

Используя данные методические указания при подготовке и сдаче экзамена по бухгалтерскому учету, студенты смогут в предельно сжатые сроки систематизировать и конкретизировать знания, приобретенные в процессе изучения этой дисциплины.

Данные методические указания не являются альтернативным учебником, а лишь служат пособием для успешной сдачи экзамена.

Содержание

Вопрос 1. Понятие и виды хозяйственного учета.....	4
Вопрос 2. Система хозяйственного учета	4
Вопрос 3. Виды бухгалтерского учета и виды измерителей	5
Вопрос 4. Основные задачи и требования бухгалтерского учета.....	6
Вопрос 5. Функции бухгалтерского учета	6
Вопрос 6. Принципы бухгалтерского учета.....	7
Вопрос 7. История зарождения бухгалтерского учета	8
Вопрос 8. Предмет бухгалтерского учета	8
Вопрос 9. Внеоборотные активы (основной капитал)	9
Вопрос 10. Оборотные активы (оборотный капитал).....	10
Вопрос 11. Источники формирования имущества предприятия. Источники собственных средств	10
Вопрос 12. Источники формирования имущества предприятия. Заемные источники средств	11
Вопрос 13. Метод бухгалтерского учета.....	11
Вопрос 14. Понятие бухгалтерского баланса	12
Вопрос 15. Строение бухгалтерского баланса.....	13
Вопрос 16. Виды бухгалтерских балансов.....	14
Вопрос 17. Четыре типа хозяйственных операций, влияющих на статьи баланса	15
Вопрос 18. Счета бухгалтерского баланса.....	15
Вопрос 19. Двойная запись	16
Вопрос 20. Синтетические и аналитические счета. Субсчета	17
Вопрос 21. Оборотная ведомость.....	18
Вопрос 22. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию	19
Вопрос 23. Классификация счетов по назначению и структуре. Основные счета	19
Вопрос 24. Регулирующие счета.....	21
Вопрос 25. Распределительные счета	22
Вопрос 26. Калькуляционные счета.....	22
Вопрос 27. Сопоставляющие счета.....	23
Вопрос 28. Забалансовые счета.....	24
Вопрос 29. План счетов бухгалтерского учета	25
Вопрос 30. Документация	26
Вопрос 31. Классификация документов по назначению и породе составления.....	27
Вопрос 32. Классификация документов по содержанию хозяйственных операция, по способу отражения операций, по месту составления, по порядку заполнения.....	28
Вопрос 33. Документооборот.....	28
Вопрос 34. Инвентаризация	29
Вопрос 35. Оценка.....	30
Вопрос 36. Калькуляция.....	31
Вопрос 37. Учетные регистры по внешнему виду, по характеру записей	31
Вопрос 38. Учетные регистры по объему содержания операций и по строению	32
Вопрос 39. Способы исправления ошибок	33
Вопрос 40. Формы бухгалтерского учета	33
Вопрос 41. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета	34
Вопрос 42. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета	34
Вопрос 43. Автоматизированная форма бухгалтерского учета.....	35
Вопрос 44. Упрощенная форма бухгалтерского учета	36
Вопрос 45. Бухгалтерская отчетность.....	36
Вопрос 46. Сроки и порядок представления бухгалтерской отчетности	38
Вопрос 47. Требования, предъявляемые к бухгалтерией отчетности	38
Вопрос 48. Пояснительная записка.....	39
Вопрос 49. Учетная политика предприятия.....	39
Вопрос 50. Требования при выборе, основные направления и факторы учетной политики	40
Вопрос 51. Организация бухгалтерского учета. Требования к учетной политике	41
Вопрос 52. Права и обязанности главного бухгалтера	42
Вопрос 53. Учет основных средств.....	42
Вопрос 54. Классификация основных средств	43
Вопрос 55. Оценка основных средств.....	43
Вопрос 56. Документальное оформление	44
Вопрос 57. Аналитический учет основных средств	45
Вопрос 58. Синтетический учет основных средств.....	45
Вопрос 59. Учет амортизации основных средств	46

Вопрос 60. Учет затрат на ремонт основных средств.....	47
Вопрос 61. Аренда основных средств.....	48
Вопрос 62. Инвентаризация основных средств.....	49
Вопрос 63. Учет труда и заработной платы.....	50
Вопрос 64. Организация учета использования рабочего времени.....	50
Вопрос 65. Формы и системы оплаты труда. Повременная форма.....	51
Вопрос 66. Сдельная и аккордная формы оплаты труда.....	51
Вопрос 67. Оплата труда при отклонении от нормальных условий труда.....	52
Вопрос 68. Удержания и вычеты из заработной платы.....	53
Вопрос 69. Учет затрат на производство.....	54
Вопрос 70. Классификация затрат на производство.....	55
Вопрос 71. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Показный и поперечный методы.....	56
Вопрос 72. Нормативный и попроцессный методы.....	56
Вопрос 73. Варианты учета затрат на производство.....	57
Вопрос 74. Учет затрат и калькулирование продукции вспомогательных производств.....	58
Вопрос 75. Учет потерь производства.....	59
Вопрос 76. Материально-производственные запасы.....	60
Вопрос 77. Учет материально-производственных запасов.....	61
Вопрос 78. Учет денежных средств и расчетов.....	63
Вопрос 79. Безналичная форма расчетов.....	63
Вопрос 80. Расчеты по инкассо, аккредитивами.....	64
Вопрос 81. Расчеты чеками, посредством зачетов, векселей.....	65
Вопрос 82. Учет операций по расчетному счету.....	66
Вопрос 83. Учет кассовых операций.....	67
Вопрос 84. Учет финансовых вложений.....	68
Вопрос 85. Готовая продукция.....	68
Вопрос 86. Документальное оформление отгрузки и реализации продукции.....	69
Вопрос 87. Учет расходов на продажу.....	70
Вопрос 88. Синтетический учет готовой продукции и ее продажи.....	71
Вопрос 89. Учет доходов и расходов. Финансовый результат.....	72
Вопрос 90. Учет прочих доходов и расходов. Финансовый результат.....	73
Использованная литература.....	75

Вопрос 1. Понятие и виды хозяйственного учета

1. *Современное производство* включает в себя две взаимосвязанные и дополняющие друг друга сферы:

- *материальное производство*. Оно является основой жизни любого общества. Здесь создаются вещественные блага (в отраслях промышленности, сельского хозяйства, строительства и иных), а также производятся материальные услуги (транспорт, торговля, коммунальное хозяйство, бытовое обслуживание и т. п.);

- другая сфера - *нематериальное производство* - занята формированием духовных, нравственных и иных ценностей и предоставлением аналогичных услуг (здравоохранение, образование, научное консультирование и др.).

2. Для получения необходимых сведений о ходе хозяйственных процессов организуется *хозяйственный учет*. Он возник из потребностей в управлении материальным производством: при руководстве хозяйственными процессами надо знать конкретные факты хозяйственной жизни и учитывать их. Сбор необходимой информации о ходе хозяйственных процессов начинается с наблюдения за ними.

Хозяйственный учет - количественное отражение и качественная характеристика хозяйственных и общественных явлений.

На всех этапах общественного развития для контроля и управления хозяйственной деятельностью используются *показатели учета*. Для получения этих показателей необходимо организовать наблюдение за учитываемыми явлениями с целью их выявления. Затем эти явления измеряются (то есть выражаются в определенных числах), регистрируются в определенной системе и обобщаются.

3. Измерение и характеристика хозяйственных процессов и явлений осуществляются посредством *трех видов цифровых показателей*: натуральных, трудовых и денежных (стоимостных).

Натуральные измерители информацию об объектах учета представляют счетом, мерой, весом, и выбор их зависит от особенностей объектов. Эта группа измерителей используется для учета количества материальных ценностей (штуки, килограммы, метры). С их помощью можно получать и качественные характеристики объектов.

Область применения натуральных измерителей невелика, так как они используются для характеристики однородных объектов учета. На практике несколько шире применяются *условно-натуральные измерители*. Они предназначены для отражения однородных по назначению, но разных по качественным характеристикам объектов учета. Использование условно-натуральных единиц значительно расширяет сферу применения натуральных измерителей.

Трудовые измерители используются для исчисления количества затраченного труда и *выражаются в единицах времени* (рабочий день, час). С их помощью рассчитывают производительность труда, заработную плату, контролируют норму выработки рабочих, сопоставляют некоторые разнородные величины. На практике трудовые измерители применяются вместе с натуральными.

Денежный (стоимостной) измеритель используется в хозяйственном учете для отражения объектов в едином выражении. В условиях рыночных отношений важнейшие показатели хозяйственной деятельности выражаются обязательно в денежной форме. В Российской Федерации денежным измерителем является рубль.

С помощью денежного измерителя:

- рассчитывают обобщающие показатели о разнородных объектах учета;
- осуществляют контроль за деятельностью как предприятия в целом, так и отдельных его подразделений;

- рассчитывают оценочные показатели, характеризующие работу хозяйствующего субъекта.

Денежный измеритель выступает также средством выражения кредитных и расчетных связей предприятий и организаций. На практике он применяется вместе с натуральными и трудовыми измерителями.

Вопрос 2. Система хозяйственного учета

В Российской Федерации действует система хозяйственного учета, в которой выделяют три взаимосвязанных вида учета: оперативный, статистический и бухгалтерский.

1. *Оперативный учет* является системой текущего наблюдения, контроля за отдельными хозяйственными операциями и управления ими в ходе их осуществления. Он ограничивается рамками организации и ведется на местах совершения хозяйственных операций (цех, склад, магазин, касса).

Этот вид учета является простым по технике исполнения по сравнению с другими видами учета и осуществляется по мере необходимости. Его данные не обязательно фиксируются в документах и могут быть получены в устной беседе или с помощью технических средств и устройств.

Оперативная информация используется управленческим персоналом для повседневного, текущего руководства деятельностью организации (учет поступления и реализации товаров, выполнения договоров, плана товарооборота).

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

На основе статистической систематизации и обработки данных оперативного и бухгалтерского учета, а также сплошных и выборочных наблюдений изучаются и анализируются возникающие закономерности развития процессов и явлений, характер экономических потоков и тенденций, даются количественные и качественные характеристики различным сторонам производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Для этого применяются различные статистические методы: группировки, динамические ряды, средние величины, экономические индексы, корреляция.

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

3. *Бухгалтерский учет* представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций.

Для него характерно применение особых приемов и способов обработки экономической информации: *счета бухгалтерского учета, двойная запись хозяйственных операций, бухгалтерский баланс.*

Бухгалтерский учет имеет свои особенности: отличающие его от остальных видов учета, а именно:

- является документально обоснованным учетом;
- непрерывен (изо дня в день) во времени и сплошной по охвату (без всяких пропусков) всех изменений, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
 - применяет особые, только ему присущие способы обработки данных (бухгалтерские счета, двойная запись, баланс и др.);
- является стоимостным учетом (средства и процессы обязательно отражаются в стоимостном выражении).

Вопрос 3. Виды бухгалтерского учета и виды измерителей

1. Бухгалтерский учет подразделяется на теорию, финансовый учет и управленческий учет.

Теория бухгалтерского учета - это теоретические, методологические и практические основы организации системы бухгалтерского учета.

Финансовый учет представляет собой процесс подготовки учетной информации, которая используется как внутренними (администрация организации, менеджеры), так и внешними пользователями (инвесторы, кредиторы, финансовые органы).

Финансовый учет основан на общепринятых международных стандартах и принципах. Правила его ведения и порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности регламентируются государством. Ведение финансового учета обязательно для всех организаций, его целью является составление бухгалтерских (финансовых) отчетов для внешних пользователей.

Финансовый учет отражает «историческую» информацию о производственно-коммерческой деятельности организации, так как бухгалтерские записи составляются после совершения хозяйственных операций. Его информация носит объективный характер и поддается проверке.

Управленческий учет представляет собой процесс идентификации, измерения, сбора, анализа, подготовки, интерпретации и передачи управленческому персоналу (менеджерам) информации, необходимой для планирования, контроля текущей производственно-коммерческой деятельности организации и управления какими-либо объектами.

Информация управленческого учета является внутренней и используется менеджерами организации для принятия управленческих решений. В отличие от финансового учета ведение управленческого учета необязательно и зависит от администрации организации. Посторонние органы не оказывают влияния на систему управленческого учета.

2. Для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете используют *три вида измерителей*: натуральные, трудовые и стоимостной.

Натуральные измерители необходимы для получения информации об объектах учета в количественном выражении. В зависимости от физических свойств и особенностей учитываемых объектов применяются те или иные натуральные измерители:

- одни объекты учитывают по весу (единицами измерения являются килограммы, центнеры, тонны);
- другие - по счету (штуки, пучки);
- третьи - по длине и площади (метры, гектары);
- четвертые - по объему (литры, кубические метры).

Натуральные измерители применяются для учета товарно-материальных ценностей (основных средств, материалов, готовой продукции, товаров). С их помощью осуществляется контроль наличия и движения имущества организации, объемов процессов заготовки сырья, производства и реализации

продукции (работ, услуг).

Трудовые измерители применяются для учета количества затраченного рабочего времени. Такими измерителями являются человеко-часы, человеко-дни. В ряде случаев трудовые измерители применяются в сочетании с натуральными.

Денежный измеритель используют для обобщения учитываемых объектов в единой оценке, то есть в денежном выражении (в рублях). В бухгалтерском учете денежный измеритель применяется в сочетании с натуральными и трудовыми измерителями. Этот измеритель является обобщающим, универсальным и наиболее важным в учете.

Используя денежный измеритель, можно исчислять себестоимость продукции, рентабельность хозяйства, осуществлять расчеты одних организаций с другими, определять финансовые результаты (прибыль или убыток).

Вопрос 4. Основные задачи и требования бухгалтерского учета

1. Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой *внутренним* пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также *внешним* - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за:
 - соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью;
 - наличием и движением имущества;
 - выполнением обязательств;
 - использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
 - предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечения ее финансовой устойчивости.

2. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 года (с изм. от 23 июля 1998 года) к ведению бухгалтерского учета предъявляются следующие **основные требования**:

- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организации ведут в валюте Российской Федерации;
- имущество, являющееся собственностью организации, учитывают обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;
- организации осуществляют бухгалтерский учет непрерывно с момента их регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;
- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организации ведут путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;
- все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без пропусков или изъятий;
- в бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и вложения во внеоборотные учитываются раздельно.

Вопрос 5. Функции бухгалтерского учета

В системе управления хозяйственной деятельностью предприятия бухгалтерский учет выполняет следующие функции: *контрольную, информационную, обеспечения сохранности имущества, обратной связи, аналитическую*.

1. **Контрольная функция** имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских фирм, налоговых служб осуществляют контроль за сохранностью, наличием и движением имущества предприятий и организаций, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений.

Контроль - проверка с целью обеспечения правильности и законности определенных действий. Различают три вида контроля: *предварительный, текущий и последующий* (заключительный). По форме осуществления они схожи и имеют одну и ту же цель: способствовать тому, чтобы фактически получаемые

результаты были как можно ближе к требуемым.

Различают их по времени проведения. Предварительный контроль проводится до совершения хозяйственной операции, текущий - во время осуществления операции, последующий (заключительный) - после ее совершения.

2. Информационная функция. Это одна из главных функций, которую выполняет бухгалтерский учет в системе управления в условиях формирования рыночной экономики. Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом, статистическом учете, для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности предприятия.

На всех этапах развития к *бухгалтерской информации предъявляются такие требования*, как объективность, достоверность, своевременность, оперативность.

Бухгалтерская информация должна быть высокого качества и эффективной удовлетворять потребностям собственника, иностранного партнера, участвующего в создании и функционировании совместного предприятия. Бухгалтерская информация должна содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять число ее пользователей на разных уровнях управления. Информация должна быть необходимой и целесообразной, исключая лишние показатели.

3. Обеспечение сохранности собственности - функция, имеющая большое значение в условиях рыночных отношений и наличия разных форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок:

- наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники;
- совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов выявления недостатков, растрат, хищений;
- использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передачи информации.

4. Функция обратной связи. Бухгалтерский учет формирует и передает информацию обратной связи, то есть информацию о фактических параметрах развития объекта управления.

Основными компонентами информационной системы обратной связи применительно к бухгалтерскому учету являются:

- ввод - неупорядоченные данные;
- процесс - обработка данных;
- вывод - упорядоченная информация.

Бухгалтерский учет с точки зрения системы управления представляет собой часть информационной системы обратной связи, ее основу. Он призван обеспечивать все уровни управления предприятия информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также обо всех существенных отклонениях от заданных параметров.

5. Аналитическая функция. В современных условиях совершенствования управления и формирования рыночных отношений аналитическая функция также важна, поскольку достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация используется для анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений.

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

Вопрос 6. Принципы бухгалтерского учета

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

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

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

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

5. Принцип объективности (регистрации). Все хозяйственные операции должны находить отражение в бухгалтерском учете, если они зарегистрированы на протяжении всех этапов учета

оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

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

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

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

8. *Принцип регистрации дохода (реализации)*. Момент реализации продукции устанавливается каждым предприятием в отдельности и закрепляется в его учетной политике. Международные стандарты предлагают три возможных момента реализации: по отгрузке, по доставке и по получении денег продавцом или его агентом.

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

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

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

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

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

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

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

Вопрос 7. История зарождения бухгалтерского учета

1. *Бухгалтерский учет зародился* в эпоху итальянского Возрождения. *Изобретение двойной записи* дало толчок для дальнейшего развития частного капитала, создавшего благосостояние для жизни и творчества человеческого общества. Система двойной записи появилась в XIII - XIV вв., пользовались ею в некоторых торговых центрах Северной Италии. Найденная в муниципальных записях Генуи система двойной записи датируется 1340 г.

Еще более ранняя двойная запись обнаружена во флорентийской торговой фирме (1299 - 1300), а также в фирме, торговавшей в провинции Шампань (Франция).

Первым начал *систематизировать учет* французский монах Лука Пачоли, создавший исторический «Трактат о счетах и записях» (1494), в котором он раскрывает смысл учетных записей. Его книга остается актуальной и сейчас.

2. Если *сравнить бухгалтерский учет того периода и современный*, видно, что:

- бухгалтерский учет обеспечивал информацией единоличного собственника, все данные содержались в секрете;
- не существовало границы между собственностью и имуществом предприятия;
- не было понятий отчетного периода и действующего предприятия;
- наличие множества денежных единиц затрудняло использование двойной бухгалтерии.

3. *В России бухгалтерский учет* как наука получил свое развитие в первой половине XIX в. Его основоположниками стали К.И. Арнольд, И.Н. Ахметов, Э.А. Мудров. Арнольд приехал из Германии и был первым в Москве преподавателем бухгалтерского учета; Ахметов - служащий петербургской торговой фирмы; Мудров - учитель математики и физики в гимназии.

Вопрос 8. Предмет бухгалтерского учета

1. *Предметом бухгалтерского учета* является упорядоченная и регламентированная информационная система, отражающая совокупность имущества по составу и размещению, по источникам их образования, хозяйственные операции и результаты деятельности предприятия в денежном выражении.

2. *Объектами, или составными частями, предмета* являются:

- *имущество* (хозяйственные средства, функционирующий капитал) организации;
 - *обязательства* организации (источники формирования ее имущества);
 - *хозяйственные операции*, вызывающие изменения в имуществе и источниках их формирования.
3. По составу и функциональной роли (характеру использования) имущество организации подразделяют на две группы: внеоборотные активы (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал). **Внеоборотные активы** включают в себя:
- основные средства, оборудование к установке;
 - нематериальные активы;
 - незавершенные вложения во внеоборотные активы;
 - долгосрочные финансовые вложения.
- Оборотные активы** (оборотный капитал) состоят из:
- материальных оборотных средств;
 - денежных средств;
 - краткосрочных финансовых вложений;
 - средств в текущих расчетах.

Вопрос 9. Внеоборотные активы (основной капитал)

1. **Основные средства** - часть средств труда, с помощью которых человек воздействует в процессе производства на предмет труда с целью выработки определенного продукта (работ, услуг).

Главной особенностью основных средств является то, что они длительное время функционируют в процессе производства в неизменной натуральной форме и постепенно переносят свою стоимость на изготавливаемый продукт в виде амортизационных отчислений.

В бухгалтерском учете к основным средствам относят ту часть средств труда, которая используется длительное время (более 12 месяцев) при соблюдении некоторых условий. *К ним относятся* здания и сооружения, машины и оборудование, инструменты, транспортные средства и т.д.

2. **Нематериальные активы** - это объекты долгосрочного пользования (сроком более 12 месяцев), не имеющие материально-вещественной структуры, но обладающие стоимостной оценкой и приносящие доход. При этом, кроме того должны соблюдаться следующие условия: а) возможность идентификации; б) наличие оформленных документов, подтверждающих существование актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

К ним относятся (согласно ПБУ 14/2000) при соблюдении вышеперечисленных условий следующие объекты интеллектуальной собственности:

- исключительные права патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель, селекционные достижения; авторские права на программы для ЭВМ, базы данных; права на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- имущественные права на топологии интегральных микросхем.

В составе нематериальных активов могут учитываться также деловая репутация организации и организационные расходы, признанные вкладом участников в уставный капитал организации. К ним не относятся интеллектуальные и деловые качества персонала, квалификация и способность к труду.

Нематериальные активы могут переносить свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно, частями, по мере амортизации.

3. *Вложения во внеоборотные активы* являются главным источником появления у предприятий нового имущества, учитываемого в составе основных средств. Они *представляют собой* совокупность затрат на осуществление долгосрочных инвестиций, связанных с новым строительством (включая реконструкцию и перевооружение предприятия), приобретением новых объектов основных средств, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы и др.).

4. *Долгосрочные финансовые вложения* - это такие вложения свободных денежных средств организации, срок погашения (выкупа) которых превышает один год или же их срок погашения (выкупа) не установлен, но вложения осуществлены организацией с намерением получать доходы по ним более одного года.

К ним относятся:

- средства, направленные в качестве долевого участия в уставные капиталы других организаций, созданных на территории страны и за рубежом;
- средства, направленные на приобретение акций и облигаций других организаций на долговременной основе;
- долгосрочные займы (свыше одного года), выданные другим организациям под долговые обязательства;
- прочие виды размещения свободных денежных средств с целью извлечения дохода на долговременной основе.

Вопрос 10. Оборотные активы (оборотный капитал)

1. В состав *материальных оборотных средств* входят: сырье и материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов, готовая продукция и товары, предназначенные для реализации (то есть находящиеся на складе) и отгруженные покупателям.

2. *Денежные средства* складываются из остатков наличных денег в кассе организации, на расчетных и других счетах в банках. Денежными средствами в основном путем безналичных перечислений производятся расчеты с поставщиками и покупателями, с банками, финансовыми органами. На- личные деньги могут находиться в кассе предприятия в пределах установленного лимита.

3. Финансовые активы - это вложения (инвестиции) на приобретение *краткосрочных финансовых вложений* на срок не более одного года. К ним *относятся* акции, облигации и местные займы, сберегательные сертификаты, векселя и др., а также предоставленные займы.

4. *Средства в расчетах* включают в себя различные виды *дебиторской задолженности*, под которой понимаются долги других организаций или лиц данной организации. Должники называются *дебиторами*.

Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей за купленную у данной организации продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы, перечисленных поставщикам и подрядчикам авансов и т.д.

Вопрос 11. Источники формирования имущества предприятия. Источники собственных средств

По источникам формирования и целевому назначению хозяйственные средства организации подразделяют на две группы: источники *собственных* средств (собственный капитал) и *заемные* источники средств (обязательства).

Собственные источники имущества образуют материальную базу предприятия в денежном выражении. Они состоят из уставного (складочного), резервного и добавочного капиталов, фондов и прочих резервов, нераспределенной прибыли. К источникам собственных средств относятся также целевое финансирование.

1. *Уставный (складочный) капитал* представляет собой первоначальный собственный капитал организации, который формируется в соответствии с учредительными документами в момент регистрации организации за счет средств, полученных от учредителей (инвесторов) в виде их вкладов (в денежном измерении).

Формирование уставного капитала зависит от организационно-правовой формы организации и вида собственности.

Резервный капитал создается в соответствии с законодательством путем отчислений от чистой прибыли. Размер резервного капитала определяется, например, уставом акционерного общества в пределах 15% уставного капитала, а размер ежегодных отчислений - не менее 5% годовой чистой прибыли.

Он используется на:

- выплату доходов учредителям при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года для этой цели;
- покрытие непредвиденных потерь и убытков предприятия за отчетный период.

Остатки неиспользованных средств этого фонда переходят на следующий год.

Добавочный капитал формируется в результате дооценки внеоборотных активов (основных средств, капитального строительства и других материальных объектов имущества со сроком полезного использования свыше 12 месяцев) организации, проводимой в установленном порядке, как сумма прироста их стоимости.

В акционерных обществах в *добавочный капитал зачисляют* сумму, полученную сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества).

2. *Прибыль* представляет собой прибыль отчетного года и прошлых лет - капитал, остающийся в распоряжении предприятия после уплаты налогов и сборов, штрафов, пеней, неустоек. Это внутренний источник финансирования долговременного характера, который состоит в аккумулировании невыплаченной в форме дивидендов прибыли. При этом нераспределенная прибыль отчетного года и прошлых лет обособленно в учете теперь не отражается. Предприятия должны следить за состоянием и движением средств нераспределенной прибыли. Для этого в разрезе счета по учету нераспределенной прибыли могут быть открыты отдельные субсчета (например, «Прибыль, подлежащая распределению», «Нераспределенная прибыль в обращении», «Нераспределенная прибыль использованная»). Нераспределенная прибыль не является источником финансирования каких-либо расходов (во времени сохраняется ее сумма). Таким образом, прибыль по фондам теперь не распределяется; источник, за счет которого образовывались ранее специальные фонды (развития производства; материального поощрения; социального развития; подготовки

кадров и др.) отсутствует.

3. *Резервы* предназначены на:

- покрытие сомнительных долгов;
- предстоящую оплату отпусков;
- выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- покрытие иных непредвиденных затрат;

• другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными и правовыми актами Министерства финансов РФ (например, под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение вложений в ценные бумаги).

4. *Целевые финансирование и поступления* - это средства, предназначенные для финансирования целевых мероприятий, таких как научно-исследовательские работы, изобретательство, капитальные вложения, создание и содержание детских учреждений и др. Эти средства выделяются различными государственными и негосударственными организациями на конкретные мероприятия, они носят целевой характер и могут быть использованы лишь по назначению.

Вопрос 12. Источники формирования имущества предприятия. Заемные источники средств

1. *Заемные источники средств* (обязательства) поступают в распоряжение предприятия на определенный срок, по истечении которого должны быть возвращены их собственнику с процентом или без процента. К ним *относятся* займы (в т.ч. в виде облигаций, векселей), кредиты, кредиторская задолженность, обязательства по распределению валового внутреннего продукта.

Обязательства бывают краткосрочными и долгосрочными:

• к *краткосрочным обязательствам* (сроком погашения не более 12 месяцев) относятся:

- краткосрочные кредиты банков;
- краткосрочные ссуды, займы, полученные от юридических и физических лиц;
- кредиторская задолженность работникам организации по оплате труда, поставщикам за товарно-материальные ценности, финансовым органам по налогам, фондам социального страхования и обеспечения по страховым взносам, другим юридическим и физическим лицам;

• к *долгосрочным обязательствам* (сроком погашения более 12 месяцев) относятся:

- долгосрочные кредиты банков;
- долгосрочные векселя, выданные кредиторам, поставщикам за полученные товарно-материальные ценности;
- прочие долгосрочные займы физических и юридических лиц.

2. *Займы* - долги предприятия другим организациям. К займам *относятся* суммы выпущенных и проданных предприятием акций трудового коллектива, облигаций. Различают краткосрочные и долгосрочные займы.

3. *Кредиты банка* - сумма полученных краткосрочных и долгосрочных банковских кредитов. *Краткосрочные* (на срок не более 12 месяцев) кредиты банк выдает предприятию на оплату купленных товарно-материальных ценностей, на выплату заработной платы.

Долгосрочные (сроком более одного года) кредиты используются предприятием на финансирование капитальных вложений в основные средства и технологии.

4. *Кредиторская задолженность* - сумма задолженности поставщикам за полученные товары, оказанные услуги, по выданным за них контрагентам векселям, по авансам полученным. *Кредиторами* называются юридические и физические лица, перед которыми организация имеет обязательства (долги), подлежащие погашению.

5. *Обязательства по распределению валового внутреннего продукта* - это задолженность предприятия своим работникам по начисленной, но не выплаченной заработной плате, возникающая в результате несовпадения во времени моментов ее начисления и выплаты. К таким обязательствам также относятся долги органам социального страхования и обеспечения, бюджету по налогам.

Вопрос 13. Метод бухгалтерского учета

1. *Метод бухгалтерского учета* - совокупность способов и приемов, с помощью которых познается предмет (объекты) бухгалтерского учета. Он позволяет изучить явления в движении, изменении, взаимосвязи и взаимодействии.

Метод бухгалтерского учета зависит от предмета учета, от отражаемых и контролируемых объектов, а также поставленных перед учетом задач и предъявляемых к нему требований.

Содержание метода бухгалтерского учета вытекает из его сущности и особенностей бухгалтерского учета.

2. *Основными элементами метода бухгалтерского учета* являются: документация,

инвентаризация, счета, двойная запись, баланс, отчетность, оценка и калькуляция.

Документация - письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета. Каждая хозяйственная операция, подлежащая отражению в бухгалтерском учете, должна быть оформлена документами. В них даются описание совершенных операций и их точное количественное выражение и денежная оценка.

Правильность сведений, приводимых в документах, подтверждается подписью лиц, ответственных за совершенные операции.

Все записи в регистрах бухгалтерского учета делаются на основании документов, прошедших проверку правильности и объективности их оформления, а также законности совершенных операций.

Инвентаризация - проверка наличия числящегося на балансе предприятий, организаций и учреждений имущества, проводимая путем подсчета, описания, взвешивания, взаимной сверки, оценки выявленных средств, и сравнение полученных данных с данными бухгалтерского учета.

Инвентаризация проводится в установленные сроки, при смене материально ответственных лиц, по требованию аудиторов, следственных органов.

Счета - способ группировки текущего отражения хозяйственного имущества, обязательств и операций по качественно однородным признакам, обусловленным приемом двойной записи.

Двойная запись - способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Особенность двойной записи состоит в том, что сумма каждой хозяйственной операции записывается в двух счетах - по дебету одного и кредиту другого счета. Двойная запись обеспечивает возможность контроля за правильностью отражения хозяйственных операций.

Бухгалтерский баланс - способ обобщения и группировки хозяйственных средств организации (по видам и размещению, источникам формирования и целевому назначению) в денежном измерителе на определенный момент времени. Он содержит информацию об имущественном и финансовом положении организации.

Бухгалтерская отчетность - совокупность показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих движение имущества, обязательств и финансовое положение предприятия за отчетный период.

Оценка - способ, с помощью которого хозяйственные средства получают денежное выражение. Оценка хозяйственных средств каждого хозяйствующего субъекта базируется на их фактической себестоимости. Этим достигается реальность оценки.

Калькуляция - способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Калькулирование - исчисление себестоимости единицы продукции, работ, услуг в денежном выражении, т. е. расчет себестоимости продукции.

Вопрос 14. Понятие бухгалтерского баланса

1. Баланс (от фр. - весы, лат. - имеющий две весовые чаши) - равновесие, уравнивание. Бухгалтерский баланс - важнейшая форма бухгалтерской отчетности. Он представляет собой систему показателей, сгруппированных в сводную таблицу, характеризующих в денежном выражении состав, размещение, источник и назначение средств на отчетную дату.

Баланс состоит из двух частей: левая - *актив*, правая - *пассив*: их итоги должны быть равны. Бухгалтерский баланс составляется в масштабе одного предприятия, а также одной отрасли, района, города, народного хозяйства в целом.

2. Существуют различные **виды бухгалтерских балансов**. По времени составления:

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

- *ликвидационный* — составляется при ликвидации организации;
- *разделительный* — составляется при разделении организации на несколько более мелких;
- *объединительный* — формируется при объединении нескольких организаций в одну.

По объему информации:

- *единичный*;
- *сводный* баланс - составляется путем объединения отдельных заключительных балансов; в основном им пользуются министерства, ведомства и концерны;

• *сводно-консолидированный* баланс - составляется путем объединения балансов юридически самостоятельных предприятий, взаимосвязанных между собой экономически; такими балансами пользуются холдинговые компании, головные предприятия со своими дочерними и зависимыми обществами. По способу очистки:

- *баланс-брутто* - бухгалтерский баланс, включающий регулирующие статьи (02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»);

- *баланс-нетто* - бухгалтерский баланс без регулирующих статей. По характеру деятельности:
 - *по основной деятельности*
 - *по не основной деятельности*.
3. **Бухгалтерский баланс является важнейшим источником информации о** финансовом положении предприятия за отчетный период. Он позволяет определять:
- состав и структуру имущества предприятия;
 - мобильность и оборачиваемость оборотных средств;
 - состояние и динамику дебиторской и кредиторской задолженности;
 - конечный финансовый результат (прибыль или убыток).

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

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

Вопрос 15. Стрoение бухгалтерского баланса

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

2. В балансе обязательно должно наблюдаться равенство итогов актива и пассива, так как обе части показывают одно и то же имущество, но сгруппированное *по разным признакам*.

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

- в *пассиве* - по источникам образования, то есть от кого и сколько получено средств.

Каждый вид имущества поступает на предприятие за счет какого-либо источника. Поэтому общая сумма имущества по составу и размещению (актив баланса) обязательно равняется общей сумме источников имущества (пассиву баланса). Итоги по активу и пассиву баланса называются **валютой бухгалтерского баланса**.

3. Статьи баланса сгруппированы в пять разделов.

Активные статьи объединены в два раздела:

I. Внеоборотные активы.

II. Оборотные активы.

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

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

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

Во второй раздел актива **«Оборотные активы»** входят более ликвидные статьи по мере нарастания уровня их ликвидности:

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

Статьи пассива баланса сгруппированы в три раздела:

III. Капитал и резервы.

IV. Долгосрочные пассивы.

V. Краткосрочные пассивы.

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

- уставный капитал;

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

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

Пятый раздел, находящийся в пассиве баланса «Краткосрочные пассивы» включает такие статьи, как:

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

Вопрос 16. Виды бухгалтерских балансов

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

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

Сальдовый баланс

Актив Пассив	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
Баланс		

Составляется баланс бухгалтерией предприятия путем подсчета остатков (сальдо) по счетам.

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

Оборотный баланс

Актив Пассив	На начало отчетного периода	Движение имущества (источников)		На конец отчетного периода
		Уменьшение	увеличение	
Баланс				

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

3. **Вступительный баланс (начальный)** - первый баланс, который составляется в начале деятельности предприятия. В активе отражается состав имущества предприятия, полученного при его организации, а в пассиве - источники его возникновения.

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

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

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

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

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

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

Баланс-нетто (чистый) - баланс, из которого исключены регулирующие статьи («Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов» и т.д.). В современных условиях возросло значение баланса-нетто, так как он позволяет определить реальную стоимость имущества предприятия. В настоящее время сальдовый баланс-нетто является действующей формой отчетности.

Вопрос 17. Четыре типа хозяйственных операций, влияющих на статьи баланса

Возникающие в процессе деятельности предприятия многочисленные хозяйственные операции не нарушают равенства итогов актива и пассива, в то время как суммы в разрезе отдельных статей и итоги баланса могут меняться.

Объясняется это тем, что каждая операция затрагивает две статьи баланса: размер состава имущества и величину источников его образования. При этом они могут находиться в активе или пассиве либо одновременно и в активе, и в пассиве. В зависимости от характера изменений статей баланса хозяйственные операции делятся на четыре группы (типа).

Операции первого типа *изменяют состав имущества*, то есть затрагивают только актив баланса. В этом случае *валюта баланса не изменяется*.

Например, для выдачи заработной платы персоналу предприятия с расчетного счета в кассу поступили наличные деньги в сумме 8000 руб. Затрагиваются две статьи актива баланса: «Расчетные счета» (51) и «Касса» (50). По счету «Касса» сумма увеличивается, а по счету «Расчетные счета» уменьшается на равную сумму. В результате хозяйственной операции проводка имеет вид: Д-т сч. 50 «Касса» - 8000 руб. К-т сч. 51 «Расчетные счета» - 8000 руб.

Второй тип характеризуется *изменением статей пассива при неизменной валюте баланса* (плюс пассив и минус пассив на равную сумму). Например, на основании протокола собрания учредителей часть чистой Прибыли, оставшаяся в распоряжении предприятия, в сумме 4000 руб. направляется на увеличение резервного капитала. Затрагиваются две статьи пассива в первом разделе баланса: «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (84) в сторону уменьшения и «Резервный капитал» (82) в сторону увеличения. Проводка будет иметь вид: Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 4000 руб. К-т сч. 82 «Резервный капитал» - 4000 руб.

Третий тип вызывает *увеличение статьи и в активе, и в пассиве* баланса. Итоги актива и пассива возрастают, но равенство между ними сохраняется. Происходит *увеличение хозяйственных средств*.

Пример. От поставщиков получены и оприходованы на склад предприятия материалы на сумму 10000 руб. Статьи актива баланса «Материалы» (10) и пассива баланса «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (60) увеличатся. Валюта баланса также увеличится на эту сумму. Бухгалтерская проводка будет выглядеть следующим образом: Д-т сч. 10 «Материалы» - 10000 руб. К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10000 руб.

Четвертый тип хозяйственной операции вызывает *изменения в статьях актива и пассива в сторону уменьшения при равенстве валюты баланса* (минус актив и минус пассив на равную сумму). Например, выдана заработная плата персоналу предприятия в сумме 8000 руб. В результате этой хозяйственной операции статья актива баланса «Касса» и статья пассива баланса «Расчеты с персоналом по оплате труда» уменьшатся. Валюта баланса также уменьшится на сумму хозяйственной операции. Проводка будет иметь следующий вид: Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 8000 руб. К-т сч. 50 «Касса» - 8000 руб.

Вопрос 18. Счета бухгалтерского баланса

1. *Счета бухгалтерского учета* - способ получения показателей по отдельным элементам хозяйственных ресурсов и источникам их образования. В процессах хозяйственной деятельности происходят изменения в составе средств и источниках их образования.

Каждый счет предназначен для отражения конкретного объекта хозяйственных средств или источников их образования. На счетах на основании первичных документов накапливаются и систематизируются текущие данные *только по однородным хозяйственным операциям*. На счетах отражают хозяйственные операции как в количественном, так и в стоимостном выражении.

Левая часть счета называется *дебетом* (сокращенно Д-т), а *правая часть* *кредитом* (сокращенно К-т). Дебет и кредит счета соответствуют его сторонам.

Для обозначения остатков на счетах бухгалтерского учета пользуются термином «сольдо» (остаток счета). Обычно сольдо на начало проведения операции (на начало отчетного периода) обозначается как С, а остаток на конец проведения операций (на конец отчетного периода) - С.

Для отражения хозяйственных операций на счетах *необходимо документальное подтверждение*, в качестве которого могут быть бумажные первичные документы, машинные носители, дискеты, причем любое из них должно иметь *юридическую силу*.

2. В соответствии с балансом все счета бухгалтерского учета делятся на активные и пассивные, исходя из этого имеются две схемы записей на счетах.

Активные - это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются различные виды имущества, их наличие, состав, движение. Например, счет «Основные средства», счет «Материалы», счет «Касса», счет «Валютные счета» и т.д. На активных счетах *остатки* (сальдо) *только дебетовые*.

По активному счету отражаются:

- по *дебетовой* стороне счета - остатки на начало и конец проведения операций и хозяйственные операции, вызывающие увеличение остатка;

- по *кредитовой* стороне счета - лишь хозяйственные операции, вызывающие уменьшение остатка.

Пассивные - это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются источники формирования имущества, их наличие, состав, движение, а также обязательства. Например, счета 80 «Уставный капитал», 86 «Целевое финансирование».

На пассивных счетах *остатки только кредитовые*.

По пассивному счету отражаются:

- по *кредитовой* стороне счета - остатки на начало и конец проведения операций и хозяйственные операции, вызывающие увеличение остатков;

- по *дебетовой* стороне счета показываются лишь хозяйственные операции, вызывающие уменьшение остатков.

Имеют место также *активно-пассивные счета*, у которых могут быть как дебетовые, так и кредитовые остатки (например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.). Остатки по этим счетам могут находиться как в активе, так и в пассиве баланса.

3. Схема строения активных и пассивных счетов

Активный счет		Пассивный счет	
дебет	кредит	дебет	кредит
Начальное сальдо	Уменьшение (-)	Уменьшение (-)	Начальное сальдо
Увеличение (+)			Увеличение (+)
Конечное сальдо			Конечное сальдо

Вопрос 19. Двойная запись

1. *Двойная запись* - способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Этот способ состоит в том, что сумма каждой хозяйственной операции записывается в двух счетах - по дебету одного и кредиту другого счета. Двойная запись обусловлена экономической сущностью хозяйственных операций, которые вызывают изменения в объектах бухгалтерского учета. Двойная запись:

- в процессе совершения хозяйственных операций отражает двойственные изменения в составе хозяйственных средств или их источниках или одновременно в составе средств и их источниках по дебету одних и кредиту других взаимосвязанных счетов в одной и той же сумме;

- способствует контролю за движением хозяйственных средств и источниками их образования;

- показывает, откуда они поступили и на какие цели были направлены;

- позволяет проверить экономическое содержание хозяйственных операций и правомерность их осуществления, начиная от отдельной операции и заканчивая отражением в балансе;

- обеспечивает выявление ошибок в счетных записях. Каждая сумма отражается по дебету и кредиту разных счетов, поэтому оборот по дебету

всех счетов должен быть равен обороту по кредиту всех счетов. Нарушение этого равенства свидетельствует о допущении ошибок в записях, которые должны быть найдены и исправлены.

2. С методом двойной записи связаны **понятия** «корреспонденция счетов» и «бухгалтерская проводка».

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

Например, между счетами 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета», или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 50 «Касса», или 10 «Материалы» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (см. выше).

Бухгалтерская проводка - это оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись по дебету «кредиту счетов на сумму хозяйственной операции, подлежащей регистрации.

3. Порядок осуществления двойной записи:

- Определить какие два изменения (явления) содержит каждая хозяйственная операция.

Пример. Деньги с расчетного счета в сумме 1000 руб. поступили в кассу предприятия. 1-е явление -

деньги в кассе увеличиваются на 1000 руб. 2-е явление - деньги на расчетном счете уменьшаются на 1000 руб.

- Определить, какие бухгалтерские счета будут корреспондирующими в данной хозяйственной операции: счет 50 «Касса» (А), счет 51 «Расчетные счета» (А).
- Пользуясь правилами записи хозяйственных операций на активных счетах, определить, какой счет будет кредитоваться, а какой - дебетоваться.
- Составить бухгалтерские проводки.

хоз. опер.	Корреспонд. счет		Сумма	Где будет осуществляться двойная запись?
	Д-т	К-т		
1.	50	51	1000	ж/о № 2
2.	60	66	20000	ж/о №4
3.	51	66	30000	ж/о №4
4.	66	51	20000	ж/о № 2

Вопрос 20. Синтетические и аналитические счета. Субсчета

1. Для руководства хозяйственной деятельностью необходимо иметь информацию об объектах бухгалтерского учета различной степени детализации. Поэтому для ее получения в бухгалтерском учете используются две группы счетов: синтетические и аналитические.

Синтетические счета (греч. - основанный на синтезе, сводный, обобщенный, объединенный) содержат информацию о хозяйственных средствах и операциях в обобщенных показателях. Эти показатели в учете формируются только в денежном выражении. К таким счетам относятся: «Нематериальные активы», «Касса», «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Аналитические счета (греч. - разложение, расчленение, разбор) используются в целях детальной характеристики учитываемых объектов. Например, к синтетическому счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» открываются аналитические счета по каждому подотчетному лицу, и учет ведется в их разрезе.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует тесная взаимосвязь - аналитические счета открываются в развитие каждого синтетического счета.

Степень детализации аналитических счетов достигается путем использования трех видов измерителей: натурального, трудового и денежного.

2. **Взаимосвязь между синтетическим и аналитическим счетами** выражается в следующем:

- аналитические счета ведутся для детализации синтетических счетов;
- операция, записанная по синтетическому счету, должна быть обязательно отражена и на соответствующих аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету;
- на синтетическом счете операция записывается общей суммой, а на его аналитических счетах - частными суммами, дающими в итоге ту же общую сумму;
- аналитические счета дебетуются, если дебетуются соответствующие синтетические счета (кредитуются, если наблюдается кредитование «синтетического счета, в разрезе которого они ведутся»), то есть их строение одинаково.

3. Наряду с синтетическими и аналитическими счетами в бухгалтерском учете применяются **субсчета** - промежуточные счета между синтетическими и аналитическими счетами.

Их назначение заключается в дополнительной группировке некоторых аналитических счетов. Они используются при составлении отчетности и анализе хозяйственной деятельности в целях получения обобщенных показателей в дополнение к информации, содержащейся на синтетических счетах.

Субсчета открываются не ко всем счетам, а только в отношении тех, которые представлены значительной номенклатурой учитываемых объектов.

4. **Взаимосвязь синтетического счета 10 «Материалы» с его субсчетами и аналитическими счетами.**

Синтетический счет	Субсчета	Аналитические счета
10 «Материалы»	10-1 «Сырье и материалы»	Разные виды
	10-2 «Покупные полуфабрикаты»	Разные виды
	10-3 «Топливо»	Нефть, дизельное топливо, керосин, бензин, уголь, газ и др.

10-4 «Тара и тарные материалы» (и т. д. 10-5, 10-6, 10-7, 10-8, 40-9)	Деревянная, картонная, металлическая и др.
---	--

Вопрос 21. Оборотная ведомость

1. Оборотная ведомость - способ обобщения данных учетной регистрации на счетах бухгалтерского учета. Оборотные ведомости составляются в конце месяца на основании данных об остатках (сальдо) счетов на начало и конец месяца и оборотах за месяц.

Оборотные ведомости составляются по всем используемым на предприятии счетам *синтетического* учета. На каждый счет отводится отдельная строка, в которой указываются начальное сальдо, обороты и конечное сальдо по данному счету.

В этой ведомости имеется три пары колонок, в которых показываются сальдо и обороты по дебету и кредиту. При правильном ведении учета должно быть по парное равенство итогов:

- итог дебетовых начальных сальдо по счетам должен равняться итогу кредитовых начальных сальдо;
- итог дебетовых оборотов по счетам - итогу кредитовых оборотов;
- итог конечных дебетовых сальдо - итогу кредитовых конечных сальдо.

Равенство итогов сальдо по дебету и кредиту счетов обусловлено тем, что итог дебетовых сальдо по счетам показывает сумму средств предприятия, а итог кредитовых сальдо - сумму источников образования этих же средств.

2. Оборотная ведомость по счетам синтетического учета представляет собой итоги оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам. Она предназначена для проверки правильности учетных записей, общего ознакомления с состоянием финансово-хозяйственной деятельности предприятия и составления нового баланса. Оборотная ведомость по синтетическим счетам имеет следующий вид.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Наименование счета	Начальный остаток (С.)		Обороты за месяц (О)		Конечный остаток (С.)	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7

В первой колонке записывают название всех счетов баланса, по которым имеются остатки: вначале - активные, затем - пассивные. По данным каждого счета отражают соответствующие суммы по дебету и кредиту: 2 и 3 колонки, 4 и 5 колонки. Суммы в колонках 6 и 7 выводятся по счетам начальных остатков и оборотов (дебетовые остатки складываются с дебетовыми оборотами, кредитовые остатки - с кредитовыми оборотами; в итоге соответственно получается в первом случае дебетовое, во втором - кредитовое сальдо).

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета используются отдельно к каждому счету синтетического учета, по которым ведется аналитический учет. Они представляют собой итоги оборотов и сальдо по всем счетам аналитического учета, объединяемым одним синтетическим.

Предназначены для проверки правильности учетных записей по этим счетам, а также для наблюдения за состоянием и движением отдельных видов средств и их источников.

Оборотная ведомость по счетам аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками

п/п	Наименование поставщиков	Остаток на начало апреля		Обороты за апрель		Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8

3. Шахматная оборотная ведомость обобщает данные по оборотам на счетах и служит для раскрытия их содержания и проверки правильности корреспонденции счетов. Сумма оборотов по дебету счетов должна всегда равняться сумме оборотов по кредиту счетов. Это равенство обусловлено принципом двойной записи на счетах.

Шахматная оборотная ведомость

Кредит. счетов	Дебет. счетов	Поставщики	Доходы будущих периодов	Расчетные счета	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	Итого по дебету
----------------	---------------	------------	-------------------------	-----------------	--	-----------------

Материалы	4000				14000
Основные средства		21000			21000
Касса			1000		10000
Расчетный счет				5000	5000
Итого по кредиту	4000	21000	10000	5000	50000

Вопрос 22. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

1. *Классификация счетов бухгалтерского учета* - это объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания отражаемых в них показателей имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Классификация счетов по экономическому содержанию (экономическая классификация) отвечает на вопросы: «Что отражается на том или ином счете? Сколько нужно счетов для того, чтобы тот или иной объект получил полную характеристику в текущем учете?»

Только при соответствии указанным требованиям информация о каком-либо объекте будет полезной для пользователей с целью принятия последними обоснованных управленческих решений.

Построение классификации счетов по экономическому содержанию привязано к воспроизводству совокупного общественного продукта, и потому перечень счетов ориентирован на каждую его стадию (процесс).

2. По *экономическому содержанию объектов учета счета делятся на три группы:*

- счета хозяйственных операций и финансовых результатов;
- счета имущества и обязательства по источникам их образования;
- счета имущества по составу и размещению.

Счета хозяйственных операций и финансовых результатов подразделяются на:

- счета финансовых результатов (91, 99, 84);
- счета процесса реализации (90);
- счета процесса производства (20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 40, 44, 46);
- счета процесса заготовления (11, 15, 16).

Счета имущества и обязательства по источникам их образования делятся на:

- счета *заемных* источников формирования имущества: счет долговых обязательств предприятия перед своим персоналом (70); счета задолженности по расчетам с бюджетом и другими учреждениями (68, 69); счета прочих кредиторских задолженностей (60, 62, 76); счета кредитов и займов (66, 67);

- счета *собственных* источников формирования имущества: счет прибылей и убытков (84); счета бюджетного финансирования и получения средств в порядке дарения (86, 98); счета капиталов, фондов и резервов (63, 80, 82, 83, 96). *Счета имущества по составу и размещению* подразделяются на:

- счета средств в расчетах (60, 62, 71, 73, 76);
- счета денежных средств и финансовых активов (50, 51, 52, 55, 57, 58);
- счета оборотных средств (10, 14, 41, 43);
- счета нематериальных активов (04, 05);
- счета основных средств (01, 02, 03, 07, 08).

В экономической классификации отдельные счета, раскрывающие состояние имущества, объединены с соответствующими процессами. Эти счета объединены в группы, имеющие экономическую однородность учитываемых объектов учета.

Вопрос 23. Классификация счетов по назначению и структуре. Основные счета

1. *Классификация счетов по назначению и структуре* (структурная классификация) дополняет экономическую классификацию в части научной постановки бухгалтерского учета.

Цель классификации счетов по назначению и структуре - получение необходимой информации о формировании и использовании хозяйственных средств, а также источников их образования.

Признаком классификации счетов по структуре и назначению являются общие правила учета по

каждой группе счетов и ведение аналитического учета.

Такая классификация дает ответ на вопросы: «Как учитываются объекты в той или иной группе счетов? Для чего нужны те или иные счета? Какие показатели можно получить с помощью отдельных счетов для того, чтобы эффективно управлять предприятием?»

По назначению и структуре счета делят на пять групп: основные, регулирующие, операционные (к которым относятся распределительные и калькуляционные), сопоставляющие (результатные), а также забалансовые счета.

2. *Основные счета* применяются для контроля за наличием и движением имущества по составу и размещению и по источникам его образования. Основными они являются, потому что учитываемые объекты служат основой хозяйственной деятельности предприятия.

Основные счета подразделяются на *три подгруппы*.

1. *Основные активные счета* применяются для контроля и учета основных средств, нематериальных активов, материальных и денежных средств, а также расчетов с дебиторами (01, 04, 07, 08, 10, 43, 41, 50, 51, 52, 55). К этим счетам относятся: *инвентарные счета*, используемые для учета имущества, подлежащего инвентаризации, и контроля за его наличием и движением, на которых учет ведется как в денежных, так и в натуральных единицах (01, 04, 07, 10, 43, 41); *счета денежных средств*, на которых учет ведется только в денежных единицах (50, 51, 52, 55); частично - *счета расчетов* (например, 73).

Все они имеют одинаковую структуру и могут иметь только дебетовое (или нулевое) сальдо. По дебету счетов показываются начальный и конечный остаток, а также поступление материальных и денежных ресурсов, а по кредиту счета - их выбытие.

Структура основного активного счета

Д-т	К-т
Начальный остаток – основные средства и нематериальные активы, материальные и денежные средства или долг предприятию	
Оборот - поступление имущества или увеличение долга дебиторов данному предприятию.	Оборот - расход (выбытие, выдача) имущества или уменьшение (погашение) дебиторской задолженности.
Конечный остаток – наличие основных средств и нематериальных активов, материалы и денежных средств или долга предприятию на конец отчетного периода.	

1. *Основные пассивные счета* применяются для учета изменения капиталов, фондов, полученных финансирования и дарений, кредитов, займов, обязательств предприятия и расчетов с кредиторами (63, 66, 67, 80, 82, 98). К этим счетам относятся счета капитала и частично - счета расчетов.

Сальдо данных счетов может быть только кредитовым (или нулевым). Оно показывает наличие собственных и заемных источников и долга другим организациям и лицам. По кредиту этих счетов отражаются наличие,

увеличение источников *и задолженности, а по дебету - уменьшение источников и задолженности.

Структура пассивного основного счета

Д-т	К-т
	Начальный остаток - <u>наличие</u> источников и задолженности и начало отчетного периода.
Оборот - уменьшение источников, и задолженности.	Оборот - увеличение источников и задолженности.
	Конечной остаток - наличие источников и задолженности на конец отчетного периода.

3. *Основные активно-пассивные (расчетные) счета* предназначены для учета расчетов данного

предприятия с разными предприятиями и лицами. На этих счетах ведется учет расчетов одновременно с дебиторами и кредиторами или с одним предприятием, которое, являясь дебитором после нескольких операций, может превратиться в кредитора или наоборот (60, 62, 68, 69, 70, 71, 75, 76).

Один и тот же счет может быть и активным, и пассивным. При этом: по дебету счетов учитывается формирование дебиторской и погашение кредиторской задолженности, а по кредиту - формирование кредиторской и погашение дебиторской; дебетовое сальдо находится в активе, кредитовое - в пассиве баланса.

Структура активно-пассивного основного счета

Д-т	К-т
Начальный остаток - дебиторская задолженность на начало отчетного периода - 100000	Начальный остаток - кредиторская задолженность на начало отчетного периода - 150000
Оборот 1. Увеличение дебиторской задолженности - 50 000 2. Уменьшение кредиторской задолженности - 30000	Оборот 1. Увеличение кредиторской задолженности - 40000. 2. Уменьшение дебиторской задолженности - 40000
Конечный остаток - дебиторская задолженность на конец отчетного периода - 90000	Конечный остаток - кредиторская задолженность на конец отчетного периода - 160000
Формула: $C_{2д} = C_{1д} + O_{д1} - O_{к2}$ 90000 = 100000 + 50000 - 40000	Формула: $C_{2к} = C_{1к} + O_{к1} - O_{д2}$ 160000 = 150000 + 40000 - 30000

Вопрос 24. Регулирующие счета

1. Регулирующие счета предназначены для уточнения и регулирования оценки отдельных объектов имущества и его источников, учитываемых на основных счетах. Регулирующие счета выполняют особую роль в бухгалтерском учете, сохраняя на основных счетах неизменной оценку объектов и уточняя ее. Самостоятельного значения они не имеют и применяются только вместе с основным счетом.

По способу уточнения оценки все регулирующие счета подразделяются на *контрарные*, *дополнительные* и *контрарно - дополнительные* счета.

2. Контрарные счета. Эти счета уменьшают остаток имущества на основных счетах на сумму своего остатка. В зависимости от этого они делятся на контрактивные и контрпассивные счета.

Контрактивные счета используются для уточнения остаточной стоимости основных активных счетов (уменьшают сальдо основного активного счета на сумму своего сальдо). Здесь участвуют два счета - основной и регулирующий:

- основной счет выступает в качестве активного счета;
- регулирующий - в качестве пассивного (противостоящий, или контрактивный).

К контрактивным относятся счета: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», которые регулируют счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» соответственно, а также счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» (регулирует счета учета материальных ценностей), счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» (регулирует счет 58 «Финансовые вложения»), 63 «Резервы по сомнительным долгам» (регулирует счета учета дебиторской задолженности).

Контрпассивный счет предназначен для уточнения сумм источников имущества, учитываемых на пассивном счете. Остаток по контрпассивному счету уменьшает размер источника основного счета. Основной счет выступает в качестве пассивного счета, а регулирующий (контрпассивный) - активного. В качестве примера можно указать на счет 81 «Собственные акции (доли)», предназначенный для учета собственных акций, выкупленных у акционеров, что приводит к уменьшению (корректировке) величины реально работающего уставного капитала.

3. Дополнительные счета увеличивают на сумму своего остатка остаток имущества на основных счетах. В зависимости от того, какой счет дополняется, они делятся на активные и пассивные.

Дополнительный активный счет на сумму своего остатка дополняет остаток основных активных счетов. Регулирующие и основные счета являются активными. К ним, например, относится счет 44 «Расходы на продажу» по отношению к счету 90 «Продажи».

Дополнительный пассивный счет на сумму своего остатка дополняет сальдо соответствующего основного пассивного счета. Оба счета выступают в качестве пассивных счетов, например счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» по отношению к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

4. Контрарно-дополнительные счета могут увеличивать и уменьшать оценку объектов,

отраженную на основных счетах. Если на этом счете проводки делаются методом дополнительной записи, то счет выступает в качестве дополнительного регулирующего счета, а когда на счете делаются записи методом красного сторно (уменьшения) - в качестве контрарного счета. Примером может служить счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Вопрос 25. Распределительные счета

1. Распределительные счета выполняют контрольную функцию в формировании отдельных расходов и соблюдении установленной по ним смете, а также используются в целях обоснованного распределения затрат между отдельными видами продукции (работ, услуг) для полного исчисления их фактической себестоимости.

Распределительные счета подразделяются на две группы: *собираательно-распределительные* и *бюджетно-распределительные* счета.

2. *Собираательно-распределительные счета* используются для учета расходов, которые в момент их совершения невозможно отнести сразу на определенную произведенную или реализованную продукцию. В конце месяца эти расходы относят на конкретный вид продукции в соответствии с принятой методикой (в соответствии с учетной политикой). Таким образом, собираательно-распределительные счета предназначены для учета и контроля расходов текущего отчетного периода, которые требуют последующего распределения.

К подобным счетам относятся: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

Структура собираательно-распределительных счетов

Д-т	К-т
Расходы, подлежащие распределению	Распределение расходов по другим счетам

3. *Бюджетно-распределительные счета* предназначены для разделения расходов между отдельными отчетными (бюджетными) периодами. С помощью данной группы счетов устраняется колебание себестоимости продукции по отчетным периодам.

Счета данной группы могут быть как активными (счет 97 «Расходы будущих периодов»), так и пассивными (счет 96 «Резервы предстоящих расходов»).

Структура активного бюджетно-распределительного счета

Д-т	К-т
Сальдо - затраты, относящиеся к последующим отчетным периодам, произведенные в предыдущем периоде.	
Оборот - учет в текущем периоде затрат будущих отчетных периодов.	Оборот - списание доли затрат, учтенных в предыдущих периодах, при наступлении отчетного периода, на который эта доля должна быть отнесена.
Сальдо конечное - затраты будущих отчетных периодов.	

Вопрос 26. Калькуляционные счета

1. *Калькуляционные счета* предназначены для учета, группировки затрат на производство и калькулирования (исчисления себестоимости) выпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг в отчетном периоде.

К ним относятся счета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По дебету калькуляционных счетов отражаются затраты на производство продукции (работ, услуг), расходы, связанные с приобретением или созданием отдельных объектов учета.

По кредиту - списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции, оказанных услуг, фактические затраты по законченным работам, приобретению (созданию) отдельных объектов учета.

Сальдо по этим счетам дебетовое. Оно показывает затраты по незаконченным процессам и называется «Затраты в незавершенном производстве (строительстве)».

Калькуляционные счета имеют большое значение в учете. Они позволяют получить информацию, необходимую для исчисления себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных

услуг, что очень важно для оценки эффективности работы организации (так как чем меньше себестоимость, тем больше прибыль). 2. *Структура калькуляционного счета:*

Д-т	К-т
Начальное сальдо - остаток незавершенного производства на начало отчетного периода.	
Оборот - затраты отчетного периода на производство продукции.	Оборот - нормативная (плановая) себестоимость или учетные цены произведенной продукции.
	Разница между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью или учетными ценами
	Списания на окончательный брак, стоимость возвратных отходов, недостач и потерь незавершенного производства
Конечное сальдо - остаток незавершенного производства на конец отчетного периода.	

3. По кредиту счета 20 в течение месяца отражается выход продукции по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам, который в конце месяца корректируется и доводится до фактической себестоимости двумя методами: *красного сторно* или *дополнительной записи*.

Метод красного сторно применяется, когда фактическая себестоимость *ниже* нормативной. На разницу делается запись красными чернилами. Это означает, что на эту сумму уменьшается первоначальная сумма. При этом делается запись: Д-т сч. 43 «Готовая продукция», К-т сч. 20 (подразумевается знак «минус»).

Метод дополнительной записи применяется при *превышении* фактической себестоимости над нормативной. В этом случае обычными чернилами делается дополнительная запись. Делается проводка: Д-т сч. 40 «Готовая продукция» К-т сч. 20.

Вопрос 27. Сопоставляющие счета

1. *Сопоставляющие счета* предназначены для исчисления финансового результата как отдельных хозяйственных процессов, так и предприятия в целом путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов, учитываемых на этих счетах. Особенностью строения этих счетов является отражение одного объекта учета в двух разных оценках: в одной - по дебету, а в другой - по кредиту счета (новым планом счетов рекомендуется открывать для этого несколько отдельных субсчетов). Сопоставляя эти оценки, выявляют результат (например, от реализации), который согласно нового плана счетов списывается со специально открытого для этой цели субсчета 9.

Данные счета делят на две подгруппы: *операционно-результатные* и *финансово-результатные*.

2. *Структура сопоставляющих счетов:*

Д-т	К-т
Оборот 1. Полная фактическая себестоимость реализованной продукции (90-2) 2. Остаточная стоимость выбывших объектов основных средств, а также балансовая стоимость выбывших ценностей (нематериальные активы, товарно-материальные ценности, валютные ценности, ценные бумаги и др.) и расходы, связанные с ними (91-2) 3. НДС и другие не возмещаемые налоги: а) при реализации продукции (90-3, 90-4, 90-5); б) по реализованным ценностям (91-2)	Оборот 1. Выручка от реализованных продукции и ценностей (90-1, 91-1)

3. *Операционно-результатные счета* предусмотрены для обобщения информации об отдельных процессах хозяйственной деятельности предприятия, а также определения по каждому из них финансового результата.

К ним относятся счета: 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы».

По дебету этих счетов учитываются: себестоимость реализованной продукции, работ, услуг; остаточная стоимость основных средств и балансовая стоимость прочих оборотных активов; расходы, связанные с выбытием активов, а также штрафы, пени, неустойки и уплачиваемые проценты. По кредиту

счетов 90 и 91 отражается выручка и доходы от прочих операций. Путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов определяется прибыль или убыток от продаж (счет 90) и прочих операций (счет 91).

Данные счета сальдо не имеют; полученные по ним остатки ежемесячно списываются, зачисляются в состав финансовых результатов от продаж и прочих операций с субсчета 9 в дебет или кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

На этих счетах учитываются расходы и доходы по операциям, связанным с реализацией продукции, выполнением работ, оказанием различного рода услуг, выбытием основных средств, материалов, нематериальных активов, ценных бумаг.

Финансово-результатные счета предназначены для определения финансового результата хозяйственной деятельности организации. Примером являются активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки», а также счет 98 «Доходы будущих периодов». По счету 99 отражается финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации различных объектов имущества, и прочих операций (операционные и внереализационные доходы, уменьшенные на сумму операционных и внереализационных расходов). По кредиту счета 99 фиксируется прибыль, по дебету - убытки.

Сопоставляя обороты по дебету (убытки) и кредиту (прибыли), определяют конечный финансовый результат: кредитовое сальдо - прибыль, дебетовое - убыток.

Структура финансово-результатного счета

Д-т	К-т
Сальдо - остаток на начало периода.	Сальдо - остаток прибыли на начало периода.
Оборот - учет убытков отчетного периода.	Оборот - учет прибыли отчетного периода.
Сальдо - остаток непокрытого убытка на конец периода.	Сальдо - прибыль отчетного периода.

Вопрос 28. Забалансовые счета

1. *Бухгалтерские счета* делятся на две группы - балансовые и забалансовые:

- *балансовые счета* - это все бухгалтерские счета, объединенные в одну систему, корреспондирующие между собой и обеспечивающие учет всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия;

- *забалансовые счета* - это счета, остатки по которым не входят в баланс, а показываются за его итогом, то есть за балансом.

2. **Основными задачами забалансовых счетов являются:**

- обеспечение контроля за использованием материальных ценностей, не принадлежащих данному предприятию, в соответствии с действующими законодательными актами и инструкциями;

- контроль за сохранностью материальных ценностей, числящихся на этих счетах, за своевременным оформлением документов на поступление и выбытие этих средств;

- обеспечение правильной организации бухгалтерского учета на этих счетах;

- обеспечение всесторонней и полной информацией по этим счетам для нужд управления, оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости предприятия.

3. *Забалансовые счета* используются для учета ценностей, не принадлежащих предприятию, но находящихся определенное время в его распоряжении или на его сохранности, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями (счета учета условных прав и обязательств, которые предназначены для обобщения информации о наличии и движении полученных и выданных гарантий в обеспечение обязательств и платежей). К забалансовым относятся счета: 001, 002, 003, 004, 005, 006, 007, 008, 009, 010, 011.

Особенностью забалансовых счетов является то, что учет на них осуществляется по простой схеме, то есть *без применения двойной записи*, используемой в обязательном порядке на балансовых счетах. Бухгалтерские записи осуществляют только по дебету (приходные операции) или только по кредиту (расходные операции) забалансового счета.

Структура забалансового счета:

Д-т	К-т
Сальдо - остаток ценностей , не принадлежащих предприятию, и обязательств	
Оборот - оприходованные ценности, не принадлежащие предприятию, в отчетном периоде, и обязательств.	Оборот - списание ценностей, не принадлежащих предприятию, в течение отчетного периода, и обяза-

	тельств.
Сальдо - остаток ценностей, не принадлежащих предприятию, на конец отчетного периода, и обязательств.	

Вопрос 29. План счетов бухгалтерского учета

1. *План счетов бухгалтерского учета* - систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета. Обычно в плане счетов перечисляются счета синтетического учета и субсчета, а также дается перечень забалансовых счетов (см. далее).

План счетов лежит в основе организации бухгалтерского учета на любом предприятии. Им обязаны руководствоваться предприятия и организации различных отраслей народного хозяйства. При этом бюджетные, а также кредитные организации ведут учет, используя свой (отдельный) план счетов.

2. В плане счетов бухгалтерского учета счета группируются по разделам в соответствии с их экономическим содержанием. *План счетов*, утвержденный приказом Минфина России от 31.10.2000 №94 и введенный в действие в обязательном порядке с 2002 года, *включает 10 разделов*, объединяющих 61 синтетических счетов. Забалансовые счета составляют обособленную группу, состоящую из 11 счетов.

Раздел I «Внеоборотные активы» включает счета, на которых ведется учет основных средств (01, 02), нематериальных активов (04, 05), оборудования к установке (07), других вложений во внеоборотные активы (приобретение земельных участков, объектов природопользования, приобретение и строительство основных средств).

Раздел II «Производственные запасы» формирует данные о наличии и движении этих запасов (10, 11, 15), отклонениях в их приобретении (16). Здесь представлены также счета по учету резервов под снижение стоимости материальных ценностей (14) и об уплаченных предприятием суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным производственным запасам (19).

Раздел III «Затраты на производство» представлен счетами, предназначенными для учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (в основном (20) и вспомогательных (23), обслуживающих (29) производствах, общепроизводственных (25) и общехозяйственных (26) расходов, брака в производстве (28), по учету полуфабрикатов (21)).

Раздел IV «Готовая продукция и товары» включает счета для учета продуктов труда и выпуска продукции. Здесь представлены счета для учета готовой продукции (43), товаров отгруженных (45), расходов на продажу (44), а также выпуска продукции, работ, услуг (40).

В *разделе V «Денежные средства»* обобщается необходимая информация о наличии и движении денежных средств в отечественной и иностранной валюте, принадлежащих экономическому субъекту. Используются счета по учету денежных средств в кассе (50), на расчетных (51), валютных (52) и других специальных (55) счетах в банках, переводов в пути (57), финансовых вложений (58); учтены также резервы под обесценение вложений в ценные бумаги (59).

Раздел VI «Расчеты» включает счета для учета дебиторской и кредиторской задолженности (для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (60), покупателями и заказчиками (62), в том числе по авансам выданным и полученным, расчеты с персоналом по оплате труда (70), а также по прочим операциям (73), с бюджетом (68), по социальному страхованию и обеспечению (69), с подотчетными лицами (71), учредителями (75), по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам (66, 67), внутрихозяйственные расчеты (79)).

Раздел VII «Капитал» содержит счета, с помощью которых обобщается информация о состоянии и движении собственного капитала предприятия, представленного в виде уставного (80), добавочного (83) и резервного (82) капиталов, нераспределенной прибыли (84). Сюда также включены счета по учету целевого финансирования (86) и собственных акций (81).

Счета *раздела VIII «Финансовые результаты»* предназначены для учета финансового результата от продажи продукции и товаров (90), прочих доходов и расходов (91). Здесь также представлены счета для учета прибылей и убытков (99), доходов и расходов будущих периодов (97, 98), резервов предстоящих расходов (96), а также по учету недостач и потерь от порчи ценностей (94).

3. *Преимущества плана счетов бухгалтерского учета, применяемого в России:*

- осуществляется централизованное единое методическое руководство учетом и отчетностью;
- контролируется правильность ведения учета, отчетности и использования имущества предприятий;
- концентрируется информационный материал в целом по стране, регионам и в разрезе отдельных предприятий, что служит основой для анализа деятельности предприятий на разных уровнях.

Вопрос 30. Документация

1. Все хозяйственные операции должны оформляться на основе оправдательных документов. Эти документы служат первичной учетной информацией, на основании которой ведется бухгалтерский учет.

Документация - оформление хозяйственных операций документами. При помощи документации производится сплошное отражение хозяйственных операций в момент и на месте их совершения. Документация является одной из основных отличительных особенностей бухгалтерского учета, в котором все записи производятся только на основании полноценных документов.

Документация представляет собой поток информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Оформление хозяйственных операций первичными документами является отличительной чертой бухгалтерского учета.

2. Первичный документ - письменное доказательство, что хозяйственная операция совершена или разрешение на ее проведение получено. Информация о совершенных или разрешенных к проведению операций может быть также зафиксирована на разных материальных носителях. *Материальными носителями информации* могут быть дискеты, магнитные ленты и др. Их использование зависит от степени оснащенности предприятия средствами оргтехники.

При совершении ошибки в составлении первичных документов (где это допускается) неправильный текст или суммы зачеркивают одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, и над ними производят правильную запись. Об исправлении делают оговорку, указывают дату и заверяют подписями лиц, составивших документ.

3. Любой документ должен содержать ряд показателей. Показатель документа в бухгалтерском учете называют **реквизитом**.

Реквизиты делятся на обязательные и дополнительные.

Обязательные реквизиты обеспечивают бухгалтерским документам юридическую силу. К ним относятся:

- наименование документа (формы), код формы;
- дата составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц и их расшифровки.

Дополнительные реквизиты определяются особенностями отражаемых хозяйственных операций и назначением документов, в зависимости от характера операций, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки информации в первичные документы могут быть включены следующие дополнительные реквизиты:

- номер документа;
- расчетные счета организации;
- основание для совершения хозяйственной операции.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (**типовых**) форм первичной учетной документации, а по документам, **форма которых** не предусмотрена в этих альбомах и утверждаемым организацией, **должны** содержать обязательные реквизиты.

В зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

4. В зависимости от места расположения тех или иных реквизитов в документах *форма документов* может быть *зональной, анкетной, табельной и комбинированной*:

- **зональная форма**. Документ при построении по данной форме разграфлен на отдельные зоны. Каждый реквизит размещается в своей зоне, которая является постоянной для данного типа документов, что облегчает работу с ними непосредственному исполнителю;
- **анкетная форма** предполагает размещение реквизитов в левой стороне документа, заполнение их один под другим и сверху вниз;
- **табельная форма** является продолжением зональной формы. В ней реквизиты расположены по вертикали и горизонтали с выделением для каждой группы нескольких строк, образующих самостоятельную таблицу (матрицу);
- **комбинированная форма** сочетает в себе признаки построения ранее рассмотренных форм - зональной, анкетной и табельной. В зависимости от характера регистрируемых операций формы документов делятся на:

- типовые - предназначенные для регистрации однородных, распространенных хозяйственных операций (формы кассовых ордеров - КО №1, КО №2, кассовой книги - КО № 4 и др.);
- специализированные - для регистрации узкоспециализированных операций (например, в автотранспортных предприятиях карта учета работы автомобиля).

Для исключения повторного использования документов ряд документов подлежит гашению штампом «Получено» или «Оплачено» с указанием даты. Свободные строки подлежат обязательному прочерку.

Вопрос 31. Классификация документов по назначению и породе составления

Сущность документов, их место в хозяйственной деятельности организации отражены в их классификации по однородным признакам: по *назначению, порядку составления, содержанию хозяйственных операций, способу отражения операций, месту составления* и по *порядку заполнения*.

1. По назначению документы подразделяют на распорядительные, оправдательные (исполнительные), бухгалтерского оформления и комбинированные.

Распорядительные - это документы, которые содержат приказ, распоряжение на совершение хозяйственной операции. Они разрешают произвести операцию, но не удостоверяют ее совершение. К ним относятся:

- приказы;
- доверенности;
- накладные на работу;
- чек на получение наличных денег с расчетного или валютного счета;
- платежное поручение банку на перечисление денежных сумм.

Эти документы подписывают работники предприятия, имеющие право давать указания на совершение отраженных в документах операций.

Исполнительные (оправдательные) документы подтверждают факт совершения хозяйственной операции, служат оправданием бухгалтерских записей и свидетельствуют о получении, выдаче, расходовании материальных и денежных средств:

- накладная на получение товара;
- акт на списание товарно-материальных ценностей;
- расходный (приходный) кассовый ордер, по которому деньги выданы (получены) из кассы (в кассу).

Роль документов бухгалтерского оформления состоит в том, что на основе представленных распорядительных и оправдательных документов подготовить в дальнейшем соответствующие учетные записи для обработки с целью дальнейшего использования в учетном процессе. К ним относятся:

- ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- ведомости начисления и распределения амортизационных отчислений;
- накопительные ведомости;
- калькуляции фактической себестоимости продукции;
- расчеты отклонений от нормативной себестоимости;
- разные виды справок и расчетов, составляемых бухгалтерией.

Комбинированные документы сочетают в себе признаки распорядительных, оправдательных и документов бухгалтерского оформления. Примером документа являются авансовый отчет, расчетно-платежная ведомость. Наличие подписи в нем дает распоряжение кассиру выдать деньги из кассы работникам. Применение этого вида документов в учете очень удобно, так как упрощает их обработку, сокращает количество документов и расходы на изготовление бланков. 2. По порядку составления документы бывают первичными и сводными.

Первичные документы составляются на каждую отдельную операцию в момент ее совершения путем ее первоначальной регистрации, удостоверяющей содержание хозяйственного факта и то, что он действительно имел место. К ним относятся документы:

- о поступлении материалов и отпуске их со складов предприятия в цехи (накладные, требования, лимитно-заборные карты);
- об отгрузке продукции покупателям (накладные, счета-фактуры);
- о начислении заработной платы работникам за выработанную продукцию, выполненную работу или оказанные услуги (табель учета рабочего времени);
- о поступлении и выдаче денежных средств (кассовые ордера).

Сводные документы составляются на основе первичных документов. Их применение связано с необходимостью обобщения первичных документов, что предоставляет возможность на другом уровне анализировать информацию о совершаемых хозяйственных операциях.

Сводные документы предназначены для равномерного (ежедневного) накопления и обобщения учетной информации в целом, что ведет к сокращению временных затрат на составление финансовой и

бухгалтерской отчетности. К сводным документам относятся накопительные ведомости, книги учета.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться как на бумажных, так и на машинных носителях информации. Если документ составлен на машинном носителе, то одновременно для других участников хозяйственных операций должна быть подготовлена его копия в бумажной форме.

Вопрос 32. Классификация документов по содержанию хозяйственных операций, по способу отражения операций, по месту составления, по порядку заполнения

1. По *содержанию хозяйственных операций* документы делятся на материальные, денежные и расчетные.

Материальные документы отражают наличие и движение средств и предметов труда, к которым относятся основные средства, нематериальные активы и другие долгосрочные вложения, производственные запасы и затраты. К материальным документам относятся:

- акты приема-передачи и списания основных средств;
- документы на оприходование и списание материальных ценностей;
- перечень таблиц, справок-расчетов и ведомостей;
- счета-фактуры, накладные и др.

Денежные документы показывают движение денежных средств. С их помощью учитываются кассовые и банковские операции. К ним относятся чеки, выписки банка, кассовые приходные и расходные ордера, квитанции о приеме денег, почтовые и вексельные марки, займы, облигации, сберегательные сертификаты.

Расчетные документы отражают расчеты предприятия с юридическими и физическими лицами. К ним относятся:

- платежные поручения и платежные требования;
- расчетные чеки;
- расчетно-платежные ведомости;
- авансовые отчеты.

2. По *способу отражения операций* документы подразделяются на разовые и накопительные.

Разовые документы единовременно фиксируют в документе одну или несколько хозяйственных операций. При соблюдении определенных требований, предъявляемых к документу, информация, содержащаяся в нем, служит основанием для составления бухгалтерской записи в учете - приходные и расходные кассовые ордера, накладные-требования на отпуск материалов.

Накопительные документы фиксируют однородные хозяйственные операции, которые совершаются в течение определенного периода (дня, недели, месяца). В конце периода в этих документах подсчитываются итоги по соответствующим показателям.

3. По *месту составления* документы бывают внутренними и внешними.

Внутренние документы составляются и обращаются внутри данной организации. Ими оформляются операции, совершенные в пределах данной организации. К ним относятся:

- накладные на внутреннее перемещение товарно-материальных ценностей;
- расчетно-платежные и платежные ведомости на выдачу заработной платы;
- товарные отчеты;
- авансовые отчеты подотчетных лиц.

Внешние документы поступают от других организаций или направляются из данной организации в другие организации:

- товарно-транспортные накладные;
- счета-фактуры на поступившие от поставщиков товары;
- доверенности;
- платежные поручения.

4. По *порядку заполнения* документы можно классифицировать на составляемые вручную и при помощи вычислительной техники.

Документы, составляемые ручным путем, заполняются вручную либо на пишущей машинке.

Документы, заполняемые при помощи вычислительной техники, автоматически регистрируют информацию о производственных операциях в момент их совершения.

Вопрос 33. Документооборот

1. *Документооборот* - движение документов в организации с момента их создания или получения до завершения их исполнения и передачи в архив. На предприятии должен разрабатываться документооборот по каждому виду документов в виде инструкций, таблиц, графиков.

За организацию документооборота отвечает главный бухгалтер предприятия. В его функции входит разработка правил документооборота и технологии обработки учетной информации, представленного в виде графика документооборота.

2. Поступившие в бухгалтерию документы до записи в учетные регистры или передачи на машиносчетную установку подвергаются бухгалтерской обработке, которая проводится в *три этапа*:

- на *первом этапе* документы проверяются по существу, устанавливаются целесообразность и законность указанной в документе операции, определяются место и сумма данной операции. Здесь может быть использован метод встречной проверки документов;

- *второй этап* - производится формальная проверка документа, то есть определяется, выписан ли документ на бланках установленной формы, правильность заполнения всех реквизитов, имеются ли предусмотренные подписи должностных лиц, участвовавших в совершении операций и оформлении документов;

- *третий этап* - проверенные и принятые документы подвергаются группировке, арифметической проверке, таксировке и контировке. **Группировка** представляет собой процесс учетной обработки документов. Последние подбираются в пачки, однородные по экономическому содержанию зафиксированных в них хозяйственных операций. Характер группировки обусловлен перечнем представленных про таксированных документов.

Цель группировки - подготовить сводные данные по движению отдельных видов имущества и обязательств за отчетный период. Тем самым упрощается ведение первичного учета.

Арифметическая проверка позволяет контролировать арифметические подсчеты итогов, правильность отражения количественных и стоимостных показателей.

Таксировка - перевод натуральных и трудовых измерителей в обобщающий денежный измеритель. Осуществляется в самом первичном документе путем умножения соответствующего количества в натуре на цену за единицу. Если в документе указан трудовой измеритель, выраженный в единицах времени (рабочих днях, часах, минутах), то его величина умножается на стоимость единицы данного времени.

Контировка - совершение в первичном документе бухгалтерской записи, то есть проставление корреспонденции счетов по конкретной хозяйственной операции, вытекающей из содержания документа. Этот этап представляет собой более высокий уровень работы с документами.

3. Система управления документооборотом в организации налаживается следующим образом:

- разрабатывается положение о бухгалтерской службе;
- составляются должностные инструкции для работников бухгалтерии и иных работников организации, имеющих отношение к учету;
- составляется график документооборота в организации;
- создаются технологии обработки учетной информации;
- разрабатываются номенклатура дел и порядок текущего хранения документов;
- проводятся экспертиза документов с точки зрения их ценности и подготовка дел к длительному хранению.

Вопрос 34. Инвентаризация

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности предприятие (организация) проводит инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

1. Инвентаризация - способ проверки соответствия фактического наличия средств в натуре данным бухгалтерского учета. Она позволяет проверить, все ли хозяйственные операции оформлены в документах и отражены в **системном** бухгалтерском учете, а также внести необходимые уточнения и исправления.

Основными целями инвентаризации являются:

- контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств предприятия.

Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций;
- при реорганизации или ликвидации организации и в других случаях, предусмотренных

законодательством Российской Федерации.

2. Основными задачи инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, ценных бумаг, а также объемов незавершенного производства;
- выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество, не отвечающих стандартам качества, техническим условиям;
- выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью последующей реализации;
- проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств;
- проверка реальной стоимости учтенных на балансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассе, на расчетных, валютных счетах и других счетах, денежных средств в пути, незавершенного производства, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, дебиторской задолженности, кредиторской задолженности;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета.

3. Различают четыре вида инвентаризации:

- частичная инвентаризация - бывает один раз в год для каждого объекта. Это надежный способ проверки, не требующий высокого уровня внутренней организации и не мешающий процессу производства;
- периодическая инвентаризация - проводится в конкретные сроки в зависимости от вида и характера имущества;
- полная инвентаризация - проверка всех видов имущества предприятия. Проводится в конце года перед составлением годового отчета, а также при полной документальной ревизии, по требованию финансовых и следственных органов;
- выборочная инвентаризация - проводится на отдельных участках производства или при проверке работы некоторых материально ответственных лиц.

Вопрос 35. Оценка

1. Оценка - способ денежного выражения объектов учета (имущества, обязательств и хозяйственных операций) путем суммирования затрат для отражения их в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

Величина оценки определяется количеством трудовых, материальных и денежных затрат на изготовление или приобретение учитываемых объектов.

2. К оценке должны быть предъявлены *два основных требования*: оценка всех объектов бухгалтерского учета должна быть реальной и единой:

- реальность оценки - объективное соответствие денежного выражения объектов учета их фактической величине. Реальность оценки требует точного исчисления (калькулирования) фактической себестоимости всех объектов учета;
- единообразие оценки - единообразии и неизменности. Одни и те же объекты учета оцениваются одинаково на всех предприятиях в течение всего срока пребывания их на одной стадии кругооборота. Такое единообразие оценки достигается установлением обязательных положений, инструкций, правил учета и калькулирования.

Правила и порядок оценки объектов учета регламентируются Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, а также различными положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ). Общей для них является оценка объектов по их фактической стоимости.

3. Оценка осуществляется следующим образом:

- имущество, приобретенное за плату, оценивается путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку (куда включаются затраты на приобретение объекта, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, наценки (над-бавки), комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций);
- имущество, полученное безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату оприходования (данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем);
- имущество, произведенное в самой организации, - по стоимости его изготовления (фактическим затратам, связанным с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества).

Вопрос 36. Калькуляция

1. *Калькуляция* (от лат. - исчисление) - способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции и выполненных работ. Таким образом, посредством калькуляции определяют стоимость единицы приобретенных ценностей, а также произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

2. *Калькуляции группируют* по ряду признаков. По отношению *ко времени осуществления хозяйственного процесса* различают нормативные, плановые (сметные) и отчетные (фактические) калькуляции:

- *нормативная калькуляция* исчисляется на начало отчетного периода и представляет собой величину затрат, которую предприятие на момент составления калькуляции, исходя из технического уровня производства и существующей технологии, израсходует на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм и нормативов в постатейном разрезе (текущих норм затрат);

- *плановые калькуляции* составляются до начала отчетного периода. В этих калькуляциях рассчитывается количество материальных и трудовых затрат для производства запланированного к выпуску количества продукции. Они составляются исходя из плановых норм расходов и других плановых показателей на отчетный период (при этом нормы расходов являются средними). Разновидностью плановой калькуляции является *сметная калькуляция*; ее составляют на разовое (уникальное) изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей. Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года - ниже. Соответственно, нормативная себестоимость продукции в начале года выше плановой, а в конце года — ниже;

- *отчетные калькуляции* составляются после совершения хозяйственных процессов. Цель отчетной калькуляции - определение фактической (реальной) себестоимости продукции, выполненных работ и услуг (в фактическую себестоимость продукции включают и не планируемые непроизводительные расходы). При этом используются данные бухгалтерского учета о фактических затратах на производство и количестве выпущенной продукции (работ, услуг).

3. *Объект калькулирования* - продукт производства, технологическая фаза, стадия и пр., то есть продукция разной степени готовности, виды работ или услуг.

Калькуляционная единица - измеритель объекта калькулирования. В отраслях перерабатывающей промышленности калькуляционной единицей

продукции, к примеру, является 1 т или 1 ц. Для однородных продуктов применяются условные укрупненные калькуляционные единицы (например, 100 пар обуви, 1000 условных банок).

По объему затрат различают калькуляции производственной и полной себестоимости:

- в калькуляциях *производственной себестоимости* отражаются затраты, возникшие в сфере производства;

- калькуляции *полной себестоимости* отличаются от калькуляций производственной себестоимости на величину затрат, связанных с реализацией продукции.

Данные калькуляции фактической (полной) себестоимости продукции (работ, услуг) широко используются для управления организацией, контроля за соблюдением принятой организацией плановой (нормативной) себестоимости продукции, рентабельности хозяйственной деятельности, выявления резервов и путей дальнейшего снижения затрат труда, финансовых и материальных ресурсов.

Калькуляция является одним из элементов метода бухгалтерского учета, тесно связана с другими элементами и со счетами бухгалтерского учета, так как данные для определения себестоимости отдельных объектов учета (суммы различных затрат) предварительно отражаются на счетах.

Вопрос 37. Учетные регистры по внешнему виду, по характеру записей

1. *Учетные регистры* - документы для регистрации и группировки данных бухгалтерского учета о наличии средств и операциях с ними. Они разделяются по внешнему виду, по объему содержания операций, по характеру записей и по строению.

2. *По внешнему виду* учетные регистры делятся на бухгалтерские книги, карточки и свободные листы:

- *бухгалтерские книги* - сброшюрованные и пронумерованные листы бумаги одного формата и различного графления, заверенные главным бухгалтером. Книги имеют двустороннее строение: одна сторона отводится для дебетовых, другая - для кредитовых записей. Распространенные книги - *Главная и книга складского учета*;

- *карточки* - отдельные листы, разграфленные для нужд учета, изготовленные из бумаги или

картона стандартного размера, что делает возможным их хранение в специальных запирающихся ящиках. Карточки разбиваются на необходимые разделы картонными разделителями, к которым прикрепляются металлические указатели (индикаторы) разных цветов и размеров. На них надписываются шифры или названия счетов и другие обозначения, что обеспечивает быстроту нахождения в картотеке нужной карточки. Применение карточек способствует внедрению механизированных средств учета. Они очень удобны для копировальных записей и группировок учетных данных. Виды карточек: *контокоррентные* (имеют колонки дебета и кредита), *материальные* (графы прихода, расхода и остатка материальных ценностей с указанием количества и суммы), *многоколонные* (содержат несколько колонок);

- *свободные листы* - применяются в качестве учетных регистров для всех видов учетных записей и составляют основу современного учета. Каждый лист имеет соответствующее название (*журнал-ордер, ведомость*) и указание периода его действия (месяц, квартал).

3. По характеру записей учетные регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные:

- *хронологические регистры* используют для записей хозяйственных операций по мере их совершения и поступления документов в бухгалтерию. Такие регистры обеспечивают контроль за сохранностью поступающих документов и полнотой бухгалтерских записей. Виды хронологического регистра: *регистрационный журнал, книга учета хозяйственных операций*;

- *систематические регистры* служат для отражения однородных по экономическому содержанию хозяйственных операций и подразделяются на систематические регистры синтетического и систематические регистры аналитического учета;

- *комбинированные регистры* сочетают хронологические и систематические записи. Например, в журналах-ордерах записи ведут в разрезе синтетических счетов в хронологическом порядке.

Вопрос 38. Учетные регистры по объему содержания операций и по строению

1. По объему содержания операций учетные регистры делятся на синтетические и аналитические:

- в *синтетических регистрах* записи ведутся только в денежном выражении с указанием даты, номера документа, но без пояснительного текста. К ним относятся *Главная книга* и большинство *журналов-ордеров*;

- *аналитические регистры* используют для записей по аналитическим счетам. В них указывают номер, дату документа, краткое содержание хозяйственной операции. При этом для учета товарно-материальных ценностей используются денежный и натуральные измерители. К аналитическим регистрам относятся *карточки, книги, ведомости*.

2. По строению регистры подразделяются на односторонние, двусторонние, многографные, линейные и шахматные.

Односторонние регистры - это различные карточки для учета материальных ценностей, расчетов и других операций. В них объединены отдельные графы дебетовых и кредитовых записей.

Учет ведется на одном листе в денежных, натуральных или одновременно в обоих измерителях.

Односторонние регистры применяются в синтетическом и аналитическом учете.

Дата	№	Текст операций	Приход (дебет)	Расход (кредит)	Сальдо	Подпись

Двусторонние регистры применяются в основном при ведении учета в книгах. Счет открывается на двух развернутых страницах книги (на левой странице - дебет, на правой - кредит).

Двусторонние регистры используются в синтетическом и аналитическом учете только при ручном способе учета. В них имеется место для записи текста операций.

Дебет				Кредит			
Дата	№	Текст операции	Сумма	Дата	№	Текст операции	Сумма

Многографные регистры используются для отражения дополнительных показателей внутри аналитического учета. Учет движения материалов отражается в целом по предприятию, а также в разрезе отдельных материально ответственных лиц, регистрируются затраты по предприятию, подразделениям и в разрезе статей затрат.

Линейные регистры являются разновидностью многографных регистров. Каждый аналитический счет отражается только на одной строке, что дает возможность разделить синтетический счет на

неограниченное количество аналитических счетов.

Шахматные регистры используются для одновременного отражения суммы по дебету одного счета и кредиту другого. Каждая сумма записывается на пересечении строки и колонки. Пример: *журналы-ордера* № 10, 10/1, 11, 13 и *Главная книга*.

Вопрос 39. Способы исправления ошибок

1. При составлении первичных документов или учетных регистров могут быть допущены ошибки. Они должны быть выявлены и исправлены. При большом количестве данных в учетных регистрах для обнаружения в них ошибок используется *сплошная проверка (пунктировка записей)*. Она состоит в том, что все записи в учетных регистрах, в которых обнаружены ошибки, последовательно сверяются с документами или другими учетными регистрами, в которых отражены те же операции. Перед каждой проверенной суммой ставится специальный значок (V) для того, чтобы видеть, какие суммы проверены, а какие - нет.

Выборка - способ выявления ошибок при несовпадении итогов синтетического и аналитического учета. Для этого делают выборку сумм из аналитических счетов по статьям или субсчетам синтетического счета. Затем подсчитывают итоги выборки и сравнивают с данными синтетического счета.

2. **Исправление ошибок** в учетных регистрах осуществляется *корректирным* способом, способом *дополнительных проводок* и способом *«красное сторно»*.

Корректирный способ применяется, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей.

Сущность данного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумма зачеркивается и над зачеркнутым пишут правильный текст или сумму. Зачеркивание производят тонкой линией так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. *Зачеркивается все число, даже если ошибка допущена только в одной цифре*. Исправительные записи должны быть оговорены и заверены подписью бухгалтера.

Способ дополнительных проводок применяется в случаях, когда в бухгалтерской проводке в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Для исправления ошибки на разность между правильной и преуменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку.

Например, подотчетным лицам выдали из кассы 40000 руб., а ошибочно записали 10000 руб. Тогда на разность между этими суммами - 30000 руб. (40000 - 10000) - нужно составить дополнительную проводку: Д-т сч. 71, К-т сч. 50 - 30000.

Способ красного сторно (отрицательная запись) применяется для исправления ошибочной корреспонденции счетов или большей, чем следовало, суммы. Исправительная проводка или сумма записывается в учетные регистры красными чернилами. При подсчетах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляются, а вычитаются из итогов. Отсюда красная сторнировочная запись полностью аннулирует запись, и одновременно обычными чернилами составляется проводка, правильно отображающая произведенную операцию.

При помощи способа красного сторно исправляются ошибки до и после подсчета итогов и ошибки, допущенные в предыдущих отчетных периодах. Способ красного сторно применяется и при корректировке нормативной (плановой) себестоимости продукции до фактической, если фактическая себестоимость продукции ниже нормативной (плановой).

Вопрос 40. Формы бухгалтерского учета

Строение учетных регистров, применяемых в бухгалтерском учете, их взаимосвязь, последовательность и способы записи в них хозяйственных операций определяются формой бухгалтерского учета.

1. **Форма бухгалтерского учета** - определенная организация формирования информационной системы, обеспечивающая в строго установленной последовательности и взаимосвязи совмещение хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета для целей текущего контроля за фактами хозяйственной жизни (экономических событий) и составления отчетности.

Под формой понимается определенная система использования учетных регистров, обуславливающая последовательность и способы учетных записей.

2. **Основными признаками, определяющим ту или иную форму**, являются:

- виды применяемых регистров, взаимосвязь между ними;
- последовательность и способы записи в них;
- применение средств вычислительной техники.

3. **Признаками, отличающим/ими одну форму бухгалтерского учета от другой**, являются:

- количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид;
- взаимосвязь хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета;

- последовательность и способы записей в учетные регистры;
- степень использования средств механизации и автоматизации в бухгалтерском учете.

В современном бухгалтерском учете применяются следующие формы бухгалтерского учета: *мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная (диалоговая) и упрощенная.*

Вопрос 41. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

1. Мемориально-ордерная форма **возникла в 30-е** годы нашего столетия. При этой форме учет данных первичных или накопительных документов ведется в мемориальных ордерах, которые записываются в регистрационный журнал, а затем в Главную книгу (регистр синтетического учета).

Мемориально-ордерная форма учета **отличается** строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, при ней широко используются стандартные формы аналитических регистров, счетные машины, копируемые способы регистрации.

Мемориально-ордерная форма позволяет легко осуществлять разделение учетной работы между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

Мемориальный ордер за май 200 г.

Основание (ссылка на документы или содержание записи)	По дебету счета (шифр)	По кредиту счета (шифр)	Сумма	
			частная	общая
1	2	3	4	5

2. **Регистрационный журнал** применяется для регистрации бухгалтерских проводок (мемориальных ордеров), которые записываются в хронологическом порядке с указанием номера, даты и суммы. В этом журнале каждому мемориальному ордеру присваивается постоянный порядковый номер. Нумерация производится отдельно за каждый месяц.

Регистрационный журнал за сентябрь 200 г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Дата ордера	Сумма
1	2	3

Проводки из мемориальных ордеров разносят по счетам **Главной книги**, которая является синтетическим регистром систематического учета. В Главной книге содержатся **только синтетические** счета, каждому из которых отводится отдельный лист.

В левой стороне счета отражаются дебетовые записи, в правой - кредитовые. Записи проводятся по шахматному принципу с указанием корреспонденции счетов. В Главной книге отражаются только обороты по синтетическим счетам; сальдо не выводится.

На основании итогов Главной книги составляется **оборотная ведомость по синтетическим счетам** или **шахматная оборотная ведомость**. Итоги ее оборотов по дебету и кредиту сверяются с итогами журнала регистрации мемориальных ордеров для проверки полноты отражения хозяйственных операций.

Аналитический учет ведется в карточках, записи в которые делают на основании первичных или сводных документов. По данным синтетических и аналитических счетов по окончании месяца составляют оборотные ведомости, которые сверяются между собой. Обороты по дебету и кредиту синтетических счетов сопоставляют с суммой оборота в журнале регистрации мемориальных ордеров. После сверки и контроля составляют бухгалтерский баланс и другие отчетные таблицы.

3. Недостатками мемориально-ордерной формы учета являются:

- трудоемкость учета, вызываемая многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);
- отрыв аналитического учета от синтетического, громоздкость аналитического учета (он часто отстает от синтетического учета);
- формы регистров аналитического учета зачастую не содержат показателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности.

Вопрос 42. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

1. **Журнально-ордерная форма** явилась результатом длительных поисков более совершенных форм учета и получила развитие у нас в стране в начале 40-х годов. С января 1960 г. применяется единая журнально-ордерная форма для предприятий всех отраслей.

Журнально-ордерная форма получила свое название по основному регистру, используемому при этой форме счетоводства, - журналу-ордеру. Она широко применяется на предприятиях различных форм собственности.

Основой для ее использования является принцип накапливания данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Накапливание и систематизация данных первичных документов производятся в учетных регистрах, которые дают возможность отразить все подлежащие учету средства и хозяйственные операции по использованию этих средств за отчетный месяц, который исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций осуществляются одновременно. Оборотные ведомости составляются только по расчетам, по которым ведутся карточки аналитического учета. 2. В журнально-ордерной форме счетоводства применяют **два вида бухгалтерских регистров**: журналы-ордера и вспомогательные ведомости.

Журналы-ордера - это бухгалтерские регистры, построенные по шахматному принципу на свободных листах специального разграфления. *Записи* в журналах-ордерах производятся либо по мере поступления документов, либо итогами за месяц в зависимости от характера и содержания операции.

Они имеют свой постоянный номер и открываются для каждого синтетического счета или нескольких взаимосвязанных счетов.

Журналы-ордера построены по кредитовому принципу, ведутся по кредиту одного или нескольких однородных счетов.

По содержанию и форме их можно подразделить на три группы:

- *первая группа* - журналы-ордера, в которых регистрируются кредитные обороты по счету и вспомогательные ведомости, составленные в целях контроля за движением денежных средств;
- *вторая группа* - журналы-ордера, используемые для учета операций по счетам расчетов с поставщиками и подрядчиками, подотчетными лицами. Записи производятся линейным способом, то есть дебетовые и кредитовые обороты размещаются на одной линии. По одной строке отражается задолженность предприятия конкретным поставщикам и делается запись о ее погашении по мере оплаты по этой строке. Общий итог оборотов по кредиту и дебету - это данные для синтетического учета;

- *третья группа* - журналы-ордера для учета затрат на производство. Записи производятся в шахматном порядке. При этом дебетуемые счета отражаются в подлежащем (по горизонтали), а кредитуемые - в сказуемом (по вертикали) регистра.

Итоги из журналов-ордеров переносятся в Главную книгу, которая ведется в течение года. Обороты по дебету каждого синтетического счета Главной книги в корреспонденции с оборотами по кредиту разных счетов собирают из разных журналов-ордеров. Затем подсчитывают общий итог по дебету каждого счета в Главной книге, выводят остаток на конец месяца и составляют бухгалтерский баланс. До составления баланса необходимо итоги оборотных ведомостей сверить с итогами соответствующих счетов Главной книги.

Вспомогательная ведомость - учетный регистр, предназначенный для систематизации (накапливания) данных, содержащихся в первичных документах. Эти данные общими итогами записываются по счетам учета.

Вспомогательная ведомость способствует улучшению и упрощению учета, сокращает количество учетных записей. Эти ведомости называют также *накопительными*.

3. *Основными особенностями журнально-ордерной формы* учета являются:

- применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку;
- совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;
- объединение в журналах-ордерах систематической записи с хронологической;
- отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления отчетности;
- сокращение количества записей благодаря рациональному построению журналов-ордеров и Главной книги.

Вопрос 43. Автоматизированная форма бухгалтерского учета

1. Применение электронно-вычислительных машин (ЭВМ) позволило автоматизировать рабочее место бухгалтера и поднять на новый уровень процесс измерения и регистрации хозяйственных операций. Результатом этого явилось создание новой формы бухгалтерского учета, которая называется автоматизированной. Ее также называют деловой, поскольку ЭВМ на современном уровне их применения из вспомогательного средства становятся определяющим фактором организации учетного процесса.

Бухгалтер работает на машине в диалоговом режиме, имея обратную связь в процессе обработки информации и получения соответствующих выходных документов. Последовательность обработки информации: машинный носитель информации - ЭВМ - машинограммы выходной информации.

2. **Процесс подготовки и решения задач бухгалтерского учета на ЭВМ:**

- разработка алгоритма (порядка) решения поставленной задачи;
- программирование решения задачи;

- подготовка исходных данных и программы; ввод исходных данных и программы в оперативное запоминающее устройство (ОЗУ) ЭВМ;
 - отладка программы непосредственно на машине;
 - решение задачи на машине и обработка результатов.
- 3. При автоматизированной форме технологический процесс делится на четыре этапа:**
- начальным этапом учетного процесса являются сбор, регистрация и передача первичных данных для обработки на ЭВМ;
 - второй этап - формирование массивов учетных данных на носителях (магнитных, оптических): массивов, остатков и оборотов по счетам за отчетный период; классификаторов хозяйственных операций; бухгалтерских записей и рабочих массивов, с помощью которых определяется многоуровневая структура итогов;
 - третий этап - процессы обработки (и контроля за ней) информации, записанной в массивах учетных данных, и нормативно-справочной информации, выдача машинограмм оперативного и аналитического учета;
 - заключительный этап - получение результатов за отчетный период по требованию пользователя в виде регистров синтетического учета, аналитических таблиц, справок по бухгалтерским счетам или отображения на экране дисплея требуемой информации.

Вопрос 44. Упрощенная форма бухгалтерского учета

1. *Упрощенная форма учета* предусматривает ведение *Книги учета хозяйственных операций* (Форма № К-1), которая содержит все счета, применяемые в организации, и совмещает синтетический и аналитический учет, то есть является комбинированным регистром. Записи в нее производятся из первичных документов в хронологической последовательности с одновременной группировкой по счетам.

2. Упрощенная форма учета может вестись:

- по простой форме бухгалтерского учета (без использования учетных регистров имущества малого предприятия);
- по форме с использованием учетных регистров малого предприятия.

Простой вариант упрощенной формы применяется в случае, когда на малом предприятии совершается незначительное количество хозяйственных операций и содержанием хозяйственного процесса не является сфера материального производства, то есть не имеют места выпуск продукции и выполнение отдельных видов работ.

В журнале хозяйственных операций отражается наличие имущества и источников его формирования на определенную дату, что позволяет подготовить бухгалтерскую отчетность. Она является комбинированным учетным регистром, поскольку содержит весь перечень бухгалтерских счетов, применяемых малым предприятием, и необходимую аналитичность.

Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия рекомендуется малым предприятиям, имеющим на балансе собственные основные средства, определенные запасы материалов и ведущим расчеты с покупателями и поставщиками с предварительной или последующей оплатой счетов.

При этом в учете используются лишь несколько бухгалтерских счетов, объединяющих отдельные группы счетов.

В качестве *учетных регистров* применяется восемь ведомостей (от В-1 до В-8) для учета имущества предприятия и источников его образования и одна шахматная ведомость (В-9) - для обобщения данных этих ведомостей и проверки правильности произведенных в них записей бухгалтерского учета.

Каждая ведомость применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Хозяйственные операции на основании первичных документов (актов, накладных, отчетов и т. п.) отражаются в двух ведомостях: в одной - по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, в другой - по кредиту корреспондирующего счета с аналогичной записью номера дебетуемого счета.

Выявленные итоги по дебету каждого счета суммируются. Полученный результат должен совпадать с общей суммой оборотов по кредиту счетов. Дебетовые и кредитовые обороты по каждому синтетическому счету переносятся в оборотную ведомость, где исчисляется остаток по каждому счету на начало следующего отчетного периода.

Вопрос 45. Бухгалтерская отчетность

Бухгалтерская отчетность предприятия является завершающим этапом учетного процесса.

1. *Бухгалтерская отчетность* - совокупность показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих движение имущества предприятия, учреждения за отчетный период и финансовое положение на определенную дату.

2. Бухгалтерская отчетность *состоит* из:

- бухгалтерского баланса (ф. 1);
- отчета о прибылях и убытках (ф. 2);
- отчета о движении капитала (ф. 3);
- отчета о движении денежных средств (ф.4);
- приложения к бухгалтерскому балансу (ф. 5) и других форм отчетов, предусмотренных нормативными актами;
- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности предприятия, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;)
- пояснительной записки.

3. **Бухгалтерская отчетность** (которая должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении):

- формируется исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету;
- отражает итоговые данные, характеризующие имущественное и финансовое положение предприятия, результаты хозяйственной деятельности предприятия;
- позволяет установить излишек или недостаток источников средств для формирования запасов и затрат, при этом имеется возможность определить обеспеченность предприятия собственными, кредитными и другими заемными источниками;
- дает возможность оценить кредитоспособность предприятия, то есть его способность полностью и своевременно рассчитываться по обязательствам (*ликвидность баланса* определяется как степень покрытия обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств);
- позволяет определить активы: наиболее ликвидные активы, быстро реализуемые, медленно реализуемые и трудно реализуемые. **Ч. Основные требования при составлении бухгалтерской отчетности:**
- требуется достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении предприятия, а также финансовых результатах его деятельности;
- должны включаться показатели деятельности филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы;
- информация должна основываться на данных унифицированных форм первичной учетной документации, синтетического и аналитического учета;
- оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется в размере фактически произведенных расходов при покупке, то есть по первоначальной стоимости; имущества, полученного безвозмездно, - по рыночной стоимости на дату оприходования;
- при выявлении расхождений между фактическим наличием имущества и учетными данными, установленными по результатам инвентаризации, недостача и порча имущества в пределах норм естественной убыли относятся на издержки, а сверх норм - на виновных лиц. При недоказанности вины через суд недостача и порча имущества относятся на убытки;
- данные вступительного баланса должны соответствовать показателям утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. Организация должна придерживаться принятых ею содержания и формы отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому;
- по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности (кроме отчета, составляемого за первый отчетный период) должны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному (если данные за предшествующий период несопоставимы с данными за отчетный период, то первые данные корректируются исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету);
- бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин (которые должны раскрываться в пояснениях к отчетности);
- изменения, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествовавшим периодам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных;
- исправление ошибок обязательно подтверждается подписью лиц, их исправивших, с указанием даты исправления;
- составляется на русском языке в валюте РФ;
- не допускается зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков (кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен действующим законодательством);
- подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) предприятия. Если учет на предприятиях осуществляется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то обязательна подпись лица, ведущего учет.

Вопрос 46. Сроки и порядок представления бухгалтерской отчетности

Отчетным годом для всех организаций является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных предприятий - период с даты их государственной регистрации по 31 декабря, а для предприятий, созданных после 1 октября, - с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года. Предприятия представляют квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала.

Организации, кроме бюджетных, **представляют годовую бухгалтерскую отчетность** в течение 90 дней налоговым органам, а также по окончании года в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества (не ранее 60 дней по окончании отчетного года), территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации.

Бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

Датой представления бухгалтерской отчетности считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее почтового отправления. Когда дата представления отчетности совпадает с выходным (нерабочим) днем, срок представления переносится на следующий за ним первый рабочий день.

Организация, **имеющая дочерние и зависимые общества**, должна составлять **сводную годовую бухгалтерскую отчетность** не позднее 25 апреля следующего за отчетным года и представлять ее в порядке и сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Унитарному предприятию, имеющему дочерние предприятия, сроки составления и представления сводного годового бухгалтерского отчета устанавливает государственный орган или орган местного управления, уполномоченный на его создание.

Акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), обязаны **публиковать** годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Предприятия публикуют бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения, если это предусмотрено законодательством России. Публикация производится не позднее 1 июля года, следующего за отчетным, в газетах, журналах либо путем распространения среди пользователей брошюр, буклетов и других изданий. Сводная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером предприятия.

Вопрос 47. Требования, предъявляемые к бухгалтерией отчетности

Бухгалтерская отчетность организаций должна отвечать следующим **основным требованиям**: достоверность, целостность, последовательность, сопоставимость, всеобщность отчетного периода, соответствующее оформление и публичность.

Достоверность - полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее хозяйственной деятельности. Достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная по правилам, установленным нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Достоверность бухгалтерской отчетности усиливается ее **целостностью**, то есть она должна включать показатели финансово-хозяйственной деятельности как самого предприятия, так и его филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на самостоятельные балансы.

Целостность отчетности позволяет принимать более обоснованные управленческие решения. С этой целью данные синтетического и аналитического учета должны быть подтверждены результатами инвентаризации и заключением независимой аудиторской организации.

Последовательность закрепляет в практике составления бухгалтерской отчетности постоянство содержания и форм бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного периода к другому.

Требование **сопоставимости**: в бухгалтерской отчетности должны приводиться данные по конкретному показателю как за предыдущий, так и за отчетный год. В случае, когда данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период по ряду причин, то данные - предшествующего периода подлежат корректировке по установленным правилам.

Требование **общности отчетного периода** устанавливает, что для всех организаций отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно.

Оформление - следующее требование, предъявляемое к бухгалтерской отчетности. Составление отчетности, равно как и ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляется на русском языке в валюте Российской Федерации - в рублях. Отчетность подписывается руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Публичность бухгалтерской отчетности осуществляется организациями, перечень которых регламентирован действующим законодательством. К ним отнесены открытые акционерные общества, кредитные и страховые организации, биржи, инвестиционные фонды и фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных источников. Публикации должна предшествовать аудиторская проверка с обязательным утверждением годового отчета общим собранием акционеров.

Внутренняя бухгалтерская отчетность не подлежит публикации, так как отнесена к объектам коммерческой тайны.

Вопрос 48. Пояснительная записка

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности характеризует деятельность предприятия, для чего в ней:

- сопоставляются данные за отчетный и предшествующий ему годы (виды текущей, инвестиционной и финансовой деятельности);
- указываются основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты предприятия;
- приводится финансовая информация, полезная для получения более полной и объективной картины об имущественном и финансовом положении предприятия, - решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

В пояснительной записке также необходимо отразить данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после даты составления головной бухгалтерской отчетности до ее представления и существенно влияющих на оценку имущественного и финансового положения предприятия, включая принятие решения о распределении прибыли.

В пояснительной записке указываются факты, когда те или иные правила ведения бухгалтерского учета не могут быть применены, и дается соответствующее обоснование. В противном случае неприменение правил дает основание рассматривать эту ситуацию как уклонение от их выполнения, что является нарушением организацией действующего законодательства о бухгалтерском учете.

Содержание пояснительной записки должно включать основные технико-экономические показатели текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации, в том числе сведения о распределении или не распределении прибыли организации, остающейся в ее распоряжении.

Кроме того, здесь дается подробная характеристика учетной политики в части применяемых методов оценки производственных запасов, их заготовления и использования, начисления амортизации по основным средствам, нематериальным активам, анализа эффективности использования их активной части, вариантов учета выручки от реализации продукции, выполненных работ или оказанных услуг, осуществленных и планируемых различных инвестиционных проектов по разработке новых видов продукции, улучшению ее качества.

В пояснительной записке должно быть отведено место стратегии развития организации, ее научно-техническому потенциалу, состоянию профессионального уровня персонала и мерам по повышению его квалификации.

Вопрос 49. Учетная политика предприятия

1. **Учетная политика предприятия** - совокупность выбранных предприятием способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности).

2. Учетная политика предприятия включает следующие **аспекты** бухгалтерского учета:

- **методологическое обеспечение** учетного процесса - осуществляется на основе четырехуровневой системы управления, соответствующей системе управления в странах с развитой рыночной экономикой (Закон РФ «О бухгалтерском учете», нормативные документы Правительства РФ по бухгалтерскому учету, Аудиторская палата России, аудиторские фирмы, учетная политика предприятия);

- **организационное обеспечение** включает в себя: выбор формы бухгалтерского учета; организацию работы бухгалтерии; налаживание системы внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля; установление порядка проведения инвентаризации имущества и обязательств; рабочий план счетов бухгалтерского учета; технологию обработки учетной информации; объем, сроки и адреса представления отчетности; систему взаимоотношений с аудиторскими службами;

- **техническое обеспечение** бухгалтерского учета - комплекс процедур, реализация которых позволяет обеспечить методологический и организационный аспекты учетной политики на уровне современных требований к постановке бухгалтерского учета.

3. К *способам ведения бухгалтерского учета* относятся:

- методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов;
- приемы организации документооборота, инвентаризации;
- способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика предприятия формируется руководителем предприятия на основе Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 в действующей редакции, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

4. *Учетная политика должна обеспечивать:*

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (*требование полноты*);
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (*требование своевременности*);
- большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (*требование осмотрительности*);
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (*требование приоритета содержания перед формой*);
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по соответствующим счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета (*требование непротиворечивости*);
- рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (*требование рациональности*).

Вопрос 50. Требования при выборе, основные направления и факторы учетной политики

1. *Требования при выборе* учетной политики:

- постоянство учетной политики в течение длительного периода;
- регламентация принципов учетной политики действующей нормативной базой;
- извещение внешних потребителей информации об изменениях в учетной политике.

2. *Основные направления* учетной политики указаны в Федеральном законе о бухгалтерском учете и ПБУ 1/98, к ним относятся:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки активов и обязательств;
- правила ведения документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок осуществления контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

3. *Основные факторы, влияющие на выбор и обоснование* учетной политики:

- форма собственности и организационно-правовая форма предприятия (общество с ограниченной ответственностью, открытое акционерное общество, закрытое акционерное общество, производственный кооператив и т.д.);
- отраслевая принадлежность или вид деятельности (промышленность, строительство, торговля, транспорт и т.д.);
- объемы деятельности предприятия, среднесписочная численность работающих на нем и т. п.;
- соотношение с системой налогообложения (освобождение от различного вида налогов, льготы по налогообложению и т.д.);
- степень свободы действия в условиях перехода к рынку (возможность самостоятельного принятия решений в вопросах ценообразования, выбора партнеров);
- стратегия финансово-хозяйственного развития предприятия (цели и задачи экономического развития на долгосрочную перспективу, ожидаемые направления инвестиций, тактические подходы к решению перспективных задач);
- уровень материальной базы системы управления предприятием (обеспеченность компьютерной техникой и иными средствами оргтехники, программно-методическое обеспечение и т. п.);
- система информационного обеспечения организации (по всем направлениям, необходимым для ее эффективной деятельности);
- уровень квалификации бухгалтерских кадров, экономической смелости, инициативности и предприимчивости руководителей;

- система материальной заинтересованности в эффективности работы организации и материальной ответственности за круг выполняемых обязанностей.

Вопрос 51. Организация бухгалтерского учета. Требования к учетной политике

1 Организация бухгалтерского учета - система условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и наиболее выгодной продажей готовой продукции. При формировании учетной политики предполагается, что:

- активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств ее собственников, равно как и от активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);
- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);
- принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

У факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

2. Бухгалтерский учет в Российской Федерации отвечает требованиям рыночной экономики и базируется на международных стандартах учета и отчетности. В соответствии с этим он регламентируется **четырёхуровневой системой документов**.

Первый уровень - законы Российской Федерации, устанавливающие единые правовые, методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в России. К ним относятся Гражданский кодекс РФ и федеральные законы, например, закон «О бухгалтерском учете», в котором отражены обязательность, правила и принципы ведения учета всеми предприятиями и организациями.

Второй уровень - нормативные акты Президента и Правительства РФ, других правительственных органов, которым предоставлено право разрабатывать и утверждать в пределах своей компетенции обязательные для исполнения нормы. Они используются при разработке положений на этапах регулирования системы нормативных документов.

Третий уровень - положения (стандарты), планы счетов, инструкции, приказы и другие нормативные акты о бухгалтерском учете по отдельным темам и направлениям. Этот уровень является **главным**. По нему издаются нормативные документы с целью дальнейшего приближения организации бухгалтерского учета в России к международным стандартам учета и отчетности.

Четвертый уровень - документы, которые носят рекомендательный характер по организации и ведению бухгалтерского учета в разрезе отдельных видов имущества, обязательств и хозяйственных операций. Они предназначены для внутреннего использования.

3. Каждая организация разрабатывает и утверждает для себя **учетную политику**, под которой понимается выбранная совокупность способов ведения бухгалтерского учета. Учетная политика должна быть неизменной в течение длительного времени, своевременно доведена до налоговых органов и отвечать ряду требований.

Учетная политика должна отвечать таким **требованиям**, как полнота, своевременность, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость и рациональность (см. ранее - вопрос 49):

- **полнота** учетной политики - обеспечение отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций;
- **своевременность** - факты хозяйственной деятельности организации должны находить своевременное отражение в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, никакие операции не могут быть задержаны или ускорены с точки зрения их регистрации на счетах бухгалтерского учета;
- **осмотрительность** - означает применение способов учета, обеспечивающих большую готовность отражения в бухгалтерском учете потерь и пассивов, чем доходов и активов;
- **приоритетность содержания перед Формой** - при отражении в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности организация должна исходить не столько из правовой основы этих операций, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- **непротиворечивость** - заключается в обеспечении тождества показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;
- **рациональность** - учетная политика должна строиться таким образом, чтобы обеспечить рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета в организации исходя из ее величины и условий хозяйственной деятельности.

Вопрос 52. Права и обязанности главного бухгалтера

В соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер (бухгалтер - при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.

Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется *бухгалтерией*, возглавляемой главным бухгалтером. Если на предприятии отсутствует бухгалтерская служба, руководитель имеет право поручить ведение учета и отчетности специализированной организации или соответствующим органам (специалистам) на договорных началах либо вести учет лично.

Работа в бухгалтерии предприятия подразделяется на *группы*, которые создаются с учетом размера и объема бухгалтерской работы:

- расчетная - занимается вопросами, связанными со счетами: 69, 70, 71, 73, 76;
- материальная - счета 10, 60, 62;
- производственно-калькуляционная - счета 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 40, 43, 97;
- финансовая и т.д.

Главный бухгалтер:

- подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности;

- обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств;

- совместно с руководителем предприятия подписывает документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетные, кредитные и финансовые обязательства. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и к исполнению не принимаются.

В случае разногласий между руководителем и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя, который с этого момента несет ответственность за незаконность совершенных операций.

С главным бухгалтером *согласовываются* назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складами).

За невыполнение или недобросовестное выполнение своих обязанностей главный (старший) бухгалтер несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

Должностной оклад главного бухгалтера устанавливается на уровне оклада заместителя руководителя организации.

При освобождении главного бухгалтера от должности производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего - работнику, назначенному приказом руководителя организации). Одновременно проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности данных с составлением акта, утверждаемого руководителем предприятия.

Вопрос 53. Учет основных средств

1. Основные средства - различные материально-вещественные ценности, используемые как средства труда в натуральной форме в течение длительного времени в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации. Кроме того, предполагается, что эти средства должны приносить экономические выгоды (доход) и что они куплены не для перепродажи в будущем.

Отнесение средств труда к основным определено далее (см. вопрос 54). При этом их срок полезного использования должен быть более 12 месяцев (или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев).

В составе основных средств отражаются также вложения в улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) и в арендованные относящиеся к основным средствам объекты, а также находящиеся в собственности земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

К основным средствам согласно новому Плану счетов также отнесены средства в обороте, ранее относящиеся к малоценным быстроизнашивающимся предметам (специальные инструменты и приспособления, сменное оборудование, постельные принадлежности, а также имеющие срок службы более 12 месяцев орудия лова, спецодежда и спецобувь, временные сооружения, форменная одежда). При этом отнесение средств к основным

производится в зависимости от вида предметов, характера и условий деятельности и закрепляется в учетной политике предприятия по каждому виду (группе) предметов (при этом необходимо руководствоваться в первую очередь требованиями приоритета содержания перед формой и допущением последовательности учетной политики, а также решить каким образом предполагается погашать стоимость таких предметов).

2. Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются: «/ контроль за сохранностью и наличием основных средств по местам их использования;

- правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, выбытия

и перемещения;

- контроль за рациональным расходом средств на реконструкцию и модернизацию основных средств;
- правильное исчисление амортизации для включения в затраты предприятия;
- контроль за эффективностью использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и других основных средств;
- «/ контроль за своевременным проведением и отражением в учете реконструкции и модернизации средств труда;
- точное определение результатов от списания, ликвидации, выбытия объектов основных средств.

3. Предприятия имеют право владения, пользования и распоряжения основными средствами.

Владение - полное право собственности. Владелец основных средств имеет право безвозмездно передавать или продавать их другим предприятиям, сдавать в аренду или предоставлять бесплатно во временное пользование, списывать основные средства с баланса, если они устарели или изношены.

Распоряжение и пользование - это неполные права собственности. Распоряжение - это ограниченное временем и масштабом право владения. Цользование предполагает только право использования вещи для удовлетворения каких-либо потребностей.

Вопрос 54. Классификация основных средств

1. Основные средства предприятия различны и по составу, и по назначению. Для ведения учета необходима классификация. Возможна следующая **классификация основных средств**:

- по видам;
- по назначению;
- по отраслям экономики;
- по степени использования в хозяйственной деятельности;
- по принадлежности.

В соответствии с классификацией основные средства *подразделяются* на:

1. Здания.
2. Сооружения.
3. Передаточные устройства.
4. Машины и оборудование:
 - 4.1. силовые машины и оборудование;
 - 4.2. рабочие машины и оборудование;
 - 4.3. измерительные и регулирующие приборы, устройства и лабораторное оборудование;
 - 4.4. вычислительная техника;
 - 4.5. прочие машины и оборудование.
5. Транспортные средства.
6. Инструмент.
7. Производственный инвентарь и принадлежности.
8. Хозяйственный инвентарь.
9. Рабочий, продуктивный и племенной скот.
10. Многолетние насаждения.
11. Внутрихозяйственные дороги.
12. Капитальные затраты по улучшению земель (без сооружений).
13. Прочие основные фонды.

2. По степени использования в хозяйственной деятельности предприятия основные средства делятся на:

- *действующие* основные средства - средства, находящиеся в эксплуатации;
- *бездействующие* основные средства - временно неиспользуемые, могут находиться в запасе или на консервации.

По основным фондам, находящимся в запасе, амортизация начисляется в части полного восстановления; по основным средствам в эксплуатации не только начисляется амортизация на полное восстановление, но и при необходимости создается ремонтный фонд; по основным фондам, находящимся на консервации (сроком более трех месяцев), так же как и при проведении реконструкции, модернизации по решению руководителя, а также в период восстановления средств продолжительностью более 12 месяцев, амортизация не начисляется.

3. По принадлежности основные средства подразделяются на:

- *собственные*, которые числятся на балансе;
- *арендованные*, принадлежащие другому предприятию. Они эксплуатируются временно за определенную плату, учитываются за балансом (в случае текущей аренды) без начисления на данном предприятии амортизации (износа).

Вопрос 55. Оценка основных средств

Правильный учет основных средств может осуществляться только при условии единого принципа их

оценки. Различают три вида оценки стоимости основных средств:

- первоначальную;
- восстановительную;
- остаточную.

В бухгалтерском учете и отчетности основные средства отражаются *по первоначальной стоимости*, которая определяется для объектов:

- изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц - исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке, сооружению или приобретению (за исключением НДС и др.). При этом к фактическим затратам относятся суммы: уплачиваемые по договору поставщику (продавцу); по договорам строительного подряда; за информационные и консультационные услуги; вознаграждения посредническим организациям; сборы, пошлины и иные платежи, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств;

- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал - по договоренности сторон (если иное не определено законодательством);

- полученных безвозмездно — в сумме, определенной по рыночной оценке;

- приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, - по стоимости обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете.

Первоначальная стоимость фиксируется в момент поступления объекта в эксплуатацию на данном предприятии. По первоначальной стоимости объект учитывается в течение всего периода нахождения на предприятии.

Принципы оценки основных средств одинаковы для всех предприятий вне зависимости от формы собственности. При этом первоначальная стоимость основных средств может быть изменена при достройке, дооборудовании, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов.

2. **Восстановительная стоимость** - это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях, то есть приобретения или строительства инвентарных объектов исходя из действующих цен на момент ее определения. Переоценки, в результате которых определяется восстановительная стоимость, производятся только по распоряжению правительства. С момента переоценки в учете используется восстановительная стоимость объекта.

Оценка одинаковых объектов основных средств, введенных в эксплуатацию в разное время, может быть различной. Это зависит от времени, места и способа сооружения и приобретения основных средств, поэтому и возникает необходимость в определении восстановительной стоимости основных средств.

3. Основные средства в процессе использования изнашиваются, ветшают, отчего их первоначальная стоимость уменьшается. Денежное выражение потери объектами своих физических и технико-экономических качеств называется износом основных средств. Стоимость погашается путем начисления амортизации.

Первоначальная стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации определяет **остаточную стоимость** объекта основных средств. Основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости.

Вопрос 56. Документальное оформление

1. Учет основных средств независимо от организационно-правовой формы собственности предприятия организуется в бухгалтерии по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов. Под **инвентарным объектом** понимается законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему для выполнения функций, приписанных данному объекту.

2. Отдельная **классификация групп основных средств инвентарных объектов**:

- *по зданиям* - каждое отдельно стоящее здание с его внутренними устройствами и надворные постройки;

- *по сооружениям* - каждое обособленное сооружение с устройствами, составляющими с ним органическое целое;

- *по передаточным устройствам* - каждое самостоятельное устройство, не являющееся составной частью здания или сооружения;

- *по силовым машинам и оборудованию* - каждая силовая машина с фундаментом и всеми приспособлениями к ней и принадлежностями, приборами и индивидуальным ограждением;

- *по рабочим машинам и производственному оборудованию* - каждый станок или аппарат, включая входящие в его состав приспособления, принадлежности, и приборы, ограждения, а также фундамент, на котором смонтирован инвентарный объект;

- *по транспортным средствам* - каждый объект транспортных средств с включением относящихся к нему приспособлений и принадлежностей;

- *по инструментам и инвентарю* - каждый предмет, который имеет самостоятельное значение и не является составной частью какого-либо инвентарного объекта.

3. Каждому инвентарному объекту присваивается **инвентарный номер**, что обеспечивает контроль за сохранностью основных средств. Инвентарный номер проставляется на объекте и в первичных документах и сохраняется на весь период его нахождения на данном предприятии. В случае выбытия объекта его инвентарный

номер не присваивается вновь поступившим объектам.

4.. Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре *акт приемки-передачи основных средств* (ф. ОС-1) на каждый объект в отдельности.

Акт составляется на каждый объект, к нему прилагается техническая документация на данный- объект, которая после открытия бухгалтерией инвентарной карточки передается в соответствующий отдел, цех предприятия по месту эксплуатации.

Акт приемки-передачи основных средств составляется двумя сторонами - принимающей объект и передающей - с указанием времени поступления в эксплуатацию, даты изготовления, первоначальной стоимости и суммы износа в части полного восстановления. Бухгалтерия оформляет поступление объекта на основании Акта бухгалтерской записью, то есть составляются проводки на первоначальную стоимость и на сумму амортизации.

Вопрос 57. Аналитический учет основных средств

1. *Инвентарные карточки* учета основных средств являются основным регистром аналитического учета основных средств (ф. ОС-6). При оформлении инвентарной карточки следует помнить, что:

- *оборотная* сторона предназначена для краткой индивидуальной характеристики объекта;
- на *лицевой* стороне указываются: наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска, дата и номер акта о приемке, местонахождение, полная стоимость, норма износа, шифр затрат, сумма износа на дату приемки или переоценки объекта.

Впоследствии в карточке отмечают дату и стоимость каждого капитального ремонта, внутреннего перемещения объекта и причину выбытия.

Заполняются инвентарные карточки и инвентарные книги на основе первичных документов-актов, технических паспортов и прочей документации.

Зарегистрированные карточки помещают в *картотеку* основных средств. В картотеке их группируют по отраслевым классификационным группам, а внутри групп - по местам нахождения, эксплуатации и по видам.

В местах использования основных средств ответственные лица ведут *инвентарные списки основных средств* (ф. ОС-13), в которых приводятся краткие сведения об объектах основных средств и учет их изменений.

На *арендованные* основные средства в бухгалтерии арендатора инвентарные карточки *не открывают*. Для аналитического учета поступивших основных средств используют копии инвентарных карточек арендодателя или же выписки из инвентарной книги.

2. *Выбытие основных средств* оформляют актом (при этом может быть также использован акт на списание основных средств формы ОС-4) и отражают в инвентарной карточке, а затем ее изымают из картотеки. *Причинами выбытия* могут быть:

- ликвидация инвентарного объекта полностью при разборке или демонтаже в силу ветхости и износа, а также при стихийных бедствиях;
- ликвидация части инвентарного объекта в связи с перестраиванием, переоборудованием, модернизацией;
- передача основных средств другим предприятиям при реализации или безвозмездной передаче;
- недостача основных средств.

Вопрос 58. Синтетический учет основных средств

1. *Синтетический учет* наличия и движения основных средств осуществляется на следующих *счетах*:

- 01 «Основные средства» (активный);
- 02 «Амортизация основных средств» (пассивный);
- 91 «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный).

Счет 01 «Основные средства!» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

Амортизацию основных средств (как собственных, так и сданных в лизинг) учитывают на *счете 02 «Амортизация основных средств»*, которая исчисляется ежемесячно установленным в учетной политике способом.

Учет операций по выбытию основных средств осуществляют на операционном активно-пассивном *счете 91 «Прочие доходы и расходы»* через субсчет счета 01 «**Выбытие основных средств**»:

- по дебету субсчета 01 «Выбытие основных средств» отражают первоначальную стоимость основных средств;
- по кредиту субсчета «Выбытие основных средств» фиксируют сумму амортизации по выбывшим основным средствам. Таким образом, на субсчете «Выбытие основных средств» формируется остаточная стоимость, которая списывается в дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы»;
- в дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» списываются также расходы, связанные с выбытием

основных средств, налог на добавленную стоимость;

- по кредиту счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы» отражается выручка от продажи и ликвидации, а также стоимость материалов по ценам возможного использования, поступивших в результате ликвидации основных средств.

Сопоставлением дебетового оборота субсчета 91-2 и кредитового оборота субсчета 91-1 выявляется результат от выбытия (прибыль или убыток), который в составе прочих доходов в конце месяца списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». 2, **Основные средства могут поступать** на предприятие следующими путями.

- При безвозмездном получении основных средств первоначальная стоимость определяется по рыночным ценам. Поступление основных средств увеличивает общую стоимость всех основных средств предприятия дебетованием счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Следует отметить, что операция получения основных средств безвозмездно облагается налогом на прибыль (при начислении амортизации в ее сумме счет 98 дебетуется в корреспонденции со счетом 91, субсчет «Прочие доходы»).

- Покупка и сооружение подрядным способом основных средств оформляются в учете следующим образом.

1. Акцептован счет поставщиков за основные средства (акцепт счета означает обязательство произвести по нему уплату денежных средств) или счет подрядчиков за выполненные работы: Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость основных средств (при этом сумма НДС фиксируется проводкой: Д-т сч. 19, К-т сч.60).

Так же учитываются различные затраты. При этом НДС засчитывается при расчетах с бюджетом после оплаты записью: Д-т сч.68, К-т сч.19.

2. Основные средства введены в эксплуатацию: Д-т сч.01 «Основные средства», К-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» - по стоимости, включающей все затраты на приобретение основных средств (см. ранее).

- Сооружение собственными силами - силами вспомогательных цехов, а также строительных организаций, являющихся структурными подразделениями фирмы.

1. Отражаются расходы на строительство и сооружение основных средств: Д-т сч.23 «Вспомогательные производства», К-т сч.10, 25, 70, 69 и т.д.

2. Монтаж оборудования на строящемся объекте влечет проводку на его стоимость: Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч.07 «Оборудование к установке».

3. Определяются затраты вспомогательного производства по строительству (сооружению) объекта: Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч.23 «Вспомогательные производства».

4. Основные средства приняты к учету по первоначальной стоимости: Д-тсч.01 «Основные средства», К-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы».

- Взнос учредителей в качестве вклада в уставный капитал. При поступлении основных средств как вклада в уставный капитал предприятия стоимость объекта определяется по соглашению сторон, сумма амортизации либо сообщается передающей стороной, либо определяется экспертным путем. *Поступление* средств отражается проводкой на согласованную стоимость: Д-т сч.01 «Основные средства», К-т сч.75 «Расчеты с учредителями». *Амортизация* фиксируется записью на ее сумму: Д-т сч.01 «Основные средства», К-т сч.02 «Амортизация основных средств».

Вопрос 59. Учет амортизации основных средств

1. Основные средства предприятия в процессе производства постепенно изнашиваются. **Износ** - стоимостной показатель потери объектами основных средств физических качеств или утраты технико-экономических свойств, а вследствие этого - стоимости.

Стоимость основных средств предприятия погашается путем начисления износа (амортизированной стоимости) и списания на издержки производства (расходов на продажу) в течение всего срока их полезного использования по нормам, утвержденным в установленном порядке.

Каждому предприятию следует обеспечить накопление средств (источников), необходимых для приобретения и восстановления окончательно износившихся основных средств. Накопление достигается за счет включения в издержки производства **сумм отчислений, которые называются амортизационными**.

Годовые размеры амортизационных накоплений устанавливаются в процентах к балансовой (первоначальной) стоимости, а для автотранспорта отчисления определяются в процентах к первоначальной стоимости на тысячу километров пробега. Размеры амортизационных накоплений носят название **норм амортизационных отчислений**. Нормы амортизационных отчислений по жилым зданиям установлены только для определения износа, так как амортизация по ним не начисляется.

Отметим, что в целях исчисления налога на прибыль (в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ) амортизируемое имущество распределяется по десяти амортизационным группам в соответствии со сроками полезного использования, определяемыми налогоплательщиками самостоятельно на дату ввода объекта в эксплуатацию на основании классификации включаемых в амортизационные группы основных средств.

2. Срок полезного использования объекта основных средств определяется при принятии его к

бухгалтерскому учету.

Определение **срока полезного использования объекта основных средств**

при его отсутствии в технических условиях или неустановлении в централизованном порядке производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы всех планово-предупредительных видов ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования объекта (срок аренды).

3. Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

- *при линейном способе* - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- *при способе уменьшаемого остатка* - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

• *при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования* - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе - число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта;

• *при способе списания пропорционально объему продукции (работ)* - исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Применение одного из способов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего его срока полезного использования.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета. Отметим, что в целях исчисления налога на прибыль (в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ) амортизация начисляется линейным или нелинейным методами, предусмотрено также применение повышенных и пониженных норм амортизации.

4. Амортизационные отчисления не производятся по объектам, числящимся в составе основных средств:

- по продуктивному скоту, буйволам, волам, оленям;
- по библиотечному фонду;
- по средствам (фондам) бюджетных организаций, включая научно-исследовательские и конструкторские, технологические организации;
- по многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста;
- по земельным участкам, объектам природопользования;
- по объектам, относящимся к фильмофонду, и т.д.

Также амортизация не начисляется по полностью амортизированным основным средствам, так же как и при проведении реконструкции, модернизации по решению руководителя и консервации сроком более трех месяцев, а также в период восстановления средств продолжительностью более 12 месяцев.

В целях исчисления налога на прибыль в соответствии с главой 25 Налогового Кодекса РФ состав неамортизируемого имущества сильно отличается (следует вести отдельно налоговый учет).

Вопрос 60. Учет затрат на ремонт основных средств

1. Ремонт основных средств необходим для поддержания их в рабочем состоянии. По объему и характеру производимых ремонтных работ различают *капитальный* и *текущий* ремонты основных средств. Их отличие состоит в сложности, объеме и сроке выполнения. Различают **три вида ремонтов**:

- *малые* ремонты - характеризуются заменой отдельных деталей без разборки всего агрегата;
- *средние* ремонты - это частичная разборка агрегата и замена отдельных частей;
- *капитальные* ремонты - это полная разборка и реставрация большого числа деталей.

2. В бухгалтерском учете ремонты делятся на:

- *текущие*, к которым относятся малые и средние ремонты, выполняемые чаще одного раза в год;
- *капитальные*, включающие средние ремонты, производимые реже одного раза в год.

Отчисления в ремонтный фонд производятся для равномерного отнесения затрат на себестоимость и оформляются записью: Д-т сч.25 «Общепроизводственные расходы», 26 и др., К-т сч.96 «Резервы предстоящих расходов». Отнесение произведенных затрат по ремонту основных средств за счет начисленного резерва фиксируется по дебету счета 96 в корреспонденции

со счетами затрат, расчетов (например счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

3. Ремонты могут осуществляться на предприятии двумя способами:

- хозяйственным - силами собственного ремонтного цеха;
- подрядным - силами сторонних ремонтных организаций.

Затраты на ремонт хозяйственным способом собираются по дебету счетов учета издержек производства, например счета 23 «Вспомогательные производства», на субсчете «Ремонтный цех». Затраты на ремонт - это стоимость использованных для его осуществления материалов, запчастей, инструментов, а также заработная плата рабочим, осуществившим этот ремонт, с отчислениями на социальное страхование и обеспечение (кредитуются счета 10, 70, 69 и др.).

При подрядном способе выполнения ремонта учет затрат производится в ремонтной организации. У производящего ремонт предприятия затраты отражаются по дебету счета, на котором аккумулируются указанные затраты, в корреспонденции со счетами учета расчетов, например: Д-т сч.97 «Расходы будущих периодов», 20, 25, 44 и др., К-т сч.60 - на сумму полученного за ремонт счета (при этом НДС фиксируется отдельно по дебету счета 19) .

Вместе с тем в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт рассматриваются как прочие расходы и принимаются в целях исчисления налога на прибыль по-другому, в частности, не полностью (следует вести отдельно налоговый учет).

4. Прием законченного ремонта оформляется **актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов** (форма ОС-3). В акте отражаются:

- наименование объекта с указанием балансовой стоимости и суммы начисленной амортизации;
- инвентарный номер объекта;
- код заказа, которым является данный ремонт для ремонтного цеха; V корреспонденция счетов;
- объем выполненных работ;
- сроки начала и окончания ремонта;
- сметная стоимость ремонта;
- фактическая стоимость ремонта.

Акт подписывается представителями ремонтного цеха и цеха или службы, в которой эксплуатируется данный объект.

Вопрос 61. Аренда основных средств

1. *Аренда* - предоставление имущества в соответствии с договором во временное пользование за определенную плату (арендную плату). Сторона, предоставляющая имущество во временное пользование, называется арендодателем, а сторона, получающая его, - арендатором. Выделяются следующие *виды* аренды основных средств:

- * в зависимости от продолжительности (времени):
- * краткосрочная аренда - сроком не более одного года;
- * среднесрочная аренда - сроком от одного года до трех лет;
- * долгосрочная аренда - сроком более трех лет;
- * в зависимости от условий передачи собственности аренда может быть:

* *финансируемой (лизинг)* - аренда, договор которой предусматривает переход арендуемых основных средств в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при внесении арендатором всей оговоренной договором выкупной цены;

* *текущей*, которая сводится к удовлетворению временной потребности арендатора в отдельных предметах основных средств или в жилых и производственных помещениях. Право собственности на имущество остается за арендодателем.

При этом риск потери и порчи основного средства определяется условиями договора; капитальный ремонт имущества арендодатель производит за свой счет, а текущий ремонт — осуществляет арендатор, который также несет расходы по содержанию имущества (если иное не оговорено договором).

2. По *договору аренды* арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное владение. В арендный период права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору переходит лишь право владения и пользования или владения имуществом.

Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой *у.м.* выбытия в инвентарной карточке по учету основных средств.

Установленная *арендная плата* включает сумму амортизационных отчислений и *арендный процент*. Арендная плата не может быть меньше суммы амортизационных отчислений, иначе арендодатель окажется в убытке. Получаемый арендодателем арендный процент - это его доход от заключенной сделки.

Арендатор при текущей аренде включает арендную плату в затраты производства (отражая по дебету счетов 20, 25, 26, 44 и др. или 97 - при оплате за следующие отчетные периоды), а арендодатель - в состав операционных доходов (кредитуют счет 91 или 98 - за следующие периоды), при этом начисляемая арендодателем амортизация основных средств относится к операционным расходам.

Арендодатель отражает переданные в текущую аренду основные средства на отдельном субсчете счета 01, а арендатор - на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

В *учете для отражения взаимоотношений арендатора с арендодателем* используется активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Расчеты предприятия как арендодателя со

своими арендаторами являются расчетами с дебиторами (счет 76 используется как активный), а расчеты предприятия как арендатора со своими арендодателями -это расчеты с кредиторами (счет 76 используется как пассивный).

3. *Лизинг* - особый вид финансовой аренды. Ее особенностью является то, что арендодатель приобретает основные средства для арендатора и предоставляет их во временное владение и пользование для предпринимательских целей на длительное время; при этом срок аренды близок к сроку службы арендованных объектов. Сумма платежа включает стоимость объекта основных средств, проценты за кредит, комиссионные платежи. Лизинг можно представить как кредит, выдаваемый арендатору. При этом объект основных средств является собственностью арендодателя, после окончания срока аренды и выкупа в соответствии с договором аренды переходит в собственность арендатора; вместе с тем риск, связанный с порчей и гибелью объекта, принимает на себя арендатор.

Предоставляемые в аренду объекты должны быть приобретены арендодателем специально для сдачи в аренду данному арендатору с обязательным уведомлением продавца. Сделка будет трехсторонней, объединяющей арендатора, арендодателя и поставщика арендуемого оборудования. При этом арендодателем чаще всего выступает банк или специальная лизинговая компания, а поставщиком является как правило производитель объектов основных средств. Между всеми участниками сделки при этом заключается договор о лизинге.

Вопрос 62. Инвентаризация основных средств

1. *Цель инвентаризации* - выявить фактическое наличие и качественное состояние основных фондов предприятия, проверить техническую документацию (паспорт, характеристику, проекты и т. п.), уточнить данные бухгалтерского учета.

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета, а также технических паспортов или другой технической документации;
- наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение (при отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление).

2. *Число инвентаризаций* в году, даты их проведения устанавливаются предприятием. Инвентаризации проводятся *в обязательном порядке*:

- перед составлением годового бухгалтерского отчета;
- при смене материально ответственного за основные средства лица;
- при установлении фактов злоупотреблений или хищений, порчи ценностей, после стихийных бедствий.

Перед *составлением годового бухгалтерского отчета* рекомендуется проводить инвентаризацию основных средств по состоянию на 1 ноября отчетного года (не ранее). Для проведения инвентаризации руководитель предприятия назначает специальную *комиссию*, в которую включает представителей администрации предприятия, работников бухгалтерии, специалистов.

3. В результате проведения инвентаризации составляется инвентаризационная опись. *Инвентаризационная опись основных средств (ф. ИНВ-1)* составляется в одном экземпляре комиссией по каждому местонахождению ценностей и должностному лицу, ответственному за сохранность основных средств. Опись подписывается комиссией, материально ответственными лицами и передается в бухгалтерию.

Инвентаризационная опись предназначена для отражения данных инвентаризации на три даты с целью сокращения объема работы бухгалтерии при ежегодном проведении инвентаризации основных средств.

4. Выявленные *излишки основных средств* считаются доходом предприятия, их приходуют по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы».

При *недостаче и порче объектов* основных средств их первоначальную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет субсчета 01 «Выбытие основных средств», а сумму *амортизации* - с кредита субсчета «Выбытие основных средств» в дебет счета 02 «Амортизация основных средств».

Выявленная таким образом *остаточная стоимость* основных средств списывается с кредита субсчета «Выбытие основных средств» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», после чего недостачи должны быть отнесены на виновника по рыночной стоимости через счет 73 (Д-т сч.73, К-т сч.94). Разницу между рыночной ценой и остаточной стоимостью основных средств отражают по дебету счета 94 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

По мере погашения задолженности ее виновником соответствующую часть поступившей суммы списывают со счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При отсутствии виновников или при отказе во взыскании судом соответствующие суммы относятся на дебет счета 91 в корреспонденции со счетом 94.

Следует отметить, что в результате инвентаризации основных средств могут быть обнаружены испорченные средства труда. В этом случае дополнительно полученные, например, материалы учитываются по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Вопрос 63. Учет труда и заработной платы

1. Учет труда и заработной платы занимает одно из центральных мест во всей системе учета на предприятии. Заработная плата является основным источником доходов работников фирмы.

Трудовые доходы работника определяются его личным трудовым вкладом с учетом конечных итогов деятельности предприятия. Они регулируются налогами и не ограничиваются. Минимальный размер оплаты труда устанавливается законодательством для всех предприятий.

2. **Основными задачами учета труда и заработной платы являются:**

- точный учет личного состава работников, отработанного ими времени и объема выполняемых работ;
- правильное исчисление сумм оплаты труда и удержаний из нее;
- учет расчетов с работниками предприятия, бюджетом, органами социального страхования и обеспечения (правильное и своевременное удержание и перечисление налога на доходы и отчислений в фонды в составе единого социального налога, за причиненный ущерб, по исполнительным листам и т.д.);
- контроль за рациональным использованием трудовых ресурсов, оплаты труда и фонда потребления;
- правильное отнесение оплаты труда и отчислений на социальные нужды на счета издержек производства и обращения и на счета целевых источников - распределение сумм начисленной оплаты труда и единого социального налога по направлениям затрат.

3. Уставной юридической формой регулирования трудовых отношений, в том числе и в области оплаты труда работников, может быть *коллективный трудовой договор предприятия*, в котором фиксируют все условия оплаты труда, входящие в компетенцию предприятия.

Первичными документами по учету численности рабочих и служащих и их движения являются:

- *приказ (распоряжение) о приеме на работу (ф. Т-1)* - применяется для оформления и учета принимаемых по трудовому контракту сотрудников, на основании его в отделе кадров оформляется учетная (личная) карточка работника, делается запись в его трудовой книжке, открывается личный лицевой счет в бухгалтерии. Работнику присваивается табельный номер, который проставляется во всех документах по учету труда и заработной платы;
- *приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. Т-5)*, на основании которого делаются соответствующие записи в трудовой книжке, учетной карточке, лицевом счете и изменяется табельный номер;
- *приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. Т-6)*, на основании которого отдел кадров делает отметку в личной карточке, а бухгалтерия производит расчет отпускных по форме Т-60;
- *приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником (ф. Т-8)*, в соответствии с которым отдел кадров оформляет соответствующие записи в трудовой книжке работника и его личной карточке, бухгалтерия производит полный расчет с работником по форме Т-61.

Вопрос 64. Организация учета использования рабочего времени

1. Учет времени, отработанного каждым работником, ведется с использованием специального документа - *табеля учета использования рабочего времени*. Табель ведется по предприятию в целом, если предприятие небольшое, или по отдельным структурным подразделениям.

Табели необходимы не только для учета использования рабочего времени всех категорий работающих, но и для контроля за соблюдением рабочими и служащими установленного режима рабочего времени, расчетов с ними по заработной плате и получения данных об отработанном времени, составления статотчетности по труду.

Табель составляется в одном экземпляре табельщиком, или мастером, или лицом, на это уполномоченным, и передается в расчетный отдел бухгалтерии два раза в месяц:

- для корректировки суммы выплаты за первую половину месяца (аванса);
- для расчета заработной платы за месяц.

Учет явок на работу и использования рабочего времени осуществляется в табеле методом:

- сплошной регистрации, то есть отметки всех явившихся, не явившихся, опоздавших и т. п.;
- путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т.д.).

На титульном листе табеля даны условные обозначения отработанного и неотработанного времени. Количество дней и часов указывается с одним десятичным знаком. При ручной обработке учетных данных пользуются буквенным или цифровым кодом, а при механизированной - цифровым.

2. На предприятиях применяют *две формы табеля учета использования рабочего времени:*

- в *форме Т-12* отражается не только учет использования рабочего времени, но и расчет заработной платы;
- в *форме Т-13* - учет использования рабочего времени без расчета заработной платы. Заработная

плата в этом случае начисляется в лицевом счете (ф. Т-54), в расчетной ведомости (ф. Т-51) или расчетно-платежной ведомости (ф. Т-49).

На последней странице табеля представлена таблица ежедневного учета использования времени и итоговая строка за месяц для составления отчета по труду, который необходим для анализа организации труда в цехах, отделах и по предприятию в целом, по ним рассчитывается процент выполнения нормированных заданий рабочих-сдельщиков и т. п.

3. *Контроль за началом и окончанием работы*, использованием времени в течение рабочего дня осуществляют руководители производственных подразделений (мастера, начальники цехов, отделов, участков, смен), на которых возложен этот контроль. *Способы контроля:*

- карточный - с помощью контрольных часов;
- жетонный - с применением табельных жетонов или марок;
- пропускной - посредством сдачи рабочими и служащими и обратной выдачи им пропусков (сдают перед началом работы, получают по окончании работы);
- рапортно-ведомостной - с использованием рапортов или табельных ведомостей от начальника;
- с помощью контрольно-пропускных устройств.

Вопрос 65. Формы и системы оплаты труда. Повременная форма

1. Предприятие самостоятельно устанавливает формы и размер оплаты труда своих работников. Предприятие обязано обеспечивать гарантированный законом минимальный размер оплаты труда, если фактически отработанное время не меньше установленной законодательством нормы. Предприятие может самостоятельно устанавливать разнообразные льготы для своих работников.

Различают основную и дополнительную оплату труда. *Основная* - оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ: оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные работы, за бригадирство, оплата простоев не по вине рабочих.

Дополнительная - выплаты за не проработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении.

2. Основными формами оплаты труда являются: повременная, сдельная и аккордная. Первые две формы оплаты труда имеют свои системы: простая повременная, повременно-премиальная; прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная.

Повременная - форма, при которой заработок зависит от количества затраченного времени (фактически отработанного) с учетом квалификации работника и условий труда.

Случаи применения повременной формы оплаты:

- если рабочий не может оказывать влияния на увеличение выпуска продукции, который определяется производительностью машины, аппарата или агрегата;
- если отсутствуют количественные показатели выработки, необходимые для установления сдельной расценки;
- при условии правильного применения норм труда.

При *простой повременной* системе оплаты труда заработная плата находится в прямой зависимости от количества отработанного времени.

При *повременно-премиальной* системе оплаты труда к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной сетке или к другому измерителю.

Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате являются табели.

Вопрос 66. Сдельная и аккордная формы оплаты труда

1. При *сдельной форме оплаты* заработок зависит от количества произведенных единиц продукции с учетом их качества, сложности и условий труда.

Сдельная форма применяется при:

- наличии количественных показателей работы, которые непосредственно зависят от данного рабочего или их бригады;
- возможности у рабочих увеличить выработку или объем выполненных работ;
- необходимости на данном участке стимулировать рабочих к дальнейшему увеличению выработки продукции или объемов выполняемых работ;
- возможности точного учета объемов (количества) выполняемых работ;
- применении технически обоснованных норм труда.

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

Сдельно-премиальная система предполагает, что помимо суммы сдельной заработной платы рабочим начисляются премии за конкретные показатели их производственной деятельности.

Сдельно-прогрессивная система предусматривает оплату выработанной продукции в пределах установленных норм по прямым (неизменным) расценкам, а изделия сверх нормы оплачиваются по повышенным расценкам согласно установленной шкале, но не выше двойной сдельной расценки.

Косвенно-сдельная система применяется для стимулирования повышения производительности труда рабочих, обслуживающих оборудование и рабочие места. Труд их оплачивается по косвенным сдельным расценкам из расчета количества продукции, произведенной основными рабочими, которых они обслуживают.

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

Аккордная оплата труда применяется в следующих случаях:

- предприятие не укладывается в срок с выполнением какого-либо заказа, и при его невыполнении оно обязано будет заплатить значительные суммы штрафных санкций в связи с условиями договора;
- при чрезвычайных обстоятельствах (пожаре, обвале, выходе из строя основной технологической линии по серьезной причине), которые приведут к остановке производства;
- при острой производственной необходимости выполнения отдельных работ или внедрении нового оборудования на предприятии.

Вопрос 67. Оплата труда при отклонении от нормальных условий труда

1. Нормальные условия труда - это те, при которых рабочие места согласно заданиям-нарядам, маршрутным листам и прочим документам полностью обеспечены сырьем, материалами, Полуфабрикатами, действующим оборудованием, специальным инструментом и приспособлениями.

Если эти условия не выполнены и рабочему приходится затрачивать на работу дополнительное время, то необходимо произвести расчет этого времени и его оплату.

2. Оплата часов сверхурочной работы - это оплата работы, выполняемой сверх установленной законом продолжительности рабочего дня. Сверхурочная

работа не должна превышать 4 часов в день или 120 часов в месяц. Оплата работы в сверхурочное время установлена за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы - не менее чем в двойном размере часовой тарифной ставки.

Оплата часов за работу в ночное время относится к категории доплат. Временем ночной работы считается с 22 до 6 часов. В ночное время установленная продолжительность работы (смены) сокращается на один час.

Работа в ночное время оплачивается в повышенном размере, устанавливаемом коллективным договором, но не ниже, чем предусмотрено законодательством (то есть не ниже 40% часовой тарифной ставки, если не менее половины смены приходится на ночное время), а за вечернюю смену - не менее 20% за каждый час такой работы.

Оплата труда в праздничные и нерабочие дни осуществляется не менее чем в двойном размере:

- сдельщикам - не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по часовым (дневным) ставкам, - в размере двойной часовой ставки;
- работникам, получающим месячный оклад, - в размере не менее одной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась сверх месячной нормы.

По желанию работника, трудившегося в праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха.

3. Оплата брака, возникшего не по вине работника, осуществляется по пониженным расценкам, но не ниже двух третей тарифной ставки (оклада).

Полный брак по вине работника не оплачивается, а частичный брак по его вине оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции. Оплата простоев:

- время простоя по вине работника оплате не подлежит;
- время простоя не по вине работника, если он предупредил администрацию о начале простоя, оплачивается из расчета 2/3 тарифной ставки установленного работнику разряда или оклада. Если работник наряду с основной работой, обусловленной трудовым договором (контрактом), выполняет дополнительную работу по совмещению профессий (должностей) или обязанности временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы, то ему доплачивают за совмещение профессий (должностей) или выполнение обязанностей временно отсутствующего работника. Размер этих доплат устанавливает администрация по соглашению сторон.

Вопрос 68. Удержания и вычеты из заработной платы

1. Бухгалтерия производит удержания и вычеты из заработной платы. В соответствии с законодательством из заработной платы рабочих и служащих производятся *удержания и вычеты* следующего типа:

- государственные налоги, когда объектом обложения служит заработная плата, - налог на доходы физических лиц);
- погашение задолженности по ранее выданным авансам, а также возврат сумм, излишне выплаченных в результате неверно произведенных расчетов;
- возмещение материального ущерба, причиненного работником предприятию;
- возмещение сумм, выплаченных за неотработанные дни использованного отпуска (при увольнении);
- по взысканию некоторых видов штрафов;
- по исполнительным документам;
- за товары, проданные в кредит;
- за брак продукции.

2. *Налог на доходы физических лиц* удерживается в порядке и размерах, установленных Налоговым кодексом РФ. Он имеет несколько важных *особенностей*:

- *базой для определения взимаемой с каждого гражданина суммы налога* служит сумма совокупного годового дохода, полученного как в денежной, так и в натуральной формах, а также безвозмездно и в виде материальной выгоды из всех источников в истекшем календарном году, а месячный доход рассматривается как промежуточный;
- начисление налога производится на полный доход, подлежащий налогообложению, независимо от проведения каких-либо перечислений и удержаний; при этом не принимаются во внимание доходы, полученные работником от других предприятий;
- не предусмотрены категории граждан, полностью освобожденных от уплаты налога, независимо от размера доходов; не подлежат налогообложению некоторые виды доходов;
- кроме стандартных налоговых вычетов законодательством установлены социальные и имущественные вычеты, которые предоставляются налоговым органом по окончании года;
- если гражданин помимо зарплаты на своем основном месте работы имеет другие доходы на стороне, то он обязан декларировать общую сумму получаемых доходов, включая и заработную плату. Налог на доходы отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (уменьшаются подлежащие выплате работникам суммы) в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», отдельный субсчет по учету данного налога.

3. *Удержания по исполнительным листам* производятся, если работник обязан выплачивать алименты на содержание несовершеннолетних детей или нетрудоспособных родителей. При этом основанием также могут служить и письменные заключения граждан о добровольной уплате алиментов, отметки органов внутренних дел в паспортах лиц о том, что они обязаны уплатить алименты.

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 пенсии и стипендии. Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи, единовременных вознаграждений за изобретения и рационализаторские предложения.

В 3-дневный срок со дня, установленного для выплаты заработной платы, пенсии и стипендии, суммы удержанных алиментов должны быть выплачены получателю или переведены по почте за счет взыскателя.

Учет расчетов по исполнительным документам организуется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «С организациями и лицами по исполнительным документам».

Удержания за товары, проданные в кредит, возможны в случае, когда предприятие произвело расчеты с торговыми организациями на всю сумму заявления-обязательства за товары, проданные рабочим и служащим в кредит, за счет ссуды банка. При этом предприятия также применяют счет 76в разрезе лицевых счетов торговых организаций. Задолженность персонала за проданные в кредит товары вне зависимости от субъектного состава покупателей отражается по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

4. К *удержаниям предприятия в свою пользу* относятся:

- * удержания по возмещению материального ущерба, отражаемые через счет 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;
- * удержания по возмещению брака по вине работника, учитываемые на активном счете 28 «Брак в производстве»;
- * удержание невозвращенных остатков подотчетных сумм, показываемые на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Кроме обязательных удержаний, из заработной платы рабочих и служащих могут производиться

вычеты по письменному заявлению последних:

- * перечисление заработной платы в сберегательный банк;
- * перечисления страховым организациям;
- * перечисление профсоюзных взносов;
- * погашение ссуды на строительство и благоустройство садовых домиков и участков.

Учитываются такие расчетные операции на счетах 73 и 76.

В бухгалтерском учете все удержания из заработной платы показываются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом соответствующего данному удержанию счета.

Вопрос 69. Учет затрат на производство

1. В процессе производства создается продукция, выполняются работы или оказываются услуги. Их **себестоимость** складывается из затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов, необходимых для производства и реализации изготовленного продукта.

Затраты на производство продукции складываются из нескольких элементов:

- материальные затраты за вычетом возвратных отходов (стоимость покупных сырья, материалов, комплектующих изделий, полуфабрикатов, топлива и энергии всех видов, запасных частей, работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями, затраты по использованию природного сырья, потери от недостач материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли;
- амортизация как собственных, так и арендованных основных фондов, исчисленная по нормам амортизационных отчислений на полное их восстановление;
- расходы на оплату труда (основная и дополнительная заработная плата, оплата работ по договорам подряда и трудовым соглашениям);
- отчисления страховых взносов в составе единого социального налога;
- прочие расходы (платежи по обязательному страхованию имущества предприятия, арендная плата, амортизация нематериальных активов, командировочные расходы, отчисления в резервы на ремонт и т.д.). Статьи затрат при этом показывают не только что израсходовано, но и на какие цели произведены затраты.

Перечень расходов, относимых на себестоимость продукции, работ или услуг, определяется соответствующим законом, до его принятия – главой 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль»

2. Затраты, включаемые в себестоимость продукции:

- затраты на подготовку и освоение производства;
- затраты, непосредственно связанные с производством продукции, обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции;
- расходы, связанные с изобретательством и рационализацией, изготовлением и испытанием моделей и образцов, организацией выставок, конкурсов, выплатой авторских вознаграждений и др.;
- расходы, связанные с обслуживанием производственного процесса;
- затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
- расходы, связанные с управлением производством;
- выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за не проработанное время: Оплата очередных и дополнительных отпусков, оплата рабочего времени за выполнение государственных обязанностей;
- отчисления на государственное социальное и медицинское страхование, обеспечение в составе единого социального налога от расходов на оплату труда, включаемых в себестоимость продукции;
- платежи по обязательному страхованию имущества предприятия, учитываемого в составе производственных фондов, и отдельных категорий работников;
- затраты на воспроизводство основных производственных фондов, включаемые в себестоимость продукции в форме амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов;
- амортизация по нематериальным активам.

3. **Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции** являются:

- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям;
- учет фактических затрат на производство продукции (определение себестоимости единицы продукции) и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению;
- калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости;
- выявление результатов деятельности структурных хозяйственных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции.

Организация этого учета основывается на полном отражении всех хозяйственных операций, правильном отнесении расходов и доходов к отчетным периодам, разграничении затрат на производство и вложения во

внеоборотные активы.

Вопрос 70. Классификация затрат на производство

1. Для правильной организации учета производственных затрат имеется научно обоснованная их классификация. **Затраты на производство группируют** по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов:

- *по месту возникновения* затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Группировка необходима для организации внутривзаводского хозрасчета и определения производственной себестоимости продукции;

- *по видам продукции (работ, услуг)* затраты группируют для исчисления их себестоимости;
- *по видам расходов* затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции.

Перечень конкретных статей калькуляции содержится в отраслевых рекомендациях. Например, для промышленных предприятий это: сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); топливо, энергия на технологические нужды; покупные изделия; производственные услуги сторонних организаций; основная зарплата производственных рабочих; их дополнительная зарплата; отчисления на социальное страхование; расходы на освоение и подготовку производства; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы; потери от брака; прочие производственные затраты; расходы на продажу. 2. **Классификация затрат на производство продукции:**

- *По экономической роли в процессе производства* - на основные и накладные.

Основные затраты - это затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы.

Накладные расходы связаны с организацией, управлением и обслуживанием производства и делятся на цеховые (расходы на отопление и освещение производственных помещений цеха, расходы на оплату труда инженерно-технического персонала цеха) и общехозяйственные (расходы на содержание аппарата управления, не связанные непосредственно с производственным процессом).

- *По составу (однородности)* - на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементные затраты - это затраты, состоящие из одного элемента: заработная плата, амортизация.

Комплексные затраты - затраты, состоящие из нескольких элементов, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы: общепроизводственные, общехозяйственные расходы, потери от брака.

- *По способу включения в себестоимость продукции* - на прямые и косвенные.

Прямые затраты - это затраты, которые можно отнести на себестоимость каждого конкретного вида продукции. К ним относятся все основные затраты, за исключением затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, т.е. те, которые можно отнести на себестоимость продукции на основании первичных документов.

Косвенные затраты включаются в себестоимость косвенным путем через распределение их между различными видами продукции (пропорционально предусмотренным учетной политикой предприятия показателям, например, заработной плате основных производственных рабочих). Эти затраты предварительно собираются на отдельных счетах (25, 26, 16, 44).

- *По отношению к объему производства* - на переменные, условно-переменные и условно-постоянные.

Размер *переменных затрат* изменяется прямо пропорционально изменениям физического объема производства.

Условно-переменные затраты изменяются в зависимости от объема производства, выпуска продукции, но эта зависимость не является прямо пропорциональной (например, затраты на оплату труда управленческого персонала, на содержание оборудования).

Условно-постоянные затраты практически не находятся в зависимости от объема выпускаемой продукции. К ним относятся общехозяйственные и некоторые общепроизводственные расходы (амортизация по сооружениям, зданиям и т.п.).

- *По периодичности возникновения* - на текущие и единовременные.

Текущие затраты - это постоянные, ежедневные затраты, относящиеся к данному месяцу (например, расход сырья и материалов).

Единовременные затраты однократны или производятся реже одного раза в месяц. Они относятся к ряду последующих месяцев (например, затраты на ремонт оборудования).

- *По отнесению к отчетному периоду* - на истекшие затраты, зарезервированные расходы, расходы будущих периодов. *Истекшие* затраты - это произведенные и принятые к учету в отчетном периоде расходы.

Зарезервированные расходы - расходы, включенные в себестоимость продукции, при отсутствии их фактически.

Расходы будущих периодов - активы, не признанные в качестве расходов отчетного периода, но уже понесенные предприятием.

- *По участию в процессе производства* - на производственные и расходы на продажу.

К *производственным* относят все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Расходы на продажу связаны с отгрузкой и реализацией продукции покупателям.

Производственные расходы и расходы на продажу образуют *полную себестоимость товарной продукции*.

- *По эффективности* - на производительные и непроизводительные.

Производительными считаются затраты на производство продукции установленного качества при

рациональной технологии и организации производства. Эти расходы планируются, соотносятся с доходами, поэтому их называют планируемыми.

Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ). Непроизводительные расходы не приносят доход, являются непланируемыми.

Вопрос 71. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Позаказный и попередельный методы

1. Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами. *Метод калькуляции* - система приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы (подробнее см. вопрос 36). Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

Применяются позаказный, попередельный, нормативный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

2. Позаказный метод используется в производствах:

- с механической сборкой деталей, узлов и изделий в целом;
- где технологический процесс между цехами тесно взаимосвязан;
- где готовую продукцию выпускает только один, последний в технологической цепочке цех.

Производственные затраты собирают сначала по цехам, затем суммируют по предприятию в целом и производят расчет себестоимости единицы продукции по сумме затрат всех цехов.

При позаказном методе *объектом учета и калькулирования* является отдельный производственный заказ, создаваемый на заранее определенное количество продукции. Заказ - изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы.

В заказе с присвоенным порядковым номером указывается, какие изделия подлежат изготовлению, в каком количестве, какими цехами и в какой срок. Оформляют заказ на специальных бланках, выписываемых по числу цехов, участвующих в выполнении заказа, и направляют в бухгалтерию.

Группировку затрат по заказам осуществляют в таблицах распределения расхода материалов, заработной платы. Себестоимость заказа определяется по окончании выполненного заказа суммой всех затрат производства со дня открытия его до дня выполнения и закрытия.

3. *Попередельный метод* применяется в отраслях промышленности, в которых обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных, самостоятельных фаз обработки - переделов. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства.

Бывают *бесполуфабрикатный* и *полуфабрикатный* варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

При *бесполуфабрикатном варианте* ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют себестоимость готового продукта.

При *полуфабрикатном варианте* движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

Вопрос 72. Нормативный и попроцессный методы

1. *Нормативный метод* применяют в отраслях обрабатывающей промышленности на предприятиях с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Задачами нормативного метода являются:

- своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в хозяйстве;
- содействие выявлению имеющихся в производстве резервов и результатов внутрихозяйственного хозрасчета. Метод в своей основе содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг.

Нормы производственных затрат - важнейшее орудие управления производством. Они отражают технический и организационный уровень развития предприятия, влияют на его экономику и на конечный результат деятельности.

В зависимости от длительности действия и времени расчета различают текущие и плановые нормы:

- * составление сменных планов работ, отпуск материалов на рабочие места, оплата труда рабочих за

выполненные работы производятся на основе *текущих* или действующих в настоящее время норм; на их основе ежемесячно составляются нормативные калькуляции по деталям, узлам, изделиям;

* *плановые* нормы предусматриваются квартальными и годовыми планами; они рассчитываются на основе ожидаемых на планируемый период норм с учетом эффективности от внедрения организационно-технических мероприятий.

При нормативном методе учета затрат на производство предприятия пользуются плановой, нормативной и отчетной калькуляциями. Они по составу должны быть идентичными и соответствовать типовой номенклатуре, предусмотренной в отраслевых инструкциях по планированию и учету себестоимости.

Особенностью нормативного метода учета затрат считается возможность текущего и предварительного контроля за расходами, а именно: по одним документам производится отпуск материалов, сырья, топлива, начисляется заработная плата по установленным нормам затрат; по другим - отпуск ценностей со склада, начисление заработной платы в случае превышения действующих норм.

Эти документы до осуществления операций должны быть дополнительно подписаны лицами, контролирующими процесс производства, его затраты. В них обязательно проставляются коды причин и виновников отклонений от норм.

2. *Попроцессный (простой) метод* применяется на предприятиях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно.

В промышленности попроцессный метод учета затрат и калькулирования применяется в простых вспомогательных производствах, вырабатывающих один или несколько видов продукции (работ, услуг) и не имеющих незавершенного производства (энергетические хозяйства, жестяно-баночное производство).

В этих условиях себестоимость единицы продукции исчисляется делением всей суммы производственных затрат на количество произведенных единиц продукции.

Вопрос 73. Варианты учета затрат на производство

Организации учет затрат на производство ведут по одной из возможных схем, которая должна быть зафиксирована в учетной политике и не запрещена отраслевыми рекомендациями и налоговым законодательством.

1. **Традиционный** вариант учета предусматривает подсчет полной себестоимости продукции (работ, услуг) с подразделением затрат на прямые и косвенные. Фактические затраты учитываются на активном счете 20 «Основное производство», отражаясь по его дебету в корреспонденции со счетами 02, 10, 70, 69, 60 и др. Кроме того, предварительно могут быть задействованы счета 21, 23, 25, 26, 28 - раздел III счетного Плана. При этом расходы вспомогательных производств сначала собираются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства», косвенные расходы - по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», потери от брака - счета 28 «Брак в производстве», откуда они переносятся на счет 20 «Основное производство».

С кредита счета 20 списывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция» (при сдаче продукции на склад), 45 «Товары отгруженные» («в случае отгрузки продукции покупателю непосредственно из производства, выручка от продажи которой до определенного момента не может быть признана в бухгалтерском учете), 90 «Продажи» (при реализации продукции, работ прямо из производства).

Сальдо по счету 20 представляет собой незавершенное производство.

2. Кроме того, возможен вариант учета затрат на производство *с подразделением на условно-переменные и условно-постоянные* с подсчетом сокращенной (частичной) производственной себестоимости.

При этом условно-переменные расходы напрямую связаны с объемом производства продукции (работ, услуг); к ним относятся прямые материальные затраты, прямые расходы на оплату труда, социальное страхование и обеспечение, производственные косвенные расходы. Они напрямую относятся на затраты производства и формируют себестоимость, собираясь по счетам 20 и 23 (для прямых расходов), 25 (для косвенных), откуда ежемесячно списываются на счета 20, 23.

Таким образом, на счете 20 формируется соответствующая (сокращенная без условно-постоянных расходов) фактическая себестоимость продукции, откуда она списывается в дебет счета 90 «Продажи» или 43 «Готовая продукция».

Условно-постоянные же расходы не зависят от объемов производства, они постоянны в первом приближении. К таким затратам относятся коммерческие (сбытовые), управленческие, хозяйственные расходы. При этом сбытовые расходы собираются по дебету счета 44 «Расходы на продажу», а могут при незначительных суммах относиться так же как и управленческие, и общехозяйственные на счет 26.

В конце каждого отчетного периода условно-постоянные затраты со счетов 26 и 44 полностью списываются на результаты продажи, отражаясь по дебету счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» (уменьшается доход отчетного периода).

3. Следует отметить, что как традиционный способ, так и с формированием сокращенной себестоимости может быть реализован *с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»*, который используется при необходимости.

Счет 40 предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчиком работах, оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой). Его использование позволяет:

- контролировать выпуск из производства готовой продукции и формирование издержек производства;
- исключить трудоемкие расчеты по определению отклонений фактической себестоимости от плановой по готовой, отгруженной и реализованной продукции.

По дебету счета 40 отражают фактическую, а по кредиту - нормативную (плановую) себестоимость.

В течение месяца фактически выпущенная из производства готовая продукция (работы, услуги) в нормативной (плановой) оценке относится в дебет счетов 43, 90 (в случае сданных заказчиком работ, оказанных услуг и др.) с кредита счета 40.

Фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции (сданных работ, оказанных услуг) по окончании месяца выявляется на счетах производства (20, 23, 29), откуда списывается в дебет счета 40.

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной. Эти отклонения списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости над нормативной списывают дополнительной проводкой, а экономию - сторнировочной. Счет 40 сальдо на отчетную дату не имеет, его закрывают ежемесячно.

Вопрос 74. Учет затрат и калькулирование продукции вспомогательных производств

1. **Вспомогательные производства** - важное и необходимое звено в деятельности предприятия. Разнообразие деятельности вспомогательных производств влияет на организацию учета их затрат. Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, паром и т.д.

Бывают простые и сложные вспомогательные производства:

- **простые** имеют однопериодный технологический цикл и выпускают однородную продукцию (парокотельный цех, энергоцех, компрессорная). Себестоимость единицы продукции этих производств рассчитывается делением общей суммы затрат на объем выработанной продукции в разрезе статей калькуляции;

- **сложные** вспомогательные производства - инструментальный, ремонтный и транспортный цехи - выполняют различные виды работ, изготавливают продукцию или оказывают услуги, прошедшие множество технологических операций. Планируются затраты и рассчитывается фактическая себестоимость по каждому виду продукции в отдельности, по статьям калькуляции и заказам.

2. **Учет вспомогательных производств** осуществляется на активном синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства». По дебету счета 23 в течение месяца собираются все затраты вспомогательных производств; при этом кредитуются соответствующие счета по учету материалов, расчетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Потери от брака», счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов, 11, 16, 21, 43, 50, 60, 69, 76, 97 и т.д.). По окончании месяца собранные на счете 23 «Вспомогательные производства» затраты распределяются по всем видам продукции пропорционально количеству произведенной продукции или потребленных услуг в соответствующих единицах измерения, при этом фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) списывается со счета 23 в дебет счетов: 20 «Основное производство» - когда данные услуги потребляются в своем производстве; 90 «Продажи» - когда продукт вспомогательного производства реализуется стороннему потребителю, и др. (08, 40, 43).

При *журнально-ордерной форме* учет затрат по каждому цеху вспомогательных производств осуществляют в ведомости учета затрат обслуживающих производств и хозяйств. В них затраты учитывают по отдельным видам продукции (услуг) и статьям затрат. Ведомостные итоги месяца переносят в журнал-ордер № 10.

3. Выпуск продукции, выполненные работы и услуги вспомогательными производствами **оформляются такими документами**, как:

- накладная (количество изготовленных и отгруженных на склад инструментов); «/» путевые листы (объем перевозок транспортного цеха);
- акт приема-передачи отремонтированных объектов (выполненные и сданные ремонтные работы);
- справки главного механика, главного энергетика, главного технолога (объем выполненных простыми производствами работ, услуг).
- *Услуги*, оказанные вспомогательными цехами друг другу, называются **встречными**. Цехи основного производства и заводоуправление считаются основными потребителями этих услуг.

Встречные услуги *оцениваются* в учете по плановой цеховой себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца:

- услуги, оказанные основным потребителям, оцениваются по фактической цеховой себестоимости;
- капитальный ремонт собственного оборудования и транспортных средств, работы на сторону оцениваются по производственной фактической себестоимости (цеховая себестоимость с добавлением общезаводских расходов).

5. Учет затрат на сложных вспомогательных производствах требует группировки затрат по видам продукции или по отдельным выполненным работам, ремонтам. На сложных вспомогательных производствах услуги распределяют при помощи *калькуляции по внутризаводским заказам*. Для этого ведутся калькуляционные ведомости. Распространен способ калькуляции себестоимости заказов, при котором по заказам записывают стоимость материалов и заработную плату производственных рабочих, а остальные затраты собирают на счетах 26, 25 и распределяют между заказами пропорционально прямым затратам (суммам стоимости материалов и заработной платы).

Вопрос 75. Учет потерь производства

1. Одна из задач бухгалтерского учета производства - правильная организация учета потерь производства (потерь от брака и простоев). Учет потерь производства позволяет определить их размер, выявить причины, виновников и суммы, подлежащие возмещению.

Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый (окончательный):

- **исправимым браком** считаются изделия и полуфабрикаты, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно;
- **неисправимым (окончательным) браком** считаются изделия и полуфабрикаты, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно. Эти изделия реализуют по ценам возможного использования или используют в качестве вторичного сырья для переработки на другие виды продукции.

2. В зависимости от места обнаружения различают брак **внутренний**, который выявляется на предприятии до отправки продукции покупателю, и **внешний** - обнаруженный после отпуска продукции потребителю, т.е. покупателем.

Таким образом, внешний брак отражают в документах позже периода изготовления, поэтому его (когда он неисправимый) оценивают по полной производственной себестоимости. Внутренний исправимый брак оценивают по стоимости затрат, связанных с исправлением; если брак неисправим, то изделия изымают из производства.

Внутренний брак списывают на виновных лиц. Потери от внешнего брака списывают на себестоимость аналогичной продукции отчетного периода, а при их отсутствии - на продукцию хранящуюся на складе.

С виновников брака взыскивают:

- стоимость исправления (при исправимом браке);
- стоимость материалов с учетом заработной платы на обработку за вычетом полученных отходов и стоимости используемого брака (когда брак неисправим).

3. Брак отражается в извещениях или документах о выработке с отметками количества принятых пригодных изделий и забракованных. **Актом о браке** оформляется неисправимый брак. В нем указываются:

- характеристика и причина брака, его виновники, количество забракованной продукции;
- себестоимость брака;
- подлежащие взысканию с виновников брака суммы;
- потери от брака.

Акт составляется мастером (или начальником) цеха, работником ОТК и передается в бухгалтерию для исчисления себестоимости брака. Он должен содержать отметку цеха-получателя или склада о приеме забракованной продукции. Акт утверждается руководителем, принимающим решение о порядке списания потерь от брака (либо за счет виновных лиц, либо за счет производства).

Аналитический учет потерь от брака ведут по видам забракованной продукции и статьям расходов в разрезе цехов (участков).

Синтетический учет потерь от брака осуществляется на активном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражают *затраты по исправлению* брака частичного (корреспондируют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 10 «Материалы»), а также списывают себестоимость брака окончательного (с кредита соответствующего счета производства).

Собранные по дебету счета 28 *потери от брака* списывают с кредита счета 28 «Брак в

производстве» в зависимости от его причин и порядка возмещения потерь в дебет счетов:

- счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - если брак произошел по вине работника;
- счета 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям» - когда брак возник по вине поставщиков недоброкачественных материалов и сырья;
- счета 10 «Материалы» - на стоимость забракованных продукции и изделий по цене возможного использования;
- соответствующего счета производства - если невозмещенные потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции.

Потери от брака в незавершенное производство не включают. 5. По причинам возникновения различают внешние и внутренние простои.

К **простоям по внешним причинам** относят простои, вызванные подачей энергии со стороны, не поступлением материалов или топлива. Простои такого типа оформляют актом, утверждаемым директором предприятия. В акте дают характеристику простоя, его продолжительность в днях или часах с указанием времени начала и конца простоя, рассчитывают потери от простоя, определяют причины и виновников.

Расходы по простоям из-за внешних причин складываются из:

- основной заработной платы рабочих за время простоя;
- дополнительной заработной платы и отчислений на социальное страхование;
- стоимости топлива и энергии, непроизводительно затраченных во время простоя.

Затраты отражаются на дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы» по статье «Потери от простоев». При получении сумм по предъявленным претензиям виновникам эти расходы списываются со счета 76, субсчет «Расчеты по претензиям» в кредит счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы».

В **расходы по простоям по внутренним причинам** (возникшим в цехах) относят основную заработную плату рабочих, стоимость израсходованных топлива и энергии. Эти расходы отражают на дебете счета 25 «Общепроизводственные расходы» по статье «Потери от простоев».

Простои оформляют простойным листком, в котором указывают время простоя, его причины, причитающуюся рабочим за простой сумму заработной платы и т.д.

Вопрос 76. Материально-производственные запасы

1. **Материально-производственные запасы** - активы:

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

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары - часть запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Под **материалами** понимают различные вещественные элементы производства, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции, оказываемых услуг. Кроме того, по новому Плану счетов в составе материалов учитываются также средства труда со сроком службы менее 12 месяцев, которые могут многократно участвовать в производственном процессе (орудия лова, специальная одежда и обувь, форменная одежда и др.).

2. Основными задачами учета материально-производственных запасов являются:

- контроль за сохранностью ценностей, их соответствием документам;
- контроль за соблюдением норм потребления;
- выявление затрат, связанных с заготовкой материалов, товаров.

3. Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по их **фактической себестоимости**, которая по ценностям, приобретенным за плату, определяется исходя из затрат на приобретение (без учета НДС и других возмещаемых налогов).

К **фактическим затратам на приобретение** материально-производственных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- затраты на информационные и консультационные услуги, вознаграждения посреднической организации;
- таможенные пошлины и др., а также не возмещаемые налоги;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию (в т.ч. затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата, за услуги транспорта по их доставке до места использования (когда они не включены в договорную цену), затраты по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит), а также

по оплате процентов по заемным средствам (если они связаны с приобретением запасов и начислены до принятия к их учету) и т.п. затраты;

- затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг);
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

При этом сюда не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов определяется:

- исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов - при их изготовлении самой организацией;
- исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями, если иное не предусмотрено законодательством - по внесенным в счет вклада в уставный капитал;
- исходя из их текущей рыночной стоимости (которая может быть получена в результате продажи) на дату принятия к бухгалтерскому учету - по полученным безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества.

Организациям розничной торговли разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Вопрос 77. Учет материально-производственных запасов

1. На практике используются различные оценки запасов, при этом стоимость поступивших ценностей должна быть сопоставима со стоимостью израсходованных. Материальные запасы в текущем учете оцениваются по *учетным ценам*, при этом существует два варианта их формирования:

- по договорным ценам (фактическим ценам поставки) без НДС и др.;
- по внутрихозяйственным расчетным ценам (плановая себестоимость приобретения, средние покупные цены).

При отпуске материальных ценностей в производство и ином выбытии их *оценка производится одним из следующих способов.*

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости (она определяется по каждому виду запасов как частное от деления общей себестоимости этого вида запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце);
- по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО). Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их поступления, т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле - в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения с учетом стоимости ценностей, числящихся в наличии на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся на складе на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени закупок. Метод ФИФО заключается в списании товаров на счета учета реализации по фактической себестоимости в хронологическом порядке - сначала списываются товары, поступившие на склад в первую очередь, и т.д. (с учетом стоимости остатков);
- по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО) (ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени приобретения; при этом оценка ресурсов, находящихся в запасе на конец отчетного периода, производится по себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени приобретения). Метод ЛИФО обратен методу ФИФО и основан на списании товаров на счета учета их выбытия по фактической себестоимости поступления сначала последней партии, потом предыдущей и т.д.

2. Материально-производственные запасы учитываются на складе кладовщиками и в бухгалтерии.

Учет их осуществляется на основе типовых форм первичной документации: приходного ордера (М-4); акта о приемке материалов (М-7); лимитно-заборной карты (М-8); требования-накладной (М-П); накладной на отпуск материалов на сторону (М-15); карточки учета материалов (М-17); акта об оприходовании Материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (М-35).

Аналитический учет ведется в разрезе:

- отдельных наименований (видов и групп запасов, а также сортов, размеров и т.д.); «/ мест хранения (в т.ч. материально ответственных лиц).

По мере совершения хозяйственных операций материально ответственное лицо производит записи в карточки складского учета материалов; при этом после каждого факта их движения выводится количественный остаток. По истечении месяца зав. складом подсчитывает количество поступивших и

выбывших материалов и выводит остаток на конец месяца, используя начальное сальдо (этот остаток должен соответствовать остатку последнего дня месяца), который заносит в книгу складского учета (сальдовую книгу), хранящуюся в бухгалтерии. Карточки складского учета проверяются и подписываются бухгалтером.

Таким образом, на применении карточек складского учета и сальдовой книги *основан сальдовый метод учета*, предусматривающий ведение сортового количественного учета только работниками складов в карточках. На предприятиях, где количество наименований материалов незначительно, используется *бухгалтерский метод учета*, при котором в бухгалтерии на каждый вид производственных запасов открываются карточки количественно-суммового учета. В них на основании данных первичных документов бухгалтер отражает движение материалов, фиксирует приход, расход, выводит остаток (дублирует складской учет).

Информация из карточек количественно-суммового учета переносится в аналитические оборотные ведомости, открываемые на отдельных материально ответственных лиц.

3. *Синтетический учет* материалов ведется на активном счете 10 «Материалы», товаров - счете 41 «Товары», по дебету которых отражается поступление запасов:

- *от поставщиков* в соответствии с договорами поставок (в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»);
- *от подотчетных лиц* в порядке закупки мелких партий за наличный расчет (в корреспонденции со счетом 71 «Расчеты с подотчетными лицами»);
- *из производства* (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.);
- при полной или частичной *ликвидации основных средств* (в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»);
- *от учредителей* в счет их вклада в уставный капитал (корреспондирует счет 75 «Расчеты с учредителями») по согласованной стоимости;
- *как безвозмездная помощь* (корреспондирует счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления») по рыночной цене.

Кроме того, учетной политикой предприятия может быть предусмотрено использование счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Тогда все расходы, связанные с заготовлением ресурсов, на основании поступивших расчетных документов (покупная стоимость) предварительно собираются по дебету счета 15 в корреспонденции со счетами учета источника поступления (в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке). При этом для текущей оценки движения материалов применяются учетные цены, отличные от фактической себестоимости.

В кредит счета 15 в корреспонденции со счетом 10 относится стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально-производственных запасов.

Таким образом, на счете 15 выявляется остаток, исчисляемый как разница между фактической себестоимостью приобретенных ценностей и их стоимостью по учетным ценам. Сумма разницы в стоимости приобретенных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списывается со счета 15 на счет 16 (остаток по счету 15 на конец месяца показывает их наличие в пути).

Накопленные на счете 16 разницы списывают (сторнируются при отрицательной разнице) с кредита счета 16 в дебет счетов затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Выбытие материальных ресурсов фиксируется по кредиту соответствующих счетов (например, счета 10 «Материалы»). При этом они могут быть отпущены:

- *на производственные нужды* (дебетуются счета 20, 23, 25, 26, 29, 97), в качестве расходов на продажу (дебетуется счет 44);
- *на исправление брака* (корреспондирует счет 28);
- *на капитальное строительство хозяйственным способом* (дебетуется счет 08);
- *как вклад в общее имущество по договору простого товарищества* (корреспондирует счет 80 «Вклады товарищей»);
- *проданы, списаны, переданы безвозмездно* (дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Кроме того, со счета 10 стоимость материалов может быть списана:

- *по выявленным суммам недостач* на суммы определившихся потерь (дебетуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»);
- *как утраченные* в результате чрезвычайных обстоятельств - стихийных бедствий, пожаров, аварий (корреспондирует счет 99 «Прибыли и убытки»);
- *когда убытки компенсирует страховая организация* - сначала дебетуется счет 76, субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Выбытие товаров отражается по кредиту счета 41 «Товары»; при этом в отличие от материалов:

- *стоимость товаров при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи* относится в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»;
- *при отгрузке товаров или передачи их для продажи на комиссионных началах* стоимость

переносится на счет 45 «Товары отгруженные».

Вопрос 78. Учет денежных средств и расчетов

1. Хозяйственная деятельность предприятия связана с необходимостью осуществлять расчеты внутри и вне его:

- к **внутрифирменным расчетам** относятся: расчеты с персоналом по заработной плате, с подотчетными лицами по предоставленным им суммам, с персоналом по прочим операциям;
- во **внешней среде** предприятие рассчитывается с поставщиками за приобретенную у них продукцию, с подрядчиками за выполненные работы и услуги, уплачивает налоги в бюджет и органам социального страхования и обеспечения, получает выручку за реализованную продукцию от покупателей, получает и оплачивает авансы и др.

2. **Основными задачами учета денежных средств и расчетов** являются:

- своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств и расчетов;
- оперативный, повседневный контроль за сохранностью наличных денежных средств и ценных бумаг в кассе предприятия, средств на расчетных, валютных и других счетах в банках;
- контроль за использованием денежных средств строго по целевому назначению;
- контроль за правильными и своевременными расчетами с бюджетом, банками, персоналом;
- контроль за соблюдением форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;
- своевременная выверка расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просроченной задолженности.

3. Все расчеты предприятия делятся на **две группы**:

- **расчеты по товарным операциям**, связанные с перемещением товара, - это расчеты с поставщиками и подрядчиками, покупателями в том числе плановые платежи, которые осуществляются посредством: платежных поручений, платежных требований, аккредитивов, чеков, векселей, возможен также зачет взаимных требований и расчеты наличными деньгами;
- **расчеты по нетоварным операциям**, предполагающие лишь движение денежных средств, - расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами, учредителями фирмы, подотчетными лицами, по претензиям. Расчеты по нетоварным операциям при безналичных расчетах оформляются только платежными поручениями.

Вопрос 79. Безналичная форма расчетов

1. Между предприятиями, учреждениями и организациями расчеты производятся в основном в безналичной форме. **Безналичные расчеты** ведутся путем перечисления (перевода) денежных средств со счета плательщика на счет получателя с помощью различных банковских операций (кредитных и расчетных), замещающих наличные деньги в обороте.

Из нескольких возможных форм расчетов плательщик и получатель средств при заключении договоров выбирают конкретную приемлемую для них форму. Банк не имеет права контролировать способ расчета или первоочередность осуществления платежей, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Отношения предприятия с банком строятся на основе договоров-банковского счета. Для расчетов оно может открывать в банке **счета различных видов**:

- **расчетные счета** - открываются всем коммерческим предприятиям, имеющим статус юридического лица (имеющим самостоятельный баланс и наделенным собственными оборотными средствами). Владелец счета может распоряжаться своими средствами без ограничений, осуществляя любые не запрещенные законом операции;
- **текущие счета** - открываются некоммерческим учреждениям, а также организациям, не обладающим признаками, дающими право открыть расчетный счет (например, структурным подразделениям). Владелец счета распоряжается своими средствами в точном соответствии со сметой, утвержденной вышестоящим органом, при этом перечень операций по счету регламентирован (могут, например, снимать средства на оплату труда);
- **специальные счета** - применяются для хранения средств строго целевого назначения.

В случае создания нехозрасчетных подразделений (магазинов, складов и т. п.) не по месту нахождения головного предприятия им могут быть открыты **расчетные субсчета** в том регионе, где они действуют. Операции при этом регламентированы (например, зачисление выручки, перечисление средств владельцу счета).

2. Все безналичные расчеты производятся через банк на основании расчетных документов, которые представляют собой оформленные в письменном виде распоряжения владельца счета на перечисление средств, формы их должны соответствовать установленным стандартам, и они должны содержать

следующие реквизиты:

- наименование расчетного документа и его код формы по ОКУД;
- номер документа, дату его оформления;
- наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- наименование плательщика, его идентификационный номер (ИНН), номер счета в банке;
- наименование получателя средств, номер его счета в банке;
- наименование и местонахождение банка получателя (в чеке не указывается), его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета (допускается сокращение наименования плательщика и получателя, не затрудняющее работу банков и клиентов);
- назначение платежа (в чеке не указывается). Налог, подлежащий уплате, выделяется в расчетном документе отдельной строкой (в противной случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается);
- сумму платежа, обозначенную цифрами и прописью;
- очередность платежа и вид операции.

На первом экземпляре независимо от способа изготовления расчетного документа проставляются подписи и оттиск печати.

Расчетные документы принимаются к исполнению независимо от суммы платежа и выписываются с использованием технических средств в один прием под копирку или путем размножения подлинников в необходимом банке количестве экземпляров для всех участвующих в расчете сторон. При этом чеки оформляются от руки чернилами или шариковыми ручками. Следует помнить, что помарки и подчистки, использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются.

3. Расчеты платежными поручениями. Платежное поручение - приказ банку о перечислении с расчетного счета суммы денежных средств другому предприятию, организации или учреждению.

Платежными поручениями оформляются:

- платежи в доход бюджета, внебюджетным фондам, страховым компаниям;
- перечисление торгующим организациям сумм, удержанных из заработной платы рабочих и служащих за товары, проданные в кредит;
- платежи в оплату претензий по качеству и недостаче продукции, штрафов, пеней, неустоек и погашение прочей кредиторской задолженности;
- с поставщиками и подрядчиками в случае предоплаты или по согласованию.

Платежные поручения можно применять в одногородних и иногородних расчетах.

Платежное поручение выписывается на бланках установленной формы, действительны в течение 10 дней и представляется в банк в необходимых количествах экземпляров, например в четырех:

- первый экземпляр после списания средств с расчетного счета плательщика остается в документах его банка;
- четвертый - возвращается плательщику со штампом банка как расписка в том, что документ принят к исполнению;
- второй и третий экземпляры пересылаются в банк получателя; после зачисления денег на расчетный счет получателя второй экземпляр остается в документах банка, а третий передается получателю как подтверждение осуществления операции. Расчеты платежными поручениями в бухгалтерском учете оформляется записью:

- по кредиту счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетами по учету направления перечислений (например, 60 - поставщикам и подрядчикам, 68 - в бюджет налоги, 69 - взносы единого социального налога и др.) - при перечислении средств;

- по дебету счета 51 в корреспонденции со счетами по учету источников поступления (например, 62 - задолженность покупателей, 90 - выручка, 75 - от учредителей и др.) - при получении средств.

Вопрос 80. Расчеты по инкассо, аккредитивами

1. Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк (банк-эмитент) по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа, для чего банк-эмитент вправе привлекать другие банки. Данные расчеты осуществляются на основании:

- *платежных требований*, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с предварительным акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке);
- *инкассовых поручений*, оплачиваемых в бесспорном порядке.

Платежное требование представляет собой расчетный документ, содержащий требование кредитора - получателя средств (поставщика) к должнику - плательщику (покупателю) оплатить определенную денежную сумму через банк. Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных в договоре между плательщиком и получателем денег.

Платежное требование выписывается поставщиком на бланке (ф. 0401061) и отправляется в

обслуживающий банк, а оттуда - в банк плательщика. При этом если в договоре между сторонами установлено безакцептное списание средств (о чем в платежном требовании сделана надпись с указанием основания), то деньги списываются со счета плательщика без его согласия. Безакцептное списание на имя некоторых получателей может быть предусмотрено и в договоре банковского счета.

Также без согласия и в бесспорном порядке списываются средства на основании *инкассовых поручений*, которые применяются для взыскания по исполнительным документам, в предусмотренных сторонами договора случаях или когда бесспорный порядок списания установлен законодательно (в т.ч. органами, выполняющими контрольные функции).

2. При расчетах аккредитивами плательщик поручает обслуживающему его банку произвести за счет депонированных своих средств или ссуды оплату товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг по месту нахождения получателя на условиях, предусмотренных плательщиком в аккредитиве.

Аккредитив представляет собой поручение банка плательщика (покупателя) банку получателя (поставщика) оплатить расчетные документы. При получении аккредитива банк плательщика бронирует эти средства на отдельном счете, что гарантирует получателю средств-(поставщику) своевременную оплату за отгруженные ценности, выполненные работы, оказанные услуги; зачисление средств производится банком после предоставления документов, подтверждающих отгрузку или выполнение работ, услуг.

Аккредитив - условное денежное обязательство, принимаемое банком (банк-эмитент) по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении им документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку (исполняющему) произвести такие платежи.

В тех случаях, когда поставщик товара сомневается в платежеспособности покупателя и требует предварительной оплаты, а покупатель сомневается в надежности поставщика и боится перечислять деньги, аккредитивная форма расчетов может стать удобным способом разрешения конфликта,

Для получения средств по аккредитиву получатель средств (поставщик), отгрузив товары, представляет в пределах срока действия аккредитива реестр счетов (форма 0401065), отгрузочные и другие предусмотренные условиями аккредитива документы в обслуживающий банк.

Аккредитивы могут быть покрытыми и непокрытыми:

- *покрытым (депонированным)* считается аккредитив, при котором плательщик предварительно депонирует средства для расчетов с поставщиками. По заявлению покупателя в свой банк часть средств с его расчетного счета перечисляется в банк поставщика на аккредитив, что в учете покупателя оформляется проводкой на сумму аккредитива: Д-т сч.55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы», К-т сч.51 «Расчетный счет».

- платежи по *непокрытому (гарантированному)* аккредитиву поставщику гарантирует банк покупателя. Условием непокрытого аккредитива является наличие корреспондентских отношений между банками поставщика и покупателя.

По окончании срока действия аккредитива неиспользованный остаток зачисляется обратно на расчетный счет покупателя.

На каждом аккредитиве должно быть указано, является он отзывным или безотзывным.

Отзывной аккредитив может быть изменен или аннулирован банком покупателя (по поручению покупателя) без согласования с поставщиком.

Безотзывной аккредитив не может быть изменен или аннулирован без согласия поставщика, в пользу которого он открыт.

Вопрос 81. Расчеты чеками, посредством зачетов, векселей

1. *Чек* - это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем может быть любое юридическое или физическое лицо, имеющее средства в банке, которыми оно распоряжается путем выставления чеков в пользу чекодержателя; плательщиком является банк чекодателя. Таким образом, расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета (*чекодателя*) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств (*чекодержателя*). Расчетный чек выписывается плательщиком и передается получателю средств в момент совершения хозяйственной операции, который и предъявляет чек в свой банк для оплаты.

Чек очень удобен для расчетов в тех случаях, когда плательщик боится отдать деньги до того, как получит товар, а поставщик не хочет передать товар до получения гарантий платежа. Также имеет чековую книжку очень, когда изначально неизвестен продавец. В случае расчетов чеками поставщик полностью обезопасит себя от сомнений по срокам расчета с покупателем и ускорит оплату.

При расчетах чеками следует помнить, что чек должен быть оплачен в полной сумме, на которую он выписан, без какой-либо комиссии (при этом указание о процентах считается ненаписанным).

Чек не может быть отозван чекодателем до истечения установленного внутрибанковскими правилами срока для его предъявления к оплате (представление чека в банк чекодержателем).

Убытки, возникшие в результате оплаты плательщиком (банком) утраченного или похищенного чека, несет чекодатель или плательщик в зависимости от того, по чьей вине они возникли. Лицо, оплатившее чек, может потребовать передачи ему чека с распиской в получении платежа.

Учет выдачи чеков ведется на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», в журнале-ордере № 3.

2. *Расчеты, основанные на зачете взаимных требований*, используются при имеющихся взаимных задолженностях друг другу. Взаимные требования и обязательства должников и кредиторов друг к другу погашаются в равновеликих суммах, и на разницу производится платеж в установленном порядке.

Взаимные расчеты бывают *разовыми* и *постоянными*, между *двумя* организациями или их *группой*. Сроки и порядок расчетов устанавливаются соглашением сторон между организациями по согласованию с учреждениями банка.

Зачет может быть учтен по дебету счета 60 в корреспонденции с кредитом счета 62 или через счет 76.

3. *Вексельная форма расчетов* представляет собой расчеты между поставщиком и плательщиком-покупателем на основе специального документа - векселя.

Вексель - ценная бумага, представляющая собой письменное долговое обязательство строго установленной формы, дающая его владельцу беспорочное право требовать от должника уплаты суммы обязательства.

Существует два вида векселей:

- *простой (соло)* - это обязательство должника уплатить определенную сумму денег предъявителю векселя через установленный срок или по его требованию;
- *переводной (тратта)* - это указание векселедателя-кредитора плательщику уплатить определенную сумму денег предъявителю векселя через установленный срок или по требованию.

Вопрос 82. Учет операций по расчетному счету

1. Расчетные счета открываются предприятиям, являющимся юридическими лицами и имеющим самостоятельный баланс. Расчетный счет необходим предприятию для осуществления всех рассмотренных форм безналичных расчетов, поэтому он открывается в банке сразу после государственной регистрации.

Документы, представляемые для открытия расчетного счета в банке:

- заявление на открытие счета;
- временное свидетельство о регистрации с последующей заменой на постоянное;
- заверенные нотариально или регистрирующим органом прошнурованные и пронумерованные копии учредительных документов предприятия;
 - два экземпляра банковских карточек с образцами подписей и оттиском печати, заверенные нотариально. Право первой подписи принадлежит руководителю и его заместителю, а второй - главному бухгалтеру и его заместителю; подписи фиксируются только в присутствии нотариуса;
 - справка о постановке на учет в налоговой инспекции, в Пенсионном фонде, в Фонде медицинского страхования.

Требуются также решение учредителей о создании предприятия, копия приказа о назначении директора, главного бухгалтера.

2. С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды.

Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании *письменных распоряжений* владельцев расчетного счета (денежных чеков, платежных поручений, объявлений на взнос денег наличными) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков):

- *чек* (денежный) является приказом предприятия банку о выдаче с расчетного счета предприятия указанной в нем суммы наличных денег;
- *платежное поручение* - поручение банку о перечислении соответствующей суммы с его расчетного счета на расчетный счет покупателя;
- *объявление на взнос наличными* представляется банку при взносе на расчетный счет наличных денег.

3. В установленные банком сроки предприятие периодически получает от банка *выписку с расчетного счета*, которая представляет собой перечень всех произведенных за отчетный период операций по расчетному счету предприятия и является банковским документом, дающим бухгалтеру достоверную информацию о состоянии счета и движении средств по счету предприятия. Выписка банка заменяет собой регистр аналитического учета и одновременно служит основанием для бухгалтерских записей.

К выписке банка прилагаются документы, полученные от других предприятий и организаций, на основании которых зачислены или списаны средства, и документы, выписанные предприятием.

Банковские выписки в разных банках могут несколько отличаться по форме исполнения из-за

различной обслуживающей техники, но обязательными атрибутами каждой из них являются:

- номер расчетного счета клиента;
- дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, который является входящим остатком для последующей выписки.

Здесь же обязательно фиксируются суммы перечислений (либо увеличивающие, либо уменьшающие сальдо счета), а также остаток средств на дату выписки.

Вопрос 83. Учет кассовых операций

1. Денежные средства организаций находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов, чековых книжек.

Размер сумм наличных денег в кассе предприятия ограничен лимитом, устанавливаемым банком по согласованию с предприятием. Сверх установленных норм деньги могут храниться только в дни выплаты зарплаты, пенсий, стипендий, пособий в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в банке. За накопление в кассах наличных денег сверх установленных лимитов (за которым обязаны следить банки) взимается штраф.

Также банки при проверках выявляют факты расчетов наличными деньгами сверх установленных предельных размеров. Неоприходование или неполное оприходование денежной наличности наказывается также штрафом, налагаемым на предприятие и на руководителей, допустивших нарушение.

2. Касса *принимает* наличные деньги по *приходным кассовым ордерам* (ф. КО-1), подписанным главным бухгалтером или уполномоченными лицами. При этом носителю о приеме средств выдается квитанция, подписанная главным бухгалтером и кассиром, в которой отражаются уплаченные в т.ч. налоги.

Выдача наличных денег производится по *расходным кассовым ордерам* (ф. КО-2) или другим надлежаще оформленным документам, на которые ставится специальный штамп, заменяющий реквизиты расходного кассового ордера.

Заработную плату, пенсии, пособия по временной нетрудоспособности, премии, стипендии выдают из кассы не по кассовым ордерам, а по *платежным и расчетно-платежным ведомостям*, подписанным руководителем организации и главным бухгалтером. При получении денег рабочие и служащие расписываются в ведомости.

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в *журнале регистрации* приходных и расходных кассовых документов (ф. КО-3).

По его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных предприятием наличных денежных средств, присваиваются номера кассовым документам, проверяется полнота произведенных кассиром операций.

Кассовая книга (ф. КО-4) ведется кассиром. Каждое предприятие имеет только одну кассовую книгу. В книге листы нумеруются, прошнуровываются и опечатываются сургучной печатью предприятия. Записи делаются в двух экземплярах, имеющих одинаковую нумерацию.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день (суммарный приход кассы- оборот по дебету, из него вычитается суммарный расход- оборот по кредиту), выводит, используя остаток средств в кассе на начало рабочего дня, остаток денег в кассе на конец рабочего дня (он же является остатком на начало следующего дня) на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге. Бухгалтер проверяет правильность проставленной корреспонденции, арифметических действий.

3. *Учет кассовых операций* ведется на активном счете 50 «Касса». Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег в кассе предприятия на определенную дату, оборот по дебету - суммы, поступившие наличными в кассу (корреспондируют счета по учету источника поступления, например, 51 - с расчетного счета, 62 - от покупателей, 90 - выручка и др.), оборот по кредиту - суммы, выданные наличными (в корреспонденции со счетами, показывающими направление выбытия, например, 60 - поставщикам и подрядчикам, 70 - работникам зарплата, 71 - в отчет и др.).

В сроки, установленные руководителем, и при смене кассира проводится *ревизия* (инвентаризация) наличия денежных средств в кассе. Ревизия кассы проводится внезапно комиссией, назначенной приказом руководителя предприятия, в присутствии кассира. При этом проверяются наличные деньги, денежные документы, ценные бумаги и бланки строгой отчетности. Кассир несет полную ответственность за сохранность всех средств, находящихся в кассе, о чем дает письменное обязательство при приеме на работу. Обнаруженные в кассе недостачи (Д-т сч.94, К-т сч.50) относятся на кассира (Д-т сч. 73, К-т сч. 94), а излишки приходятся в доход предприятия (Д-т сч. 50, К-т сч. 91).

Вопрос 84. Учет финансовых вложений

1. *Финансовые вложения* - инвестиции организаций в государственные ценные бумаги (облигации, долговые обязательства), в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций и предоставленные другим организациям займы на территории Российской Федерации и за ее пределами. Финансовые вложения, как долгосрочные, так и краткосрочные *учитываются* на активном счете 58 «Финансовые вложения». Сальдо по этим счетам показывает величину вложений на начало периода.

По дебету отражается поступление финансовых вложений - приобретение бумаг, вложения в уставные фонды других фирм, выдача займов.

По кредиту записывается выбытие финансовых вложений - продажа и погашение ценных бумаг.

Приобретаемые ценные бумаги отражаются на счетах по *покупной* стоимости. Разница между покупной и номинальной стоимостью ценной бумаги подлежит доначислению или списанию.

При списании суммы превышения покупной стоимости над их номинальной стоимостью делаются записи по дебету счета 76 (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и кредиту счетов 58 (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 91 (на разницу между суммами, отнесенными на счета 76 и 58),

При доначислении суммы превышения номинальной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их покупной стоимостью делаются записи по дебету счета 76 (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и кредиту счетов 58 (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 91 (на общую сумму, отнесенную на счета 76 и 58).

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг отражается по кредиту счета 58 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

2. *Финансовые вложения классифицируются* по следующим признакам: по связи с уставным капиталом, формам собственности, срокам, на которые они произведены.

В зависимости от *связи с уставным капиталом* различают финансовые вложения:

- *с целью образования уставного капитала.* К таким вложениям относятся акции, вклады в уставные капиталы других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд;

- *долговые ценные бумаги,* к которым относятся облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

По формам собственности бывают государственные и негосударственные ценные бумаги.

По срокам они подразделяются на:

- *долгосрочные,* когда установленный срок их погашения превышает более 12 месяцев;
- *краткосрочные,* когда срок их погашения до 12 месяцев.

Документами, подтверждающими совершенные финансовые вложения, являются полученные акции, сертификаты, облигации, свидетельства на суммы произведенных вкладов, договоры на предоставление займов.

Документы, подтверждающие продажу ценных бумаг, - это акты купли-продажи, платежные поручения, подтверждающие погашение облигаций и возврат предоставленных займов.

Вопрос 85. Готовая продукция

1. *Готовая продукция* - конечный продукт производственного процесса предприятия. Это изделия и продукты, полностью законченные обработкой на данном предприятии, отвечающие требованиям стандартов и техническим условиям, принятые отделом технического контроля и сданные на склад готовой продукции.

Аналитический учет готовой продукции осуществляется по отдельным ее видам и местам хранения таким же образом, как и учет материалов, с использованием кладовщиком или исполняющим его обязанности карточек количественно-сортового учета. Основанием для оприходования продукции служат накладные на поступление продукции на склад или другие первичные документы, а для списания - документы на отгрузку, квитанции о приеме продукции другими предприятиями или расчетные документы.

Синтетический *учет готовой продукции* ведется на активном счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. При этом движение ее возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т. п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам (они учитываются по однородным группам готовой продукции). В случае же использования для учета затрат на производство счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» готовая продукция отражается на счете 43 по нормативной (плановой) себестоимости.

По дебету счета 43 показывается поступление готовой продукции из производства на склад, а по кредиту - отгрузка (отпуск) готовой продукции покупателям. Сальдо по счету 43 отражает остаток готовой

продукции на определенную дату.

В случае использования счета 40 продукция приходится на склад посредством записи по дебету счета 43 по нормативной себестоимости и кредиту счета 40. Одновременно фактическая производственная себестоимость отражается по дебету счета 40 в корреспонденции со счетом 20. Выявленные таким образом на счете 40 отклонения списываются на счет учета продаж.

Кроме того, учетной политикой предприятия может быть предусмотрено применение сокращенная (частичная) производственная себестоимость выпускаемой продукции. При этом собранные в течение месяца по счетам 26, 44 затраты не списываются по окончании месяца на счет 20 «Основное производство» и другие счета затрат (не включаются в стоимость выпущенной продукции), а отражаются на финансовых результатах от реализации - фиксируются по счету 90 «Продажи». Тогда готовая продукция оценивается в балансе по сокращенной себестоимости, рассчитанной без доли общехозяйственных расходов.

Счет 43 кредитуется при признании выручки в бухгалтерском учете (дебетуются счет 90), отгрузке (дебетуются счет 45), потерь от стихийных бедствий (корреспондирует со счет 99), недостач (дебетуются счет 94) и т.д.

2. Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

- правильный и своевременный учет наличия и движения готовой продукции на складах, в холодильниках и других местах хранения продукции;
- контроль за выполнением планов по объему, ассортименту, качеству выпущенной продукции и обязательств по ее поставкам;
- контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением установленных лимитов;
- контроль за выполнением плана по реализации продукции и своевременностью оплаты за реализованную продукцию;
- выявление рентабельности всей продукции и ее отдельных видов.

3. Виды оценки готовой продукции:

- *по фактической производственной себестоимости* - используется в основном на предприятиях индивидуального производства, выпускающих крупное уникальное оборудование и транспортные средства;
- *по неполной (сокращенной) производственной себестоимости* продукции, которая исчисляется без общехозяйственных расходов;
- *по оптовым ценам реализации*. Оптовые цены используются в качестве твердых учетных цен. Отклонения фактической себестоимости продукции учитывают на отдельном аналитическом счете;
- *по плановой (нормативной) производственной себестоимости*, выступающей в качестве твердой учетной цены (при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»). Достоинство этого способа оценки готовой продукции заключается в обеспечении единства оценки в планировании и учете;

И *по свободным отпускным ценам и тарифам*, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость, - при выполнении единичных заказов и работ;

- *по свободным рыночным ценам (розничным ценам)* - при учете товаров, реализуемых через розничную сеть.

Вопрос 86. Документальное оформление отгрузки и реализации продукции

1. Выпущенная готовая продукция переходит из сферы производства в сферу обращения. Это процесс фиксируется в первичных документах - приемосдаточных накладных, актах, ведомостях, планах-картах.

Отпуск готовой продукции оформляется приказом-накладной, в который входят приказ складу и накладная на отпуск. *Приказ складу* выписывает соответствующая служба на основании условий договора с покупателем с указанием наименования покупателя, его кода, количества и ассортимента продукции, срока отгрузки.

Отгрузку продукции покупателям оформляют накладными, счетами-фактуры.

2. *Платежное требование* - приказ банку поставщика списать с расчетного счета плательщика стоимость отгруженной продукции согласно счету-фактуре, в котором фиксируются ассортимент, количество, продажная цена и стоимость отгруженной продукции.

В отдельной строке счета-фактуры или платежного требования указываются стоимость тары и упаковки и железнодорожный тариф, оплачиваемые покупателем. Отдельной строкой записывается сумма НДС.

При заключении договора между поставщиком и покупателем делается оговорка о *франке-месте*, до которого все расходы по отгрузке продукции несет поставщик.

Виды франко-мест:

- *франко-склад поставщика*, когда все расходы, начиная от погрузки продукции на склада изготовителя для дальнейшей перевозки, несет покупатель продукции;
- *франко-станция отправления* - поставщик несет расходы до разгрузки продукции на станции отправления включительно, а начиная с погрузки в железнодорожный вагон за доставку отвечает

покупатель;

- *франко-вагон станция отправления* - при отправке груза по железной дороге поставщик отвечает за продукцию до тех пор, пока она не будет погружена в вагон;
- *франко-вагон станция назначения* - покупатель продукции оплачивает выгрузку из вагона и последующие работы, а предшествующие оплачивает поставщик;
- *франко-станция назначения* - обязанности поставщика по доставке продукции заканчиваются выгрузкой товара на станции назначения;
- *франко-склад покупателя* - все расходы по доставке продукции покупателю несет поставщик.

Самым распространенным видом оплаты в нашей стране является франко-вагон станция отправления.

Все расходы по доставке продукции до франко-места включаются поставщиком в полную себестоимость продукции и в итоге оплачиваются покупателем.

При условии поставки франко-склад поставщика продукцию получает на складе представитель покупателя, предъявивший доверенность.

При прочих условиях поставки продукцию на складе получает *экспедитор поставщика* - лицо, которому поручено доставить продукцию до франко-места. Вывоз продукции экспедитором оформляется путевым листом при перевозке продукции на станцию отправления. Все документы выписываются в нескольких экземплярах, один выдается экспедитору либо он получает квитанцию документа, остальные остаются в документах транспортных организаций и покупателя.

После сдачи всех документов (накладной и квитанции) в службу сбыта выписывается счет-фактура, который должен быть зарегистрирован в специальной ведомости - *ведомости отгрузки, отпуска и реализации продукции и материальных ценностей*. В ведомости ведется аналитический учет отгруженной продукции. После перечисления покупателем денег за отгруженную продукцию и получения выписки с расчетного счета, удостоверяющей оплату, в ведомости делается отметка о дате и сумме платежа.

Вопрос 87. Учет расходов на продажу

1. К *расходам на продажу* относят расходы по сбыту продукции, оплачиваемые поставщиком. Данные расходы вместе с производственной себестоимостью образуют ПОЛНУЮ себестоимость продукции. В *состав расходов* на продажу входят:

- расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки, стоимость тары, приобретенной на стороне, оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);
- расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили, оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор);
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым предприятиям и организациям в соответствии с договорами;
- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, ярмарках;
- стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и другими документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие затраты;
- представительские расходы;
- прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке).

В торговых организациях на счете 44 могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения): на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные- по назначению расходы.

2. *Расходы учитываются* на активном счете 44 «Расходы на продажу». По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей, которые списываются с кредита счета 44 в дебет счета 90 «Продажи» полностью или частично (при этом распределяются: расходы на упаковку и транспортировку - в производственных организациях; расходы на транспортировку - в торговых организациях). Таким образом, по счету 44 «Расходы на продажу»:

- сальдо равно сумме произведенных расходов, приходящихся на отгруженную, но не оплаченную на начало месяца продукцию;
- оборот по дебету - затраты отчетного месяца, связанные с отгрузкой и реализацией продукции;
- оборот по кредиту - суммы, списанные (отнесенные) в отчетном месяце на реализованную продукцию.

Вопрос 88. Синтетический учет готовой продукции и ее продажи

1. **Учет наличия и движения готовой продукции** осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция», который используется предприятиями отраслей материального производства.

По дебету счета 43 фиксируется оприходование готовой продукции (из производства - в корреспонденции со счетом 20 или 40 в случае его использования).

По кредиту счета 43 фиксируется выбытие продукции. При этом здесь отражаются: реализация; суммы не компенсируемых потерь от стихийных бедствий - в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»; суммы недостающей продукции - в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Также готовая продукция может быть передана: в состав материалов для дальнейшего их использования внутри организации - корреспондирует счет 10 «Материалы»; по договору простого товарищества при расчетах с участниками - дебетуется счет 80 «Вклады товарищей» и др. Кроме того, готовая продукция может быть отгружена покупателю без факта ее продажи; в этом случае она списывается со счета 40 в корреспонденции со счетом 45 «Товары отгруженные».

Выручка согласно ПБУ 9/99 признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на ее получение;
- сумма ее может быть определена, так же как и произведенные в связи с этой операцией расходы;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю.

Если в отношении полученных средств и иных активов не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается не выручка, а кредиторская задолженность.

Аналитический учет реализации продукции (работ, услуг) ведется по отдельным их видам и предъявленным покупателям (заказчикам) расчетным документам.

Синтетический учет реализации продукции (работ, услуг) осуществляется на счете 90 «Продажи», который предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость (на разных субсчетах).

Предприятия по мере признания в бухгалтерском учете выручки (предъявления расчетных документов за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги) отражают сумму расчетных документов по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно в дебет счета 90, субсчет «Себестоимость продаж» списывается себестоимость отгруженной продукции с кредита счетов 40, 43, 45, 20. Сюда же списываются сбытовые расходы, относящиеся к реализованной продукции (со счета 44). Кроме того, в дебет счета 90, субсчета «НДС», «Акцизы» относятся подлежащие оплате покупателем суммы НДС, акцизов в корреспонденции с кредитом счета 68, соответствующие субсчета по учету налогов.

Таким образом, на счете 90 накопительно в течение отчетного периода выявляется как выручка (по кредиту субсчета «Выручка»), так и себестоимость продаж (по дебету субсчета «Себестоимость продаж»), а также суммы начисляемых налогов (по дебету субсчета, например, «НДС»).

Ежемесячно совокупные дебетовые обороты субсчетов 90-2, 90-3, 90-4 и др. сопоставляются с кредитовым оборотом субсчета 90-1, чем определяется финансовый результат от продаж за отчетный месяц.

Данный финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами отражается по субсчету 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, счет 90 «Продажи» формирует финансовый результат от продаж, а активный счет 62 обобщает информацию о расчетах с покупателями и заказчиками (по дебету фиксируется их задолженность, по кредиту в корреспонденции со счетами по учету денежных средств или расчетов - ее погашение или зачет).

2. **Отгруженная продукция учитывается** до момента реализации на активном счете 45 «Товары отгруженные», на котором отражаются:

- фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;
- преysкурантная стоимость тары, оплачиваемая покупателем сверх стоимости продукции;
- транспортные расходы, возмещаемые покупателем сверх стоимости продукции.

По дебету счета 45 отражается стоимость отгруженной продукции, а по кредиту - погашение задолженности по стоимости отгруженной продукции. Сальдо по счету отражает задолженность покупателей за отгруженную продукцию (право собственности на которую покупателем не получено, например на комиссионных началах), тару по фактической стоимости.

3. **Синтетический учет готовой продукции** может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40.

В первом случае готовая продукция учитывается на синтетическом счете-те43 по фактической производственной себестоимости. Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» (если продукция полностью используется

на самом предприятии, то ее можно приходовать по дебету счета 10 «Материалы») и кредиту счета 20 «Основное производство».

Во втором случае по дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту - нормативную или плановую себестоимость. Фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счета 40.

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи». Образуются, таким образом, отклонения фактической себестоимости произведенной продукции от нормативной. Экономия, т.е. превышение нормативной себестоимости над фактической, сторнируется по кредиту счета 40и дебету счета 90»Продажи», перерасход списывается дополнительной записью.

4. В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают. по фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);

- по нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40);
- по сокращенной фактической себестоимости, когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» напрямую в дебет счета 90 «Продажи»;
- по неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

Вопрос 89. Учет доходов и расходов. Финансовый результат

1. Прибыль (убыток) представляет собой финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия. Балансовая прибыль (убыток) формируется сопоставлением доходов и расходов. При этом согласно ПБУ 9/99, 10/99 доходы и расходы в зависимости от характера, условий и направления деятельности подразделяются на:

- от обычных видов деятельности;
- операционные;
- внереализационные.

При этом операционные и внереализационные относятся к группе прочих доходов и расходов (по отдельности), куда также относятся и чрезвычайные (последствия стихийных бедствий, пожаров, аварий, для доходов - также страховые возмещения).

2. Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции (товаров), поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Выручка принимается к учету в сумме поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

При этом не признаются доходами организации следующие поступления: сумм НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей; по договорам комиссии, и др. в пользу комитента, принципала и т.п.; в порядке предварительной оплаты, авансов в счет оплаты; задатка, залога; в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику,

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает доходы доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения (так, если предметом деятельности является арендная деятельность, то сюда включаются арендные платежи и т.д.).

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, (приобретением и продажей товаров), а также с выполнением работ, оказанием услуг. Вместе с тем такими расходами считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и, иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. При этом не признается расходами организации выбытие активов: в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов; вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение акций и иных ценных бумаг не с целью их продажи; перечисления на благотворительную деятельность, на спортивные и иные аналогичные мероприятия; по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам; в порядке предоплаты, задатка; в погашение кредита, займа.

Таким образом, сопоставлением доходов и расходов от обычных видов деятельности выявляется **финансовый результат** по ним. Для этой цели в Плате счетов бухгалтерского учета применяется счет 90 «Продажи». На этом счете согласно Инструкции по применению Плана счетов отражается выручка и себестоимость по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- товарам; покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-

исследовательским и т. п. работам; транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям; услугам связи; услугам по перевозке грузов и пассажиров;

- арендным договорам, операциям с объектами интеллектуальной собственности, от участия в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации).

3. При формировании конечного финансового результата определяются **прочие доходы и расходы**. Информация о данных расходах (операционных и внереализационных) отчетного периода (кроме чрезвычайных) учитывается по счету 91 «Прочие доходы и расходы», при этом доходы и расходы отражаются на отдельных субсчетах (доходы - по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы», расходы - по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы»). При этом на субсчете 91-1 в составе **операционных доходов** отражаются:

- поступления, связанные с предоставлением активов организации в аренду, по операциям с объектами интеллектуальной собственности, с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам - дебетуются счета учета расчетов или денежных средств (60, 76, 50, 51 и др.);
- прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, - дебетуется счет 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов (кроме продукции, товаров) - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- поступления от операций с тарой - в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;
- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств, а также за использование кредитной организацией находящихся на счете предприятия денежных средств, - в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;
- прочие доходы, признаваемые операционными.

Также на субсчете 91-1 «Прочие доходы» отражаются **внереализационные доходы**, к которым относятся:

- полученные или признанные к получению штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (60, 76, 50, 51 и др.);
- поступления, связанные с безвозмездным получением активов, - в корреспонденции со счетом 98; при этом по основным средствам - по мере начисления амортизации, по иным материальным ценностям - при списании в производство (в продажу).
- поступления в возмещение причиненных организации убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;
- курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- прочие доходы, признаваемые внереализационными.

Вопрос 90. Учет прочих доходов и расходов. Финансовый результат

1. Прочие расходы в учете отражаются по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы». При этом в составе **операционных расходов** фиксируются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, нематериальных активов, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций - в корреспонденции со счетами учета затрат, активов;
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, - в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов (01, 04, 10, 41, 43);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов - в корреспонденции со счетами учета затрат, активов;
- расходы по операциям с тарой - в корреспонденции со счетами учета затрат;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прочие операционные расходы.

Также на субсчете 91-2 «Прочие расходы» отражаются **внереализационные расходы**:

- уплаченные или признанные к уплате штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы на содержание объектов, находящихся на консервации, - в корреспонденции со счетами

учета затрат;

- возмещение причиненных организацией убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году - в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;

- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам - в корреспонденции со счетами учета этих резервов;

И суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, - в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;

- курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, - в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.;

- прочие внереализационные расходы.

2. По кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» накопительно в течение года отражаются операционные и внереализационные доходы, а по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» - операционные и внереализационные расходы. Ежемесячно сопоставлением кредитового оборота субсчета 91-1 и дебетового оборота субсчета 91-2 определяется **сальдо прочих доходов и расходов** за отчетный месяц, которое заключительными оборотами списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91-9), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

В разрезе перечисленных выше видов прочих доходов и расходов ведется аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы». При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

3. **Конечный финансовый результат** (чистая прибыль или чистый убыток) отражается по счету 99 «Прибыли и убытки» и складывается из:

- финансового результата от обычных видов деятельности (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»),

- прочих доходов и расходов (их сальдо - в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»),

- чрезвычайных доходов и расходов (в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.).

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат.

Использованная литература

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утв. приказом Минфина России от 09.12.98 № 60н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утв. приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утв. приказом Минфина России от 09.06.01 № 44н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утв. приказом Минфина России от 30.03.01 № 26н.
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.