитают стоимость побочной продукции и делят на количество полученных материалов.

VIII Особенности учета затрат по содержанию непроизводственной сферы

Производства и хозяйства бытового обслуживания предназначены для создания необходимых культурно-бытовых условий.

Учет затрат в производствах и хозяйствах бытового обслуживания ведут на счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" по следующим субсчетам:

1. Жилищно-коммунальное хозяйство.
2. Производства бытового обслуживания населения.
3. Предприятия общественного питания.
4. Детские дошкольные учреждения.
5. Учреждения культурно-бытового назначения
6. Прочие производства и хозяйства.

Счет 29 активный, операционный, калькуляционный, на котором по дебету отражаются все затраты по содержанию и эксплуатации производств и хозяйств, а по кредиту – доходы или поступления или списания учтенных затрат за счет установленных источников. В заключительном балансе остаток может быть только по дебету по таким учреждениям как ремонтно-пошивочные мастерские, пекарни и другие.

Деятельность обслуживающих производств и хозяйств осуществляется в соответствии со сметами на их содержание. Сметы составляются ежегодно при разработке производственно-финансового плана предприятия. Учет в названных производствах призван своевременно отражать затраты и доходы по каждому объекту, давать информацию для контроля сметы расходов.

Аналитический учет ведется по видам производств и хозяйств в Лицевом счете (производственном отчете) подразделения ф. 83-АПК, а уже из него итоговые данные в целом по счету 29 переносят в журнал-ордер № 10 АПК.

Учет расходов и доходов жилищно-коммунального хозяйства

Учет расходов и доходов от эксплуатации жилищного фонда ведут на субсчете 29/1 "Жилищно-коммунальное хозяйство". По дебету его учитывают затраты, а по кредиту – поступления для возмещения их. Затраты учитывают по следующим статьям:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды (дворников, сторожей, уборщиц и другого обслуживающего персонала жилищного фонда).

2. Содержание домохозяйства (содержание мест общего пользования – освещение, отопление, содер-

жание в чистоте, расходы по технике безопасности, очистка и содержание в порядке территории и другие).

3. Содержание основных средств. Здесь учитывают суммы начисленной амортизации и фонда на ремонт основных средств по сооружениям и фонда на ремонт основных средств – по зданиям жилищного фонда.

4. Прочие расходы. Здесь учитывают затраты, не вошедшие в предыдущие статьи: арендная плата за жилую площадь, арендованную у других предприятий и организаций; расходы по технической инвентаризации имущества и другие.

5. Административно-управленческие расходы. Эта статья выделяется только в крупных хозяйствах при наличии административно-управленческого персонала, включая в себя оплату труда персонала, канцелярские, телефонные, почтовые расходы и другие.

По счету 29/1 на отдельных аналитических счетах учитывают целевые расходы, которые покрываются за счет целевых сборов. К ним относятся: расходы на отопление, водоснабжение, канализацию, освещение, радиотрансляцию и другие для квартиросъемщиков. По дебету аналитических счетов отражают затраты по установленным статьям, а по кредиту – суммы сборов, исчисленные квартиросъемщиками за пользование услугами.

Целевые расходы должны полностью возмещаться доходами от оказанных услуг. Убытки по целевым расходам и сборам не должны допускаться. Доходы по жилищно-коммунальному хозяйству учитываются по следующим статьям:

1. Квартирная плата. Здесь отражают поступления квартирной платы только за жилую площадь (без сумм целевых сборов на оплату коммунальных услуг).

2. Арендная плата за нежилые помещения
 3. Сборы с арендаторов на покрытие эксплуатационных расходов домохозяйства. Это расходы по управлению, эксплуатации жилищного фонда.

4. Прочие доходы домохозяйства. Это доходы от сдачи в аренду имущества и инвентаря и другие.

Убытки от эксплуатации ЖКХ в хозяйствах переведенных на полный хозрасчет списывают в конце года с кредита счета 29/1 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Итак, данный аналитический счет закрывается и остатка на конец года не имеет.

<u>Дт</u>	Кт	
29/1	10, 11, 23, 60, 70, 69, 89/3, 89/1	- затраты по эксплуатации ЖКХ
76/3	29/1	- начисление квартиросъемщикам за эксплуатацию ЖКХ
50	76/3	- погашение задолженности квартиросъемщикам
91	29/1	- списание убытков от эксплуатации в ЖКХ в конце года

Учет в предприятиях общественного питания

Сельскохозяйственные предприятия затраты по стационарным столовым учитывают на отдельном субсчете 29/3 "Предприятия общественного питания" по следующим статьям:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды (поваров, раздатчиц, подсобных рабочих и других).

2. Сырье для переработки. Здесь учитывают стоимость продуктов питания, отпущенных в столовую по установленным отпускным ценам через счет : покупные – по ценам приобретения; продукты собственного

производства – по плановой себестоимости.

3. Содержание основных средств. В данную статью входят:

а) расходы на содержание помещений;

б) начисление амортизации и фонда на ремонт основных средств, используемых в столовой.

4. Работы и услуги. Здесь отражают стоимость выполненных работ и услуг вспомогательных производств и сторонних организаций для столовых.

5. Прочие расходы. Сюда входят расходы, не вошедшие в предыдущие статьи: стирка столового белья, лужение посуды стоимость спецодежды, спецобуви, столового белья, обеденных приборов и т.п.

Следует иметь в виду, что такие расходы по столовым, как отопление, освещение, амортизация и фонд на ремонт здания столовой, водоснабжение, топливо для приготовления пищи и транспортные расходы хозяйства могут включаться в состав общехозяйственных расходов, что способствует снижению цен на блюда. Расходы же по содержанию временно организованных столовых на полевых станах учитывают на общепроизводственных расходах растениеводства как содержание полевых станов.

Записи по указанным статьям ведутся на основании первичных документов.

Основным видом затрат в общественном питании является стоимость продуктов:

Дт	Кт	
90/2	41/1,43/1,2	- отпуск со склада заведующего столовой на кухню повару по балансовой стоимости
29	90/1	- отнесение стоимости продуктов по установленным ценам в затраты столовой (ф. № 57 "Калькуляционная карточка")
29	23, 02/1, 96, 70, 69, 76	- затраты по столовой: заработная плата с отчислениями, расходы по стирке
43/4	29/3	- оприходование изготовленных столовыми изделий
90/4	43/4	- списание реализованных изделий столовых по фактической себестоимости (ф. № 58 "Акт реализации и отгрузке изделий кухни")
71	90/1	- отнесение в отчет заведующей столовой стоимости реализованных изделий по фактической себестоимости (ф. № 58)
50	71	- поступление в кассу выручки от столовой (ПКО-1)

9. Особенности учета затрат в торговых организациях

Учет затрат в торговых организациях осуществляется в соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания.

Данный нормативный документ определяет единую учетную номенклатуру статей издержек обращения и производства для организаций оптовой, розничной торговли и общественного питания, а также порядок формирования финансовых результатов.

Они применяются в организациях торговли неза-

висимо от форм собственности. Организации других отраслей, имеющие в своей структуре торговое подразделение, также могут применять Методические рекомендации для учета издержек обращения и производства.

В соответствии с Методическими указаниями в организациях торговли в состав издержек обращения и производства включаются расходы, возникающие в процессе движения товаров до потребителей, а также расходы, связанные с выпуском и реализацией продукции собственного производства и продажей покупных товаров в организациях общественного питания.

В целях планирования, учета и отчетности издержек обращения и производства организациям торговли рекомендуется применять следующую номенклатуру статей издержек обращения:

1. «Транспортные расходы»
2. «Расходы на оплату труда»
3. «Отчисления на социальные нужды»
4. «Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря»
5. «Амортизация основных средств»
6. «Расходы на ремонт основных средств»
7. «Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд»
8. «Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров»
9. «Расходы на рекламу»
10. «Затраты по оплате процентов за пользование займом»
11. «Потери товаров и технологические отходы»
12. «Расходы на тару»
13. «Прочие расходы»

Организациям предоставляется право сокращать и расширять перечень статей в пределах затрат, предусмотренных типовым Положением по составу затрат.

Расходы, включаемые в издержки обращения и производства организаций торговли, отражаются на соответствующих статьях установленной номенклатуры в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от срока их возникновения.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, должны учитываться на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежат отнесению на издержки обращения и производства в течение срока, к которому они относятся, ежемесячно равными частями.

В целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения и производства отчетного периода организации торговли могут создавать резервы предстоящих расходов, которые учитываются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год; ремонтный фонд или резерв на ремонт основных средств; резерв на списание естественной убыли в пределах утвержденных норм естественной убыли на предприятиях торговли, имеющих склады, на базах овощных и продовольственных товаров, холодильниках и хладокомбинатах. Образование других резервов разрешается только в порядке, установленном законодательством.

Образование резервов производится за счет отчислений, включаемых в издержки обращения и производства в сроки, которые обоснованы специальными расчетами, утвержденными руководителем организации.

Единовременные затраты могут при отсутствии резервов списываться на издержки обращения и производства того месяца, в котором они произведены.

В организациях торговли издержки обращения в течение месяца учитывают на счете 44 «Расходы на продажу».

В конце месяца сумму издержек обращения и производства, приходящуюся на реализованные за текущий месяц товары, списывают в дебет счета 90 «Продажи». Сальдо счета 44 «Расходы на продажу» равно сумме издержек обращения, приходящейся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров. При этом сумма издержек обращения и производства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) суммируются транспортные расходы и расходы по оплате процентов за банковский кредит на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

3) отношением определенной в подпункте 1 суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров (подпункт 2) определяется средний процент издержек обращения и производства от общей стоимости товаров;

4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нерезализованных товаров на конец месяца.

Контрольные вопросы к теме:

1. Дайте определение понятий «затраты», «расходы», «издержки».
2. Назовите основные различия между понятиями «издержки», «расходы», «затраты».
3. Что такое расходы по обычным видам деятельности?
4. Назовите основные принципы бухгалтерского учета расходов организации.
5. Назовите основные классификационные признаки расходов организации, связанных с производством продукции.
6. Дайте определение понятия «основные расходы».
7. Дайте определение понятия «накладные расходы».
8. Дайте определение понятия «прямые затраты».
9. Дайте определение понятия «косвенные затраты».
10. Назовите целевое назначение группировок затрат по элементам затрат и статьям калькуляции.
11. Назовите основные статьи калькуляции.
12. Назовите элементы затрат.
13. Дайте определение понятий «основное производство», «вспомогательное производство», «обслуживающие производства и хозяйства».
14. Дайте характеристику учетных записей по счету 20 «Основное производство».
15. На каком бухгалтерском счете учитываются затраты вспомогательных производств?
16. Какие затраты учитываются в составе общепроизводственных расходов?
17. Какие затраты учитываются в составе общехозяйственных расходов?
18. Какие расходы нормируют для целей налогообложения прибыли?

19. Назовите методы распределения косвенных расходов по видам продукции (работ, услуг).

20. Назовите способы списания общехозяйственных расходов.

21. Какие затраты учитываются в составе расходов будущих периодов?

Тесты

1. Информация о производственных затратах (исключая расходы на продажу) обобщается на счетах бухгалтерского учета:

а) 08, 20, 21, 23, 25, 26.

б) С 20 по 29.

в) С 20 по 29 плюс счета 10–16.

2. Имеет ли право организация сама решать, какие статьи включаются в состав производственных расходов?

а) Да, организация своей учетной политикой определяет состав расходов, в том числе и производственных, для целей управленческого, бухгалтерского, налогового учета. Нельзя относить к расходам только те затраты, по которым есть прямой запрет в налоговом и/или бухгалтерском законодательстве.

б) Нет, организации должны руководствоваться ПБУ 10/99 и отраслевыми методическими указаниями по формированию себестоимости.

в) Да, организация сама определяет состав производственных расходов и относит к ним любые затраты.

3. В бухгалтерском учете производственные расходы группируются:

а) По элементам.

- б) По статьям.
- в) По элементам и статьям.

4. Какие расходы относятся к прямым производственным затратам:

- а) Материалы и оплата труда производственного персонала.
- б) Заработная плата управленческого персонала.
- в) Затраты на оплату аренды складских помещений.

5. Какая бухгалтерская проводка отражает списание материалов на расходы производства:

- а) Дт 20 Кт 08.
- б) Дт 20 Кт 10.
- в) Дт 20 Кт 23.

6. Как отражается оприходование излишков ценностей в бухгалтерском учете?

- а) Дт 10 Кт 91.1.
- б) Дт 94 Кт 10.

7. Какой проводкой отражается списание амортизации оборудования вспомогательного цеха на затраты?

- а) Дт 23 Кт 02.
- б) Дт 25 Кт 02.
- в) Дт 26 Кт 02.

8. Если на оборудовании производится только один вид продукции, то амортизацию относят в состав:

- а) Общепроизводственных расходов.
- б) Общехозяйственных расходов.
- в) Прямых производственных расходов.

9. Как называется система управленческого учета затрат, включающая составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с отклонением от стандартов:

- а) нормативный метод;
- б) позаказный метод;
- в) стандарт-кост;
- г) директ-костинг.

10. Система управленческого учета затрат, предусматривающая учет себестоимости в части прямых и косвенных переменных расходов в зависимости от объема производства – это:

- а) нормативный метод;
- б) позаказный метод;
- в) стандарт-кост;
- г) директ-костинг.

11. Метод учета и калькулирования себестоимости продукции, характеризуемый тем, что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция себестоимости изделия:

- а) нормативный;
- б) позаказный;
- в) попроцессный;
- г) попередельный.

12. Метод учета и калькулирования себестоимости продукции, при котором объектами учета являются отдельные процессы изготовления (выпуска) продукции, выполнения работы (услуги) как составные части процесса производства. Данный метод называется:

- а) нормативным;
- б) позаказным;
- в) попроцессным;
- г) попередельным.

13. Метод учета и калькулирования себестоимости продукции, применяемый при массовом производстве, когда исходное сырье или материалы последовательно превращаются в готовую продукцию. Производственные процессы и их группы образуют переделы, каждый из которых завершается выпуском промежуточного продукта-полуфабриката, который может быть реализован на сторону. Эти переделы и являются объектами учета затрат. Данный метод называется:

- а) нормативный;
- б) позаказный;
- в) попроцессный;
- г) попередельный.

14. Метод учета и калькулирования себестоимости продукции, при котором в качестве объекта учета затрат рассматривается производственный заказ:

- а) нормативным;
- б) позаказным;
- в) попроцессным;
- г) попередельным.

15. Нормативный метод учета затрат:

- а) сокращает объем учетной информации;
- б) усложняет объем учетной информации;
- в) улучшает работу организации по показателям стоимости.

16. Расходы на оплату командировочных расходов сотрудников включаются в состав общехозяйственных расходов:

- а) в пределах установленного на предприятии лимита;
- б) в полном объеме;
- в) в пределах установленного норматива.

17. Объектами учета затрат в отрасли растениеводства являются:

- а) сельскохозяйственные культуры, сельскохозяйственные работы, затраты подлежащие распределению, прочие;
- б) подготовка почвы к посеву, посев, уход за растениями, уборка урожая;
- в) материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты;
- г) основная продукция (зерно) и побочная продукция (солома).

18. К объектам калькулирования по зерновым культурам относятся:

- а) зерно и солома;
- б) полноценное зерно;
- в) полноценное зерно и зерноотходы;
- г) полноценное зерно, зерноотходы и солома.

19. Незавершенное производство на конец года в отрасли животноводства:

- а) не бывает;
- б) может быть в пчеловодстве и птицеводстве;
- в) может быть в рыбоводстве;

- г) совокупность
- б) и в).

20. Калькуляционной единицей услуг грузового автотранспорта является:

- а) 1 тонно-километр;
- б) 10 тонно-километров;
- в) 1 машино-день; г) 10 машино-дней.

21. Продукция растениеводства в течение года оценивается:

- а) по сумме прямых затрат за исключением стоимости семян;
- б) по плановой себестоимости;
- в) по нормативной себестоимости;
- г) по фактической себестоимости.

22. В животноводстве объекты учета затрат и объекты калькулирования:

- а) одинаковы;
- б) могут не совпадать.

23. В себестоимость приплода крупного рогатого скота включают:

- а) стоимость 60 кормо-дней содержания взрослого животного;
- б) 10% от разницы между суммой затрат по содержанию основного стада и стоимостью побочной продукции (навоза);
- в) разницу между суммой затрат по содержанию основного стада и стоимостью молока;

24. В случае если фактическая себестоимость

продукции растениеводства превышает плановую, то калькуляционная разница списывается:

- а) методом красносторно;
- б) методом дополнительной записи;

25. Плановая себестоимость продукции растениеводства доводится до уровня фактических затрат:

- а) путем закрытия счетов 25 и 26;
- б) методом красноторно;
- в) методом дополнительной записи;
- г) путем списания калькуляционных разниц.

26. К вспомогательным производствам относятся:

- а) ремонтно-механические мастерские;
- б) автомобильный и гужевой транспорт;
- в) электро-, водо-, тепло-, газоснабжение;
- г) тарное и тароремонтное производства;
- д) 1,3;
- ж) 2,4;
- з) *1,2,3,4.

27. Сумму затрат на содержание основного молочного стада распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов:

- а) на молоко -80%, на приплод – 20%;
- б) на молоко – 20%, на приплод – 80%;
- в) *на молоко – 90%, на приплод – 10%;
- г) на молоко 10%, на приплод – 90%.

28. Полученную в течение года продукцию животноводства оценивают:

- а) по фактической себестоимости;
- б) *по плановой себестоимости.

29. Документами по учету выхода продукции животноводства являются:

- а) акт на оприходование приплода животных;
- б) ведомость взвешивания животных;
- в) расчет привеса животных;
- г) карточка учета надоя молока;
- д) акт настрига и приема шерсти;
- ж) *1;2;3;4;5;
- з) 1;2;5.

30. Форма отчетности, в которой приводится информация о составе имущества организации и источниках их формирования на отчетную дату:

- а) Отчет о прибылях и убытках;
- б) *Баланс;
- в) Отчет об изменении капитала.

31. Исчисление себестоимости услуг вспомогательных производств осуществляется:

- а) в первую очередь;
- б) в последнюю очередь;
- в) после исчисления себестоимости продукции растениеводства и животноводства;
- г) в хронологической последовательности.

Тема 14. Анализ финансовой отчетности

1. Определение цели анализа
2. Подготовка исходных данных
3. Расчет показателей
 - 3.1. Показатели ликвидности
 - 3.2. Показатели платежеспособности (финансовая устойчивость в долгосрочной перспективе)
 - 3.3. Показатели рентабельности
 - 3.4. Показатели оборачиваемости

1. Определение цели анализа

Анализ финансовой отчетности заключается в применении аналитических инструментов и методов к показателям финансовых документов с целью выявления существенных связей и характеристик, необходимых для принятия какого-либо решения. Главное, анализ финансовой отчетности позволяет в меньшей степени полагаться на догадки, предчувствия и интуицию, уменьшить неизбежную неопределенность, которая присутствует в любом процессе принятия решения. Анализ финансовой отчетности не устраняет потребности в деловом чутье, но создает прочную и систематическую основу для его рационального применения.

В данном разделе представлены методики, предназначенные для расчета показателей финансовой отчетности и проведения факторного анализа с целью выработки наиболее эффективных управленческих решений, анализа эффективности прошлых решений и прогноза/планирования будущего финансового состояния.

Процесс проведения анализа финансовой отчетности описывается по разному в зависимости от по-

ставленной задачи. Он может быть использован в качестве инструмента предварительной проверки при выборе направления инвестирования или возможных вариантов слияния предприятий. Он также может выступать как инструмент прогнозирования будущих финансовых условий и результатов. Анализ финансовой отчетности применим и для выявления проблем управления производственной деятельностью. Он может служить для оценки деятельности руководства компании.

В зависимости от целей проводимого анализа, внимание концентрируют на соответствующий вид финансового анализа. Так например, для кредиторов наиболее важными являются показатели ликвидности компании, для акционеров - показатели рентабельности, для профсоюзных аналитиков - расходы на оплату труда, объем и эффективность капитальных затрат, государственных служащих - правильность выплаты налогов и т.д.

Выбор оптимальных (целевых, нормативных) для компании показателей очень непростая и важная задача. Нет универсального списка коэффициентов для любой компании.

Примеры:

- выбор в соответствии со стратегическим и тактическим планом развития компании,
- выбор в соответствии со стратегическим планом развития компании и учетом внешней экономической ситуации (и ее прогноза),
- соответствие коэффициентам наилучших компаний в отрасли с учетом масштаба, и т.д.

2. Подготовка исходных данных

Бухгалтерская отчетность содержит данные о финансовом положении компании на определенный момент и результатов деятельности за отчетный период. Однако реальная ценность отчетности заключается в том, что она может быть использована для прогнозирования будущих доходов и дивидендов. С точки зрения инвестора, анализ финансового положения полезен и как способ предсказания будущего финансового положения, и что важнее, как отправной пункт для планирования действий, которые повлияют на ход событий в будущем.

Все данные, необходимые для расчетов, сведены в определение и местонахождение исходных (вводимых в программу) данных.

Перед проведением основного анализа, в некоторых случаях, делается экспресс-анализ финансовой отчетности.

Основными источниками финансового анализа являются формы бухгалтерской отчетности:

- 1) баланс предприятия – форма № 1;
- 2) отчет о финансовых результатах – форма № 2;
- 3) приложение к балансу предприятия – форма № 3;
- 4) пояснительная записка к годовому отчету;
- 5) аудиторское заключение;
- 6) формы статистической отчетности.

3. Расчет показателей

Для оценки финансового состояния компании аналитику необходимы определенные инструменты. В этом качестве используют финансовые коэффициенты

(соотношение двух и более количественных характеристик). Анализ и интерпретация, соответствующих задаче, финансовых коэффициентов позволяют получить более полное и ближе (конкретнее) к ответам представление о состоянии дел в компании. Правильно интерпретированные коэффициенты могут, кроме того, указать финансовому аналитику на области, требующие дальнейшего изучения и исследования. Анализ коэффициентов может выявить условия и тренды, которые нельзя обнаружить, рассматривая индивидуальные компоненты коэффициента.

Коэффициенты, как и большинство других соотношений в финансовом анализе, рекомендуется интерпретировать в сопоставлении с:

- прошлыми коэффициентами данного предприятия или
- некоторыми заранее установленными стандартами, или
- коэффициентами других компаний отрасли.

Изменение значения коэффициента во времени также важно, поскольку представляет тренд его динамики.

Коэффициенты следует интерпретировать с большой осторожностью, так как факторы, воздействующие на числитель, могут коррелировать с факторами, воздействующими на знаменатель. Например, коэффициент отношения затрат к объему выручки от всех видов продаж (объему реализации) можно улучшить, снизив затраты по стимулированию продаж. Если снижение затрат приведет к снижению товарооборота или уменьшению доли на рынке, то такое кажущееся улучшение рентабельности приведет на самом деле к совершенно противоположному эффекту в перспективе предприятия и должно интерпретировать-

ся соответственно.

Сравнение финансовых коэффициентов проводится в направлении сравнения показателей за текущий и прошлые периоды и как прогноз будущего состояния.

Группировка финансовых показателей сделана с учетом ответа на основные вопросы финансового анализа.

3.1. Расчет показателей ликвидности - финансовая устойчивость в краткосрочной перспективе (в пределах года).

3.2. Показатели платежеспособности - финансовая устойчивость в долгосрочной перспективе.

3.3. Показатели рентабельности - эффективность работы компании.

3.4. Оборачиваемость - интенсивность использования финансовых ресурсов.

Количество финансовых коэффициентов, которые можно рассчитать, по данным предоставленным в финансовой отчетности, очень велико, но в данной методике будут рассчитываться только основные, т.к. на практике оказывается достаточным использование относительно небольшого числа показателей для того, чтобы верно оценить финансовое состояние компании.

Следует также признать, что у многих коэффициентов важные составляющие совпадают с составляющими других коэффициентов и, таким образом, на них влияют одни и те же факторы. Поэтому, чтобы выяснить имеющиеся условия, нет необходимости использовать всю гамму возможных коэффициентов.

3.1. Показатели ликвидности

Ликвидность (liquidity). Активы фирмы, которые представляют ценность для рынка, такие, как наличность или пользующиеся спросом на рынке ценные бумаги. Активы, которые могут быть быстро обращены в деньги с небольшой уступкой в цене. Или степень способности предприятия выполнять свои текущие обязательства, определяемая ее ликвидными активами.

Коэффициенты ликвидности характеризуют платежеспособность предприятия не только на данный момент, но и в случае чрезвычайных обстоятельств.

Ликвидность актива - возможность его продажи и получения денежных средств, а под степенью ликвидности понимается скорость, с которой можно продать данный актив. Чем быстрее можно продать актив, тем выше его ликвидность.

Ликвидность предприятия - возможность погашения краткосрочных активов с помощью оборотных средств или по другому - способность предприятия обслуживать долги.

Обычно различают высоколиквидные, низколиквидные и неликвидные ценности (активы). Чем легче и быстрее можно получить за актив полную его стоимость, тем более ликвидным он является. Для товара ликвидности будет соответствовать скорость его реализации по номинальной цене.

Активы предприятия отражаются в бухгалтерском балансе и имеют разную ликвидность (по убыванию):

- денежные средства на счетах и в кассах предприятия,
- банковские векселя, государственные ценные бумаги,

- текущая дебиторская задолженность, займы выданные, корпоративные ценные бумаги (акции предприятий, котирующихся на бирже, векселя),
- запасы товаров и сырья на складах,
- машины и оборудование, здания и сооружения,
- незавершённое строительство.

Коэффициент текущей ликвидности ($K_{\text{лт}}$) дает общую оценку ликвидности экономического субъекта, показывая, сколько рублей оборотных средств (текущих активов) приходится на один рубль текущей краткосрочной задолженности (текущих обязательств) и рассчитывается по формуле:

$$K_{\text{лт}} = \frac{\text{Оборотные активы}}{\text{Краткосрочные обязательства}} \quad (1)$$

Значение этого показателя существенно изменяется по отраслям и видам деятельности. Рекомендуемое значение - от 1 до 2. Превышение этих границ считается нежелательным, поскольку может свидетельствовать о нерациональной структуре капитала.

Коэффициент срочной ликвидности исчисляется по более узкому кругу оборотных активов, т.е. из расчета исключена наименее ликвидная часть производственные запасы.

$$K_{\text{лс}} = \frac{\text{Дебиторская задолженность} + \text{Денежные средства}}{\text{Краткосрочные обязательства}} \quad (2)$$

По международным стандартам уровень коэффициента должен быть равен 1. В России его оптимальное значение определено на уровне 0,7 - 0,8.

Коэффициент абсолютной ликвидности (платежеспособности) является наиболее жестким критерием ликвидности экономического субъекта. Он показывает, какая часть краткосрочных заемных обязательств может быть погашена немедленно за счет имеющихся денежных средств.

$$K_{\text{ла}} = \frac{\text{Денежные средства}}{\text{Краткосрочные обязательства}} \quad (3)$$

В западной практике коэффициент абсолютной ликвидности рассчитывается редко, и рекомендаций по его значению практически нет. В России его оптимальный уровень считается равным 0,2-0,25.

3.2. Показатели платежеспособности (финансовая устойчивость в долгосрочной перспективе)

В долгосрочной перспективе сложно спрогнозировать величину денежных потоков, и соответственно рассчитать коэффициенты ликвидности, поэтому для оценки финансовой устойчивости используют коэффициенты характеризующие структуру капитала.

Коэффициенты обеспеченности (coverage ratios) - рассчитывают, чтобы соотнести обязательства компании с ее способностью обслуживать свои долги.

Коэффициенты обеспеченности процентов по кредитам - (степень покрытия процентных платежей прибылью, interest coverage ratios) - отношение налогооблагаемой прибыли за отчетный период к выплаченным за этот же период процентам по долговым обязательствам.

Финансовая устойчивость является одной из важнейших характеристик финансового состояния экономического субъекта с позиции долгосрочной перспективы. Она связана прежде всего с общей финансовой структурой экономического субъекта, со степенью его зависимости от **кредиторов** и **инвесторов**. Количественно финансовая устойчивость может оцениваться двояко:

- 1) с позиции структуры источников средств;
- 2) с позиции расходов, связанных с обслуживанием внешних источников.

Соответственно выделяют две группы показателей: коэффициенты капитализации и коэффициенты покрытия.

К первой группе относят следующие основные показатели.

Коэффициент финансовой независимости характеризует долю собственности владельцев экономического субъекта в общей сумме средств, авансированных в его деятельность:

$$K_{\text{ФН}} = \frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Всего источников средств}} \quad (4)$$

Чем выше значение этого коэффициента, тем более финансово устойчиво, стабильно и независимо предприятие.

Коэффициент маневренности собственного капитала показывает, какая часть **собственного капитала** используется для финансирования текущей деятельности, т.е. вложена в **оборотные средства**, а какая

часть капитализирована:

$$K_M = \frac{\text{Собственные оборотные средства}}{\text{Собственный капитал}} \quad (5)$$

Значение этого показателя существенно изменяется от структуры капитала и отраслевой принадлежности экономического субъекта.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами:

$$K_{\text{осс}} = \frac{\text{Капитал и резервы - внеоборотные активы}}{\text{Оборотные активы}} \quad (6)$$

Ко второй группе относят:

Коэффициент обеспеченности процентов к уплате:

$$K_{\text{опу}} = \frac{\text{Прибыль до вычета процентов и налогов}}{\text{Процент к уплате}} \quad (7)$$

Очевидно, что значение коэффициента должно быть больше единицы, иначе нельзя полностью рассчитывать с внешними инвесторами по **текущим обязательствам**.

Коэффициент покрытия постоянных финансовых расходов:

$$K_{\text{пфр}} = \frac{\text{Прибыль до вычета процентов и налогов}}{\text{Проценты к уплате + среднегодовая стоимость активов}} \quad (8)$$

Снижение величин $K_{\text{ОПУ}}$ и $K_{\text{ПФР}}$ свидетельствует о повышении степени финансового риска.

Следует отметить, что в настоящее время значение коэффициентов покрытия для российских предприятий можно рассчитать лишь в рамках внутреннего анализа из-за системы бухгалтерского учета.

3.3. Показатели рентабельности

Коэффициенты рентабельности показывают, насколько прибыльна деятельность экономического субъекта. В зависимости от того, с чем сравнивается выбранный показатель прибыли, выделяют две группы коэффициентов рентабельности:

- 1) рентабельность инвестиций (капитала);
- 2) рентабельность продаж.

К первой группе относят следующие показатели:

Коэффициент рентабельности активов показывает, сколько денежных единиц потребовалось предприятию для получения одной денежной единицы прибыли, независимо от источника привлечения этих средств:

$$P_0 = \frac{\text{Прибыль до вычета процентов и налогов}}{\text{Среднегодовая стоимость активов}} \quad (9)$$

Этот показатель является важнейшим индикатором конкурентоспособности экономического субъекта.

Коэффициент рентабельности собственного капитала позволяет определить эффективность использования капитала и сравнить этот показатель с возможным получением дохода от альтернативных решений:

$$P_{ск} = \frac{\text{Чистая прибыль, доступная владельцам обыкновенных акций}}{\text{Собственный капитал}} \quad (10)$$

Рентабельность собственного капитала показывает, сколько денежных единиц **чистой прибыли** заработала каждая денежная единица, вложенная собственниками экономического субъекта.

Ко второй группе относят:

Валовая рентабельность продаж:

$$P_{вп} = \frac{\text{Валовая прибыль}}{\text{Выручка от реализации}} \quad (11)$$

Рентабельность реализованной продукции:

$$P_{рп} = \frac{\text{Прибыль от реализованной продукции}}{\text{Выручка от реализации}} \quad (12)$$

Чистая рентабельность реализованной продукции:

$$P_{чр} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Выручка от реализации}} \quad (13)$$

В российской практике чаще всего используется показатель $P_{чр}$.

3.4. Показатели оборачиваемости

Новое производство начинается с приобретения активов, сырья, найма рабочих, организации сбыта. Затем следует производство продукции и далее сбыт. После завершения цикл повторяется. Для этого необходим капитал. При нормальном функционировании, после каждого цикла, инвестор получает обратно часть капитала и прибыль, зависящую от рентабельности предприятия. Чем короче весь производственный цикл, тем быстрее инвестор вернет капитал и получит больше прибыли при неизменной рентабельности. Показатели оборачиваемости отражают интенсивность использования капитала, или характеризуют скорость, с которой оборачиваются различные виды капитала.

В финансовом менеджменте наиболее часто используются следующие показатели оборачиваемости:

Коэффициент оборачиваемости активов характеризует эффективность использования предприятием всех имеющихся ресурсов, независимо от источников их привлечения, т.е. показывает, сколько раз в год совершается полный цикл производства и обращения:

$$K_{OA} = \frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Среднегодовая стоимость активов}} \quad (14)$$

Этот коэффициент изменяется в зависимости от отрасли, особенностей производственного процесса.

Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности показывает, сколько предприятию требуется оборотов для оплаты выставленных ему счетов:

$$K_{\text{окз}} = \frac{\text{Себестоимость реализованной продукции}}{\text{Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности}} \quad (15)$$

Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности показывает, сколько раз в среднем **дебиторская задолженность** превращалась в денежные средства в течение **отчетного периода**:

$$K_{\text{отр}} = \frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Среднегодовая чистая дебиторская задолженность}} \quad (16)$$

Эти показатели сравниваются со среднеотраслевыми показателями.

Коэффициент оборачиваемости материально-производственных запасов отражает скорость реализации этих запасов:

$$K_{\text{оз}} = \frac{\text{Себестоимость реализованной продукции}}{\text{Среднегодовая стоимость материально - производственных запасов}} \quad (17)$$

В целом, чем выше показатель оборачиваемости запасов, тем меньше средств связано в этой наименее ликвидной статье **оборотных средств**, тем более ликвидную структуру они имеют и тем устойчивее финансовое положение экономического субъекта (при прочих равных условиях).

Длительность финансового цикла. По этому показателю определяют, сколько дней в среднем требуется для производства, продажи и оплаты продукции экономического субъекта:

$Д_{фц} = \text{Оборачиваемость дебиторской задолженности в днях} + \text{Оборачиваемость материально-производственных запасов в днях.} \quad (18)$

Контрольные вопросы к теме:

1. Сформулируйте цели анализа финансовой отчетности.
2. Каким образом осуществляется подготовка исходных данных для анализа.
3. Дайте определение ликвидности.
4. Какие коэффициенты характеризуют ликвидность.
5. Дайте определение финансовой устойчивости.
6. Каким образом рассчитываются показатели характеризующие финансовую устойчивость предприятия?
7. Перечислите показатели рентабельности и методику их расчета.
8. Что такое деловая активность предприятия и какие показатели ее характеризуют.

Тесты

1. Ликвидность баланса отражает
 - а) состояние имущества и обязательств, при котором предприятие подлежит ликвидации
 - б) степень покрытия обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в денежную форму соответствует сроку погашения обязательств
 - в) период утраты платежеспособности предприятия

2. Предприятие считается платежеспособным, если оно в состоянии
 - а) покрыть свои внешние обязательства за счёт своих совокупных активов
 - б) покрыть свои краткосрочные обязательства за счёт своих текущих актив
 - в) в любой момент совершать необходимые расходы

3. Несостоятельность (банкротство) – это состояние, при котором
 - а) внеоборотные активы предприятия значительно ниже его обязательств
 - б) оборотные активы предприятия значительно ниже его обязательств
 - в) оборотные активы предприятия значительно ниже его краткосрочных обязательств

4. Основной источник информации для финансового анализа:
 - а) учетная политика
 - б) управленческая отчетность
 - в) учетные регистры
 - г) договоры
 - д) бухгалтерская отчетность

5. Отношение остаточной стоимости основных средств к их первоначальной стоимости характеризует коэффициент:

- а) поступления
- б) обновления
- в) выбытия
- г) ликвидации
- д) годности
- е) износа

6. Показатель дебиторской задолженности, характеризующий скорость превращения в денежные средства, называется:

- а) оборачиваемость
- б) платежеспособность
- в) устойчивость
- г) рентабельность

7. К оборотным активам относятся:

а) товарно-материальные ценности, денежные средства, нематериальные активы, дебиторская задолженность;

б) товарно-материальные ценности, денежные средства, дебиторская задолженность, краткосрочные активы;

в) товарно-материальные ценности, денежные средства, дебиторская задолженность, целевое финансирование.

8. Признаком «хорошего баланса» является:

а) преобладание собственного капитала над заемным;

б) преобладание заемного капитала над соб-

ственным;

в) наличие резервного капитала.

9. Коэффициент общей платежеспособности характеризует:

а) Способность организации покрыть все свои обязательства всеми имеющимися у нее активами.

б) Способность организации покрыть все свои обязательства текущими активами.

в) способность организации покрыть краткосрочные обязательства текущими активами.

10. Что из ниже перечисленного является коэффициентом автономии:

а) отношение собственных источников к заемным;

б) отношение собственных источников к итогу баланса.

в) отношение заемных источников к собственным.

11. Ускорение оборачиваемости дебиторской задолженности связано:

а) с притоком денежных средств в оборот организации;

б) с оттоком денежных средств из оборота организации

в) не влияет на движение денежных средств организации.

12. Рентабельность продаж показывает:

а) какую прибыль получает организация с каждого рубля, вложенного в активы;

б) какую прибыль имеет предприятие с каждого рубля реализованной продукции;

в) какую прибыль получает организация с каждого рубля, вложенного во внеоборотные активы.

13. При анализе ликвидности баланса к наиболее ликвидным активам относятся:

- а) денежные средства;
- б) денежные средства и краткосрочные финансовые вложения;
- в) денежные средства, краткосрочные финансовые вложения и краткосрочная дебиторская задолженность

14. Эффективность использования оборотных средств характеризуется:

- а) оборачиваемостью оборотных средств;
- б) структурой оборотных средств;
- в) структурой капитала.

15. Баланс организации за отчетный период показал повышение кредиторской задолженности и снижение дебиторской. Каким образом, при прочих равных условиях, приведенные изменения повлияли на чистый приток денежных средств в отчетном периоде? Чистый приток денежных средств:

- а) Увеличился
- б) Уменьшился

16. Данные, необходимые для анализа дебиторской и кредиторской задолженности предприятия содержатся в следующих документах финансовой отчетности:

- а) Бухгалтерский баланс
- б) Отчет о прибылях и убытках
- в) Отчет о движении капитала
- г) Отчет о движении денежных средств

17. В бухгалтерском балансе организации основные средства отражаются по:

- а) Восстановительной стоимости
- б) Остаточной стоимости
- в) Рыночной стоимости
- г) Первоначальной стоимости

18. Для оценки степени реализуемости готовой продукции необходимо рассчитать показатели:

- а) Рентабельности продаж
- б) Оборачиваемости
- в) Затрат на 1 рубль реализованной продукции

19. Коэффициент платежеспособности за период для организации X равен 1.03. Это будет свидетельствовать о:

а) Возможности организации обеспечить выплаты денежных средств за счет остатка денежных средств на счетах, в кассе и их притоков за тот же период

б) Невозможности организации обеспечить выплаты денежных средств за счет остатка денежных средств на счетах, в кассе и их притоков за тот же период.

20. В отчетном году прибыль от продаж организации выросла на 20%, а выручка от реализации на 15%. Рентабельность продаж при этом:

- а) Увеличилась
- б) Снизилась
- в) Не изменилась

21. С позиции собственника наиболее важным

является показатель:

- а) Валовой прибыли
- б) Чистой прибыли
- в) Прибыли от продаж
- г) Прибыли до налогообложения

22. Доля собственного капитала в общей сумме источников финансирования деятельности организации составляет 55%, а удельный вес внеоборотных активов в имуществе составляет 65%. Можно ли говорить о финансовой устойчивости данной организации:

- а) Да
- б) Нет

23. По данным отчета о прибылях и убытках выручка от продаж за отчетный период составила 100 т. руб. Среднегодовая стоимость имущества составляет 100 т.руб. Для получения 10% - ной отдачи от совокупных активов необходимо обеспечить рентабельность на уровне:

- а) 5%
- б) 10%
- в) 20%

Список литературы

1. Основная

1. Агеева О.А. Бухгалтерский учет и анализ.- М.: Юрайт, 2014.
2. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет. - М.: Проспект, 2015.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Омега-Л, 2010.
4. Качкова О.Е. Бухгалтерский финансовый учет.- М.: КноРус, 2014.
5. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет. - М.: Дашков и К, 2014.
6. Саполгина Л.А. Бухгалтерский учет и анализ. Кр. курс.- М.: КноРус, 2015.
7. Сацук Т.П. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность.- М.: КноРус, 2014.
8. Широбоков В.Г. Бухгалтерский финансовый учет.- М.: КноРус, 2014.
9. Гринь, М.Г. Концептуальная модель управленческого интегрирования учета основных средств / М.Г. Гринь // Материалы международной научно-практической конференции, посвященной 30-летию Брянской государственной сельскохозяйственной академии. – Брянск: БГСХА, 2011.– С. 220-224.
10. Гринь, М.Г. Особенности учета основных средств по МСФО / М.Г. Гринь / Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2010. – № 8. – С. 53-58.
11. Гринь, М.Г. Развитие нормативного регулирования бухгалтерского учета основных средств

/ М.Г. Гринь / Вестник СФЭИ. Научно-информационный журнал, 2010. – № 1. – С. 25-28.

12. Гринь, М.Г. Учет основных активов и формирование отчетности в аграрных формированиях / М.Г. Гринь / Монография. – Йошкар-Ола: ООО «Стринг», 2009. – 167 с.

13. Гринь, М.Г. Особенности учета основных средств, при упрощенной системе налогообложения на предприятиях малого бизнеса / М.Г. Гринь / Пути реализации национальных проектов на региональном уровне // Материалы межвузовской научно-практической конференции. – Брянск: Легион-Принт, 2007. – С. 100-102.

14. Гринь, М.Г. Оптимизация выбора политики предприятия по учету основных средств / М.Г. Гринь, Л.В. Блашкевич / О ходе реализации в АПК концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации // Материалы международной научно-практической конференции. – М.: РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2007. – С. 32-35.

15. Гринь, М.Г. Оптимизация выбора политики предприятия по учету основных средств / М.Г. Гринь, Л.В. Блашкевич / О ходе реализации в АПК концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации // Материалы международной научно-практической конференции. – М.: РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2007. – С. 32-35.

16. Гринь, М.Г. Современные аспекты амортизации основных средств Актуальные вопросы экономики и агробизнеса: сборник статей VIII Международной научно-практической конференции (17 марта 2017 г., г. Брянск). В 4 ч. Ч. 2. – Брянск: Изд-во Брянского ГАУ, 2017. – С. 252-255.

17. Гринь М.Г. Актуализация учетной политики на 2016 год // Социально – экономические и гуманитарные исследования: проблемы, тенденции и перспективы развития: материалы международной научно-практической конференции. Брянск: Изд-во БГАУ, 2016. С. 243-249.

18. Гринь, М.Г. Особенности учета на предприятиях малого бизнеса / М.Г. Гринь / Стратегия устойчивого развития экономики регионов: теория и практика // Материалы международной научно-практической конференции. – Часть 1. – Брянск: БГАУ, 2015. – С. 129-136. 39.

19. Гринь, М.Г. Разработка графика документооборота на предприятии / М.Г. Гринь / Бухгалтерский учет в условиях глобализации экономики // Список научных трудов по материалам II Международной научно-практической конференции, посвященной 175-летию УО БГСХА (23-24 апреля 2015 года). – Горки: Изд-во БГСХА, 2015. – С.16-18.

20. Гринь, М.Г. Признание расходов на командировки / М.Г. Гринь / Инновации в экономике, науке и образовании: концепции, проблемы, решения // Материалы международной научно-методической конференции. – Брянск: ГСХА, 2014. – С. 280-287

21. Гринь М.Г. Учет и анализ (финансовый учет, управленческий учет, финансовый анализ) часть 1-я: Методическое пособие для лабораторно-практических занятий со студентами. / М.Г. Гринь. Брянск: Издательство Брянский ГАУ, 2016. 155 с

22. Лебедько Л.В., Векленко В.И. Обоснование направлений инновационного развития животноводства// Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. 2011. Т. 3. № 3. С. 33-34.

23. Шпилев Н.С., Лебедько Л.В., Юхневская Л.Г. Эффективность селекционных инноваций// *Зерновое хозяйство России*. 2012. № 5. С. 69-71.

24. Лебедько Л.В. Инновационный процесс как фактор повышения прибыльности сельскохозяйственных организаций// диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Брянский государственный педагогический университет им. И.Г. Петровского. Брянск, 2011. 186с.

25. Лебедько, Л.В. Основы повышения прибыльности сельскохозяйственных предприятий / «Трансформация экономики региона в условиях инновационного развития» // Материалы международной научно-практической конференции посвященной 30-летию Брянской государственной сельскохозяйственной академии. - Брянск: БГСХА.- 2011.-С.35-43.

2. Законодательные и нормативные источники

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. приказа Минфина № 186н от 2.12.2010).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина России от 106н от 06.10.2008 (в ред. приказов № 22н от 11.03.2009, № 132н от 25.10.2010 и № 144н от 08.11.2010).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). Утвер-

ждено приказом Минфина России № 116н от 28.10.2008 (в ред. приказа № 55н от 27.04.2012).

5. Положение по бухгалтерскому учету 3/06 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/06). Утверждено приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 24.12.2010 г. № 186н).

6. Положение по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 142н).

7. Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 25.10.2010 г. № 132н).

8. Положение по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 24.12.2010 г. № 186н).

9. Положение по бухгалтерскому учету 7/98 «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98). Утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.98 № 56н.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010). Утверждено приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н.

11. Положение по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 27.04.2012 г. № 55н).

12. Положение по бухгалтерскому учету 10/99

«Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 27.04.2012 г. № 55н).

13. Положение по бухгалтерскому учету 13/2000 «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000). Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 115н).

14. Положение по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007). Утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 24.12.2010 г. № 186н).

15. Положение по бухгалтерскому учету 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 27.04.2012 г. № 55н).

16. Положение по бухгалтерскому учету 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02). Утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 116н).

17. Положение по бухгалтерскому учету 19/02 «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02). Утверждено приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 27.04.2012 г. № 55н).

18. Положение по бухгалтерскому учету 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03). Утверждено приказом Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н (с изм., внес. приказами Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 116н).

19. Положение по бухгалтерскому учету 21/2008

«Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (с изм., внес. приказом Минфина РФ от 25.10.2010 г. № 115н).

20. Положение по бухгалтерскому учету 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010). Утверждено приказом Минфина РФ от 28.06.2010 г. № 63 (в ред. приказов Минфина России от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144 н, от 27.04.2012 № 55 н).

21. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011). Утверждено приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н.

22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011). Утверждено приказом Минфина России от 06.10.2011 № 125н.

23. Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ. Утвержден приказом Минфина РФ и ФКЦБ РФ от 29.01.2003 № 10н/03-6/пз.

24. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации в РФ» от 02 июля 2010 г. № 66н (в ред. приказом Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 17.08.2012 № 113н, от 04.12.2012 № 154н).

25. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению. Утвержден приказом Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 г. (в посл. ред.).

26. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ № 49 от 13.06.1995 (в ред. приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142н).

27. Приказ Минфина РФ № 160н от 25.11.2011г.

«О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений МСФО на территории РФ».

28. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утверждены Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н.

29. Методические указания по учету материально-производственных запасов, утверждены Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н (в ред. Приказа Минфина РФ от 23.04.2002 г. № 33н).

30. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утверждены Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н.

31. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утверждены Приказом Минфина РФ от 21.03.2000 г. № 29н.

32. «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», утверждено Приказом Минфина РФ от 17.02.1997 г. № 15 (в ред. Приказа Минфина РФ от 23.01.2001 г. № 7н).

33. «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги», утверждено Приказом Минфина РФ от 31.10.1994 г. № 142 (в ред. Приказа Минфина РФ от 16.07.1996 г. № 62).

3. Периодические издания

Журналы:

1. Библиотека журнала «Главбух»
2. Бух 1 С
3. Бухгалтерский учет
4. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве
5. Главбух
6. Налоговый вестник
7. Нормативные акты для бухгалтера
8. Помощник бухгалтера
9. Российский налоговый курьер
10. Российский экономический журнал
11. Управленческий учет
12. Учет в сельском хозяйстве

4. Перечень ресурсов информационно-телекоммуникационной сети "Интернет"

1. Справочно-правовая система «Консультант Плюс» www.consultant.ru
2. Сайт интернет ресурсов для бухгалтера www.buh.ru
3. Информационно-правовой портал «Гарант» www.garant.ru
4. Официальный сайт Российской газеты www.rg.ru ГУ КузГТУ оснащен необходимым комплектом лицензионного программного обеспечения.
5. Российская государственная библиотека - www.rsl.ru
6. Поисковая система - www.aport.ru
7. Поисковая система - www.rambler.ru/
8. Поисковая система - www.yandex

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
Тема 1. Основы бухгалтерского учета	5
Тема 2. Учет денежных средств	35
Тема 3. Учет расчетов и обязательств	63
Тема 4. Учет материально-производственных запасов	105
Тема 5. Учет основных средств	134
Тема 6. Учет нематериальных активов	179
Тема 7. Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования	207
Тема 8. Учет расчетов с персоналом по оплате труда	220
Тема 9. Учет процесса продажи товаров, продукции, работ и услуг	255
Тема 10. Учет финансовых вложений	281
Тема 11. Учет финансовых результатов и использование прибыли	295
Тема 12. Учет капитала, фондов и резервов	308
Тема 13. Учет затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	327
Тема 14. Анализ финансовой отчетности	380
Список литературы	401
Приложения	411

Приложение 1

Подготовлено в соответствии с требованиями **Консолидация**

Приложение № 1
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н
г. Москва, Пресненский район,
ул. Б. Хмельницкий, д. 12/1

Формы
бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках

Бухгалтерский баланс

на _____ 20__ г.

Организация _____	Форма по ОКУД _____	Коды
Идентификационный номер налогоплательщика _____	Дата (число, месяц, год) _____	071030*
Вид экономической деятельности _____	по ОКПО _____	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	по ОКВЭД _____	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) _____	по ОКЕЛ _____	384 (385)
Местонахождение (адрес): _____		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На _____	На 31 декабря	На 31 декабря
		20__ г. ³	20__ г. ³	20__ г. ³
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Нематериальные поисковые активы			
	Материальные поисковые активы			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I			
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность			
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)			
	Денежные средства и денежные эквиваленты			
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II			
	БАЛАНС			

Форма 07/0001 от 2

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На _____	На 31 декабря	На 31 декабря
		20 ____ г. ³	20 ____ г. ⁴	20 ____ г. ⁵
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ ⁶			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	(_____)	(_____)	(_____)
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Итого по разделу III			
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V			
	БАЛАНС			

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)
 " ____ " _____ 20 ____ г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего положения бухгалтерского баланса и счета о прибыли и убытках.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерский отчетный баланс организации" ПБУ 4/99 утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июня 1999 г. № 43н (по заданию Министерства финансов Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не осуществляется) показатели об отрывных активах, обязательствах могут приводиться в балансе отрывкой в расшифровке в виде отдельного раздела, если выделены из знака "Баланс" и в соответствии с требованиями для оценки заемных обязательств по балансовым обязательствам организации или финансовым результатам ее деятельности.
3. Указывается срок или дата отчетного периода.
4. Указывается год отчетного периода.
5. Указывается год, являющийся предшествующим.
6. Некоммерческая организация может указывать: "Акции (ценные фонды/доли)", "Вклады вкладчиков", "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческой организации включает показатели "Пассив фонда", "Центральный капитал", "Центральные средства", "Средства невладеющей и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источника формирования имущества).
7. Дареные и другие формы имущества выделенной или отчужденной организацией, указывается в других разделах.

**ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
финансово-хозяйственной деятельности организаций
Агропромышленного комплекса**

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел 1. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	1. Производственные основные средства основной деятельности (кроме скота, насаждений, инвентаря, земельных участков и объектов природопользования) 2. Прочие производственные основные средства 3. Непроизводственные основные средства 4. Скот рабочий и продуктивный 5. Многолетние насаждения 6. Земельные участки и объекты природопользования 7. Объекты неинвентарного характера 8. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 9. Основные средства, полученные по лизингу и в аренду 10. Прочие объекты основных средств 11. Выбытие основных средств
Амортизация основных средств	02	1. Амортизация собственных ОС 2. Амортизация арендуемых и полученных по лизингу ОС
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и расходам на НИОКР
Амортизация нематериальных активов	05	

.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	<ol style="list-style-type: none"> 1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Закладка и выращивание многолетних насаждений 9. Прочие вложения 10. Выполнение НИОКР
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел 2. Производственные запасы		
Материалы	10	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сырье и материалы 2. Удобрения, средства защиты растений и животных 3. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 4. Топливо 5. Тара и тарные материалы 6. Запасные части 7. Корма 8. Семена и посадочный материал 9. Материалы и сырье, переданные в переработку на сторону 10. Строительные материалы 11. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 12. Специальная оснастка и специ-

		альная одежда 13 Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации 14. Прочие материалы
--	--	--

Животные на выращивании и откорме	11	1. Молодняк животных 2. Животные на откорме 3. Птица 4. Звери 5. Кролики 6. Семьи пчел 7. Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам 8. Скот, принятый от населения для продажи 9. Скот, переданный в переработку на сторону
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам

Раздел 3. Затраты на производство		
Основное производство	20	1. Растениеводство 2. Животноводство 3. Промышленные производства 4. Прочие основные производства
Полуфабрикаты собственного производства	21	

.....	22	
Вспомогательные производства	23	1. Ремонтные мастерские 2. Ремонт зданий и сооружений 3. Машинно-тракторный парк 4. Автомобильный транспорт 5. Энергетические производства (хозяйства) 6. Водоснабжение 7. Гужевого транспорт 8. Прочие вспомогательные производства
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	1. Растениеводства 2. Животноводства 3. Промышленных производств
Общехозяйственные расходы	26	
Результаты производственной деятельности	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	1. Жилищно-коммунальное хозяйство 2. Производства бытового обслуживания населения 3. Производства общественного питания 4. Детские дошкольные учреждения 5. Учреждения культурно-бытового назначения 6. Прочие производства и хозяйства

.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	

Раздел 4. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	1. Растениеводства 2. Животноводства 3. Промышленности и подсобных производств 4. Вспомогательных, обслуживающих и других производств 5. Принятая продукция у населения для продажи
Расходы на продажу	44	1. Коммерческие расходы 2. Издержки обращения
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
...		
	48	
	49	

Раздел 5. Денежные средства		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	1. Валютные счета внутри страны 2. Валютные счета за рубежом
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета 4. Прочие счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценения финансовых вложений	59	
Раздел 6. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	1. Расчеты по государственным контрактам 2. Расчеты с заготовительными и перерабатывающими организациями АПК 3. Расчеты по вексям полученным 4. Расчеты по авансам полученным 5. Расчеты по внутригрупповым взаимосвязанным организациям 6. Расчеты с прочими покупателями и заказчиками
Резервы по сомнительным долгам	63	

.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	

Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба 3. Прочие расчеты с персоналом
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов Прочие расчеты с учредителями
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим расчетам 4. Расчеты по депонированным суммам 5. Расчеты с квартиросъемщиками 6. Расчеты с родителями за содержание

		их детей в детских учреждениях 7. Расчеты с гражданами за приня- тую от них продукцию, скот и птицу для продажи 8. Расчеты по лизинговым и аренд- ным обязательствам 9. Расчеты по прочим операциям
Отложенные нало- говые обязательства	77	
.....	78	
Внутрихозяй- ственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверитель- ного управления имуществом
Раздел 7. Капитал		
Уставный капитал	80	
Собственные ак- ции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	1. Эмиссионный доход 2. Прирост стоимости внеоборотных активов за счет переоценки 3. Прирост стоимости внеоборотных активов за счет прибыли 4. Капитал, инвестированный в со- циальную сферу
Нераспределенная прибыль (непо- крытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финанси- рование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	

Раздел 8. Финансовые результаты		
Продажи	90	Типовой вариант 1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль (убыток) от продаж Вариант для сельскохозяйственных организаций 1. Продукции растениеводства 2. Продукции животноводства 3. Продукции промышленности и подсобных производств 4. Продукции (услуг) вспомогательных, обслуживающих и других производств 5. Строительно-монтажных работ 6. Продукции и животных от населения 7. Жилых домов работникам организации 8. Прочей продукции, товаров, работ и услуг 9. Прибыль (убыток) от продаж
Прочие расходы и доходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	1. Резерв на оплату отпусков 2. Резервы на выплату вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год 3. Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание 4. Прочие резервы
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов

Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	1. Прибыли и убытки от обычных видов деятельности 2. Прибыли и убытки от операционной деятельности 3. Прибыли и убытки от внеоперационных операций 4. Чрезвычайные доходы 5. Чрезвычайные расходы 6. Платежи по налогу на прибыль и финансовым санкциям 7. Прибыли убытки отчетного года
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	

Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	
Земельные участки	012	

Учебное пособие

Марина Георгиевна Гринь

**Учет и анализ (финансовый учет,
управленческий учет, финансовый анализ)**

Учебное пособие для студентов:
направления подготовки 38.03.02 Менеджмент
профиля Производственный менеджмент

Редактор Лебедева Е.М.

Подписано к печати 10.11.2017 г. Формат 60x84 ¹/₁₆.
Бумага офсетная. Усл. п. л. 24,5. Тираж 50 экз. Изд. № 5414.

Издательство Брянского государственного аграрного университета
243365 Брянская обл., Выгоничский район, с. Кокино, Брянский ГАУ