

**Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
Трубчевский филиал ФГБОУ ВО Брянский ГАУ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

**ПМ.02 «Ведение бухгалтерского учета источников формирования
имущества, выполнение работ по инвентаризации имущества
и финансовых обязательств организации»**

по специальности

38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)

Трубчевск 2015

УДК 657:658(07)
ББК 65.052
М 40

Учебное пособие по ПМ.02 «Ведение бухгалтерского учета источников формирования имущества, выполнение работ по инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации» / Резутина И.И. - Брянск: Издательство Брянский ГАУ, 2015.- 44 с.

Составитель:

Резутина И.И. - преподаватель Профессионального учебного цикла Трубчевского филиала, высшая категория

Учебное пособие содержит информационный материал для использования на учебных теоретических и практических занятиях, перечень литературы, которую можно использовать при изучении данного ПМ, вопросы контроля знаний обучающихся

Рекомендации одобрены методическим советом филиала, протокол № 3 от 09.02.2015.

Рецензент:

Писарева Т.И. - председатель ЦК, преподаватель Профессионального учебного цикла Трубчевского филиала, высшая категория

© Брянский ГАУ, 2015
© Резутина И.И., 2015

Тема 1.1. Учет труда и его оплаты в организации

1. Общие положения по труду и заработной плате
2. Формы и системы оплаты труда
3. Документальное оформление затрат труда и его оплаты
4. Порядок начисления оплаты труда
5. Начисление за отпуск и временной нетрудоспособности
6. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда

1. Заработная плата (оплата труда работника) - вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Тарифная ставка - фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Оклад (должностной оклад) - фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Базовый оклад (базовый должностной оклад), базовая ставка заработной платы - минимальные оклад (должностной оклад), ставка заработной платы работника государственного или муниципального учреждения, осуществляющего профессиональную деятельность по профессии рабочего или должности служащего, входящим в соответствующую профессиональную квалификационную группу, без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Минимальный размер оплаты труда периодически пересматривается с учетом роста стоимости жизни, изменения минимального потребительского бюджета и социально-экономического положения России.

2. Система оплаты труда — способ исчисления оплаты труда, принятый в организации на основе законодательных норм регулирования трудовых отношений между работниками и администрацией организации.

Формы и системы оплаты труда представлены в виде схемы:

Формы оплаты труда

Повременная

Сдельная

На комиссионной основе

Системы оплаты труда

Простая повремен ная	Повре менно преми альная	Прямая сдельная	Сдельно прогрес сивная	Сдельно преми альная
----------------------------	-----------------------------------	--------------------	------------------------------	----------------------------

Косвенно-
сдельная

Аккордная

Аккордно-
премиальная

Повременная оплата труда начисляется за фактически отработанное количество времени (дней и часов) независимо от объема выполненных работ согласно присвоенной тарифной ставке либо должностному окладу. Повременная оплата может использоваться для всех категорий работников.

Под тарифной ставкой принимается размер вознаграждения за труд определенной сложности, произведенный в единицу времени (час, день, месяц).

Данная форма используется в сельском хозяйстве для оплаты труда руководящего персонала организации, работников вспомогательных и обслуживающих производств. Ее разновидности — простая повременная и повременно-премиальная системы.

При **простой повременной** системе оплата труда определяется умножением часовой тарифной ставки на отработанное время в часах. Соответственно оплата труда не зависит от реального количества и качества труда, от его конечного результата. Поэтому более широко распространена повременно-премиальная система, при которой выплачивается премия, если работником и подразделением в целом выполнен план работ за премиальный период. Условия выплаты и размеры премий должны оговариваться в коллективном договоре или контракте. Размеры премий могут определяться в процентах к тарифной ставке, а также в твердых суммах.

Широко распространена в сельском хозяйстве **сдельная** оплата труда, при которой оплата труда начисляется работнику по конечным результатам его труда, что стимулирует рост его производительности. При этом расчет ведется исходя из объема выполненной работы (количества изготовленной продукции и т. п.) и расценок за выполнение единицы работы (сдельных расценок).

Разновидностями сдельной формы оплаты труда являются прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, сдельно-премиальная, косвенно-сдельная, аккордная, аккордно-премиальная системы.

При **прямой сдельной** системе суммы оплаты труда определяются умножением количества произведенной продукции на сдельную расценку.

При **сдельно-прогрессивной** системе суммы оплаты труда за плановое количество продукции (работ) начисляются по прямой сдельной форме, а за производство продукции (работ) сверх нормы по прогрессивно нарастающим расценкам.

При **сдельно-премиальной** системе суммы оплаты труда начисляются по прямой сдельной форме и одновременно начисляются премии за качество работ, экономию материалов, перевыполнение нормы и пр.

Косвенно-сдельная система применяется для рабочих, занятых на обслуживании машин, оборудования и рабочих мест. Сумма оплаты труда рабочего определяется в зависимости от результата труда обслуживаемых им основных производственных рабочих (на работу которых он косвенно оказывает влияние).

При **аккордной** системе определяется совокупный заработок за выполнение определенного объема работ (с указанием максимального срока их выполнения) по установленным расценкам. Применяется в основном для оплаты труда бригад, состоящих из рабочих разных специальностей при выполнении ими строительных и ремонтных работ, работ по заключенным договорам подряда и др. При выполнении работ с высоким качеством и досрочно возможна выдача премий; в этом случае данная система называется **аккордно-премиальной**. Она широко распространена в растениеводстве и животноводстве.

В настоящее время оплата труда на **комиссионной основе** применяется в сельскохозяйственных организациях, оказывающих услуги населению или осуществляющих торговые операции. Заработок работника за выполнение возложенных на него трудовых обязанностей определяется в виде фиксированного (процентного) дохода от продажи продукции.

Форма оплаты труда на предприятии может быть, как бригадной, так и индивидуальной.

Большое значение для объективного и дифференцированного исчисления оплаты труда всех категорий работников имеет **тарифная система** — способ определения оплаты труда работника, состоящий в измерении его квалификации, количества затраченного труда и сравнении этих данных с соответствующими нормативами, по которым уже установлен тариф оплаты. Тарифная система включает соответствующие ставки и оклады, тарифную сетку и коэффициенты.

3. Для оформления затрат живого труда и его оплаты в настоящее время в с/х. организациях применяют следующие учетные документы:

Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. Т- 12) является основным первичным документом по отражению отработанного времени и ведется на каждого работника хозяйства. В начале месяца в него записывают в алфавитном порядке с указанием табельных номеров фамилии работников данного подразделения и их должности. Затем ежедневно в течение месяца в него вносятся сведения об отработанном времени и начислении заработка.

Затем табель сдают в бухгалтерию для составления расчетно-платежной ведомости, которая, в свою очередь, необходима для начисления и выплаты заработной платы работникам организации. Информация о работниках с повре-

менной оплатой труда на основании табельного учета об отработанном времени является единственным основанием для начисления заработной платы.

Учет использования рабочего времени осуществляется в таблице методом сплошной регистрации явок и неявок на работу либо путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т. п.).

Для первичного учета потерь рабочего времени используют **Учетный лист целодневных (сменных) и внутрисменных простоев (ф. № 64а)**. При наличии простоев данный документ заполняется руководителем производственного подразделения. В учетном листе находят отражение время и причины простоев, принятые меры по их устранению. После этого данные документы передают в бухгалтерию, где их используют для учета простоев и начисления оплаты труда.

Следует иметь в виду, что если во время простоев работники были использованы на других работах, то это время в качестве простоя в данный документ не включается.

Если на производстве имел место несчастный случай, заполняют специальный документ — **Акт о несчастном случае на производстве (ф. Н-1)**.

Учетный лист тракториста-машиниста (ф. № 133-АПК) предназначен для учета механизированных работ, выполняемых трактористами-машинистами (полевые, стационарные и другие работы на тракторах, комбайнах и других самоходных машинах), а также для отражения сведений об отработанном времени и начисленного заработка за названные работы. Показатель выработки трактора в условиях эталонных гектарах определяют путем умножения числа выполненных нормо – смен на эталонную сменную выработку.

Учетный лист труда и выполненных работ (ф. № 131-АПК и 132-АПК) предназначен для отражения количества отработанных часов, коне-дней, объемов выполненных работ и начисленных сумм заработной платы (оплаты труда) работникам, занятым на конно-ручных работах в растениеводстве, обслуживающих и других производствах.

Сумма оплаты труда рассчитывается: по каждой работе определяют и записывают в учетный лист расценки и норму выработки, и затем расценки умножают на объем соответствующих работ. В случае, если расценка представлена за норму выработки в день, то путем деления данной расценки на норму выработки рассчитывают расценку за единицу работ. Полученный результат, умноженный на фактический объем работ, и дает сумму оплаты труда.

Наряд на сдельную работу (ф. № 136 – АПК) предназначен для учета выполненных работ, отработанного времени и начисленного заработка по работникам, занятым на строительных, ремонтных и других не с/х. работах со сдельной оплатой труда.

4. Повременная оплата

Повременная оплата труда бывает двух видов:

простой;

повременно-премиальной.

Простая повременная.

При простой повременной системе работникам оплачивают время, которое они фактически отработали. Оплата может происходить:

- по часовым или дневным тарифным ставкам (сумма денег, которую сотрудник получает за отработанный час или день);

- исходя из оклада (сумма денег, которую сотрудник получает за отработанный месяц).

Тарифные ставки и оклады для различных профессий и должностей устанавливаются в Положении об оплате труда и указываются в штатном расписании. Как правило, работнику устанавливают месячный оклад. Если он отработал месяц полностью, то получит оклад целиком. В данном случае размер зарплаты не зависит от количества рабочих дней в конкретном месяце.

Пример

Работнику ЗАО «Актив» Иванову установлен месячный оклад в размере 6000 руб.

Август Иванов отработал полностью (23 рабочих дня). Заработная плата Иванова составила 6000 руб.

Сентябрь Иванов также отработал полностью (22 рабочих дня). Поэтому ему снова начислили 6000 руб.

Если человек отработал не весь месяц, то зарплату ему начисляют только за те дни, которые фактически отработаны.

Пример

Работнику ЗАО «Актив» Иванову установлен месячный оклад 6000 руб. В феврале из 19 рабочих дней Иванов работал 14 дней (5 дней он находился в отпуске без сохранения зарплаты).

Заработная плата Иванова за февраль составит:

6000 руб. : 19 дн. * 14 дн. = 4421 руб.

Повременно-премиальная.

При повременно-премиальной системе вместе с заработной платой работнику начисляют премию. Ее устанавливают в твердой сумме или в процентах от оклада. В этом случае зарплату считают так же, как и при простой повременной системе. А премию прибавляют к зарплате и выплачивают вместе с ней.

Пример

Работнику отдела продаж ЗАО «Актив» Яковлеву установлен месячный оклад в размере 10000 руб. Положением о премировании ЗАО «Актив» установлено, что работникам отдела продаж, выполняющим график поставок, ежемесячно выплачивается премия в сумме 2000 руб.

Следовательно, зарплата Яковлева составит:

$10000 + 2000 = 12000$ руб.

Сдельная оплата

При сдельной системе работнику оплачивают количество продукции (работ, услуг), которое он произвел. Для этого используют сдельные расценки, установленные фирмой.

У сдельной формы оплаты труда есть несколько разновидностей:

§ простая;

§ сдельно-премиальная;

§ сдельно-прогрессивная;

§ косвенно-сдельная;

§ аккордная.

Простая сдельная

При простой сдельной системе зарплату рассчитывают так:

Сдельная расценка на единицу изготовленной продукции (работы, услуги)*Количество изготовленной продукции (работы, услуги)=Заработная плата
Сдельную расценку определяют по формуле:

Часовая (дневная) ставка / Часовая (дневная) норма выработки=Сдельная расценка

Норма выработки - это то количество продукции (работ, услуг), которое работник должен произвести за единицу рабочего времени (например, 10 изделий за час). Нормы выработки определяет администрация фирмы. Размер часовой (дневной) ставки устанавливают в Положении об оплате труда и штатном расписании.

Пример

Часовая ставка работника ООО «Пассив» Иванова - 160 руб./ч. Норма выработки составляет 2 детали за 1 час.3 а апрель Иванов изготовил 95 деталей.

Сдельная расценка за одно изделие равна:

160 руб. : 2 шт. = 80 руб./шт.

Заработная плата Иванова за апрель составит:

80 руб./шт.Ч 95 шт. = 7600 руб.

Сдельно-премиальная.

При сдельно-премиальной системе работнику помимо заработной платы начисляют премии. Их можно установить как в твердых суммах, так и в процентах от сдельного заработка. Зарплату считают так же, как и при простой сдельной системе. Затем к ней прибавляют премию и выплачивают их вместе.

Сдельно-прогрессивная.

При этой системе сдельные расценки зависят от количества произведенной продукции за тот или иной период времени (например, месяц). С ростом выработки повышается и сдельная расценка.

Пример

В ЗАО «Актив» установлены следующие сдельные расценки:

Количество продукции, произведенной за месяц

Сдельная расценка

До 110 шт. 50 руб./шт.

Свыше 110 шт. 55 руб./шт.

За апрель работник ЗАО «Актив» Сомов изготовил 120 изделий.

Его заработная плата составит:

(110 шт. * 50 руб./шт.) + (10 шт. * 55 руб./шт.) = 6050 руб.

Косвенно-сдельная.

Косвенно-сдельную систему применяют, как правило, для оплаты труда

работников обслуживающих и вспомогательных производств.

В этом случае заработок зависит от зарплаты работников основного производства, получающих сдельно.

Зарплату работников сервисной службы устанавливают в процентах к зарплате рабочих того производства, которое они обслуживают. Это позволяет, например, заинтересовать наладчиков и ремонтников оборудования в его надежной работе. Поскольку в результате на этом оборудовании будет произведено больше продукции.

Пример

Работнику вспомогательного производства ЗАО «Актив» Петрову установлена косвенно-сдельная оплата труда. Петров получает 3% от заработка рабочих основного производства. В ноябре рабочим основного производства начислена зарплата в сумме 258000 руб. Следовательно, за ноябрь Петров получит:

$258000 \text{ руб.} \cdot 3\% = 7740 \text{ руб.}$

Аккордная.

Аккордную систему применяют при оплате труда бригады. Бригаде, состоящей из нескольких человек, дают задание, которое надо выполнить в определенный срок. За это коллективу выплачивают вознаграждение. Его сумма делится между работниками бригады в зависимости от того, сколько времени отработал каждый из них.

Расценки по конкретному заданию определяет руководство фирмы по согласованию с бригадой.

Пример

Бригада в составе двух слесарей и одного наладчика отремонтировала подъемник за 3 дня (24 часа рабочего времени). Общая стоимость работ - 2400 руб. Слесари работали по 18 часов, а наладчик - 6 часов.

Сумма, причитающаяся слесарям, составит:

$2400 \text{ руб.} : 24 \text{ ч.} \cdot 18 \text{ ч.} = 1800 \text{ руб.}$

Зарплата одного слесаря равна:

$1800 \text{ руб.} : 2 \text{ чел.} = 900 \text{ руб.}$

Сумма, причитающаяся наладчику, составит:

$2400 \text{ руб.} : 24 \text{ ч.} \cdot 6 \text{ ч.} = 600 \text{ руб.}$

Доплата за работу в сверхурочное время

Работодатель может привлечь работников (с их письменного согласия) к работе в сверхурочное время. Если графиком организации предусмотрен восьмичасовой рабочий день, то сверхурочным считается время, отработанное свыше восьми часов.

Если работник на основании приказа руководителя отработал больше времени, чем ему положено по графику, то ему обязаны доплатить за сверхурочную работу. Если у работника ненормированный рабочий день, и он работал без приказа руководителя, доплата не начисляется.

Сверхурочная работа каждого работника не должна превышать четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год. Не допускаются к сверхурочным работам:

- работники моложе 18 лет;
- другие категории работников в соответствии с федеральными законами.

Доплата за работу в ночное время

В случае производственной необходимости работников можно привлечь к работе в ночное время. Перечень случаев, в которых допускается работа в ночное время, законодательством не установлен.

За работу в ночное время фирма обязана начислить доплату к основной заработной плате работника.

Ночным считается время с 22 до 6 часов. Общая продолжительность рабочего времени (включая ночное) одного работника не должна превышать 40 часов в неделю.

5. Расчетный период больничного листа

Чтобы пособие по временной нетрудоспособности было начислено правильно, нужно знать, как определить расчетный период.

До 01 января 2011г. Расчетный период для оплаты больничного - это 12 календарных месяцев (с 1-го до 1-го числа), предшествующие болезни.

Если работник отработал на фирме меньше 12 месяцев, то все расчеты надо вести исходя из выплат, начисленных ему до месяца болезни. Если сотрудник заболел в том же месяце, когда устроился в организацию, то этот месяц и надо считать расчетным периодом.

С 01 января 2011г. Расчетный период для оплаты больничного - два календарных года, предшествующих году наступления страхового случая, в том числе за время работы (службы, иной деятельности) у другого страхователя (других страхователей).

Определение среднего дневного заработка

Средний дневной заработок определяется путем деления суммы начисленного заработка за расчетный период на 730. При этом в начисленный заработок, исходя из которого начисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС РФ, в сумме, не превышающей установленную на соответствующий календарный год предельной величины базы для начисления страховых взносов.

Если застрахованное лицо в вышеуказанные периоды не имело заработка, или если средний заработок, рассчитанный за этот период, в расчете за полный календарный месяц ниже МРОТ, установленного Федеральными законами на день наступления страхового случая, пособия исчисляются исходя из МРОТ.4611

До 01 января 2011г. Первые два дня больничного оплачивал работодатель. Остальные дни болезни оплачивались из средств ФСС (пп.1 п.2 ст.3 Федерального Закона от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ). Пособие по временной нетрудоспособности в случаях, предусмотренных п.2-п.5 ч.1 ст.5 Федерального закона № 255-ФЗ, выплачивается застрахованным лицам за счет средств бюджета ФСС РФ с 1-го дня временной нетрудоспособности.

С 01 января 2011г. Первые три дня больничного оплачивает работодатель.

Остальные дни болезни оплачиваются из средств ФСС (пп.1 п.2 ст.3 Федерального Закона от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ). Пособие по временной нетрудоспособности в случаях, предусмотренных п.2-п.5 ч.1 ст.5 Федерального закона № 255-ФЗ, выплачивается застрахованным лицам за счет средств бюджета ФСС РФ с 1-го дня временной нетрудоспособности.

До 01 января 2011г. Средний дневной заработок, из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, не может превышать средний дневной заработок, определяемый путем деления предельной величины базы для начисления страховых взносов в Фонд социального страхования Российской Федерации, установленной Федеральным законом "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" на день наступления страхового случая, на 365. (ст. 14 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ).

В 2010г. это составляло $415000 : 365 = 1136,99$ руб.

С 01 января 2011г. Данная норма отменена.

Пособие по временной нетрудоспособности при утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы, за исключением случаев, указанных в части 2 настоящей статьи, при карантине, протезировании по медицинским показаниям и долечивании в санаторно-курортных учреждениях непосредственно после стационарного лечения выплачивается в следующем размере (далее - общий порядок):

1) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж 8 и более лет, - 100% среднего заработка; 2) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж от 5 до 8 лет, - 80% среднего заработка; 3) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж до 5 лет, - 60% среднего заработка.

Пособие по временной нетрудоспособности при утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы выплачивается застрахованным лицам в размере 60% среднего заработка в случае заболевания или травмы, наступивших в течение 30 календарных дней после прекращения работы по трудовому договору, служебной или иной деятельности, в течение которой они подлежат обязательному социальному страхованию.

Расчет больничного при уходе за ребенком или другим членом семьи

Пособие по временной нетрудоспособности при необходимости осуществления ухода за больным ребенком выплачивается:

1) при амбулаторном лечении ребенка - за первые 10 календарных дней в размере, определяемом в зависимости от продолжительности страхового стажа застрахованного лица в соответствии с общим порядком, за последующие дни в размере 50% среднего заработка;

2) при стационарном лечении ребенка - в размере, определяемом в зависимости от продолжительности страхового стажа застрахованного лица в соответствии с общим порядком.

Пособие по временной нетрудоспособности при необходимости осуществ-

ления ухода за больным членом семьи при его амбулаторном лечении (за исключением случаев ухода за больным ребенком в возрасте до 15 лет) выплачивается в размере, определяемом в зависимости от продолжительности страхового стажа застрахованного лица в соответствии с общим порядком.

Прочее

Застрахованному лицу, имеющему страховой стаж менее шести месяцев, пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом, а в районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, в размере, не превышающем минимального размера оплаты труда с учетом этих коэффициентов.

До 01 января 2011г. Пособие по временной нетрудоспособности за период простоя выплачивается в том же размере, в каком сохраняется за это время заработная плата, но не выше размера пособия, которое застрахованное лицо получало бы по общим правилам.

С 01 января 2011г. Пособие по временной нетрудоспособности, наступившее в период простоя, не выплачивается. В случае временной нетрудоспособности, наступившей до периода простоя и продолжающейся в период простоя, пособие по временной нетрудоспособности за период простоя выплачивается в том же размере, в каком сохраняется за это время заработная плата, но не выше размера пособия, которое застрахованное лицо получало бы по общим правилам.

6. Синтетический учет расчетов 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 осуществляется на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

По кредиту данного счета отражаются начисления по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование, дивидендов и других аналогичных сумм. По дебету счета 70 фиксируются удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выплаченные суммы заработной платы, премий, пособий и другие удержания. Кредитовое сальдо счета 70 показывает задолженность предприятия перед работниками по начисленной, но не выданной заработной плате.

Для организации учета заработной платы используются соответствующие учетные регистры (специально разграфленные листы бумаги, приспособленные для текущих учетных записей).

В синтетическом учете используются мемориальные ордера, оборотные ведомости, главная книга, журналы-ордера по счетам и т.д.

К документам аналитического учета заработной платы относятся лицевой счет работника, налоговая карточка по учету доходов и подоходного налога физического лица, расчетные и расчетно-платежные ведомости и др.

На каждого работника в начале года или при приеме на работу бухгалтерия предприятия открывает лицевой счет и заводит налоговую карточку по учету

доходов и налога на доходы физических лиц. Кроме того, каждому работнику присваивается табельный номер, который в дальнейшем проставляется на всех документах по учету личного состава организации.

Чтобы выяснить сумму заработной платы, подлежащую выдаче на руки работнику, необходимо определить сумму заработка работника за месяц и произвести из нее необходимые удержания. Эти расчеты ведутся в лицевых счетах работников, а затем их результаты переносятся в расчетно-платежную и налоговую карточки.

В расчетно-платежную ведомость заносят сумму начисленной заработной платы по ее видам, сумму удержаний по их видам и сумму к выдаче. Для каждого работника в ведомости отводится одна строка. Расчетно-платежная ведомость не только является регистром аналитического учета расчетов с работниками по заработной плате, но и выполняет функции расчетного и платежного документа.

При начислении заработной платы и других выплат работникам необходимо правильно определить их источники. Существует несколько видов таких источников.

Так, начисленная заработная плата может включаться в расходы организации.

Для правильного отражения начисленной заработной платы бухгалтер предприятия самостоятельно выбирает тот счет по учету расходов, который соответствует виду деятельности организации и структуре производства.

К таким счетам относятся:

счет 20 «Основное производство» (оплата труда производственных рабочих);

счет 23 «Вспомогательное производство» (оплата труда рабочих вспомогательного производства);

счет 25 «Общепроизводственные расходы» (оплата труда цехового персонала);

счет 26 «Общехозяйственные расходы» (оплата труда административно-управленческого персонала);

счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств);

счет 44 «Расходы на продажу» (оплата труда работников торговли);

другие счета расходов.

Начисленные суммы заработной платы работников соответствующих производств отражаются по дебету указанных счетов и по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на всю сумму начисленной оплаты труда).

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с заготовлением и приобретением производственных запасов, оборудования, его установкой и осуществлением капитальных вложений, отражаются по дебету счетов 07, 08, 10, 11, 15 и кредиту счета 70.

Источником оплаты труда могут служить средства Фонда социального страхования РФ.

За счет этих средств могут производиться выплаты: пособий по временной нетрудоспособности, пособий по беременности и родам, единовременного пособия при рождении ребенка, ежемесячного пособия на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, оплата дополнитель-

ных выходных дней по уходу за ребенком-инвалидом.

Суммы начисленных пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам отражаются проводкой:

Д-т 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет «Расчеты по социальному страхованию»

К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выдачу заработной платы и пособий из кассы организации наличными денежными средствами оформляют бухгалтерской записью:

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т 50 «Касса».

При перечислении причитающихся сумм с расчетного счета организации на лицевой счет работника в Сбербанке делается запись:

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т 51 «Расчетный счет».

Не полученная работниками в срок заработная плата депонируется.

Аналитический учет депонированной заработной платы ведется по каждому работнику в реестре не выданной заработной платы, в специальной книге, не выданной заработной платы или на депонентских карточках.

Депонированная заработная плата переносится со счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам»:

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам»

Депонированные суммы должны сдаваться в банк на расчетный счет предприятия, что отражается в бухгалтерском учете проводкой:

Д-т 51 «Расчетный счет»

К-т 50 «Касса»

Получение депонированной ранее заработной платы с расчетного счета в банке на оплату депонентов отражается записью:

Д-т 50 «Касса»

К-т 51 «Расчетный счет».

Депонированная заработная плата из кассы предприятия выдается, как правило, по расходным кассовым ордерам. При этом производится запись:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам»

К-т 50 «Касса».

Невостребованная депонированная заработная плата хранится на расчетном счете организации в банке в течение трех лет. По истечении этого срока неполученные суммы относятся на финансовые результаты деятельности организации, что отражается записью:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам»

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

Тема 1.2. Учет удержаний из заработной платы работников

- 1. Виды удержаний -самостоятельно**
- 2. Налог на доходы физических лиц**
- 3. Уменьшение налогооблагаемой базы**
- 4. Удержание по исполнительным системам**
- 5. Удержания за причиненный вред**

1. Из оплаты труда работников, как состоящих, в списочном составе, так и лиц, работающих по соглашениям, договорам подряда, по совместительству, выполняющих разовые работы, могут удерживаться различные суммы как в обязательном порядке, так и по инициативе предприятия. Из заработной платы для погашения задолженности работодателю могут производиться следующие удержания:

- для возмещения неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы;
- для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, а также в других случаях;
- для возврата сумм, излишне выплаченных работнику вследствие счетных ошибок, а также в случае признания органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров вины работника в невыполнении норм труда или простое (ст. 157 ТК РФ);
- при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, за неотработанные дни отпуска. Удержания за эти дни не производятся, если работник увольняется по некоторым основаниям статей 81 и 83 ТК РФ.

Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, - 50% заработной платы, причитающейся работнику.

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником во всяком случае должно быть сохранено 50% заработной платы. Эти ограничения не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении причиненного преступлением ущерба и др. Размер удержаний в этих случаях не может превышать 70%.

Кроме того, удерживаются:

- государственные налоги (когда объектом обложения служит заработная плата, - налог на доходы физических лиц);
- возмещение материального ущерба, причиненного работником предприятию;
- по взысканию некоторых видов штрафов;
- по исполнительным документам;

- за товары, проданные в кредит;
- за брак продукции.

2. Налог на доходы с физических лиц взимается в порядке и размерах, установленных Налоговым кодексом РФ. Его платят физические лица — налоговые резиденты РФ, а также физические лица, которые получают доходы от источников, расположенных в Российской Федерации, но не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками. В совокупный доход, облагаемый налогом, включают все виды доходов, как в денежной, так и в натуральной форме. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налогооблагаемую базу.

Не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения) следующие виды доходов:

- государственные пособия (кроме пособий по временной нетрудоспособности), в том числе пособия по безработице, беременности и родам;
- государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;
- все виды законодательно установленных компенсационных выплат (в пределах норм);
- вознаграждения донорам за сданную донорскую кровь, материнское молоко и другую донорскую помощь;
- алименты, получаемые налогоплательщиками;
- суммы, получаемые в виде безвозмездной помощи, предоставленной для поддержки науки и образования, культуры и искусства;
- суммы, получаемые в виде премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства;
- суммы единовременной материальной помощи (в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством, в связи со смертью члена семьи, в виде гуманитарной и благотворительной помощи, в виде адресной социальной помощи малоимущим и социально не защищенным категориям граждан, налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ);
- доходы, полученные от физических лиц в порядке наследования или дарения;
- вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;
- другие виды доходов согласно ст. 217 Налогового кодекса РФ.

При исчислении налога на доходы физических лиц Налоговый кодекс РФ предоставляет стандартные, социальные, имущественные и профессиональные

налоговые вычеты (ст. 218—221). Все они могут производиться только из доходов налогоплательщика, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 %.

Бухгалтерию, прежде всего, интересуют стандартные налоговые вычеты, так как остальные вычеты работники производят самостоятельно.

При получении доходов в натуральной форме в налоговую базу будет включаться рыночная стоимость товаров (работ, услуг), которые работник получает от организаций.

Пример

В январе организация начислила работнику заработную плату в размере 10 000 руб. Вместо денег работнику выдали компьютер. Такие же компьютеры организация продает за 25 000 руб. Эта цена соответствует их рыночной стоимости.

Организация должна удержать подоходный налог с 25 000 руб.

Выгода от экономии на процентах включается в налоговую базу в том случае, если процент за пользование заемными средствами меньше $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ. Налогом облагается положительная разница между суммой, исчисленной исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования, и суммой фактически уплаченных процентов.

Пример

Работник по месту работы 3 января 2014 г. получил ссуду в размере 100 000 тыс. руб. на два месяца под 5% годовых. Условиями договора предусмотрено, что работник уплачивает проценты ежемесячно. На 26 декабря 2013 г. ставка рефинансирования была 8%; $\frac{3}{4}$ ставки составляет 6%. В январе работник выплатил проценты по ссуде в размере 417 руб. ($100\,000 * 5\% / 12 \text{ мес.}$). Сумма материальной выгоды, полученная от экономии на процентах, составляет: ($100\,000 * 8\% / 12 \text{ мес.}$) — ($100\,000 * 5\% / 12 \text{ мес.}$)

$$= 666,66 - 417 = 249,66 \text{ руб.}$$

Эта сумма должна быть включена в доход в январе. В феврале работник вернул ссуду и проценты за февраль 417 руб. Сумма материальной выгоды также составит 249,66 руб., если ставка рефинансирования не менялась.

3. Уменьшение налогооблагаемой базы

Стандартные налоговые вычеты:

с 1 января 2012 года:

1 400 рублей - на первого ребенка;

1 400 рублей - на второго ребенка;

3 000 рублей - на третьего и каждого последующего ребенка;

3 000 рублей - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка в размере 13%)

налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280 000 руб.

В случае если в течение налогового периода стандартные вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, то по окончании налогового периода на основании налоговой декларации и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы.

Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение 3 лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено НК РФ, в 2012 г. налогоплательщик может вернуть излишне уплаченный налог на доходы физических лиц за 2009, 2010 и 2011 гг.

Таким образом, если, работодателем не предоставлялись Вам стандартные налоговые вычеты или они были предоставлены в меньшем размере, то Вы вправе претендовать на возврат излишне уплаченного налога на доходы физических лиц, представив в налоговый орган по месту регистрации налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ с приложением документов, подтверждающих право на стандартные налоговые вычеты по НДФЛ (к таким документам относятся, в частности, копии свидетельства о рождении детей).

Сумма налога определяется в целых рублях, копейки до 50 коп. не учитываются, свыше 50 — округляются до целого рубля.

Если налогоплательщик имеет право более чем на один стандартный налоговый вычет, то ему предоставляется максимальный из соответствующих вычетов.

Пример.

В бухгалтерию организации Орлов В. С. подал заявление с просьбой предоставить ему стандартные налоговые вычеты в размере 1400 руб. за содержание одного ребенка в возрасте до 18 лет. Оклад Орлова В. С. 6000 руб. Сумма налога составит: $(6\ 000 - 1400) \cdot 13\% = 598$ руб.

4. Удержания по исполнительным листам.

Основанием удержания и перевода алиментов являются исполнительные листы, письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов, нотариально заверенные алиментные соглашения (соглашения об уплате алиментов).

Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные листы (заявления, соглашения) регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному исполнителю и взыскателю.

Алименты удерживаются с сумм заработной платы, с пособий по временной нетрудоспособности, начисленных за отчетный месяц после удержания из них налогов, а также с сумм начисленных пенсий и стипендий. Алименты по исполнительным листам взыскиваются в следующих размерах:

на содержание несовершеннолетних детей: на 1 ребенка — $1/4$, на 2 детей — $1/3$, на 3 детей и более — 50 % заработка или в твердой денежной сумме;

на содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц — только в твердой денежной сумме.

Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи, единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных и экстремальных условиях и др.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия обязана в течение трех дней со дня выплаты заработной платы выдать взыскателю лично из кассы, перевести по почте акцептованным платежным поручением (с отнесением расходов по переводу на взыскателя) или перечислить на счет взыскателя в отделение банка на основании письменного заявления. Если адрес взыскателя неизвестен, то удержанные суммы перечисляют на депозитный счет народного суда по месту нахождения организации.

5. Удержания за причиненный вред.

Полная материальная ответственность возникает при заключении соответствующего договора между организацией и работником. Договор заключается в двух экземплярах, один из которых хранится в организации, а второй — у работника. Полная материальная ответственность возникает при получении работником какого-либо имущества по разовой доверенности или другим разовым документам под отчет в случае, когда ущерб причинен недостачей, умышленным уничтожением или порчей какого-либо имущества, а также когда ущерб причинен в состоянии наркотического опьянения или он явился следствием преступных действий работника, установленных приговором суда.

Материалы по недостачам, порче и уничтожению имущества передают в следственные органы в течение 5 дней после их выявления, а на сумму недостач и потерь предъявляют гражданский иск.

Ограниченную материальную ответственность несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное пользование, если их ущерб причинен в ходе трудового процесса. Этот вид ответственности не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Размер причиненного ущерба определяют по фактическим потерям. При хищении, недостаче, умышленной порче размер ущерба определяют, исходя из рыночных цен на соответствующие виды имущества, а по импортным материальным ценностям — по таможенной стоимости с учетом уплаченных таможенных пошлин, налоговых платежей и других затрат.

Ущерб в пределах среднего месячного заработка работника возмещается по распоряжению администрации, которое должно быть издано не позднее 2 недель со дня обнаружения причиненного ущерба и обращено к исполнению не ранее 7 дней со дня сообщения работнику. Если работник отказывается от добровольного возмещения ущерба, администрация предъявляет иск в суд.

Расчеты по возмещению персоналом материального ущерба отражаются на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73/2). В дебет этого субсчета относят суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц с кредита счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и 98 «Доходы буду-

щих периодов» (за недостающие материальные ценности), 28 «Брак в производстве» (за потери от брака).

Недостача имущества и его порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. Например, недостача основных средств отражается следующими учетными записями:

Дт 01/9 «Выбытие основных средств» Кт 01 «Основные средства» — списание балансовой стоимости основных средств;

Дт 02 Кт 01 — списание начисленной амортизации;

Дт 94 Кт 01/9 — отражена недостача ОС;

Дт 73/2 Кт 94 — недостача отнесена на виновное лицо;

Дт 99 Кт 94 — произведено списание недостачи на финансовый результат;

Дт 73/2 Кт 98 — отнесена на виновных лиц разница между балансовой и рыночной стоимостью недостающих ОС;

Дт 70 Кт 73/2 — удержана из зарплаты виновного лица в текущем отчетном периоде часть причитающейся к уплате суммы в возмещение ущерба;

Дт 98 Кт 99 — зачислена в доход организации сумма сверх балансовой стоимости недостающего объекта по мере погашения задолженности виновными лицами.

Тема 1.3. Учет финансовых результатов и использования прибыли

1. Общие положения по учету финансовых результатов

2. Учет финансовых результатов по обычным и прочим видам деятельности

3. Учет чистой прибыли (убытка) и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

1. Основным показателем финансово-хозяйственной деятельности организации является финансовый результат, который представляет собой прирост (уменьшение) стоимости собственного капитала организации за отчетный период.

Финансовый результат формируется на активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки». Этот счет имеет одностороннее сальдо. В течение года нарастающим итогом по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» записываются убытки и потери, а по кредиту — прибыли и доходы. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов определяется конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период. Кредитовое сальдо счета 99 «Прибыли и убытки» означает прибыль, дебетовое сальдо — убыток.

Пример 1. Обороты по счету 99 «Прибыли и убытки» за I квартал составили: по дебету — 10 000 руб., по кредиту — 12 500 руб. Сальдо на 1 апреля кредитовое, т.е. получена прибыль в размере 2500 руб. Обороты за II квартал составили: по дебету — 15 000 руб., по кредиту — 13 500 руб., а за полугодие с начала года оборот по дебету составил — 25 000 руб., по кредиту — 26 000 руб.

Финансовый результат за полугодие: прибыль 1000 руб. (26 000 руб. — 25 000 руб.). В таком порядке определяют сальдо на счете 99 «Прибыли и убытки» до конца отчетного года.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается в течение года на счете 99 «Прибыли и убытки» из:

- прибыли или убытка от обычных видов деятельности;
- прочих доходов и расходов;
- потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности;
- сумм начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежей по перерасчетам по этому налогу исходя из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций.

2. Основную часть прибыли (убытка) организация получает от продажи готовой продукции, товаров, работ и услуг. Финансовый результат от их продажи определяют как разницу между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин, налога с продаж и других вычетов, предусмотренных законодательством, и затратами на ее производство и реализацию. Так как затраты, связанные с производством и продажей продукции (работ, услуг), оказывают непосредственное воздействие на себестоимость, их перечень строго регламентирован.

Торговые, снабженческие и сбытовые организации определяют результат от продажи товаров путем вычитания из их продажной стоимости покупной стоимости и сумм расходов на продажу, относящихся к проданным товарам за отчетный месяц.

Результат от продажи продукции, работ, услуг и товаров выявляют на активно-пассивном счете 90 «Продажи». По дебету этого счета отражается фактическая себестоимость проданной продукции, покупная стоимость проданного товара, расходы, связанные с выполненными работами и оказанными услугами, НДС, налог с продаж и другие расходы. По кредиту счета отражается выручка от продажи продукции, товаров, работ, услуг. Сравнивая оборот дебета и кредита счета 90 «Продажи» определяют результат (в виде прибыли или убытка), который ежемесячно списывают со счета 90 «Продажи» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При получении прибыли делается "бухгалтерская запись:

Д-т 90 «Продажи»

К-т 99 «Прибыли и убытки».

Полученный убыток отражается записью:

Д-т 99 «Прибыли и убытки»

К-т 90 «Продажи».

Счет 90 «Продажи» закрывается и сальдо не имеет.

Операционные и внереализационные доходы и расходы учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду операционных и внереализационных доходов и расходов.

Операционные доходы и расходы, учитываемые на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99) представляют собой:

- результаты от продажи основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей, иностранной валюты; поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

- доходы и расходы от сдачи имущества в аренду; прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества), и т.д.

Результаты от продажи и прочего выбытия основных средств (ликвидация в результате непригодности к дальнейшей эксплуатации, передача в уставный капитал других организаций, дарение физическим или юридическим лицам) в виде прибыли или убытка, как уже отмечалось выше, определяются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 субсчета «Прочие расходы» отражается остаточная стоимость выбывших основных средств, расходы, связанные с их выбытием, суммы НДС, полученные в составе выручки при продаже основных средств. По кредиту счета 91 субсчета «Прочие доходы» отражается выручка от продажи основных средств. Полученный результат переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

При получении прибыли делается бухгалтерская запись:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»

К-т 99 «Прибыли и убытки».

Полученный убыток отражается:

Д-т 99 «Прибыли и убытки»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов».

Однако следует помнить, что убыток от выбытия основных средств не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Аналогично в бухгалтерском учете отражаются результаты от продажи другого имущества организации (нематериальные активы, материалы, иностранная валюта и т.д.).

Доходы от участия в других организациях возникают при получении организацией части прибыли других организаций и дивидендов по акциям, принадлежащим организации-акционеру.

В настоящее время используют два варианта отражения доходов от участия в других организациях: по фактическому поступлению денежных средств или по предварительному начислению доходов на счетах.

По мере поступления денежных средств делаются бухгалтерские записи:

Д-т 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

В конце месяца:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 99 «Прибыли и убытки».

Сумму доходов, причитающуюся к получению от вкладов в уставный капитал организаций, и дивиденды отражают:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы». В конце месяца:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 99 «Прибыли и убытки».

Поступившие платежи по доходам отражаются:

Д-т 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К операционным расходам, учитываемым на счете 91 «Прочие доходы и расходы», относятся также суммы причитающихся к уплате налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ (налог на имущество предприятий, на рекламу и т.д.).

Начисление этих налогов и сборов отражается бухгалтерской записью:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» (по соответствующим субсчетам).

Внереализационными доходами и расходами в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий хозяйственных договоров полученные (уплаченные); поступления (расходы) в возмещение причиненных организации убытков;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

- прибыль (убытки) прошлых лет, выявленные в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской (дебиторской) задолженности, по которым срок исковой давности истек; положительные (отрицательные) курсовые разницы; прочие внереализационные доходы и расходы (убытки от списания стоимости материальных ценностей в результате хищений, виновники которых по решению суда не установлены, недостачи (излишки) материальных ценностей, выявленные при инвентаризации, судебные издержки и арбитражные сборы, суммы созданных резервов по сомнительным долгам и под обесценение ценных бумаг и т.д.).

Доходы, полученные в виде штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, отражаются:

Д-т 51 «Расчетный счет»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

Начисленные организации суммы штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров отражаются:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Однако следует помнить, что суммы, внесенные в бюджет в виде санкций,

в состав внереализационных расходов не включаются, а относятся на уменьшение прибыли организации, что отражается бухгалтерской проводкой:

Д-т 99 «Использование прибыли»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Курсовые валютные разницы (положительные или отрицательные) возникают в связи с пересчетом по действующему курсу Центрального банка РФ наличной валюты на банковских счетах и расчетов, осуществляемых в конвертируемой валюте.

Еще раз напоминаем, что результат от операционных и внереализационных доходов и расходов, выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в виде прибыли или убытка, в конце месяца переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

При получении прибыли делается бухгалтерская запись:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 99 «Прибыли и убытки».

При получении убытка:

Д-т 99 «Прибыли и убытки»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

Чрезвычайными доходами и расходами считаются поступления (расходы), возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.). Они учитываются непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки».

К чрезвычайным доходам относятся: страховое возмещение; стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов и т.п.

Полученное страховое возмещение отражается записью:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

К-т 99 «Прибыли и убытки».

Стоимость принятых материальных ценностей, полученных от списания непригодных к использованию активов отражается:

Д-т 10 «Материалы»

К-т 99 «Прибыли и убытки».

В состав чрезвычайных расходов могут включаться потери от стихийных бедствий, забастовок, национализации, мятежей, террористических актов и других аналогичных событий.

Внереализационные и чрезвычайные доходы принимаются к бухгалтерскому учету в следующем порядке: штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков — в суммах, присужденных судом или признанных должником, в том отчетном периоде, в котором вынесено решение судом об их взыскании или они признаны должником; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, — в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек; суммы дооценки активов — в том отчетном периоде, когда была произведе-

на переоценка; другие поступления — по мере образования. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической оплаты.

3. По окончании отчетного года заключительными записями декабря сумма чистой прибыли (убытка), выявленная путем сопоставления оборота дебета и оборота кредита на счете 99 «Прибыли и убытки», переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается и по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, сальдо не имеет.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается:

Д-т 99 «Прибыли и убытки»

К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма чистого убытка отчетного года списывается:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется в разрезе: направлений использования средств нераспределенной прибыли организации; источников погашения убытков организации и т.д.

В следующем за отчетным году на основании решения общего собрания акционеров (участников) распределяется чистая прибыль. Она может быть направлена на выплату дивидендов акционерам и учредителям, на возмещение убытков предыдущих отчетных периодов и на другие цели.

В соответствии с законодательством РФ акционерные общества и организации с иностранным капиталом резервируют капитал за счет остающейся в распоряжении организации прибыли в установленных процентах от уставного капитала. Остальные организации формируют резервный капитал добровольно в соответствии с учредительными документами. Резервирование капитала особенно важно для обеспечения гарантий исполнения обязательств по правам требования кредиторов.

При формировании резервного капитала за счет чистой прибыли делается запись:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 82 «Резервный капитал».

В акционерных и хозяйственных обществах доход с собственности выплачивают акционерам, учредителям в виде дивидендов, которые являются частью чистой прибыли, распределяемой между собственниками по каждой акции или пропорционально доле учредителя в уставном капитале хозяйственного общества. Дивиденды выплачиваются ежеквартально, раз в полгода или раз в год по результатам года.

Для учета расчетов по дивидендам используется активно-пассивный счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому открывается субсчет «Расчеты по выплате доходов». Начисленные суммы дивидендов отражаются бухгалтерской записью:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов».

Дивиденды, начисляемые юридическим лицам, облагаются налогом у источника выплаты, а начисляемые физическим лицам, — по ставкам налога на доходы физических лиц.

Суммы налога, удержанные по дивидендам, отражают:

Д-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов» К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» (по субсчетам).

Дивиденды, начисляемые физическим лицам, работающим в данной организации, отражают на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в составе дохода работников за календарный год. В этом случае делают бухгалтерские записи:

Начислены дивиденды

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Удержан налог с доходов физических лиц

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц».

Порядок выплаты дивидендов по акциям объявляется при их выпуске и может быть изменен только общим собранием акционеров. Выплата дивидендов отражается:

Д-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

По невыплаченным и неполученным дивидендам проценты и пени не начисляются. Не полученные в течение трех лет дивиденды учитываются в составе прочих доходов акционерного общества:

Д-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

Тема 1.4. Учет уставного капитала

Уставный (акционерный) капитал – это совокупность вкладов (долей), акций (по номинальной стоимости) учредителей в денежном выражении в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Статья 26 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» определяет минимальный размер уставного капитала для открытых акционерных обществ (ОАО) – 1000 МРОТ, для закрытых акционерных обществ (ЗАО) – 100 МРОТ. Верхний предел законодательно не регламентирован. После государственной регистрации организации, созданной на средства учредителей, согласно учредительным документам на величину объявленного уставного капитала в бухгалтерском учете оформляется запись:

- Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» Кредит счета 80 «Уставный капитал».

Вкладами учредителей в уставный капитал могут быть денежные средства, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. При поступлении денежных средств и материальных ценностей от учредителей в качестве взносов в уставный капитал составляются записи:

- Дебет счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др. Кредит счета 75.

При увеличении уставного капитала в бухгалтерском учете осуществляются следующие действия:

- путем присоединения части прибыли: Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит счета 80;
- путем присоединения части добавочного капитала: Дебет счета 83 «Добавочный капитал» Кредит счета 80;
- путем дополнительных взносов учредителей: Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» Кредит счета 80 «Уставный капитал».

При уменьшении уставного капитала в результате выхода одного из участников необходимо произвести записи:

- Дебет счета 80 Кредит счета 75;
- Дебет счета 75 Кредит счетов 50, 51, 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы».

Размер уставного капитала не должен быть меньше, чем величина чистых активов организации.

Складочный (долевой) капитал формируется в полных товариществах или товариществах на вере. Товарищества регистрируют на основе учредительного договора, в котором определены размер и состав складочного капитала. Величина складочного капитала определяется учредительными документами. Она не является фиксированной и может изменяться. Учет складочного капитала ведется на счете 80, который в данном случае называется «Вклады товарищей».

Формирование складочного капитала отражается бухгалтерской проводкой:

- Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» Кредит счета 80.

На каждого участника открывается отдельный аналитический счет, на котором учитывается сумма его вклада. Внесенный капитал учитывают как долевой. Поступившая от учредителей (товарищей) оплата отражается по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др. и кредиту счета 75. Оценка вклада производится по согласованной участниками стоимости.

При выбытии члену товарищества выплачивают часть стоимости имущества пропорционально его доле в складочном капитале. При ликвидации товарищества имущество распределяется между участниками.

Паевой фонд производственного кооператива формируется за счет обязательных взносов его членов и перечисления в паевой фонд части полученной прибыли.

Формирование паевого фонда отражается по дебету счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др. и кредиту счета 80, который в данном случае называется «Паевой фонд».

Выбывшие члены кооператива имеют право на получение пая за счет паевого фонда.

Паевой фонд уменьшается на покрытие убытка. Уменьшение паевого фонда отражается по дебету счета 80 «Паевой фонд» и кредиту счета расчетов с членами производственного кооператива (75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Уставный фонд формируют в установленном порядке государственные и муниципальные унитарные предприятия – это совокупность выделенных предприятию государством или муниципальными органами основных и оборотных средств.

Для отражения расчетов унитарного предприятия с государственным или муниципальным органом – учредителем этого предприятия – должен применяться счет 75 «Расчеты с учредителями». На нем накапливается информация о состоянии расчетов по формированию уставного фонда унитарного предприятия и выплате доходов, причитающихся государственному или муниципальному органу. Если у унитарного предприятия возникают какие-либо иные расчеты с государственным или муниципальным органом, то для учета таких расчетов должны использоваться соответствующие счета Плана счетов.

Наделение унитарного предприятия имуществом (формирование уставного фонда) отражается по дебету счета 75 и кредиту счета 80.

Принятие решения государственным (муниципальным) органом о пополнении оборотных средств унитарного предприятия отражается по дебету счета 75 и кредиту счета 80.

Фактическое получение имущества от государственного (муниципального) органа отражается по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 51 «Расчетные счета», 58 «Финансовые вложения» и др. и кредиту счета 75.

Тема 1.5. Учет капитала и резервов

- 1. Учет собственных акций и расчетов с учредителями.**
- 2. Учет средств целевого финансирования и поступлений.**

Учет расчетов с учредителями ведется на счете 75, который имеет два субсчета:

75/1 «Расчет по вкладам в уставный капитал» (активный);

75/2 «Расчеты по выплате доходов» (пассивный).

Счет 75 имеет дебетовое сальдо, которое означает сумму задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал.

ОД — отражает образование задолженности;

ОК - погашение задолженности учредителей по вкладам.

Пример.

Зарегистрирован уставный капитал акционерного общества на сумму 60000 руб. в него входят 40 акций по номинальной стоимости 150 руб., привилегированные акции, 360 обыкновенных акций. В момент регистрации уставного капитала

Д-т 75/1 К-т 80/1 —60000 руб.

В оплату акций акционерами внесены:

1. Основные средства 20 000 руб. Д-т 08 К-т 75/1.
2. Деньги на расчетный счет 30 000 руб. Д-т 51 К-т 75/1.
3. Патент 2 000 руб. Д-т 04 К-т 75/1.
4. Материалы 8000 руб. Д-т 10 К-т 75/1.

Синтетический учет ведут в журнале-ордере № 12.

Для учета расчетов учредителями по доходам используется счет 75/2, пассивный, сальдовый, балансовый.

Кредитовое сальдо означает задолженность акционерам по доходам

Д-т 84 К-т 75 — начислены дивиденды акционеров. Если акционер является работником АО, то начисление дивидендов отражается проводкой Д-т 84 К-т 70

Оборот по дебету — отражает суммы выплаченных дивидендов:

Д-т 75/2 К-т 50, 51, 52;

Д-т 75/2 К-т 68 — суммы удержанного налога на доходы физических лиц.

Выплата дивидендов осуществляется расходным кассовым ордером и платежным поручением.

Дивиденды могут выплачиваться в виде акций, товаров, продукции, если это предусмотрено уставом. Доходы выплачивают только по выкупленным акциям. Каждому акционеру начисляют доходы в зависимости от количества акций, которые он приобрел.

Доходы могут начисляться ежеквартально или 1 раз в год.

В первую очередь выплачиваются доходы по привилегированным акциям. Если нераспределенной прибыли не хватает, используют средства резервного капитала. Синтетический учет по счету 75 ведут в журнале-ордере № 8.

2. К средствам целевого финансирования относят средства, получаемые организациями на строго определенные цели и проведение мероприятий целевого назначения. Финансирование целевых мероприятий может осуществляться за счет поступлений от других организаций и лиц, ассигнований из бюджета и других источников. Средства целевого финансирования расходуются в строгом соответствии с утвержденными сметами и назначениями. Организации могут получать целевое финансирование на научно-исследовательские работы, субсидии из бюджета на капитальное строительство и другие цели. Для организации бухгалтерского учета и осуществления контроля за этими средствами предназначен синтетический счет 86, пассивный, балансовый, фондовый. Кредитовое сальдо отражает сумму неиспользованных средств. Оборот по дебету — использование средств. Оборот по кредиту — поступление и другие целевые поступления.

Некоммерческой является организация, не имеющая цели получения прибыли в качестве основной своей деятельности.

Источники формирования имущества для цели деятельности некоммерческих организаций можно разделить на две группы:

- целевые поступления в денежной и натуральной формах;
- доходы от предпринимательской деятельности.

Целевые поступления могут быть получены от физических и юридических лиц, в том числе иностранных. Поступление целевых денежных средств от участников, учредителей, спонсоров отражается:

Д-т 50, 51, 52 К-т 86.

Поступление имущественных целевых взносов в натуральной форме:

Д-т 07, 10 К-т 86.

Аналитический учет ведется отдельно по каждому виду поступлений. Для этого к счету 86 могут быть открыты аналитические счета.

При списании расходов за счет средств целевого финансирования делают проводки: Д-т 86 К-т 20, 26.

Коммерческим организациям средства целевого финансирования могут быть предоставлены:

- на безвозвратной основе;
- в виде инвестиционных средств;
- в качестве долевого участия в строительстве с передачей объекта основных средств инвестору.

Средства целевого финансирования, полученные на безвозмездной основе, рассматриваются как безвозмездно полученные по договору дарения. И отражаются:

Д-т 51 К-т 86 — на сумму полученных средств.

Д-т 86 К-т 98 — признание полученных средств как доходов будущих периодов.

После окончания строительства и ввода объекта в эксплуатацию по мере начисления амортизации доходы будущих периодов признаются как внереализационные доходы в сумме начисленной амортизации.

В бухгалтерском учете организации делаются записи:

Д-т 20 К-т 02 и одновременно Д-т 98 К-т 91.

При получении средств целевого финансирования в виде инвестиций, при приобретении организации на аукционе по конкурсу их использование отражается Д-т 86 К-т 83 «Добавочный капитал».

Синтетический и аналитический учет по счету 86 ведут в журнале-ордере № 12.

Основанием для заполнения журнала являются справки бухгалтерии, выписки банка и другие документы.

Тема 1.6. Учет кредитов и займов

Основное нормативное регулирование кредитов и займов осуществляется Гражданским кодексом РФ. Данным вопросам посвящена глава 42 ГК РФ. Статьи 807—818 ГК РФ регулируют порядок заключения договора займа, обязанности заемщика и последствия нарушения заемщиком договора займа.

Особенности сельскохозяйственного производства вызывают необходимость привлекать дополнительные источники финансирования в виде банковских кредитов. Такие кредиты предоставляются на принципах целевого использования, срочности, платности и возвратности. Для получения кредитов сельскохозяйственная организация должна представить в учреждение банка соответствующие документы: заявление, копии балансов и учредительных документов, технико-экономическое обоснование кредита и др. Кредит, полученный в коммерческом банке, оформляется кредитным договором, в котором указываются сумма кредита, сроки его предоставления, порядок погашения и размер процентов за пользование кредитом.

Кроме банковских кредитов сельскохозяйственные организации могут использовать и другие возможности привлечения заемных средств у юридических и физических лиц. К заемным средствам относятся задолженность по полученным ссудам, выданным векселям, а также суммы привлеченных средств, полученных организацией от выпуска и реализации краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг (облигаций).

Кредиты и займы могут быть краткосрочными (выдаются на срок не более 12 мес) и долгосрочными (на срок более 12 мес).

Для учета краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов используются счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Это пассивные счета; по их кредиту отражается задолженность организации. Оборот по дебету показывает сумму погашенных и уплаченных кредитов и займов, оборот по кредиту — увеличение задолженности.

Полученные кредиты и займы отражают по кредиту счетов 66 и 67 в корреспонденции с дебетом счетов:

50— получены краткосрочные или долгосрочные кредиты (займы) наличными деньгами;

51— поступили краткосрочные или долгосрочные кредиты (займы) на расчетный счет;

52— перечислены на валютный счет краткосрочные (долгосрочные) кредиты или займы в иностранной валюте;

55— получены краткосрочные или долгосрочные кредиты (займы) посредством перечисления денег на специальные счета в банках;

60— получен долгосрочный или краткосрочный кредит для погашения кредиторской задолженности по приобретенным активам (без зачисления денежных сумм на расчетный счет кредитополучателя);

68— получен краткосрочный или долгосрочный кредит для погашения задолженности по налогам;

76— уплачены за счет краткосрочного или долгосрочного кредита или займа страховые взносы.

Вместе с задолженностью по основной сумме кредита или займа организация имеет право учесть проценты на момент получения заемных средств. В настоящее время разрешается списывать на фактическую себестоимость внеоборотных и оборотных активов проценты по заемным средствам, привлеченным для их приобретения. Начисленные суммы процентов учитывают обособленно.

С кредита счетов 66 и 67 производятся следующие записи в дебет счетов:

07 «Оборудование к установке» — отнесены проценты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам на увеличение стоимости приобретенного оборудования;

08 «Вложения во внеоборотные активы» — отнесены проценты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам на увеличение капитальных вложений;

10— отнесены проценты по краткосрочным и долгосрочным кредитам или займам на увеличение стоимости приобретенных материалов;

41 «Товары» — отнесены проценты по долгосрочным или краткосрочным кредитам и займам на увеличение стоимости приобретенных товаров;

91 «Прочие доходы и расходы» — отнесены проценты по долгосрочным или краткосрочным кредитам и займам на прочие расходы организации.

По дебету счета 66 и 67 корреспондируют с кредитом счетов:

51,52,55 — погашены кредиты и займы перечислением денежных средств.

Источником привлечения дополнительных ресурсов могут быть ценные бумаги, выпущенные организацией. Краткосрочные и долгосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счетах 66 и 67 отдельно.

Тема 2.1. Организация, техника и методика проведения инвентаризации и отражение ее в учете

1. Понятие, виды и сроки проведения инвентаризации

2. Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств

Инвентаризация – проверка наличия и состояния материальных ценностей (основных и оборотных фондов) в натуре, а также денежных средств, остатков средств на счетах в банке и остальных расчетов с дебиторами и кредиторами. Инвентаризации подлежат все имущество организации и все виды финансовых обязательств. Инвентаризация обязательна для всех государственных, кооперативных и общественных организаций и учреждений.

С помощью инвентаризации проверяют правильность данных текущего учета и выявляют допущенные ошибки: отражают неучетные хозяйственные операции, контролируют сохранность хозяйственных средств, которые числятся у материально ответственных лиц.

Инвентаризация может быть **полной** и **частичной**.

Полная инвентаризация охватывает все виды имущества и финансовых обязательств организации.

Частичная инвентаризация проводится по одному или нескольким видам имущества и обязательств, например только по денежным средствам.

Различают **плановые** и **внеплановые** инвентаризации.

Плановые проводят в заранее установленные сроки.

Внеплановые проводят, чтобы установить наличие ценностей, неожиданно для материально ответственного лица. Их осуществляют по распоряжению руководителей организаций, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств устанавливает организация, кроме следующих случаев, когда **проведение инвентаризации обязательно**:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась **не ранее 1 октября отчетного года**. Инвентаризация основных средств может проводиться **один раз в пять лет**. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к нему местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

- при смене материальноответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

- при ликвидации (реорганизации) организации;

- в случаях пожара, стихийных бедствий или других чрезвычайных ситуаций.

Цель инвентаризации – выявление расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируется в следующем порядке:

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, подлежит оприходованию и зачислению на финансовые результаты с последующим установлением причин излишков и виновных лиц;

- убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации, соответственно, на издержки производства или обращения. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм;

- недостача материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства или обращения.

2. Инвентаризация имущества и обязательств организации проводится для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтвер-

ждаются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств организации.

Руководитель организации определяет порядок (утверждаемый при принятии организацией учетной политики) и сроки проведения инвентаризации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно, а также количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них.

Случаи обязательного проведения инвентаризации:

1. при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
2. перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
3. при смене материально ответственных лиц;
4. при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
5. в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
6. при реорганизации или ликвидации организации и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов устанавливают Методические указания. Методические указания содержат следующие общие положения о проведении инвентаризации:

1. инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств;
2. кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете, а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам;
3. инвентаризация имущества производится по его местонахождению или по местонахождению материально ответственного лица. Отражение на бухгалтерских счетах расхождений между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета, выявленных при инвентаризации:

а) излишек имущества приходится, и эта сумма зачисляется на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации – на увеличение финансирования;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства, сверх норм – на счет виновных лиц. В случаях, когда виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации – на уменьшение финансирования.

Право проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества дано налогоплательщику и налоговым органам (при необходимости).

Инвентаризация проводится комиссией, назначаемой руководителем предприятия. К началу ее проведения в местах хранения заканчивают обработку первичных документов, выводят остатки. С материально-ответственных лиц берут расписку о том, что оно не имеет претензий к комиссии, что все ценности проверены в его при-

сутствии. И проводят по каждому материально ответственному лицу и месту хранения средств в отдельности. Все материальные ценности подсчитывают, взвешивают, обмеряют. Данные заносят в инвентаризационные описи.

По окончании проверки инвентаризационные описи сдают в бухгалтерию. Там их данные сравнивают (сличают) с данными документов и составляют на основании этих данных сличительные ведомости. Выявленные отклонения - недостачи и излишки - регулируются. Комиссия выявляет причины, виновников и дает распоряжения о том, что должно быть сделано для регулирования отклонений, так называемых инвентаризационных разниц.

Излишки приходят как обычное поступление с уменьшением затрат на производство. Недостачи в пределах норм естественной убыли по распоряжению руководства списывают на затраты производства. Недостачи сверх норм - за счет виновников, а если они не установлены - списание на затраты (или на убытки) по распоряжению руководства.

Все это комиссия отражает в Акте инвентаризации, каждая страница которого подписывается каждым членом инвентаризационной комиссии.

Тема 2.2 Методика инвентаризации и порядок ее отражения в бухгалтерском учете

1. Инвентаризация основных средств: порядок проведения и учет результатов

2. Инвентаризация нематериальных активов: порядок проведения и учет результатов

3. Инвентаризация и переоценка материально-производственных запасов

4. Инвентаризация обязательств организации

1. Цель инвентаризации — выявить фактическое наличие и качественное состояние основных фондов предприятия, проверить техническую документацию, уточнить данные бухгалтерского учета.

Инвентаризацию проводит комиссия, назначаемая приказом руководителя предприятия. В результате проведения инвентаризации - составляется инвентаризационная опись (ф. № инв-1) в одном экземпляре по каждому местонахождению ценностей и должностному лицу, ответственному за сохранность основных средств.

Опись подписывается комиссией, материально ответственным лицом и передается в бухгалтерию. В бухгалтерии данные описи сличают с данными учета и составляют сличительную ведомость, в которой определяют недостачи или излишки.

Излишки приходят как ранее не учтенные основные средства, бывшие в эксплуатации:

1. Д-т 01 «Основные средства», К-т 91/1 (по первоначальной стоимости);
2. Д-т 91/2 К-т 02 — на сумму начисленной амортизации.

При недостаче, порче основные средства списывают с баланса проводками:

1. На сумму начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01;
2. На сумму остаточной стоимости: Д-т 91/2 К-т 01;
3. На сумму остаточной стоимости:

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 91/1 «Прочие доходы и расходы»;

4. На виновное лицо недостачу относят по рыночной стоимости:

Д-т 73/2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — по рыночной стоимости,

К-т 94 «Недостача и потери от порчи ценностей» - по остаточной стоимости,

К-т 98/4 «Доходы будущих периодов» — на сумму разницы между рыночной ценой и остаточной стоимостью;

5. По мере возмещения виновным лицом недостачи Д-т 50,70 К-т 73/2 доля доходов будущих периодов списывается со счета 98/4 на счет 91 субсчет «Прочие доходы в корреспонденции Д-т 98/4 К-т 91/1».

Если конкретный виновник недостачи не установлен, тогда остаточную стоимость списывают на расходы организации:

Д-т 91/2 К-т 94.

Целью переоценки, особенно в период инфляции, является приведение балансовой стоимости основных средств в соответствие с действующими ценами.

Особенностью переоценки основных средств, начиная с 1998 г. является то, что она перестала быть обязанностью, а стала правом предприятий.

Для определения рыночной цены и документального ее подтверждения обычно приглашают специалистов-оценщиков.

Сумма дооценки основных средств зачисляется в добавочный капитал (счет 83), субсчет 1 «Прироста стоимости имущества за счет переоценки».

1. При применении повышающих коэффициентов (дооценка):

на сумму прироста первоначальной стоимости:

Д-т 01 К-т 83 «добавочный капитал», субсчет 1,

одновременно на сумму превышения начисленной амортизации Д-т 83/1 К-т 02.

2. При применении понижающих коэффициентов (уценка):

на сумму уменьшения балансовой стоим (уцѐнки):

Д-т 84 «Непокрытый убыток» К-т 01;

одновременно на сумму уменьшения начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 84 «Непокрытый убыток».

При переоценке помимо первоначальной стоимости объекта необходимо пересчитать еще и его амортизацию. Для этого рассчитывают специальный коэффициент

$$K = \frac{\text{Рыночная стоимость основного средства, которую определили в результате переоценки}}{\text{Первоначальная стоимость основных средств до переоценки}}$$

Затем этот коэффициент надо умножить на сумму амортизаций, которая была начислена по основному средству до переоценки.

В ходе переоценки может быть увеличена стоимость объектов, которые были ранее уценены. В этом случае дооценку равную сумме уценки, нужно учесть на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Д-т 01 К-т 84, Д-т 84 К-т 02, а превышение суммы дооценки над суммой уценки включить в состав добавочного капитала проводками:

Д-т 01 К-т 83/1, Д-т 83/1 К-т 02.

2. Нематериальные активы, принятые на учет, организация включает в состав своего имущества. В соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» для обеспечения достоверных данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств. В ходе проведения инвентаризации проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Руководитель организации определяет порядок и сроки проведения инвентаризации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

В ходе проведения инвентаризации нематериальных активов следует руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 июля 1995 г. № 49. Постоянно действующая инвентаризационная комиссия, состав которой утвержден приказом (распоряжением) руководителя организации, проверяет наличие документов, подтверждающих права организации на использование нематериальных активов, правильность и своевременность их отражения в балансе.

Для оформления данных инвентаризации нематериальных активов используется инвентаризационная опись нематериальных активов (типовая форма № ИНВ-1а). Опись составляется комиссией в одном экземпляре. В инвентарных описях фиксируется фактическое наличие объектов нематериальных активов по наименованиям и по назначению.

Для отражения результатов инвентаризации нематериальных активов, по которым выявлены отклонения от учетных данных, составляется Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (типовая форма № ИНВ-18). Форма данной сличительной ведомости используется потому, что типовой формы для отражения результатов инвентаризации нематериальных активов не разработано. Сличительная ведомость составляется бухгалтером организации в одном экземпляре и хранится в бухгалтерии.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием нематериальных активов и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

1. излишки нематериальных активов приходятся по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты. При этом выясняется, когда и по распоряжению кого приобретены неучтенные объекты нематериальных активов и куда списаны соответствующие расходы;

2. недостача объектов нематериальных активов относится за счет виновных лиц.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи объектов нематериальных активов списываются на финансовые результаты организации.

Выявленные в ходе инвентаризации излишки нематериальных активов принимаются к учету в составе внереализационных доходов и отражаются проводкой:

Д-т 04 «Нематериальные активы»

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

По недостающим объектам нематериальных активов списывается сумма накопленной амортизации:

Д-т 05 «Амортизация нематериальных активов»

К-т 04 «Нематериальные активы».

Затем списывается недостача объектов нематериальных активов по остаточной стоимости:

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 04 «Нематериальные активы».

Если виновное лицо установлено и признало свою вину, сумма недостачи относится на счет данного виновного лица по остаточной стоимости объекта. Для этих целей в бухгалтерском учете используется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба». Данная операция отражается записью:

Д-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Разница между рыночной и балансовой стоимостью недостающего объекта нематериальных активов также относится на счет виновного лица и одновременно эта сумма отражается в составе будущих доходов организации на счете 98 «Доходы будущих периодов», на субсчете «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»:

Д-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

В счет погашения причиненного ущерба виновное лицо может внести денежные средства в кассу организации, на расчетный счет организации в банке или эти суммы могут быть удержаны из его заработной платы:

Д-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Одновременно сумма доходов будущих периодов в части, пропорциональной поступившему платежу, включается в состав прочих доходов организации:

Д-т 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»

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

При отсутствии виновного лица недостача списывается в состав внереализационных расходов:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Сумма нанесенного ущерба от недостачи нематериальных активов списывается на убытки:

Д-т 99 «Прибыли и убытки»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов».

Сумма внереализационного дохода, полученная в результате возмещения работником суммы недостачи, списывается:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»

К-т 99 «Прибыли и убытки».

3. Для обеспечения сохранности материальных ценностей в организациях не реже одного раза в год проводится инвентаризация. Составленные при проверке инвентаризационные описи типовой формы подписываются членами комиссии. Материально ответственные лица подтверждают правильность составления документа и дают расписку о том, что проверка произведена в их присутствии и претензий к комиссии нет.

Регулирование результатов инвентаризации определено ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и другими нормативными документами.

Выявленные излишки материальных ценностей приходуются на дебет счета 10 «Материалы» (по соответствующему субсчету), а их сумма зачисляется на финансовые результаты по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Недостачи списываются на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по фактической себестоимости (по частично испорченным материальным ценностям в сумме фактических потерь). На сумму недостач и порчи ценностей записи производятся по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам). Недостачи списываются с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» следующим образом:

* в пределах предусмотренных в договоре величин — на счета учета материальных ценностей (при выявлении их на стадии изготовления); на счета учета затрат на производство (в пределах норм естественной убыли); на счета расходов на продажу (при выявлении их в процессе хранения и продажи);

* сверх норм естественной убыли, потерь от порчи, а также при хищении, когда установлены конкретные виновники, — на дебет счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

* сверх норм естественной убыли и потери от порчи, а также при хищении, когда конкретные виновники не установлены, либо при отказе суда во взыскании вследствие необоснованности исков — на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Следует отметить, что списание недостач и хищений с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей на дебет счетов затрат на производство или расходы на продажу осуществляется по фактической себестоимости. Однако снабженческие, сбытовые и торговые организации, которые ведут учет недостающих ценностей по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по продажным ценам, сумму списаний на расходы на продажу корректируют дополнительной записью со счета 42 «Торговая наценка» (на сумму скидок, надбавок), приходящихся на стоимость недостающих ценностей.

Если недостачи с виновных лиц взыскиваются по ценам, превышающим балансовую стоимость материалов (фактическую себестоимость), то разница между этими ценами и фактической себестоимостью этих материалов отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

По мере взыскания с материально ответственного лица или виновника недостачи причитающейся суммы эта разница списывается:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»

К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи, выявленные в процессе инвентаризации в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам и признанные материально ответственными лицами, отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Одновременно на сумму недостач:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

По мере погашения задолженности:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В результате инвентаризации уточняются фактическое наличие и оценка материально-производственных запасов, что необходимо для составления отчетности.

Если организация проводит переоценку МПЗ, то ее результат утверждается руководителем организации и списывается сразу на счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражается сумма уценки, т. е. дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуется счет 10 «Материалы», а по кредиту данного счета показывается сумма дооценки, т. е. дебетуется счет 10 «Материалы» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы». В аналитическом разрезе к счету 91 «Прочие доходы и расходы» может быть открыт отдельный субсчет для отражения результатов переоценки. Соответственно, сальдо счета 91 «Прочие доходы и расходы» списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

При проведении инвентаризации перед составлением бухгалтерского ба-

ланса может быть выявлено снижение стоимости материальных ценностей по сравнению с их рыночной стоимостью (например, переоценка вследствие устойчивого снижения рыночных цен, снижение потребительских свойств при хранении запасов и т. п.).

Для обобщения информации об отклонениях стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей организациям предоставлено право формировать соответствующий резерв, отражаемый на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Этот счет применяется также при выявлении снижения стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице запасов либо по отдельным видам (группам) запасов. Не допускается создание разделов по таким укрупненным группам запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы и т. п. Иными словами, организация осмотрительно страхуется в отчетном периоде от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному отчетному периоду.

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете записью:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
К-тсч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается. При этом в учете производится запись по дебету счета 14 и кредиту счета 91. Аналогичная запись осуществляется при повышении рыночной стоимости материалов, по которым ранее был создан резерв. Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому виду резервов.

Иными словами при использовании резерва в начале периода, следующего за отчетным, зарезервированная сумма восстанавливается, т. е. дебетуется счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Тем самым переходящие остатки материальных ценностей отражаются в учете не по сниженным ценам, а исходя из предположения, что они будут полностью израсходованы в течение следующего отчетного периода.

МПЗ показываются в бухгалтерском балансе по отдельным статьям в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции (работ, услуг) и иной деятельности.

По состоянию на конец отчетного года МПЗ отражаются в балансе в зависимости от принятого метода оценки запасов при их выбытии, т. е. по себестоимости каждой единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых или последних по времени приобретений.

В бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию следующие положения учетной политики организации:

* методы оценки материально-производственных запасов по видам;

* изменение методов оценки материально-производственных запасов и результаты этих изменений;

* разница между фактической себестоимостью и стоимостью по ценам возможной продажи запасов, отнесенная на финансовые результаты организации, в случаях уменьшения продажных цен; нанесения ущерба ценностям; при наличии запасов

4. Инвентаризация имущества и обязательств организации проводится для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств организации.

Руководитель организации определяет порядок (утверждаемый при принятии организацией учетной политики) и сроки проведения инвентаризации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно, а также количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них.

Случаи обязательного проведения инвентаризации:

1. при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
2. перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
3. при смене материально ответственных лиц;
4. при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
5. в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
6. при реорганизации или ликвидации организации и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов устанавливают Методические указания. Методические указания содержат следующие общие положения о проведении инвентаризации:

1. инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств;
2. кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете, а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам;
3. инвентаризация имущества производится по его местонахождению или по местонахождению материально ответственного лица.

Отражение на бухгалтерских счетах расхождений между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета, выявленных при инвентаризации:

а) излишек имущества приходится, и эта сумма зачисляется на финансовые результаты организации;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства, сверх норм – на счет виновных лиц. В

случаях, когда виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации.

Право проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества дано налогоплательщику и налоговым органам (при необходимости).

Перечень рекомендуемых учебных изданий, Интернет-ресурсов, дополнительной литературы

Наименование дисциплины в соответствии с учебным планом	Основная литература	Дополнительная литература	Программное обеспечение и Интернет-ресурсы
	Автор, название, место издания, издательство, год издания	Автор, название, место издания, издательство, год издания	Наименование
ПМ. 02 Ведение бухгалтерского учета источников формирования имущества, выполнение работ по инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации	1.Новый план счетов бухгалтерского учета.- М.:Прспект, 2013	Иванова Н.В. Бухгалтерский учет: учебное пособие.М.:Академия,2009.	ЭБС «Лань» договор №040 от 30.03.2015
	3.Самохвалова Ю.К. Бухгалтерский учет.- М.:Форум, 2013.- Практикум	Лисович Г.М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях: учебник. - М.:Финансы и статистика,2009.	http://www.businessuchet.ru Основы Бухгалтерского и Налогового Учета
	Щербакова В.И. Теория бухгалтерского учета.- М.:Форум, 2013.- Учебник	10. Швецкая В.М. Бухгалтерское дело.- М.:Дашков,2009.- Учебник	http://ipipip.ru Основы бухгалтерского учета: баланс и отчет о прибылях и убытках
	Черненко Н.Ю. Бухгалтерский финансовый учет.-Ростов н/Д:Феникс, 2013.-Уч.пособие	11.Брыков Н.В.Теория бухгалтерского учета. – М.: Издательский центр «Академия»,2011	http://www.grandar.s.ru Основы бухгалтерского учета
		3.Журнал Бух.1	
		4.Журнал Главная книга	

Учебное издание

Резутина Ирина Игоревна

**ПМ.02 «Ведение бухгалтерского учета источников
формирования имущества, выполнение работ
по инвентаризации имущества и
финансовых обязательств организации»**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Редактор Павлютина И.П.

Подписано к печати 7. 07.2015 г. Формат 60x84^{1/16}

Бумага писчая. Усл. п.л.2,55. Тираж 100 экз. Изд. № 3081.

Издательство Брянского государственного аграрного университета
243465, Брянская обл., Выгоничской р-он, с. Кокино, Брянский ГАУ