

*Международный консорциум «Электронный университет»
Московский государственный университет экономики,
статистики и информатики
Евразийский открытый институт*

Е.С. Соколова

Бухгалтерский учет

Учебное пособие

Москва 2008

УДК 657
ББК 65.052
С 594

Соколова Е.С. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: Учебно-методический комплекс. – М.:
Изд. центр ЕАОИ. – 2008. – 200 с.

ISBN 5-374-00025-X

© Соколова Е.С., 2008
© Евразийский открытый институт, 2008

Содержание

Введение	6
Глава 1. Сущность и содержание бухгалтерского учета.....	7
1.1. Хозяйственный учет и его виды.....	7
1.2. Пользователи бухгалтерской информации и задачи бухгалтерского учета	12
1.3. Нормативное регулирование и организация бухгалтерского учета в Российской Федерации	14
1.4. Принципы бухгалтерского учета	18
Глава 2. Учет основных средств.....	23
2.1. Понятие и классификация основных средств.....	23
2.2. Оценка основных средств	26
2.3. Документальное оформление основных средств.....	27
2.4. Синтетический учет основных средств. Поступление основных средств.....	32
2.5. Ремонт основных средств. Поступление основных средств.....	41
2.6. Учет амортизации основных средств	43
Глава 3. Учет нематериальных активов	49
3.1. Понятие, характеристика и классификация нематериальных активов.....	49
3.2. Оценка нематериальных активов.....	50
3.3. Документальное оформление операций, связанных с нематериальными активами.....	51
3.4. Амортизация нематериальных активов	52
3.5. Синтетический учет нематериальных активов	53
Глава 4. Учет материально-производственных запасов.....	55
4.1. Понятие и характеристика материально-производственных запасов	55
4.2. Документальное оформление операций, связанных с движением материалов ...	56
4.3. Оценка материально-производственных запасов	60
4.4. Оценка материалов при их выбытии	62
4.5. Синтетический учет материалов в организации	64
4.6. Учет транспортно-заготовительных расходов	66
4.7. Учет тары.....	67
Глава 5. Учет кассовых операций	68
Глава 6. Учет текущих обязательств и расчетов	75
6.1. Понятие и виды текущих обязательств организации	75
6.2. Синтетический учет текущих обязательств и расчетов.....	76
6.3. Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	77
6.4. Бухгалтерский учет расчетов с покупателями и заказчиками.....	78
6.5. Бухгалтерский учет расчетов по претензиям и поступающим и уплаченным штрафам	79
Глава 7. Учет кредитов и займов	81
7.1. Порядок отражения в бухгалтерском учете задолженности по заемным средствам	81
7.2. Порядок бухгалтерского учета затрат по займам и кредитам	82

7.3. Порядок учета затрат по займам и кредитам, относящихся к приобретению (созданию) инвестиционного актива	83
Глава 8. Учет готовой продукции и ее продажи	85
8.1. Понятие готовой продукции	85
8.2. Оценка готовой продукции	85
8.3. Синтетический учет готовой продукции	86
8.4. Отгрузка готовой продукции	87
8.5. Учет продажи готовой продукции	88
Глава 9. Учет расчетов с персоналом по оплате труда.....	89
9.1. Понятие, виды и формы оплаты труда.....	89
9.2. Удержания из заработной платы	90
9.3. Документальное оформление операции по учету труда и его оплаты	90
9.4. Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда	91
9.5. Синтетический учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	92
Глава 10. Формирование фактической себестоимости производственной продукции.....	94
10.1. Понятие затрат на производство и издержек обращения, основы их классификации и принципы отражения в системе бухгалтерского учета	94
10.2. Понятие себестоимости продукции (работ, услуг) и ее виды. Основные принципы организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	95
10.3. Классификация производственных затрат	96
10.4. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	97
10.5. Состав прямых затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) ..	98
10.6. Учет затрат на подготовку и освоение производства	100
10.7. Состав расходов вспомогательных производств, их учет и распределение по объектам калькулирования	100
10.8. Состав общепроизводственных расходов, порядок их учета и списания	101
10.9. Состав общехозяйственных расходов, порядок их учета и списания	102
10.10. Понятие незавершенного производства, методы оценки и группировки данных незавершенного производства. Инвентаризация незавершенного производства	103
10.11. Учет непроизводственных расходов и потерь.....	104
10.12. Методы калькулирования затрат при формировании себестоимости продукции, работ, услуг: нормативный, поперечный и позаказный.....	105
Глава 11. Учет финансовых вложений	109
11.1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений. Изменение оценки отдельных видов вложений в бухгалтерском учете и отчетности. Переоценка финансовых вложений. Требования к предоставлению данных о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности.....	109
11.2. Синтетический учет операций с объектами финансовых вложений	113
Глава 12. Учет собственного капитала организации.....	116
12.1. Понятие учетной категории «капитал». Составляющие капитала	116
12.2. Добавочный капитал, его формирование и учет	118

12.3. Резервный капитал, его формирование и учет	118
12.4. Учет формирования нераспределенной прибыли организации	119
Глава 13. Учет средств целевого финансирования	120
13.1. Понятие средств целевого финансирования источники, учет операций по их движению, последующий контроль за целевым использованием. Учет государственных субсидий. Учет средств, поступивших от других организаций и физических лиц безвозмездно	120
Глава 14. Учет формирования финансового результата деятельности организации	123
14.1. Понятие финансового результата деятельности организации	123
14.2. Понятие и классификация доходов организации	123
14.3. Понятие и классификация расходов организации.....	125
14.4. Синтетический учет доходов и расходов организации и формирование итогового финансового результата деятельности организации.....	127
Глава 15. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации	131
15.1. Отчетность. Понятие и состав бухгалтерской отчетности.....	131
15.2. Требования к бухгалтерской отчетности	154
Тесты.....	157
Вопросы для итогового контроля.....	190
Список рекомендуемой литературы	193
Типовая учебная программа дисциплины.....	195

Введение

Предпринимательская деятельность требует знания принципов бухгалтерского учета и умения применить их на практике.

В учебном пособии по курсу «Бухгалтерский учет» раскрываются основополагающие принципы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами, сущность бухгалтерского учета, базовые понятия, термины. Дается характеристика предмета и метода бухгалтерского учета применительно к действующей нормативной базе и плану счетов бухгалтерского учета.

Подробно рассмотрены элементы метода бухгалтерского учета и их практическое применение. Раскрыта методика учетной обработки экономической информации по основным средствам, нематериальным активам, материальным запасам, расчетам, затратам на производство и калькулированию себестоимости готовой продукции, формированию финансового результата.

Теоретические положения проиллюстрированы примерами. Для самопроверки знаний представлены контрольные тесты.

Учебное пособие соответствует программе курса «Бухгалтерский учет».

ГЛАВА 1.

Сущность и содержание бухгалтерского учета

1.1. Хозяйственный учет и его виды

Хозяйственная деятельность экономических субъектов состоит из множества совершаемых ежедневно отдельных хозяйственных операций: покупка материалов для производства продукции, оплата за приобретенные материалы, производство из материалов изделий, их продажа, получение и возврат кредита, оплата коммунальных платежей, начисление и выплата заработной платы и т.д. Одни хозяйственные операции непосредственно взаимосвязаны друг с другом, другие – оказывают друг на друга опосредованное влияние.

Последовательная совокупность хозяйственных операций представляет собой сложный хозяйственный процесс, для управления которым организуется хозяйственный учет. Для этого каждая хозяйственная операция должна быть формализована.

Формализация хозяйственной операции начинается со сбора о ней полной информации. Сбор информации осуществляется в три этапа: *наблюдение, измерение, регистрация.*

Наблюдение является начальным этапом, на котором формируется представление о сущности хозяйственной операции, ее содержании, участниках и объекте. Являясь начальным этапом, процесс наблюдения позволяет субъекту управления выделить хозяйственную операцию в самостоятельный единичный объект и рассмотреть данный элементарный процесс по существу. Установив в процессе наблюдения факт существования хозяйственной операции, ее необходимо измерить.

Измерение, т.е. выражение числовыми показателями, является основой всего дальнейшего процесса управления данной хозяйственной операцией. Для количественного выражения хозяйственной операции используются три вида измерителей: *натуральные, трудовые, денежные.*

Натуральные измерители позволяют получать сведения об объектах учета в зависимости от их физических свойств: в мерах веса, длины, объема, площади и т.п. Натуральные измерители применяются только для характеристики однородных предметов. В этой специфике заключается и существенный недостаток натуральных показателей: с их помощью нельзя учитывать разнородные объекты. Поэтому натуральные показатели, как правило, применяют с другими измерителями.

С помощью *трудовых* измерителей устанавливается количество затраченного труда (в рабочих днях, часах, минутах). Эти показатели используются для определения производительности труда, затраченного времени рабочих и выполнения ими норм выработки.

Обобщающим является *денежный* измеритель. В денежных показателях подсчитываются все имеющиеся у экономических субъектов средства, определяется себестоимость продукции и рентабельность, устанавливаются цены, производятся кредитные, расчетные и другие хозяйственные операции.

После измерения числовые показатели *регистрируются* в специальных документах, назначение которых зависит от содержания конкретной хозяйственной операции.

После осуществления вышеперечисленных действий хозяйственные операции можно охарактеризовать как с качественной, так и с количественной стороны.

Таким образом, **хозяйственный учет** представляет собой количественное отражение и качественную характеристику всех совершаемых хозяйственных операций с целью контроля и управления ими.

С точки зрения кибернетического подхода экономические субъекты, под которыми понимается самостоятельно функционирующая хозяйственная единица (далее организация), относятся к сложным системам управления. Организация структурно состоит из множества взаимосвязанных элементов, одни из которых осуществляют финансово-хозяйственную деятельность, другие – управление этой деятельностью. Первые относят к объектам управления, вторые определены как орган управления (субъект управления). Орган управления и объект управления находятся в неразрывной связи и представляют в совокупности систему управления.

В рамках системы управления циркулируют информационные потоки, характеризующиеся наличием прямой и обратной связей. Прямая связь выражается потоком директивной информации, формируемой управленческим аппаратом в соответствии с целями управления и информацией об экономической ситуации, сложившейся во внешней среде, и направляемой от органа управления к объекту управления. Такие воздействия должны обеспечивать полезность и эффективность функционирования объекта управления и системы управления в целом. Это возможно только тогда, когда орган управления располагает достоверной и достаточной информацией о фактическом состоянии объекта управления. Наличие информации, отвечающей требованиям достоверности и достаточности, позволяет обеспечить выработку управленческих решений на всех уровнях управления, контроль и регулирование хозяйственных процессов, осуществить анализ состояния всей системы управления. Обратная связь представляет собой движущийся в обратном направлении поток учетной информации, который формируется объектом управления и содержит сведения о выполнении принятых решений (планов), фактическую информацию о хозяйственных процессах. Наблюдение и сбор такой информации осуществляется посредством хозяйственного учета.

Таким образом, **хозяйственный учет** можно определить как систему наблюдения, сбора, измерения, регистрации и обобщения информации о хозяйственных процессах и составляющих их фактах хозяйственной деятельности с целью управления финансово-хозяйственной деятельностью организации.

Хозяйственный учет включает в себя три составляющих: *оперативный учет, бухгалтерский учет, статистический учет* (рис. 1).

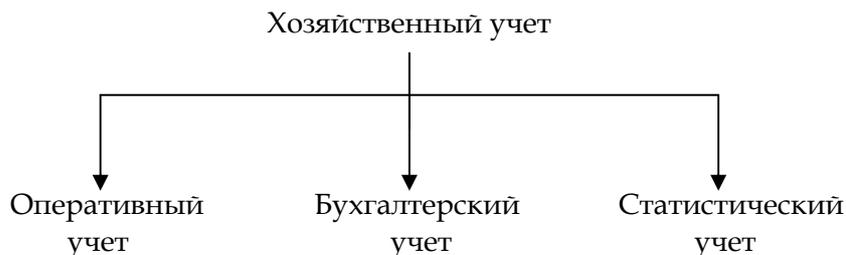


Рис. 1. Виды хозяйственного учета

Оперативный учет представляет собой процесс наблюдения и регистрации отдельных явлений финансово-хозяйственной деятельности с целью оперативного повседневного руководства ею.

С помощью оперативного учета в организациях обеспечивается текущий контроль исполнения определенных операций или производственных заданий отдельными участками (подразделениями). Такая информация необходима для выработки и принятия оперативных управленческих решений на уровне оперативного регулирования производственными процессами.

Информация, формируемая оперативным учетом с высокой точностью, объективностью и необходимой подробностью, отражает многочисленные качественные и количественные характеристики процессов и фактов хозяйственной деятельности, не существенных с точки зрения других видов учета. Оперативный учет осуществляется непосредственно на рабочих местах в момент совершения определенных хозяйственных операций. Основная его особенность – быстрота обеспечения данными для оперативного руководства. Информация оперативного учета формируется на основе данных документов или на основе данных, получаемых устно, по телефону, факсу и пр. При этом для отражения информации используются натуральные, трудовые и денежные учетные измерители, но наиболее часто – натуральные и трудовые. Однако информация оперативного учета не дает целостной картины функционирования организации, использование этой информации ограничено временным периодом. Как правило, она теряет свое значение для управления после завершения хозяйственного процесса.

Информация оперативного учета может быть представлена в виде простых записей о хозяйственных операциях в специальных журналах, в отчетах или просто устных сведений.

Целью оперативного учета являются решения руководителей и конкретные рекомендации по управлению производственным процессом на определенный момент времени.

Особенностью оперативного учета является то, что от его показателей не требуют абсолютной точности, но вместе с тем они должны быть абсолютно правильными, чтобы можно было на их основе дать оценку совершаемым хозяйственным процессам.

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

Бухгалтерский учет позволяет получить сведения о сумме хозяйственных средств, находящихся в пользовании экономического субъекта; состоянии расчетов с другими экономическими субъектами; объеме товарооборота, закупок, выпуска продукции, ее продажи и финансовых результатов деятельности.

Бухгалтерский учет имеет свои особенности:

- является документально обоснованным учетом;
- непрерывен во времени;
- сплошной по охвату всех изменений, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности организации;
- информация, формируемая в бухгалтерском учете, имеет стоимостную оценку, что обеспечивает возможность обобщения и группировки данных и их сопоставимости.

Информация о фактах хозяйственной деятельности, не имеющая стоимостного измерения, также отражается в бухгалтерском учете для реализации контроля за осуществлением хозяйственных операций и движением имущества организации.

В бухгалтерском учете используются особые, только ему присущие способы обработки данных.

Бухгалтерский учет создает информационную систему, оперирующую данными об активах организации, капитале и пассивах, отражает факты хозяйственной деятельности, влияющие на изменение в составе активов, капитала и пассивов. В бухгалтерском учете определяют доходы и расходы организации, исчисляют финансовый результат финансово-хозяйственной деятельности организации.

Бухгалтерскую информационную систему условно разделяют на подсистемы **финансового** и **управленческого учета** (табл).

Целью *финансового учета* является представление информации внешним пользователям (акционерам и собственникам, инвесторам, кредиторам, поставщикам и подрядчикам, покупателям, регулирующим и контролирующим органам, органам статистики, общественности). Каждая группа внешних пользователей имеет свои интересы и предъявляет свои требования к бухгалтерской финансовой информации. Подробнее об этих интересах и требованиях мы поговорим в дальнейшем. В финансовом учете формируется информация об имуществе организации, ее расходах и доходах, размерах дебиторской и кредиторской задолженности, величине финансовых инвестиций и доходов от них, состоянии источников финансирования, которая необходима для составления финансовой отчетности.

Информация *управленческого учета* по сути является моделью производственной деятельности организации, отвечающей потребностям пользователей оперативного уровня управления. В управленческом учете формируется информация о затратах организации, издержках производства (обращения), себестоимости конечного продукта.

Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Критерий	Финансовый учет	Управленческий учет
Пользователи информации	Информация используется внутренними пользователями (менеджерами высшего и среднего уровня управления), открыта для публикации и предоставляется внешними пользователями	Информация обобщается в отчетах, сводках, подготавливаемых бухгалтером в зависимости от требований и целей внутренних пользователей. Информация составляет коммерческую тайну организации
Наличие единых принципов формирования показателей	Существуют и обеспечивают единообразие, достоверность, полноту и своевременность информации	Нет ограничений. В каждом отдельном случае бухгалтерия готовит отчеты в соответствии с установленными внутренними формами документов организации, порядком ведения управленческого учета
Применяемые учетные измерители	Денежные	Натуральные, трудовые и денежные
Охват	Отражает финансово-хозяйственную деятельность всей организации в целом	Может быть организован на отдельном участке или в отношении отдельного объекта учета
Периодичность	Установлена строгая периодичность, сроки и адреса представления	Нет строгой периодичности, сроки обусловлены целями и интересами руководства
Нормативность	Все организации независимо от формы собственности обязаны вести финансовый учет и представлять финансовую отчетность	Организация управленческого учета – это выбор самой организации

Статистический учет наблюдает и обобщает явления и закономерности в деятельности организации, используя информацию, собранную в оперативном и бухгалтерском учете.

Статистический учет имеет свои особые методы обработки данных (статистические выборки, средние показатели, коэффициенты). Статистические данные используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективный периоды в разрезе отдельных организаций, отраслей, экономических регионов, страны в целом. Статистика не ограничивается отражением процессов материального производства, она охватывает и другие стороны экономической и общественной жизни.

Статистика поставляет информацию для управления организацией в обобщенной стоимостной оценке, а также в виде иных статистических показателей (средних, показателей динамики, структуры и др.). Статистический учет используется, главным образом, для управления крупными хозяйственными структурами: организациями, комплексными программами, отраслями, регионами и в целом общественно-экономической жизнью страны.

В процессе управления организацией принимаются стратегические, тактические и оперативные решения. Исходя из этого, в управленческом аппарате выделяют высший, средний и оперативный уровни управления.

Высший уровень включает менеджеров-руководителей, определяющих цели управления, внешнюю политику, материальные, финансовые и трудовые ресурсы, разрабатывающих долгосрочные планы и стратегию их реализации. В их компетенцию может входить анализ рынка и конкурентов, поиск альтернативных стратегий развития организации в случае выявления кризисных тенденций в деятельности организации.

Средний уровень, включающий различных менеджеров-исполнителей, обеспечивает контроль выполнения планов, отслеживание ресурсов, разработку управляющих директив для вывода организации на уровень, определенный в планах.

Оперативный уровень характеризуется реализацией планов и составлением отчетов о ходе их выполнения. Основной задачей здесь является согласование всех элементов производственного процесса с необходимой степенью детализации. Руководство на данном уровне заключается в управлении структурным подразделением (участком, цехом, отделом).

В зависимости от уровня управления используются различные виды *учетной* и *неучетной* информации.

Под *неучетной* понимается информация, внешняя по отношению к организации, описывающая мировые тенденции развития экономики в целом и отдельных отраслей, конъюнктуру рынка, уровень процентных ставок, инвестиционный климат, инфляционные процессы и пр.

Учетная информация формируется внутри организации в процессе осуществления ею хозяйственных процессов, эта информация так или иначе отражается в учете.

Основная сущность функции учета как функции управления заключается:

- 1) в информационном обеспечении процесса управления, то есть реализации функций управления;
- 2) в формировании потока обратной связи в системе управления.

Рассмотрим, какую именно информацию предоставляет информационная система учета для реализации функций управления и какая информация формируется после реализации соответствующей функции.

Выделяют следующие функции управления: планирование, учет, контроль, регулирование и анализ.

Определим их основное содержание.

Планирование заключается в разработке альтернативных вариантов порядка действий, которые необходимо предпринять в будущем для достижения поставленной цели. В зависимости от уровня управления различают стратегическое, технико-экономическое и оперативно-календарное планирование.

Функция *контроля* тесно связана с *учетом*. Без наличия учета функция контроля утрачивает смысл. Реализация функции контроля заключается в отслеживании фактического выполнения планов, соблюдения законодательства при осуществлении хозяйственных операций, наличия и движения имущества и обязательств.

Функция *регулирования* связана с функцией контроля на оперативном уровне управления. Результатом оперативного регулирования являются управленческие воздействия по устранению отклонений, выявленных в результате оперативного контроля.

На этапе *анализа* получают оценку функционирования всей системы управления, определяют, достигнута или нет поставленная цель деятельности. Если цель не достигнута, то выясняются причины.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что все функции управления взаимосвязаны на основе информации, получаемой в учете. Все функции образуют так называемый контур управления, из которого видна взаимосвязь функций управления (рис. 2).

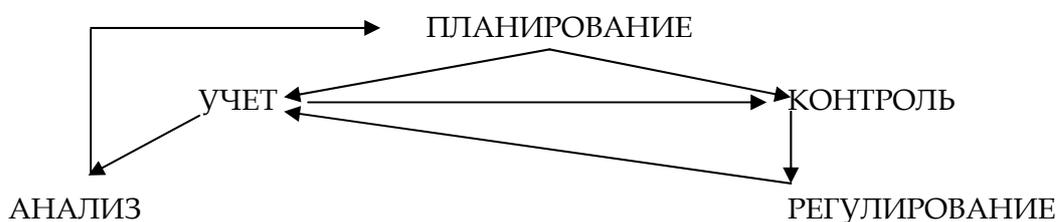


Рис. 2. Взаимосвязь функций управления

1.2. Пользователи бухгалтерской информации и задачи бухгалтерского учета

В зависимости от цели использования учетной информации пользователей подразделяют на внутренних и внешних.

Внутренние пользователи используют учетную информацию с целью управления организацией. К ним относятся лица, несущие ответственность за управление деятельностью организации. В зависимости от уровня управления лицам, принимающим решение, необходимы различные виды информации. Так, менеджерам высшего уровня управления необходима в основном статистическая, бухгалтерская (финансовая) информация и в меньшем объеме бухгалтерская (управленческая) информация. На среднем уровне менеджерам-исполнителям необходима преимущественно бухгалтерская (управленческая) и частично бухгалтерская (финансовая) информация. На оперативном уровне используется только бухгалтерская (управленческая) и оперативная учетная информация.

Группа внешних пользователей, изучая предоставленную (публичную) информацию бухгалтерского (финансового) учета (финансовую отчетность), производит оценку финансового состояния и финансового положения организации в зависимости от финансовых интересов. При этом в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности выделяют следующие группы пользователей:

1. пользователи, имеющие прямой финансовый интерес;
2. пользователи, имеющие косвенный финансовый интерес;
3. пользователи, не имеющие финансового интереса.

В первую группу входят лица, управляющие организацией, и лица, находящиеся вне организации, но имеющие с ней непосредственные экономические связи.

Администрация – несет ответственность за управление деятельностью организации и достижение целей, стоящих перед ней. В состав администрации входят директорат,

высший управленческий персонал организации, менеджеры, руководители подразделений, служащие. Все они заинтересованы в стабильности финансового положения и рентабельности фирмы.

Акционеры и собственники. Эту группу пользователей интересует, в первую очередь, способность организации зарабатывать прибыль и иметь достаточную привлекательность для привлечения инвестиций. Большой интерес у данной группы пользователей вызывает и наличие платежных средств для оплаты долгов организации.

Преимущество этих групп пользователей состоит в непосредственном их участии в деятельности организации и, следовательно, большем влиянии на хозяйственную деятельность и на принятие тех или иных управленческих решений.

В состав пользователей с прямым финансовым интересом, но не принимающими непосредственного участия в процессе управления организацией, входят: инвесторы (сегодняшние или потенциальные), кредиторы, поставщики и подрядчики, покупатели.

Инвесторов интересуют два момента: каковы финансовые перспективы организации в будущем и ее возможности выплачивать дивиденды.

Кредиторов преимущественно волнует ликвидность, т.е. вернет ли кредитор-получатель в срок полученные деньги и проценты по займам.

Для поставщиков и подрядчиков важны сроки, на которые они могут предоставить покупателям отсрочку платежа за проданные им товары или предоставленные услуги.

Покупателей интересует, как долго будет функционировать фирма-поставщик, какова ее финансовая устойчивость и как долго можно не гасить кредиторскую задолженность.

Особую группу составляют пользователи бухгалтерской информации, имеющие косвенный финансовый интерес. Степень их влияния на управление организацией достаточно специфична и регламентируется законодательными и нормативными документами. В эту группу входят: регулирующие органы, налоговые органы, органы статистики и общественность.

Под *регулирующими органами* понимают государственные и ведомственные структуры, регулирующие бухгалтерский учет и отчетность экономических субъектов, выпуск, покупку и продажу ценных бумаг, фондовые и биржевые операции.

Налоговые органы контролируют правильность уплаты налогов всех уровней в соответствии с требованиями законодательства.

Органы статистики на базе бухгалтерской информации и финансовой отчетности организаций формируют статистическую обобщающую отчетность.

Общественность – это весьма аморфная группа, поэтому ее волнуют общие вопросы занятости, экологии, экономического процветания и даже распределения производительных сил.

Группу пользователей финансовой отчетности, не имеющих финансового интереса, составляют органы государственной статистики, аудиторы и аудиторские организации, арбитражные и другие судебные органы.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21.11.1996 г. **основными задачами бухгалтерского учета являются:**

1. Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности.

2. Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям, для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

3. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

1.3. Нормативное регулирование и организация бухгалтерского учета в Российской Федерации

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации. Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- а) планы счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по их применению;
- б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России состоит из документов **четырёх уровней**.

Первый уровень документов составляют законы, указы Президента, постановления Правительства, регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации. К этой группе документов относятся: Гражданский кодекс РФ (1-я и 2-я части), Федеральный закон от 21.11.96 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Федеральный закон от 14.06.96 г. №88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ», Федеральный закон от 26.12.95 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» и др.

Второй уровень составляют Стандарты (Положения) по бухгалтерскому учету, которые устанавливают базовые правила ведения бухгалтерского учета по отдельным разделам (участкам) учета. В настоящее время утверждены и применяются на практике следующие Положения:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н (с последующими изменениями и дополнениями);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98. Утверждено приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. №60н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94. Утверждено приказом Минфина от 20.12.94 г. №167;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 10.01.2000 г. №2н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 6.07.99 г. №43н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.01 г. №44н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. №26н;
- Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.98 г. №56н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/98. Утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.98 г. №57н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №32н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №33н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 13.01.2000 г. №5н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 27.01.2000 г. №11н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. №92н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. №91н.
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01. Утверждено приказом МФ РФ 02.08.01 г. №60н.
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02. Утверждено приказом МФ РФ 02.07.02 г. №66н.
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы» ПБУ 17/02. Утверждено приказом МФ РФ 19.11.02 г. №115н.
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утверждено приказом МФ РФ 19.11.02 г. №114н.
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Утверждено приказом МФ РФ 10.12.02 г. №126н.
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03. Утверждено приказом МФ РФ 24.11.03 г. №105н.

Третий уровень представлен методическими указаниями, инструкциями, рекомендациями и т.п. Основными из них являются:

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. №94н.

Документами **четвертого уровня** являются рабочие документы организации, формирующие ее учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются:

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

При формировании учетной политики предполагаются следующие допущения:

- имущественной обособленности (активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций);
- непрерывности деятельности (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);
- последовательности применения учетной политики (принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому);

- временной определенности фактов хозяйственной деятельности (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).

Учетная политика организации должна отвечать следующим требованиям:

- *полнота* (отражение в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности);
- *своевременность* (своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности);
- *осмотрительность* (большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов);
- *приоритет содержания перед формой* (отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования);
- *непротиворечивость* (тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца);
- *рациональность* (рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации).

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения. Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику в соответствии с настоящим пунктом до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие способы.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности, которое может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.д.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности.

При соблюдении всех требований отражения последствий изменения учетной политики следует исходить из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному.

Указанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна, как минимум, включать: причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, отражаются в Пояснительной записке в бухгалтерской отчетности организации.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Руководство бухгалтерией экономического субъекта осуществляет главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера). Он назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

Бухгалтерский учет представляет собой двухуровневую модель, состоящую из финансового и управленческого учета. Эти составляющие связаны между собой общими, применяемыми в данной организации, способами ведения бухгалтерского учета, которые зафиксированы в учетной политике. Но они имеют абсолютно разные цели и задачи, а, следовательно, данные, сформированные в системе финансового и управленческого учета, будут потреблены различными пользователями и на их основе будут приняты совершенно разные управленческие решения.

1.4. Принципы бухгалтерского учета

Принцип – это исходное, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения. Принципы бухгалтерского учета лежат в основе разработки правил ведения учета и составления отчетности, которые закреплены в стандартах, положениях, регламентирующих бухгалтерский учет. На основе базовых принципов разрабатывается учетная политика организации и формируются показатели финансовой отчетности.

В какой бы организации мы с Вами ни оказались, везде бухгалтерский учет будет языком бизнеса, на котором разговаривают бухгалтеры и менеджеры всех уровней. Оперируя понятиями и показателями, все они должны понимать под ними одно и то же либо знать методы расчетов этих показателей для обеспечения их сопоставимости при анализе.

Стремление снабдить многочисленные заинтересованные стороны одними и теми же правилами, использовать конкретно определенные подходы к регистрации хозяйственных операций и расчетам показателей означает, что бухгалтерский учет стремится к объективности. Стремясь к объективности, необходимо выполнять принципы, устанавливающие порядок записи данных о хозяйственных операциях.

Ниже рассмотрены принципы бухгалтерского учета, лежащие в основе ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Принцип стоимости. В соответствии с этим принципом средства учитываются по цене приобретения или создания (фактической себестоимости) и она же служит основой для оценки будущего использования средств.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н (с последующими изменениями и дополнениями), оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

В состав фактически произведенных затрат включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, наценки (надбавка), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Под стоимостью изготовления признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества.

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

Принцип денежного выражения. Бухгалтерский учет оперирует только теми фактами, которые поддаются оценке в денежном выражении с достаточной степенью объективности. Т.е. в бухгалтерском учете отражаются только те факты хозяйственной деятельности, которые могут быть измерены в денежном выражении.

Этот принцип нашел отражение в Федеральном законе от 21.11.96 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (п.4. ст.8 и п.1 ст.11) и в п.23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н (с последующими изменениями и дополнениями). Согласно этим документам имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении.

Принцип действующего предприятия. В бухгалтерском учете всегда, за исключением случаев, когда наверняка известно обратное, считается, что организация будет работать на протяжении неопределенно длительного периода времени. Исходя из этого принципа, составляется отчетность, где имущество показывается с обеих сторон: по составу и размещению и по источникам формирования. Только при продаже или закрытии организации возникает необходимость оценить, какую сумму можно выручить от реализации её имущества. В обычных условиях эти сведения считаются не представляющими интереса. Этот принцип тесно связан с принципом стоимости, так как, если бы организация не признавалась действующей непрерывно, применение принципа стоимости было бы невозможным. Если бы к предприятию относились так, как будто его продадут сразу же после составления бухгалтерской отчетности, то тогда более значимой была бы не стоимость, а продажная цена имущества.

Этот принцип закреплен в п.10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н (с последующими изменениями и дополнениями).

Принцип целостности организации. Предполагает имущественную обособленность организации от имущества её собственников и других юридических лиц. Хозяйствующий субъект юридически самостоятелен по отношению к своим собственникам и другим хозяйствующим субъектам. Бухгалтерский учет ограничен рамками организации и не распространяется на личные средства собственников и других юридических лиц. Этот принцип сформулирован как допущение имущественной обособленности в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утверждено приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. №60н (п.6).

Принцип реализации. В бухгалтерском учете прибыль считается полученной, когда товары или услуги поступили заказчику и он принял на себя обязательства по ним. Для отражения в бухгалтерском учете дохода необходимо, чтобы у организации возникло право на получение денежных средств. Это не момент подписания договора и не момент его оплаты, такое право возникает в момент перехода права собственности на отгруженную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Принцип двойственности. Чтобы понять этот принцип, мы должны рассмотреть балансовое уравнение.

Для того чтобы действовать, любому предприятию необходимо имущество, или, по бухгалтерской терминологии, средства, которые, в свою очередь, должны быть откуда-то получены. Средства, которыми владеет организация, называются **активами**. Часть этих средств предоставляется собственником. Общая сумма внесенных им средств называется **капиталом** (собственным). Если собственник является единственным, кто внес средства, то справедливым будет уравнение:

$$\text{Активы} = \text{Капитал (собственный)}.$$

В реальной практике часть активов вносится кроме собственника еще кем-то. Задолженность организации за эти активы называется **обязательствами**. В этом случае уравнение имеет следующий вид:

$$\text{Активы} = \text{Капитал (собственный)} + \text{Обязательства}.$$

Суммы левой и правой сторон совпадают. В этом равенстве сформулирован основной подход к представлению данных в бухгалтерском учете: одна и та же вещь рассматривается с двух точек зрения: с одной стороны, чем являются средства (активы), с другой – откуда они появились (капитал + обязательства).

Таким образом, любая хозяйственная операция будет рассматриваться в двух аспектах: один представлен активами, другой – источником. Эти два аспекта всегда равны друг другу. Метод записи операций, при котором соблюдается принцип двойственности, называется **двойной записью**.

В соответствии с п.9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н (с последующими изменениями и дополнениями) и п.4 ст.8 Федерального закона от 21.11.96 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организация ведет бухгалтерский учет путем двойной записи на счетах бухгалтерского учета.

Принцип накопления. Сущность этого принципа заключается в том, что под чистой прибылью организации понимают разницу между доходами и расходами, а не поступившими и затраченными денежными средствами. Самая большая сложность на практике заключается в приведении в соответствие расходов и доходов.

Принцип существенности. Этот принцип рассмотрим на примере. Предположим, организация приобрела блокнот для деловых записей с двумя запасными блоками, которые будут израсходованы в течение какого-то периода времени. Стоимость этого блокнота будет уменьшаться по мере расходования бумаги. Можно было бы записывать эти расходы каждый раз, как только использована бумага, но очевидно, что цена блокнота настолько мала, что такой учет лишен всякого смысла, и стоимость блокнота будет отнесена

на затраты в тот период, когда был приобретен блокнот. Коробка спичек также будет отнесена на расходы того периода, когда она была куплена.

Все эти вещи не относятся к существенным предметам, хотя, как Вы понимаете, могут прослужить достаточно долго.

Согласно принципу существенности информация считается существенной, если ее значение важно в процессе выработки и принятия решения.

Исходя из этого принципа каждая существенная величина актива или обязательства должна представляться в бухгалтерской отчетности отдельной строкой.

Согласно п.18.1 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №32н, существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%.

Принцип осмотрительности (консерватизма). Термин «осмотрительность» стал применяться по отношению к этому принципу в 70-е годы. Ранее он назывался «консерватизм». В основе этого принципа лежит неопределенность в учете, обусловленная тем, что бухгалтерский учет оперирует величинами, которые (в большинстве своем) будут существовать и в будущем. Раскрытие учетной информации между прошлыми и будущими отчетными периодами производится исходя из определенных предположений.

Сущность принципа сводится к тому, что бухгалтер должен отражать самую низшую из возможных стоимостей активов и доходов и самую высокую из возможных стоимостей пассивов и расходов. Это принцип определяет так же временной параметр отражения доходов и расходов. Расходы должны быть зафиксированы как можно раньше, а доходы как можно позднее.

Из этого следует, что активы оцениваются ниже рыночной стоимости, а доходы выражаются меньшей из нескольких альтернативных сумм.

В настоящее время существуют различные мнения о необходимости использования принципа осмотрительности (консерватизма) в учете. Одни считают, что он обезопасит собственников, другие – что консерватизм противоречит требованию отражения всей доказательной информации, связанной с временными ограничениями, и лишает учетные данные сравнимости.

Принцип осмотрительности закреплен в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденном приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. №60н (п.7), где отмечается, что организация должна проявить большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

Принцип постоянства. Этот принцип достаточно важен и его применение является жизненно необходимым для каждой организации, если она стремится объективно представить бухгалтерскую информацию. Принцип постоянства заключается в том, что если организация выбрала метод бухгалтерской обработки определенного типа данных, то она должна точно придерживаться именно этого метода при обработке всех данных этого типа.

Выбранные методы закрепляются в учетной политике организации и действуют в течение отчетного года. Однако это не означает, что организация не может изменить выбранные методы. Они могут быть изменены, но только на достаточно серьезном основании. Причины изменения закреплены в п.16 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. №60н. Любое изменение в методах серьезно сказывается на финансовых результатах деятельности организации.

Принцип своевременности означает, что данные в бухгалтерском учете должны быть представлены без задержки, для того чтобы пользователь мог принять необходимое решение. Требование своевременности сформулировано в п.7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. №60н.

Принцип полноты заключается в требовании, чтобы бухгалтерская информация не содержала пропуски и изъятия. В противном случае такая информация может привести к неверному управленческому решению и нанести финансовый ущерб организации. Требование полноты сформулировано в п.7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. №60н, а п.5 ст.8 Федерального закона от 21.11.96 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» обязывает организации все хозяйственные операции и результаты инвентаризации своевременно регистрировать без каких-либо пропусков и изъятий.

Принцип полноты учтен и в Положении по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000, утвержденном приказом Минфина РФ от 13.01.2000 г. №5н. В п.11 этого документа говорится о том, что информация об аффилированных лицах должна быть изложена ясно и полно, с тем чтобы пользователям были понятны характер и содержание отношений и операций с аффилированными лицами.

Принцип ценности, достоверности и сопоставимости. Ценность информации заключается в ее влиянии на принятие пользователем решений в отношении организации. При этом различают прогностическую ценность (возможность на базе информации сделать прогноз), ценность подтверждения прогноза и своевременность.

Достоверной признается информация, в которой нет существенных ошибок, т.е. она соответствует требованиям нейтральности, правдивого представления, полноты и адекватности (отражения экономического содержания хозяйственных операций в соответствующей оценке).

Сопоставимость показателей, содержащихся в финансовой отчетности, с соответствующими показателями предыдущих периодов или показателями других организаций обеспечивается постоянством выбранных методов учета.

ГЛАВА 2.

Учет основных средств

2.1. Понятие и классификация основных средств

Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. №26н и введенным в действие начиная с бухгалтерской отчетности за 2001 г., определено следующее – для принятия к учету активов в качестве основных средств должны быть одновременно выполнены четыре условия:

- 1) использование в качестве средств труда для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг для целей управления;
- 2) срок полезного использования превышает 12 месяцев или продолжительность одного операционного цикла за пределами указанного времени;
- 3) не предполагается последующая перепродажа таких активов;
- 4) приобретение подобных активов связано с намерением получить экономическую выгоду (доход) в процессе использования.

Время, в течение которого предполагается получить доход от эксплуатации конкретного объекта или выполнения им в данном периоде определенных функций, рассматривается в учете как **срок полезного использования**.

Этот срок организация устанавливает самостоятельно (если он не определен в центральном порядке или не указан в технических документах на конкретный объект), принимая во внимание:

- 1) конкретные условия эксплуатации объекта с учетом планируемого количества смен работы, планово-предупредительных ремонтов, наличия агрессивной среды и других факторов;
- 2) ожидаемую производительность объекта с учетом его технико-экономических показателей;
- 3) действующие ограничения на эксплуатацию (например, срок аренды).

Для целей управления следует учитывать не только срок полезного использования конкретного объекта, но и срок его экономически выгодного использования.

Чаще всего значение первого показателя оказывается меньше, чем значение второго. Такой вывод обусловлен тем, что в процессе реализации своих уставных целей организация по истечении определенного времени эксплуатации конкретного объекта может его продать.

Для учета основных средств важное значение имеют их классификация и оценка, оказывающие непосредственное влияние на суммы амортизации (износа), включаемые в издержки производства. Классификация основных средств осуществляется по следующим признакам.

I. Основные фонды, имеющие вещественно-натуральную форму, так называемые материальные основные фонды и нематериальные активы.

Материальные основные фонды в балансе представлены в разделе «Внеоборотные активы» по статье «Основные средства» с расшифровкой: «земельные участки и объекты природопользования», «здания, машины и оборудование», т.е. четко выделяются неамортизируемые и амортизируемые.

II. Степень участия человека в создании отдельных объектов основных средств:

- а) непосредственное участие – так называемые рукотворные основные средства;
- б) без участия человека – так называемые нерукотворные основные средства (земельные участки и объекты природопользования – вода, недра и другие природные ресурсы).

III. Отрасли народного хозяйства (24 отрасли, в том числе промышленность, операции с недвижимым имуществом, информационно-вычислительное обслуживание, общая коммерческая деятельность по обеспечению функционирования рынка). Данная классификация установлена Госкомстатом России. Отнесение основных средств к соответствующей отрасли народного хозяйства определяется видом деятельности организации. Это означает, что классификационной единицей при группировке основных средств по данному признаку служит их совокупность, числящаяся на балансе организации. Поэтому, если основные средства в своей совокупности предназначены только для обслуживания основного вида деятельности данной организации, они полностью подлежат отнесению к той отрасли народного хозяйства, к которой относится вид деятельности, осуществляемый этой организацией.

IV. Группы. Перечень групп основных фондов установлен Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), утвержденным Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации от 26 декабря 1994 г. №359. Данный перечень введен в действие с 1 января 1996 г.

Материальные основные фонды представлены следующими группами:

1. здания, сооружения;
2. машины и оборудование;
3. измерительные и регулирующие приборы и устройства;
4. жилища;
5. вычислительная техника и оргтехника;
6. средства транспортные;
7. инструмент;
8. инвентарь производственный и хозяйственный;
9. скот рабочий, продуктивный и племенной;
10. насаждения многолетние;
11. прочее.

Содержание группы по ОКОФ.

1) Здания. Это архитектурно-строительные объекты, назначением которых является обеспечение условий (защита от атмосферных воздействий и т.п.) для нормальной работы, проживания, социально-культурного обслуживания населения и хранения товарно-материальных ценностей.

2) Сооружения. К ним относятся инженерно-строительные объекты, основное назначение которых – обеспечить надлежащие условия для осуществления процесса производства путем выполнения необходимых технических функций. Значительный удельный вес в составе сооружений составляют передаточные устройства. Их назначение – передача отдельных видов энергии (тепловой, электрической, механической) от машин-двигателей к рабочим машинам, а также жидких и газообразных веществ (пара, воды, кислоты, сжатого воздуха и пр.) от одного объекта к другому.

3) Рабочие и силовые машины и оборудование. В их составе учитываются машины-генераторы и машины-двигатели. Их назначение – производство электрической и тепловой энергии и ее превращение в механическую энергию (перовые двигатели, а также реакторы, двигатели внутреннего сгорания, электрические машины и пр.).

4) Измерительные и регулирующие приборы и устройства. К лабораторному оборудованию принято относить приборы и аппаратуру различных лабораторий для испытания материалов, осуществления опытов и исследований (калориметры, термостаты, вытяжные шкафы и пр.).

5) Вычислительная техника и оргтехника. Служат для различного рода вычислений в пределах заданного алгоритма, способствуя ускорению производственного про-

цесса или совершенствования управления (ЭВМ, клавишные вычислительные машины и пр.).

6) Транспортные средства. Данная группа объединяет все виды средств передвижения людей и грузов (автомобили, суда, магистральные трубопроводы для транспортировки жидких и газообразных веществ от поставщика к местам их потребления и пр.)

7) Инструмент. Группа объединяет механизированные и немеханизированные орудия труда общего назначения, а также прикрепляемые к машинам предметы, предназначенные для обработки производственных запасов. Такой инструмент должен иметь срок службы свыше одного года. К видам имущества данной группы относятся электро-вибраторы, вольтметры цифровые и пр.

8) Производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности. Это предметы производственного назначения (рабочие столы, верстаки, светокопировальные рамы и пр.), предназначенные для облегчения выполнения отдельных производственных операций. К хозяйственному инвентарю относится имущество, способствующее обеспечению нормальных условий для работы аппарата управления (копировальная техника, конторская обстановка и пр.), а также предметы противопожарного назначения (гидропульты и пр.), кроме пожарных насосов и механических пожарных лестниц, подлежащих учету в составе группы «Рабочие и силовые машины и оборудование».

9) Рабочий, продуктивный и племенной скот. Объединяет животных, используемых в качестве рабочей тяговой силы (волы, верблюды, лошади и пр.), для получения продукции или способствующих ее получению.

10) Многолетние насаждения. Это культурные посадки различных видов многолетних плодово-ягодных, озеленительных, декоративных и иных насаждений. В аналитическом учете молодые насаждения всех видов учитываются отдельно от насаждений в плодоносящем возрасте.

11) Капитальные вложения в коренное улучшение земель. Включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к площадям, принятым в эксплуатацию специальной комиссией согласно акту независимо от даты окончания всего комплекса работ данного вида.

12) Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств. Такие вложения предусматривают осуществление арендатором различных работ капитального характера, связанных с модернизацией, реконструкцией отдельных объектов, принятых в эксплуатацию организацией, как правило, на условиях долгосрочной аренды.

13) Земельные участки. Они принимаются на баланс в результате приватизации отдельных предприятий, а также в процессе купли-продажи в соответствии с законодательством отдельным субъектом Российской Федерации (Саратовская область и пр.).

14) Объекты природопользования. Учитываются организациями, находящимися в федеральной собственности.

15) Прочие основные средства. Данная группа объединяет основные средства, которые не вошли в предыдущие группы. Она представлена экспонатами музеев и животного мира, библиотечными фондами (независимо от стоимости отдельных экземпляров книг), а также имуществом (белье, одежда, обувь и пр.), учитываемым в составе основных средств бюджетных учреждений.

V. Функциональное назначение, т.е. характер участия основных средств в процессе производства:

- промышленно-производственные;
- производственного назначения других отраслей народного хозяйства;
- непроизводственные (объекты социальной сферы).

VI. Степень использования основных средств в производственном процессе:

- действующие, т.е. находящиеся в эксплуатации, функционирующие;
- бездействующие, т.е. установленные, но не эксплуатируемые (например, находящиеся в ремонте, на стадии достройки и пр.);

- находящиеся в запасе, т.е. не установленные и предназначенные для пополнения выбывающих из эксплуатации объектов;
- пребывающие в состоянии консервации.

VII. В зависимости от имеющихся прав на соответствующие объекты основных средств:

- объекты, принадлежащие организации на праве собственности, так называемые собственные основные средства;
- объекты, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- объекты, полученные организацией в аренду.

VIII. По продолжительности жизненного цикла основных средств:

- поступившие (независимо от того, бывшие в эксплуатации или новые);
- непосредственно участвующие в производственном процессе;
- перемещаемые внутри организации;
- переданные в аренду;
- выбывшие, право собственности на которые организация утратила (проданные, списанные ввиду непригодности к эксплуатации в силу форс-мажорных и иных обстоятельств).

Принадлежность того или иного объекта к соответствующей группе основных средств устанавливается на базе первичной учетной документации (технических паспортов, инструкций по эксплуатации и др.) и имеет важное значение при исчислении сумм амортизации, арендной платы.

2.2. Оценка основных средств

Важное значение при постановке на баланс инвентарного объекта и дальнейшей его эксплуатации имеет оценка. Принципы единства и реальности оценки данного вида имущества является определяющим фактором в организации учета основных средств. Принцип единства означает установление единой методологии учета основных средств в различных организациях независимо от их организационно-правовой формы. Принцип реальности позволяет раскрыть реальную стоимость того или иного объекта в составе основных средств на конкретную дату. В текущем учете основных средств применяются четыре вида оценки: по первоначальной, восстановительной, остаточной и ликвидационной стоимости.

Первоначальная стоимость представляет собой историческую оценку объекта конкретного наименования при принятии его к учету.

Включает в себя:

- договорную (продажную) цену, уплачиваемую покупателем продавцу;
- сумму стоимости информационных и консультационных услуг, способствующих приобретению этого объекта;
- таможенные и иные платежи;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и иные аналогичные платежи;
- стоимость услуг посреднических организаций;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые при покупке основных средств;
- другие затраты, включая общехозяйственные расходы, непосредственно связанные с приобретением, сооружением или изготовлением объекта основных средств.

При взносе основных средств в счет вклада в уставный капитал организации первоначальной стоимостью объекта признается его договорная стоимость, согласованная с учредителями, если иное не предусмотрено действующим законодательством. В случаях безвозмездного получения объект ставится на учет по рыночной цене, действующей в данном

регионе на дату его оприходования. Изменение первоначальной стоимости объекта в течение срока его полезного использования не допускается, кроме следующих случаев:

- достройки;
- дооборудования;
- реконструкции;
- частичной ликвидации;
- переоценки.

Изменение первоначальной стоимости относится на добавочный капитал организации. Увеличение добавочного капитала в указанных случаях должно быть следствием роста срока полезного использования или производственной мощности, снижения себестоимости продукции или увеличения количества выпускаемой продукции.

Восстановительная стоимость – стоимость воспроизводства эксплуатируемых основных средств по современным ценам и в современных условиях изготовления аналогичных объектов.

Первоначальная стоимость переводится в восстановительную в результате их переоценки, дату и порядок осуществления которой определяет сама коммерческая организация. Переоценке подлежат (не чаще одного раза в год) группы однородных объектов. Проводится она путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Остаточная стоимость рассматривается как реальная стоимость (без учета современных условий воспроизводства основных средств) на определенную дату.

Она исчисляется путем вычитания из первоначальной стоимости объекта суммы его амортизации за период эксплуатации. В данной оценке основные средства показываются в балансе, поэтому ее еще называют «балансовая стоимость».

Ликвидационная стоимость – стоимость полезных отходов (металлолом, запасные части, дрова и пр.), полученные после ликвидации или реализации объекта и принятых к учету в условной оценке.

Различают также

– **амортизационную стоимость** – стоимость, которая будет перенесена на вновь созданный продукт за период эксплуатации соответствующего объекта. Она исчисляется путем исключения из первоначальной стоимости ее ликвидационной части. В странах с развитой экономикой применяется так называемая

– **справедливая стоимость** – равноценная стоимость обмениваемых активов в процессе совершения сделки между хорошо осведомленными участниками. Но в отечественной практике учета основных средств данный метод не используется.

2.3. Документальное оформление основных средств

Документирование хозяйственных операций регламентируется статьей 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и пунктами 12-18 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет (п.1 ст.9 Закона «О бухгалтерском учете»).

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены в форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной документации. Если по отдельным операциям форма документа не предусмотрена в этих альбомах, то организация самостоятельно разрабатывает и утверждает соответствующую форму. Разрабатываемые организацией формы первичных документов должны содержать обязательные реквизиты, перечисленные в п.2 ст.9 Закона «О бухгалтерском учете», а именно:

- наименование документа;
- дату составления документа;

- наименование организации, от имени которой составлен документ;
 - содержание хозяйственной операции и пр.
- Новые унифицированные формы были утверждены в марте 2003 г. (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Унифицированные формы по учету основных средств

Номер	Наименование	Назначение
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)	Применяется для оформления приема-передачи отдельных объектов основных средств, их включения в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию, а также для исключения объектов из состава основных средств при их передаче (продаже, обмене и пр.) другой организации
ОС-1а	Акт о приеме-сдаче здания, сооружения	Имеет ту же структуру, что и акт ОС-1, но предназначен исключительно для приема-передачи достроенных или приобретённых организацией зданий и сооружений и фиксации момента их ввода в эксплуатацию
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)	Имеет ту же структуру, что и акт ОС-1, но предназначен для передачи групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств	Применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой
ОС-3	Акт о приемке-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	Применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации.
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)	Применяются для списания единичных объектов основных средств, пришедших в негодность
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств	Применяются для оформления полного или частичного списания автотранспортных средств, пришедших в негодность
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных)	Применяются для списания группы объектов основных средств (кроме автотранспортных) пришедших в негодность
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств	Применяется для учета наличия единичных объектов основных средств и их движения внутри организации
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств	Применяется для учета наличия групп однотипных объектов основных средств, поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одно и то же производственно-хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость и их движения внутри организации
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств	Представляет собой сокращённый вариант формы №ОС-6а, но используется для ведения инвентарного учёта объектов основных средств на малых предприятиях
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования	Применяется для учета оборудования, поступившего на склад, с целью его последующего использования в качестве объекта основных средств
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж	Применяется при передаче оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования	Составляется при обнаружении дефектов оборудования, выявленных в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля

Акт по форме ОС-1 составляется в том случае, когда организация передает или получает объекты основных средств (кроме зданий, сооружений) по договору купли-продажи, мены, дарения или лизинга. Таким образом, при составлении акта осуществляется:

а) включение объекта в состав основных средств и учет его ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, - в момент приобретения, и для объектов, требующих монтажа, - в момент сдачи в эксплуатацию);

б) выбытие объекта из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации.

Для оформления приема-передачи однотипных объектов основных средств дорогостоящего хозяйственного инвентаря, инструментов, оборудования и т.п. теперь применяется форма ОС-1б, которая по сравнению с формами ОС-1 и ОС-1а имеет некоторые специфические реквизиты. Например, графа «Цель передачи (назначение принимаемых объектов основных средств)» введена в связи с тем, что объекты основных средств, приобретаемые оптом, могут быть предназначены как для эксплуатации, так и для дальнейшей перепродажи. В зависимости от цели приобретения они должны по-разному отражаться в учете.

Акт (формы ОС-1, ОС-1а, ОС-1б) после его оформления и подписания членами комиссии передается в бухгалтерию, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным. К акту должна прилагаться техническая документация, относящаяся к данному объекту основных средств.

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма №ОС-2) выписывается передающей стороной в трех экземплярах, подписывается ответственным лицом структурного подразделения получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй - остается у лица, ответственного за сохранность объекта основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю. Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку учета объектов основных средств (формы №ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма №ОС-3) составляется в двух экземплярах, если работы по восстановлению объекта производятся сторонней организацией: первый остается в организации, второй - передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Акт подписывает работник структурного подразделения, уполномоченный на приемку основных средств, и представитель организации, производившей работы.

При выполнении работ хозяйственным способом форма №ОС-3 составляется в одном экземпляре. Акт подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным. При этом в технический паспорт соответствующего объекта основных средств вносятся необходимые изменения характеристики объекта, связанные с капитальным ремонтом, реконструкцией и модернизацией.

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма №ОС-4) составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, где определяется результат от списания. Вторым экземпляром остается у лица, ответственного за сохранность основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации оставшихся в результате списания запасных частей, материалов, металлолома и т.п.

В аналогичном порядке составляется акт о списании автотранспортных средств (форма №ОС-4а). При этом к первому экземпляру акта, подлежащему передаче в бухгалтерию, прикладывается документ, подтверждающий снятие автотранспортного средства с учета в ГИБДД.

Акт о списании по форме №ОС-4б применяется при списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных). Документ состоит из двух разделов и представляет собой упрощенный вариант формы ОС-4. Его реквизиты расположены ком-

пактнее, что удобно для получения информации сразу о группе списываемых объектов основных средств.

Для оформления операций с оборудованием, требующим монтажа, Постановлением №7 предусмотрены три первичных документа. При поступлении оборудования к установке на склад приемной комиссией составляется в двух экземплярах Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма №ОС-14). Передача оборудования монтажным организациям оформляется Актом о приеме-передачи оборудования в монтаж (форма №ОС-15). Если при поступлении оборудования на склад в состав комиссии входит представитель подрядной монтажной организации, он расписывается в получении оборудования на ответственное хранение непосредственно в Акте о приеме (поступлении) оборудования (форма №ОС-14), и ему передается копия акта.

Если в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования выявлены дефекты, не установленные при его поступлении на склад, составляется Акт о выявленных дефектах оборудования (форма №ОС-16). В этом случае Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма №ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру.

Пообъектный (аналитический) учет основных средств ведется бухгалтерией в инвентарной карточке учета объекта основных средств (форма №ОС-6).

Записи в инвентарные карточки производятся на основании документов на зачислении объекта (формы №ОС-1, ОС-1а, ОС-1б), его перемещение (форма №ОС-3) и списанию (формы №ОС-4, ОС-4а, ОС-4б), а также на основании технических паспортов и других документов.

В инвентарных карточках приводятся основные данные по объекту: первоначальная стоимость, срок полезного использования, способ начисления амортизации.

В случае группового учета основных средств, краткая индивидуальная характеристика дается не каждому объекту отдельно, а в целом по всей группе объектов, учитываемых в инвентарной карточке.

Инвентарные карточки хранятся в бухгалтерии в картотеке. Группировка инвентарных карточек в картотеке может производиться применительно к Общероссийскому классификатору основных фондов, а внутри разделов, подразделов, классов и подклассов – по местам эксплуатации (структурным подразделениям). Инвентарные карточки суммарно сверяются с данными синтетического учета основных средств.

Аналитический учет основных средств на предприятии ведется в бухгалтерии по классификационным группам, а внутри групп – по инвентарным объектам и месту нахождения (эксплуатации) объектов у лиц, ответственных за их сохранность.

Основным регистром аналитического учета основных средств является инвентарная карточка (форма №ОС-6). На лицевой стороне инвентарных карточек указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, шифр затрат (для отнесения сумм амортизации), сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия.

На оборотной стороне указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации объекта, выполненным ремонтным работам, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

При размещении в одном здании нескольких структурных подразделений (цехов, отделов и т.п.), по которым затраты планируются отдельно, в дополнение к общей инвентарной карточке следует открыть справочные инвентарные карточки отдельно по каждому направлению (коду) затрат с пометкой «для начисления амортизации» в соответствии с утвержденным распределением площади и первоначальной стоимости инвентарного объекта между соответствующими пользователями.

Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.) и передают затем под расписку в соответствующий отдел организации.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью можно вести инвентарные списки основных средств. В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) – дату и номер документа и причину выбытия. Разрешается вести учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах и второй экземпляр передают по месту нахождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют в разрезе лиц, ответственных за сохранность этих средств.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, построенную в разрезе классификационных групп по видам основных средств.

Инвентарный объект основных средств – это законченное устройство со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет (например: станок, холодильник и т.п.), выполняющий самостоятельные функции, либо комплекс конструктивно сочлененных предметов (например, поточная линия), представляющих собой единое целое и вместе выполняющих определенную работу.

Согласно «Типовой классификации» выделяют следующие виды инвентарных объектов:

– *Инвентарный объект по группе зданий* – каждое отдельно стоящее здание. Если здания имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными инвентарными объектами. Постройки, ограждения и другие надворные сооружения, обслуживающие здание, составляют вместе с ним отдельный инвентарный объект. Наружные надстройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также капитальные надворные постройки являются самостоятельными инвентарными объектами.

– *Инвентарный объект сооружений и передаточных устройств* – отдельное сооружение (передаточное устройство) со всеми устройствами, составляющими с ним одно целое.

– *Инвентарный объект силовых и рабочих машин и оборудования* – отдельная машина, аппарат, агрегат, установка, прибор и т.д., включая относящиеся к ним приспособления, принадлежности, приборы, инструменты, электрооборудование, а также индивидуальное ограждение и фундамент.

– *Инвентарный объект инструментов* – это только те предметы, которые не входят в состав машины, станка, аппарата и т.п. и имеют самостоятельное значение.

– *Инвентарный объект вычислительной техники* – счетные машины и устройства (компьютеры, мониторы, принтеры и т.п.), которые не относятся к составным частям другой машины.

– *Инвентарный объект прочих машин и оборудования* – единица оборудования, включая относящиеся к ней принадлежности приборы и инструменты.

– *Инвентарный объект транспортных средств* (локомотивы, машины, прицепы и полуприцепы и т.п.) – объект с относящимися к нему приспособлениями и принадлежностями (набор инструментов, магнитола и др.). Для магистральных трубопроводов таким объектом будет их отрезок в границах установленных участков.

– *Инвентарный объект многолетних насаждений* – зелёные насаждения независимо от их количества, возраста и породы в пределах отдельного парка, сквера и пр.

– *Инвентарный объект капитальных вложений в коренное улучшение земель* – сданные в эксплуатацию площади.

– *Инвентарный объект природопользования* – площади, находящиеся в собственности организации и рассматриваемые как единое целое или раздельно. В последнем случае каждая такая часть должна учитываться как самостоятельный инвентарный объект.

– *Инвентарный объект рабочего и продуктивного скота и других животных* – каждое взрослое животное.

– *Инвентарный объект измерительных и регулирующих приборов и устройств лабораторного оборудования* – предметы, выполняющие самостоятельные функции и не являющиеся составной частью другого инвентарного объекта.

Также выделяют: *инвентарный объект измерительных и регулирующих приборов и устройств лабораторного оборудования; объекты производственного инвентаря и принадлежностей, объекты хозяйственного инвентаря; инвентарный объект прочих основных средств.*

Для учета и контроля сохранности основных средств каждому инвентарному объекту присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или консервации. Инвентарный номер прикрепляется или обозначается на учитываемом предмете и обязательно указывается в документах, связанных с движением основных средств.

Применительно к сложным инвентарным объектам, т.е. включающим те или иные приспособления, обособленные элементы, составляющим вместе с ним одно целое, как правило, на каждом элементе обозначают тот же номер, что и на основном, объединяющем их объекте.

Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам не ранее чем через пять лет после выбытия.

Арендуемые основные средства могут учитываться у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

2.4. Синтетический учет основных средств. Поступление основных средств

Поступление основных средств в организацию происходит в следующих случаях:

- в порядке нового строительства;
- на условиях аренды;
- в результате приобретения за плату;
- в качестве взноса (вклада) в уставный капитал;
- безвозмездного получения или дарения;
- путем получения в хозяйственное ведение или оперативное управление;
- в порядке товарообменных операций и пр.

Во всех приведенных случаях зачисления в состав основных средств отдельных объектов первичным документом является акт (накладная) приемки-передачи основных средств (форма №ОС-1). Кроме того, он выписывается при внутреннем перемещении объектов из одного структурного подразделения в другое, а также для оформления их передачи со склада в эксплуатацию. Акт выписывается в одном экземпляре, подписывается всеми членами приемочной комиссии, назначенной руководителем организации, и сдается в бухгалтерию вместе с технической документацией.

Синтетический учет наличия и движения основных средств ведется на активном счете 01 «Основные средства». Дебетовое сальдо по данному счету показывает размер находящегося в распоряжении организации данного вида имущества, включая его наличие в запасе, на консервации и передачу другим организациям на условиях хозяйственного ведения, т.е. без передачи права собственности на него. Затраты по приобретению конкретного объекта собираются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 08/1 – «Приобретение земельных участков»;
- 08/2 – «Приобретение объектов природопользования»;
- 08/3 – «Строительство объектов основных средств»;
- 08/4 – «Приобретение отдельных объектов основных средств»;

- 08/5 – «Приобретение нематериальных активов»;
- 08/6 – «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08/7 – «Приобретение взрослых животных» и пр.

Приобретение основных средств за плату

Фактические затраты по приобретению основных средств за плату включают:

- сумму по счету поставщика в размере, определенном заключенным договором купли-продажи или договором поставки;
- сумму платежа за работы, выполненные по договору строительного подряда и иным договорам;
- сумму вознаграждения за посреднические, консультационные и информационные услуги, если они имеют отношение к приобретению основных средств;
- таможенные пошлины;
- сумму регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей;
- сумму невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации в том случае, когда она принимает участие в приобретении конкретных объектов;
- другие расходы (например, проценты по заемным средствам, привлекаемым для целей приобретения основных средств).

Таблица 2.2

Учет приобретения основных средств

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражена сумма, уплачиваемая поставщику при приобретении объекта основных средств за плату	08	60
Отражена сумма НДС, указанная в счете поставщика и расчетных документах	19	60
Отражена стоимость информационных услуг, связанных с приобретением объекта основных средств	08	60
Отражена сумма НДС, указанная в счете исполнителя и в расчетных документах	19	60
Отражены услуги сторонних организаций, связанных с приобретением основных средств	08	60
Отражена сумма НДС по услугам, оказанным сторонней организацией	19	60
Объект основных средств введен в эксплуатацию	01	08

Приобретение объектов основных средств, требующих монтажа

Приобретаемое организацией оборудование, требующее монтажа, принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 «Оборудование к установке» по фактической себестоимости приобретения, которая складывается из стоимости оборудования по цене приобретения и расходов, связанных с его приобретением и доставкой. Согласно Инструкции по применению Плана счетов, к оборудованию, требующему монтажа, относится оборудование, вводимое в действие только после сборки частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, межэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается со счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». После проведения работ по сборке и монтажу оно принимается к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств на счет 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости, в которую включаются затраты на сборку, монтаж и проведение испытаний.

Учет приобретения основных средств, требующих монтажа

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражена стоимость поступившего оборудования, требующего монтажа	07	60
Учтен НДС по поступившему оборудованию	19/1	60
Включение в стоимость расходов по его доставке	07	60
Учтен НДС по транспортным расходам	19/1	60
Объект основных средств передан в монтаж	08/4	07
Отражены затраты по монтажу оборудования	08/4	60
Учтен НДС по затратам на монтаж основных средств	19/1	60
Объект основных средств принят к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости	01	08/4

Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Денежная оценка неденежных вкладов в уставный капитал, вносимых участниками общества и принимаемыми в общество третьими лицами, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно. Если номинальная стоимость доли участника общества в уставном капитале, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более 200 МРОТ, такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Номинальная стоимость доли участника общества, оплачиваемой таким неденежным вкладом, не может превышать сумму оценки указанного вклада, определенную независимым оценщиком. После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей, предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями». Принятие объектов основных средств, внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал, отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета расчетов с учредителями. В первоначальную стоимость объектов основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, включаются также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Таблица 2.4

Учет поступления основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражена передача учредителем объекта основных средств по согласованной стоимости	08/4	75
Отражены затраты по доставке объекта	08/4	60
Учтен НДС по транспортным расходам	19/1	60

Поступление основных средств по договору дарения (безвозмездно)

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения, признается их текущая стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Текущая рыночная стоимость – это сумма денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

Рыночная стоимость определяется на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету, то есть на дату перехода права собственности на объект основных средств к получателю согласно условиям договора, которая может отличаться от даты его оприходования. Данные о рыночной стоимости объекта должны подтверждаться документально или экспертным путем.

При определении рыночной стоимости полученных безвозмездно объектов основных средств могут быть использованы:

- данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики;
- данные торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

Таблица 2.5

Учет поступления основных средств по договору дарения

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражена рыночная стоимость поступившего объекта основных средств	08/4	98/2
Включены в первоначальную стоимость транспортные расходы	08/4	60
Учтен НДС по транспортным расходам	19/1	60
Принят к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости введенный в эксплуатацию объект основных средств	01	08/4

Выбытие основных средств

Выбытие основных средств из организации может происходить по следующим причинам:

- в силу непригодности к дальнейшей эксплуатации из-за физического износа;
- из-за морального износа;
- в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- в случае передачи на правах хозяйственного ведения или оперативного управления;
- в результате продажи;
- в порядке товарообменных операций;
- при безвозмездной передаче или дарении;
- вследствие сдачи в аренду;
- под воздействием форс-мажорных обстоятельств и пр.

Во всех случаях выбытия основных средств (кроме автотранспортных) специальная комиссия составляет акт на списание по форме №ОС-4, а по автотранспортным средствам акт составляется по форме №ОС-4а и №ОС-4б, кроме автотранспортных средств.

Все расходы, связанные со списанием объекта, а также стоимость материальных ценностей, поступивших в результате сноса и разборки зданий, сооружений, демонтажа оборудования и пр., показывают в разделе акта «Справка о затратах, связанных со списанием основных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания» формы №ОС-4.

В синтетическом учете операции по выбытию основных средств отражаются на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы». На нем накапливается информация о процессе продажи и прочего выбытия основных средств (списании, ликвидации, безвозмездной передаче и др.). По дебету счета показывают первоначальную стоимость списываемого объекта и расходы, понесенные организацией в процессе его выбытия. По кредиту отражается сумма износа, ранее начисленного за период эксплуатации, а также выручка, поступившая в результате ликвидации конкретного объекта.

Во всех случаях выбытия и списания с баланса основных средств их стоимость, учтенная на счете 01 «Основные средства», списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в оценке, числящейся в балансе на дату выбытия.

Продажа основных средств

Продажа основных средств оформляется договором купли-продажи, в котором стороны договора согласовывают продажную стоимость объекта и определяют порядок расчетов. Выручка от продажи основных средств принимается к бухгалтерскому учету на дату перехода права собственности на объект к покупателю.

Согласно статье 551 ГК РФ переход права собственности на недвижимое имущество подлежит обязательной государственной регистрации. Поэтому при продаже объектов недвижимости выручка в бухгалтерском учете отражается только после государственной регистрации договора купли-продажи.

Величина выручки принимается к учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Таблица 2.6

Учет продажи основных средств

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражена выручка от продажи объекта на дату его передачи покупателю в сумме, предусмотренной договором	62	91/1
Списана первоначальная стоимость проданного объекта	01/ «Выбытие основных средств»	01
Списана сумма амортизационных отчислений, начисленных за время эксплуатации	02	01
Включена в операционные расходы остаточная стоимость объекта	91/2	01/ «Выбытие основных средств»
Отражена прибыль от продажи объекта основных средств	91/9	99

Передача основных средств по договору мены

Организации могут передавать объекты основных средств в обмен на другое имущество. Такая передача оформляется договором мены. К договору мены применяются правила о купле-продаже, если это не противоречит существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Статьей 570 ГК РФ установлено, что право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно, после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеим сторонам. В связи с этим в бухгалтерском учете не может быть отражена выручка от продажи основных средств по договору мены, пока второй стороной договора не будет произведена встречная поставка.

Для целей бухгалтерского учета поступления (выручка) от продажи основных средств по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяются по стоимости товаров, полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость таких товаров устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров. При невозможности установить стоимость ценностей, полученных организацией, величина поступления определяется стоимостью товаров, переданных или подлежащих передаче, которая определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет выручку в отношении аналогичных товаров.

Таблица 2.7

Учет передачи основных средств по договору мены

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражена стоимость поступивших товаров согласно договору мены	41	60
Учтен НДС в сумме, указанной в договоре	19/3	60
Отражена выручка от выбытия объекта основных средств по договору мены	62	91/1
Начислен налог на добавленную стоимость	91/2	68
Списана первоначальная стоимость объекта	01/ «Выбытие основных средств»	01
Списана сумма амортизационных отчислений по переданному объекту	02	01/ «Выбытие основных средств»
Отражена в составе операционных расходов остаточная стоимость объекта	91/2	01
Отражена прибыль от продажи объекта основных средств	91/9	99

Передача основных средств по договору дарения

По договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность. При заключении договора дарения следует учитывать, что согласно статье 575 ГК РФ между коммерческими организациями допускается дарение имущества, стоимость которого не превышает 5 МРОТ. В соответствии со статьей 168 ГК РФ сделка, не соответствующая этому требованию, может быть признана ничтожной. В этом случае стороны обязаны возвратить все полученное по сделке. Указанные ограничения не распространяются на те случаи, когда имущество подарено некоммерческой организации или физическому лицу. Договор дарения недвижимого имущества подлежит государственной регистрации.

Списание стоимости безвозмездно передаваемых объектов основных средств с бухгалтерского учета производится Актом о приеме-передаче объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1); Актом о приеме-передаче здания, сооружения (форма №ОС-1а); Актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1б) с приложением договора дарения и письменного сообщения принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету данного объекта.

Таблица 2.8

Учет передачи основных средств по договору дарения

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Списана первоначальная стоимость безвозмездно переданного имущества	01/ «Выбытие основных средств»	01
Списана сумма амортизационных отчислений по данному имуществу	02	01/ «Выбытие основных средств»
Отражена остаточная стоимость имущества	91/2	01/ «Выбытие основных средств»
Начислен НДС от рыночной стоимости безвозмездно переданного имущества	91/2	68 «Расчеты по НДС»
Списан убыток от безвозмездной передаче имущества	99	91/9

Передача основных средств в качестве вклада в уставный капитал

При выбытии основных средств в качестве вноса в уставный капитал организации или уплаты акций акционерного общества производится списание с баланса их первоначальной стоимости и амортизационных отчислений. Одновременно стоимость указан-

ных основных средств в оценке, согласованной учредителями, принимается к бухгалтерскому учету в составе долевых финансовых вложений на счет 58 «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции». Если номинальная стоимость акций или долей в уставном капитале, оплачиваемых товарами, составляет более 200 МРОТ, то необходима денежная оценка основных средств независимым оценщиком. В бухгалтерском учете операции по выбытию основных средств в качестве взноса в уставный капитал признаются операционными расходами и подлежат учету на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Таблица 2.9

Учет передачи основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражена в качестве операционного дохода согласованная стоимость передаваемого объекта	58/1 «Паи и акции»	91/1 «Прочие доходы и расходы»
Списана восстановительная стоимость переданного объекта основных средств	01/ «Выбытие основных средств»	01
Списана сумма амортизационных начислений	02	01/ «Выбытие основных средств»
Отражена остаточная стоимость переданного объекта	91/2 «Прочие расходы»	01/ «Выбытие основных средств»
Списан убыток от выбытия объекта основных средств	99	91/9

Списание основных средств по причине морального или физического износа

Списание объекта основных средств осуществляет комиссия, назначенная руководителем организации, в состав которой входят соответствующие должностные лица (главный инженер, начальники соответствующих структурных подразделений, главный бухгалтер и лица, на которые возложена ответственность за сохранность основных средств). Если организация обладает большим количеством основных средств, то может быть создана постоянно действующая комиссия. Комиссия производит осмотр объекта, подлежащего списанию; устанавливает его непригодность к восстановлению и дальнейшему использованию, причины списания (физический, моральный износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии и др.); выявляет конкретных лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации; устанавливает возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и производит их оценку.

Результаты принятого комиссией решения оформляются Актом о списании основных средств (форма №ОС-4), Актом о списании автотранспортных средств (форма №ОС-4а) или Актом о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма №ОС-4б), которые составляются в двух экземплярах.

В акте указываются данные, характеризующие объект: дата принятия объекта к бухгалтерскому учету; инвентарный номер; год изготовления или постройки; дата ввода в эксплуатацию; срок полезного использования и т.д. Акт утверждается руководителем организации.

В бухгалтерии на оборотной стороне акта указываются сведения о затратах, связанных со списанием объекта, и материальных ценностях, полученных от его списания, а также определяется финансовый результат. На основании оформленного акта в инвентарной карточке или инвентарной книге делается отметка о выбытии объекта основных средств с указанием даты и причины выбытия. Соответствующая отметка производится и в инвентарном списке по месту нахождения списанного объекта. После этого акт передается на подпись главному бухгалтеру, который производит запись о том, что инвентарная карточка на списанный объект закрыта. Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, определяемого руководителем организации.

**Учет списания основных средств
по причине морального или физического износа**

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Списана первоначальная стоимость	01/ «Выбытие основных средств»	01
Списана сумма начисленных амортизационных отчислений	02	01/ «Выбытие основных средств»
Отражена остаточная стоимость	91/2	01/ «Выбытие основных средств»
Списан убыток от ликвидации объекта	99	91/9

Инвентаризация и переоценка основных средств

Цель инвентаризации – подтвердить фактическое наличие основных средств в натуре по местам их эксплуатации или нахождения по данным бухгалтерского учета, техническое состояние и оценку конкретных объектов.

Порядок проведения инвентаризации основных средств и оформления ее результатов установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Минфином России от 13.06.95 г. №49.

Инвентаризация основных средств на предприятии производится не реже одного раза в три года в сроки, установленные организациям, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. В обязательном порядке инвентаризацию ранее установленных сроков проводят:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального предприятия;
- при смене материально-ответственного лица;
- при установлении фактов хищения или злоупотребления;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий;
- при ликвидации (реорганизации) организации, перед составлением ликвидационного (разделительного баланса).

Перед проведением инвентаризации уточняется правильность оформления первичной учетной документации по наличию и движению основных средств (инвентарные карточки или книги, технические паспорта, акты приема-передачи и пр.) Материально-ответственные лица в письменной форме должны подтвердить, что все приходные и расходные документы на основные средства сданы в бухгалтерию; принятые объекты оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Такой подход позволит в дальнейшем избежать возможных конфликтов между членами инвентаризационной комиссии и лицами с материальной ответственностью.

Фактическое наличие и техническое состояние объектов устанавливаются членами инвентаризационной комиссии совместно с материально-ответственными лицами путем непосредственного осмотра по месту нахождения.

Итоги проверки заносят в инвентаризационные описи (форма №ИНВ-1). Инвентаризационная опись составляется в одном экземпляре комиссией отдельно по каждому местонахождению ценностей и должностному лицу, ответственному за сохранность основных средств.

Неучтенные основные средства, а также основные средства, по которым выявлена недостача, записываются в отдельную инвентаризационную опись (форма №ИНВ-18). Данная опись составляется в одном экземпляре отдельно по каждому должностному лицу, на которое распространяется материальная ответственность за сохранность основных средств.

Объекты, которые на период инвентаризации находятся за пределами организации, прежде всего транспортные средства, инвентаризируются до момента временного их выбытия. В процессе проверки может быть установлено, что в учете не нашли отражение отдельные виды капитальных работ, непосредственно связанные с балансовой стоимостью соответствующих объектов. Не исключается также вариант, при котором произведена частичная разборка агрегата без отражения данной операции в учете. Во всех таких случаях комиссия должна установить причины и виновных лиц, ответственных за подобную ситуацию, следствием которой является занижение реальной стоимости объекта.

На основании приказа руководителя по материалам инвентаризационной комиссии в бухгалтерии составляются записи о результатах инвентаризации.

Таблица 2.11

Учет результатов инвентаризации основных средств

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Выявленные неучтенные средства приходяются в оценке, зависящей от их технического состояния	01	91
Одновременно на сумму в указанной оценке составляется вторая запись	84	83/«Безвозмездно полученные ценности»

Если по результатам инвентаризации обнаруживается недостача, то в учете это отражается с использованием счетов 91 «Прочие доходы и расходы» и 94 «Недостачи от порчи ценностей».

Таблица 2.12

Учет недостачи основных средств

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Сумма амортизации недостающего имущества	02	01/ «Выбытие основных средств»
Остаточная стоимость до момента установления причин недостачи	94	01
Отнесение недостачи на виновных лиц	73/2	94
При отсутствии виновных лиц потери означают прямой убыток	91/2	94

Инвентаризация основных средств осуществляется также при их переоценке. Ее цель – показать в учете современную стоимость воспроизводства основных средств, находящихся как в запасе, так и в эксплуатации.

Право переоценки принадлежит самой организации, и осуществлять ее организация должна не чаще одного раза в год по состоянию на 1 января отчетного года. Объектом переоценки по восстановительной стоимости могут быть все основные средства или некоторые из них. В учете на сумму дооценки по результатам переоценки основных средств, имеющих отношение к уставной деятельности организации, составляется проводка: Д 01 К 83/1. В настоящее время независимо от назначения основных средств результаты переоценки в части дооценки (уценки) направляются на увеличение добавочного капитала.

Переоценка проводится и в части суммы амортизации также по одному из двух методов. На сумму прироста амортизации по результатам переоценки делается запись: Д 83 К 02. Если по результатам переоценки сумма амортизации уменьшилась, то в учете составляется обратная запись. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленное в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если сумма дооценки отдельного объекта, учитываемого в составе основных средств, равна сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и списанной на счет 91 «Прочие доходы и расходы» как операционные расходы, то к учету

сумма дооценки принимается на указанный счет отчетного периода в качестве операционного дохода: Д 01 К 91/2. Сумма уценки отдельного объекта по отчетному периоду отражается в составе операционных расходов по Д 91 «Прочие доходы и расходы»: Д 91/2 К 01. Однако в тех случаях, когда сумма дооценки объекта – это источник формирования добавочного капитала организации, сумма уценки по результатам последующей переоценки такого объекта возмещается за счет добавочного капитала организации. Превышение же суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в состав добавочного капитала по результатам переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, рассматривается как операционный расход и направляется на уменьшение суммы по счету прибылей и убытков (п.15 ПБУ 6/01).

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки отражается в учете записью: Д 83 К 84.

2.5. Ремонт основных средств

Объект поддерживается в рабочем состоянии посредством выполнения определенных технических процедур, составляющих содержание отдельных видов ремонта, модернизацию и реконструкцию.

Ремонт – предполагает починку отдельных агрегатов, частей, представляющих собой инвентарный объект бухгалтерского учета, результатом чего является приведение его в годное состояние, позволяющее эксплуатировать данный объект в определенных производственных условиях.

Затраты на проведение ремонта осуществляются для восстановления или сохранения будущих экономических выгод. В связи с этим затраты признаются обычно расходами.

В зависимости от периодичности и сложности различают: текущий, средний и капитальный ремонт.

Текущий ремонт состоит в ежедневном техническом обслуживании машин и оборудования с целью их постоянного поддержания в рабочем состоянии. Текущий ремонт предусматривает смазку и регулировку отдельных узлов и деталей, замену некоторых из них новыми, но без разборки агрегата.

Средний ремонт по сложности и периодичности занимает промежуточное место между текущим и капитальным ремонтом. Его назначение – продлить межремонтный период до очередного капитального ремонта. Средний ремонт больше по объему, чем текущий, и более трудоемок. Его содержание – частичная разборка агрегата, замена и восстановление изношенных деталей.

Капитальный ремонт предполагает замену основных узлов и агрегатов, несущих конструкций и перекрытий и т.п. Он проводится с большей периодичностью по времени и является потому наиболее сложным в сравнении с другими видами ремонта. При осуществлении данного вида ремонта производится полная разборка агрегата, замена и восстановление всех изношенных деталей и узлов.

Модернизация – обновление оборудования в направлении, отвечающем современным требованиям производства отдельных видов продукции.

Реконструкция – коренное переустройство, перестройка по новым принципам, переоборудование отдельных рабочих мест.

Модернизация, как и реконструкция, представляет собой долгосрочные инвестиции, формируемые в учете на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Тем самым признается, что после модернизации и реконструкции учетные затраты могут увеличивать первоначальную стоимость таких объектов при условии, что произведенные затраты улучшили ранее принятые нормативные показатели функционирования (мощность, срок полезного использования и пр.) объектов основных средств: Д 01 К 08.

Бухгалтеру важно учитывать состав видов работ по отдельным группам основных средств. От этого зависит не только обоснованность составления сметы, но и правильное исчисление фактической себестоимости законченного ремонта, работ по модернизации и реконструкции отдельных объектов.

Для оборудования и транспортных средств капитальным ремонтом считается ремонт с периодичностью свыше одного года и фактическим пробегом для автомобиля свыше 40–55 тыс. км с учетом марки машины.

В объем ремонтных работ входят полная разборка агрегата, отдельных узлов, замена износившихся деталей, сборка, регулировка. В зависимости от вида ремонтируемого объекта в этот объем может быть включено и испытание объекта по окончании ремонта. Оптимальные сроки ремонта отдельных объектов указываются в графиках планово-предупредительных ремонтов (ППР) и определяют объемы ремонтных работ, хотя неравномерная обеспеченность в течение года оборотными средствами оказывает влияние на изменение этих сроков.

Первичными документами при осуществлении работ на отдельные виды ремонта являются:

- требования-накладные (форма №М-11), выписываемые в двух экземплярах: первый – остается на складе как основание для списания из-под отчета работника склада запасных частей, других товарно-материальных ценностей, второй – используется в ремонтном цехе для их оприходования. В дальнейшем оба экземпляра требований-накладных, подписанные материально ответственными лицами склада и цеха потребителя, сдаются в бухгалтерию для текущего контроля за формированием издержек на отдельные виды ремонта основных средств;
- наряды на заработную плату ремонтных рабочих.

Указанные первичные документы выписываются в соответствии с потребностью и объемом выполнения работ, предусмотренными в дефектной ведомости и нарядах-заказах.

Аналитический учет затрат на капитальный ремонт ведется в карточке многографной формы, открываемой на отдельный заказ, которому присваивается свой шифр (код). Под этим шифром в постатейном разрезе формируются затраты в процессе осуществления данного ремонта: стоимость запасных частей, материалов; заработная плата (основная и дополнительная) ремонтных рабочих; начисления на эту заработную плату; общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Синтетический учет затрат по текущему ремонту при незначительных объемах работ может предусматривать прямое отнесение издержек на счета производства: Д 20,23 и др. К 10,70 и др.

Организация вправе создать резерв на отдельные виды ремонта основных производственных средств. Таким образом, когда организация создает резерв для финансирования ремонта отдельных видов основных средств исходя из своих возможностей, в учете составляется проводка: Д 20,25 и др.

К 96 «Резерв на проведение ремонта основных средств».

Фактические расходы на отдельные виды ремонта (текущий, средний) производственных организаций в течение года списывают за счет резерва, ранее созданного на эти цели: Д 96 К 23,70 и др.

При подрядном способе ведения ремонтных работ в таком случае на договорную стоимость уже выполненных работ в учете заказчика делается запись: Д 96 К 76.

При проведении капитального ремонта основных средств, осуществляемого хозяйственным способом, затраты, фактически учтенные по Д 23, по завершении ремонтных работ на основании Акта приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма №ОС-3) списываются за счет средств резерва, ранее созданного на эти цели: Д 96 «Резерв на производство ремонта основных средств» К 23.

В конце года следует провести инвентаризацию по данному резерву. Излишне начисленный резерв присоединяют к балансовой прибыли, так как остатка резерва на конец года быть не должно: Д 96 К 99.

Если сумма начисленного резерва оказались ниже затрат, фактически произведенных в отчетном году, то сумма разницы списывается на счет 97 «Расходы будущих периодов»: Д 97 К 20,23,44 и др.

В следующем отчетном году эти суммы будут списаны по мере создания резерва на указанные цели: Д 96 К 97.

Таблица 2.13

Учет ремонта основных средств

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Списана стоимость израсходованных на ремонт материалов	23	10
Начислена заработная плата работникам ремонтного подразделения	23	70
Начислен ЕСН	23	69
Начислена амортизация по основным средствам ремонтного подразделения	23	02
Списаны в соответствующей доле общепроизводственные расходы	23	25
Списаны в соответствующей доле общехозяйственные расходы	23	26
Включены расходы по обычным видам деятельности, затраты по завершённому ремонту	26	23

2.6. Учет амортизации основных средств

Все объекты, представленные в учете в составе основных средств, имеют ограниченный срок эксплуатации (кроме земли и объектов природопользования). Данный срок устанавливает сам собственник исходя не столько из предельного (физического) состояния конкретного объекта, сколько из рыночной конъюнктуры, в пределах которой он намерен получать определенный доход от выполнения указанным объектом соответствующих функций.

В пределах такого срока первоначальная стоимость объекта за вычетом его ликвидационной стоимости должна быть соответствующим методом (равномерным или ускоренным) включена в издержки производства, т.е. погашена. Накопленный за время эксплуатации доход представляет собой отложенный источник для приобретения новых основных средств.

Погашение стоимости основных средств, различные методы которого установлены учетной политикой организации, принято называть **амортизацией**.

Она выполняет две функции:

- регулирует остаточную стоимость объекта через сумму износа, накопленного с начала его эксплуатации;
- выступает в качестве источника финансирования в процессе осуществления капитальных вложений по воспроизводству основных средств.

Амортизации подлежит большая часть основных средств. При этом по объектам, приобретенным с использованием бюджетных ассигнований, в процессе начисления амортизации в расчет берется стоимость таких объектов за минусом величины полученных средств. Данная методика начисления амортизации связана с тем, что бюджетные ассигнования носят безвозвратный характер.

В некоммерческих организациях с 1 января 2000 г. приобретенные объекты основных средств подлежат амортизации только в том случае, если источником их приобретения явились доходы от предпринимательской деятельности. Такой порядок определен письмом МНС России от 3 ноября 2000 г. №ВГ-6-02/850 «О порядке определения неком-

мерческими организациями с 1 января 2000 г. состава расходов, учитываемых при исчислении налогооблагаемой прибыли». До указанной даты основные средства некоммерческих организаций независимо от источников их приобретения не подлежат амортизации.

Вместе с тем согласно п.17 ПБУ 6/01, а также п.48 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утверждены приказом Минфина России от 20 июля 1998 г. №33н) определен перечень некоторых основных средств, по которым амортизация вообще не начисляется, а следовательно, при их погашении не создается необходимый источник воспроизводства.

В состав данной группы основных средств включаются:

- земельные участки и объекты природопользования;
- имущество жилищного фонда;
- объекты внешнего благоустройства;
- другие аналогичные объекты лесного и дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки (маяки и пр.);
- продуктивный и рабочий скот (буйволы, волы, олени), а также экспонаты животного мира в зоопарках и других аналогичных учреждениях;
- многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста;
- объекты недвижимости, не прошедшие государственную регистрацию;
- объекты, приобретенные за счет бюджетных ассигнований;
- книги, брошюры и пр., формирующие библиотечные фонды;
- музейные ценности.

Из указанного перечня амортизация может начисляться как исключение только по объектам жилищного фонда, если они используются собственником для предпринимательской деятельности и отражаются на счете учета доходных вложений в имущество.

По объектам жилищного фонда износ начисляется один раз в конце года по действующим нормам амортизационных отчислений. В учете данная запись отражается по кредиту забалансового счета 010 «Износ основных средств». При этом сумма износа на издержки жилищно-коммунального хозяйства не относится. Такая методика учета дает основание показывать основные средства жилищного фонда в бухгалтерской отчетности по первоначальной стоимости, которая одновременно для этих объектов является и остаточной.

На данном забалансовом счете собирается также информация о сумме износа, начисленного по объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного и дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки – маяки, шлюзы и пр.), а также у некоммерческих организаций. Во всех этих и других аналогичных случаях сумма износа по подобным объектам начисляется в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений. При выбытии указанных основных средств независимо от его причины ранее начисленные суммы износа списываются в дебет счета 010.

Объекты основных средств стоимостью 10000 руб. за единицу (с выходом письма Минфина России от 27 декабря 2001 г. №16-00-14/573), а также приобретенные книги, брошюры и другие издания организация вправе списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере их передачи в эксплуатацию.

В статье 256 НК РФ дается расширительное толкование перечня неамортизируемого имущества. Дополнительно в состав включаются:

- имущество бюджетных организаций;
- имущество, приобретенное или созданное, стоимость которого составляет до 10000 руб. за единицу;
- имущество, переданное (полученное) по договорам в безвозмездное пользование;
- имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования;
- мелиоративные и иные объекты сельскохозяйственного назначения, полученные (построенные) сельскохозяйственным способом товаропроизводителем за счет бюджетных средств;

- основные средства, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности и используемые для производственных целей.

Когда речь идет о случаях, в которых не начисляется амортизация, к безвозмездно полученным не следует относить основные средства, перешедшие с баланса выбывших государственных предприятий на баланс вновь образованных предприятий с иной организационно-правовой формой, являющейся результатом приватизации. По таким основным средствам начисление амортизации будет продолжаться.

По основным средствам амортизация начисляется в течение всего срока полезного использования, кроме случаев, приведенных выше. Под этим сроком понимается не только время, в течение которого тот или иной объект способен приносить доход в зависимости от количества выпускаемой с его помощью продукции, выполнения конкретного объема работ (производственные корпуса, здание заводоуправления и пр.), но и время реализации с помощью этого объекта определенных целей, что способствует осуществлению производственного процесса и функций управления в нормальных условиях.

Данный срок должен быть скорректирован в сторону уменьшения или увеличения исходя из ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово-предупредительных ремонтов, различных нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды).

Амортизируемое имущество в соответствии со сроками его полезного использования распределяется по амортизационным группам (ст. 258 НК РФ). Перечень таких групп включает 10 позиций.

Первая группа: все имущество со сроком полезной службы от 1 года до 2 лет включительно.

Вторая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно.

Третья группа: имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно.

Четвертая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно.

Пятая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно.

Шестая группа: объекты со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно.

Седьмая группа: объекты со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно.

Восьмая группа: объекты со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно.

Девятая группа: объекты со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно.

Десятая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, устанавливается Правительством РФ. Если отдельные объекты отсутствуют в амортизационных группах, то срок их полезного использования организация определяет исходя из технических условий и рекомендаций предприятий – изготовителей этих объектов.

Амортизируемая стоимость – это стоимость, исчисленная в виде разницы между первоначальной и ликвидационной стоимостью.

Амортизацию в разрезе отдельных объектов организация имеет право начислять по одному из следующих методов:

- линейному;
- уменьшаемого остатка;

- списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (кумулятивный метод);
- списания стоимости пропорционально объему продукции.

В процессе эксплуатации однородных объектов основных средств нельзя применять различные методы начисления амортизационных отчислений.

Линейный метод погашения первоначальной стоимости объекта предусматривает равномерное включение в себестоимость продукции (работ, услуг) этой стоимости в течение всего срока службы объекта. По отдельным объектам срок полезного использования устанавливается нормативными документами независимо от фактического времени эксплуатации.

$$D = \frac{1}{12} \cdot \frac{S}{Y},$$

где D – сумма амортизации по основному средству;
 S – первоначальная (или, в случае проведения переоценок, восстановительная) стоимость основного средства;
 Y – срок полезного использования основного средства (в годах).

При данном методе начисления амортизации:

- 1) амортизация ежегодно начисляется в одной и той же сумме от одного отчетного периода к другому;
- 2) износ накапливается равномерно;
- 3) остаточная стоимость объекта уменьшается равномерно, пропорционально сумме накопленной амортизации, пока не достигнет к последнему году прогнозируемой ликвидационной стоимости.

Применение линейного метода целесообразно по отношению к пассивной части основных средств (зданиям, сооружениям и пр.), поскольку их использование не связано с действием каких-либо факторов переменного характера.

Метод уменьшаемого остатка есть вариант ускоренного начисления амортизационных отчислений.

$$D = \frac{1}{12} \cdot \frac{S - D_{\text{begin}}}{Y} \cdot K,$$

где D_{begin} – сумма амортизации по основному средству, числящаяся на начало отчетного года;
 K – коэффициент ускорения, установленный законодательством.

Иногда данный метод называют «методом удвоенного процента уменьшения остатка», поскольку в сравнении с линейным методом особенностями данного метода является то, что:

- твердая годовая норма амортизации, характерная для линейного метода, по окончании первого года сразу умножается на коэффициент ускорения не выше двух и в дальнейшем применяется в течение всего срока службы объекта, кроме последнего года. Причем по всем годам, кроме последнего, годовая сумма амортизации исчисляется путем умножения удвоенной твердой годовой нормы амортизации на остаточную стоимость, исчисленную на конец каждого года. По последнему году сумма амортизации ограничивается размером, необходимым для уменьшения остаточной стоимости объекта до ликвидационной. Данный метод применим к активной части основных средств производственного назначения. Перечень высокотехнологичных отраслей, где эксплуатируются такие машины и оборудование, устанавливают федеральные органы исполнительной власти;

- годовая сумма амортизации при данном методе по первому году эксплуатации оказывается выше, чем в последующие годы. Такой метод начисления амортизации экономически более оправдан в сравнении с линейным методом, поскольку отдача от принятого на баланс объекта в первые годы его эксплуатации выше, чем в последующие. Значит, погашение первоначальной стоимости по нему в такой пропорции позволяет рассматривать метод уменьшаемого остатка как вариант ускоренной амортизации.

Метод уменьшаемого остатка нередко называют «методом остаточной стоимости», поскольку амортизация начисляется по остаточной (а не по первоначальной) стоимости объекта основных средств. Следовательно, применение данного метода четко увязывается с понятием не только морального, но и физического износа конкретного объекта, так как он ежегодно теряет свои потребительные свойства с одновременным уменьшением остаточной стоимости.

Специфика начисления амортизации по методу уменьшаемого остатка такова, что при исчислении годовой суммы амортизации по последнему году эксплуатации объекта может оказаться, что полученный итог больше той суммы, которую следует учесть по накопительному износу за весь период эксплуатации объекта данного наименования. В таком случае годовая сумма его амортизации в конце последнего года службы будет установлена в размере, необходимом для восстановления амортизируемой стоимости.

Метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (кумулятивный метод) также представляет собой один из вариантов ускоренной амортизации основных средств. Данный метод иногда называют «методом падающих чисел». В его основу заложены следующие принципы:

- при расчете суммы амортизации по каждому году берется неизменная величина – амортизируемая стоимость объекта;
- амортизируемая стоимость делится на полученную расчетным путем сумму чисел лет срока полезного использования и умножается на число лет срока службы объекта по годам убывания. Такой расчет делается ежегодно.

$$D = \frac{1}{12} \cdot S \cdot \frac{Y_{\text{res}}}{\sum_{n=1}^Y n},$$

где Y_{res} – число лет до окончания срока полезного использования основного средства.

Метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) аналогичен производственному методу, широко применяемому в странах с развитой рыночной экономикой. Его суть заключается в следующем: погашение первоначальной стоимости объекта прямо пропорционально отдаче от его работы. Период времени нахождения в эксплуатации не оказывает влияния на процесс начисления амортизации.

$$D = S \cdot \frac{P_{\text{made}}}{P},$$

где P – количество единиц продукции, которое, как планируется, будет произведено данным основным средством в течение всего срока его полезного использования;
 P_{made} – количество единиц продукции, фактически произведенное в данном месяце.

Отражение амортизационных отчислений в бухгалтерском учете

В синтетическом учете амортизация основных средств учитывается на пассивном регулирующем контрактивном счете 02 «Амортизация основных средств». К нему могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Амортизация собственных основных средств»;
- 2 «Амортизация долгосрочно арендуемых основных средств».

По итоговым месячным данным ведомости начисления износа основных средств в ведомостях, а также журналах-ордерах составляются бухгалтерские записи:

Д 20 «Основное производство» – по основным средствам, используемым в цехах основного производства;

Д 25 «Общепроизводственные расходы» – по основным средствам общепроизводственного назначения;

Д 23 «Вспомогательные производства» – по объектам основных средств, используемых во вспомогательных производствах;

Д 26 «Общехозяйственные расходы» – по основным средствам общехозяйственного назначения;

Д 44 «Расходы на продажу» – по объектам торгового назначения и других счетов в зависимости от того, где используются основные средства, – К 02 «Амортизация основных средств».

Тем самым признается, что амортизационные отчисления за период следует рассматривать как текущие издержки, принимаемые к учету в качестве обычного расхода.

На сумму амортизации, начисленной по основным средствам, принятым по договору доверительного управления имуществом, делается запись: Д 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» – К 02 «Амортизация основных средств».

Списание амортизации по основным средствам отражается одновременно с их выбытием:

Д 02 «Амортизация основных средств» – К 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

Если износ относится к выбывшим основным средствам в результате возврата долгосрочно арендуемых основных средств арендодателю до срока истечения договора, то в учете арендатора составляется бухгалтерская проводка:

Д 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация долгосрочно арендуемых основных средств» – К 03 «Долгосрочные вложения в материальные ценности».

ГЛАВА 3.

Учет нематериальных активов

3.1. Понятие, характеристика и классификация нематериальных активов

Нематериальные активы – это часть имущественного комплекса организации, принадлежащая ей на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, используемая в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев и приносящая доход.

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации об объектах нематериальных активов установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000)¹.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- в) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- г) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- ж) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительные права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Классификация нематериальных активов приведена в табл. 3.1.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является *инвентарный объект*.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п.

Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 г. №91н.

Классификация нематериальных активов

Объекты интеллектуальной собственности				Деловая репутация организации	Организационные расходы
Объекты промышленной собственности	Средства индивидуализации юридического лица	Служебная и коммерческая тайна «ноу-хау»	Объекты, охраняемые авторским правом		
– изобретение, – полезная модель, – промышленный образец.	– фирменное наименование, – наименование места происхождения товара, – товарный знак и знак обслуживания.	Технические знания, секреты производства, административный, финансовый или коммерческий опыт.	Произведения науки, литературы и искусства, являющиеся результатом творческой деятельности, также прог-раммы для ЭВМ, базы данных, топо-логии интегральных микросхем и пр.	Определяется в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.	Расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

3.2. Оценка нематериальных активов

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по

контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

3.3. Документальное оформление операций, связанных с нематериальными активами

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны быть документально подтверждены.

Учет интеллектуальной собственности в нематериальных активах основывается на:

- 1) документах, подтверждающих права правообладателя и отражающих суть сделок и хозяйственных операций;
- 2) документах, отражающих факт поступления в активы или выбытия из активов соответствующих прав (объектов учета);
- 3) соответствующих платежных документах и документах, подтверждающих осуществление платежей и иных расходов.

1) Первыми документами являются:

- *договоры о создании объекта интеллектуальной собственности* (авторский договор заказа, договоры на выполнение НИОКР, трудовой (договор) контракт, заключенный организацией с сотрудником или привлеченным специалистом, служебное задание сотруднику);
- *охранные документы*, подтверждающие права организации на объект интеллектуальной собственности (патенты на изобретение, промышленный образец, свидетельства на полезную модель, товарный знак, знак обслуживания, свидетельство об официальной регистрации программ для ЭВМ, баз данных, топологии интегральных микросхемы, патент на селекционное достижение);
- прилагаемые к договорам оригиналы или копии выданных общественными организациями *документов о регистрации авторских и смежных прав*;
- *договоры об уступке прав* (договор об уступке патента на изобретение, промышленный образец, свидетельства на полезную модель, договор об уступке товарного знака и др.);
- *лицензионные договоры* (исключительная, неисключительная, открытая лицензия);
- *договоры о «ноу-хау»*;
- *учредительные документы* (в комплексе с договорами об уступке прав, лицензионными договорами или договорами о «ноу-хау»).

2) Ко вторым документам относятся:

- акт приемки (оприходования);
- акт оценки стоимости;
- акт выбытия (списания).

Формы актов разрабатываются в организации и утверждаются ее руководителем. Акты оформляются по факту поступления (выбытия) исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, создания объектов интеллектуальной собственности, получения прав на использование объектов интеллектуальной собственности на основании документов, подтверждающих права организации в качестве правообладателя и отражающих сущность сделок и хозяйственных операций.

3) Что касается расчетно-платежных документов, к которым относятся счета, счета-фактуры, платежные поручения и иные документы, то они едины с документами, предназначенными для сделок с материальными активами (продукцией, основными средствами, материалами).

3.4. Амортизация нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов погашается посредством амортизации.

Амортизация нематериальных активов производится одним из способов начисления амортизационных отчислений:

- 1) линейным способом;
- 2) способ уменьшаемого остатка;
- 3) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования. В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

- 1) при *линейном способе* – исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- 2) при *способе уменьшаемого остатка* – исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

- 3) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) – исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы. В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Срок полезного использования нематериального актива определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования нематериально актива производится исходя из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;
- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации).

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

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

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете одним из способов:

- 1) путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете;
- 2) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Применение одного из способов отражения в бухгалтерском учете амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования.

3.5. Синтетический учет нематериальных активов

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен активный счет 04 «Нематериальные активы».

Нематериальные активы (права организации на изобретения, промышленные образцы, полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания и др.) принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости и отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные

активы». По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость нематериальных активов. Например, отражение задолженности согласно условиям договора об уступке патента производится записями по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на сумму задолженности без НДС. Сумма НДС отражается по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Также по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» отражаются другие затраты организации, связанные с приобретением (созданием) нематериальных активов.

Таким образом, сформированная первоначальная стоимость нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам).

При передаче исключительных прав на объекты промышленной собственности другим организациям в бухгалтерском учете организации-правообладателя, в соответствии с Планом счетов и инструкцией по его применению, стоимость этих прав, учтенная на счете 04 «Нематериальные активы», уменьшается на сумму начисленной за время их использования амортизации (с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов»). Остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» с кредита счета 04 «Нематериальные активы».

Порядок отражения в бухгалтерском учете амортизации нематериальных активов зависит от способа ее начисления:

- 1) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта;
- 2) путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

При применении организацией первого способа начисленные суммы амортизационных отчислений по нематериальным активам списываются в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) – 20, 23, 25, 26, 44 и др. с кредита счета 04 «Нематериальные активы».

При применении организацией второго способа для обобщения информации о суммах начисленной амортизации, накопленной за время использования объектов нематериальных активов, Планом счетов предусмотрен пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов». Начисленная сумма амортизационных отчислений отражается по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) – 20, 23, 25, 26, 44 и других счетов.

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по отдельным объектам нематериальных активов.

ГЛАВА 4.

Учет материально-производственных запасов

4.1. Понятие и характеристика материально-производственных запасов

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01¹ к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются 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.

Отличительной особенностью основной части данного вида активов (сырья, материалов, полуфабрикатов и т.п.) является их использование в качестве предметов труда и в производственном процессе в качестве материально-вещественной основы продукции. Материально-производственные запасы традиционно входят в состав оборотных активов организации, поскольку целиком потребляются в каждом производственном цикле, и, следовательно, полностью переносят свою стоимость на стоимость изготовленной продукции.

Для правильной организации учета материалов важное значение имеют их классификация, оценка и выбор единицы учета (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Классификация материалов в зависимости от роли в производственном процессе

Вид материалов	Определение вида материалов
1. Сырье и основные материалы	Предметы труда, из которых изготавливают продукт и которые образуют его материально-вещественную основу.
2. Вспомогательные материалы	Используют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или же для облегчения процесса производства и ухода за орудиями труда.
3. Покупные полуфабрикаты	Сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией.
4. Возвратные отходы производства	Остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка и т.д.).

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 г. №44н.

Вид материалов	Определение вида материалов
5. Топливо	Разновидность вспомогательных материалов. Выделяют следующие виды топлива: – технологическое (для технологических целей); – двигательное (горючее); – хозяйственное (на отопление).
6. Тата и тарные материалы	Предметы, используемые для упаковки, хранения, транспортировки различных материалов и продукции.
7. Запасные части	Используются для замены и ремонта износившихся деталей машин и оборудования.
8. Инвентарь и хозяйственные принадлежности	Часть МПЗ организации, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев (инвентарь, принадлежности и т.д.).

Вышеприведенная классификация запасов используется, в первую очередь, для построения системы их синтетического и аналитического учета на предприятии, а также для получения оперативной информации об их состоянии и движении.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

4.2. Документальное оформление операций, связанных с движением материалов

В соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету, все операции по движению (поступление, перемещение, расходование) производственных запасов должны оформляться первичными учетными документами.

Таблица 4.2

Формы первичной учетной документации по учету материально-производственных запасов организации

№ формы	Наименование формы
М-2	Доверенность
М-4	Приходный ордер
М-7	Акт о приемке материалов
М-8	Лимитно-заборная карта
М-11	Требование-накладная
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
М-17	Карточка учета материалов
М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений

Однако исходя из специфики своей деятельности организации могут помимо форм первичных учетных документов, содержащихся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, применять самостоятельно разработанные

формы первичных учетных документов по движению материально-производственных запасов при условии соблюдения общих требований к первичным учетным документам.

Первичные документы по учету материально-производственных запасов могут быть многострочными (на несколько номенклатурных номеров) или однострочными (на один номенклатурный номер).

Все учетные документы должны быть надлежащим образом оформлены, с заполнением всех необходимых реквизитов, и иметь соответствующие подписи. При отсутствии показателей по отдельным реквизитам в указанных первичных учетных документах соответствующие строки или графы прочеркиваются.

Первичные учетные документы должны быть заранее пронумерованы либо номер ставится при оформлении и регистрации документа, при этом необходимо обеспечить индивидуальность номеров в течение одного отчетного года.

Документы по учету материально-производственных запасов могут быть составлены на бумажных и машинных носителях информации.

На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, поставки и другим аналогичным договорам, организация получает от поставщика (грузоотправителя) расчетные документы (платежные требования, платежные требования-поручения, счета, товарно-транспортные накладные и т.п.) и сопроводительные документы (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.). Эти документы регистрируются работником, занимающимся снабжением, и проверяются с точки зрения их соответствия условиям поставки, предусмотренным договором: по ассортименту, ценам, количеству материалов, способу и сроку отправки и др. Проверенные расчетные документы организация акцептует. Одновременно делают отметку о выполнении договора поставки, после чего расчетные документы передают в бухгалтерию организации для оплаты.

Для получения материалов со склада поставщика или транспортной организации бухгалтерия выписывает экспедитору (агенту, товароведу) **доверенность** по форме №М-2. Доверенность подписывается руководителем организации и главным бухгалтером, заверяется печатью. Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие их фактического количества данным документа поставщика. При приемке материалы подвергаются тщательной проверке в отношении соответствия ассортименту, количеству и качеству, указанным в расчетных и сопроводительных документах. Если расхождений нет, то выписывают **приходный ордер** (форма №М-4) на все количество поступившего груза. Приходный ордер подписывает заведующий складом и экспедитор. Материальные ценности приходятся в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, числовых). Если материалы поступают в одной единице, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения. На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение этого дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются, и общий итог записывается в приходный ордер.

Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты указанного штампа и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствует данным счета поставщиков, приемку материалов производит комиссия и оформляет **акт о приемке материалов** (форма №М-7), который служит основанием для предъявления претензий поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или представитель незаинтересованной организации. Акт составляют также при приемке материалов, поступивших на склад организации без счета поставщика (неотфактурованные поставки). В случае составления приемного акта приходный ордер не

оформляется. Приемный акт о приемке служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и (или) транспортной организации.

Материалы, закупленные подотчетными лицами организации, подлежат сдаче на склад. Оприходование материалов производится в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру – при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом, являющийся материально-ответственным лицом, которого принимают на работу, как правило, по согласованию с главным бухгалтером организации. С кладовщиком заключается типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности. На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения материалов. В ярлыке указывают наименование материалов, номенклатурный номер, единицу измерения, цену и лимит назначения материалов.

Для рациональной организации учета производственных запасов на предприятиях, ведущих учет материалов по планово-расчетным ценам, применяют **номенклатуру-ценник**. Как правило, номенклатура-ценник составляется в разрезе субсчетов счета 10 «Материалы». Внутри субсчетов они подразделяются по группам (видам). Наименования материалов записываются с указанием марки, сорта, размера, других отличительных признаков. Каждому такому наименованию присваивается номенклатурный номер (шифр). Далее указываются единица измерения, учетная цена и ее последующие изменения (новая цена и с какого времени она действует).

Учет движения и остатков материалов осуществляют в **карточках учета материалов** (форма №М-12). На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении. Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований-накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. Если остаток материалов выше или ниже установленной нормы запасов, то заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Порядок документального оформления отпуска материалов зависит, прежде всего, от организации производства, направления расхода и периодичности их отпуска.

Под отпуском материалов на производство понимается их выдача со склада непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг) или для управленческих нужд организации.

Стоимость материалов, отпускаемых со складов организации в подразделения в аналитическом учете, как правило, определяется по учетным ценам.

При отпуске материалы должны измеряться в соответствующих единицах измерений (весовых, объемных, линейных, поштучно).

Отпуск материалов со складов организации осуществляется только выделенным для их получения работникам подразделения организации.

В первичных учетных документах на отпуск материалов со складов в подразделения организации указываются наименование материала, количество, цена (учетная цена), сумма, а также назначение: номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого отпускаются материалы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат.

На фактически израсходованные материалы подразделение-получатель материалов составляет акт расхода, в котором указывается наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого они израсходованы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат, количество и сумма по нормам расхода, количество и сумма расхода сверх норм и их причины; в необходимых случаях указываются количество изготовленной продукции либо объемы выполненных работ.

Отпуск материалов со складов (кладовых) организации на производство (участкам, бригадам, на рабочие места), как правило, должен осуществляться на основе предварительно установленных лимитов. Лимиты отпуска материалов на производство устанавливаются отделом снабжения или другими подразделениями (должностными лицами) по решению руководителя организации на основе разработанных норм расхода материалов.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов организации в подразделения организации являются лимитно-заборная карта (типовая межотраслевая форма №М-8), требование-накладная (типовая межотраслевая форма №М-11), накладная (типовая межотраслевая форма №М-15).

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды, систематически оформляют **лимитно-заборными картами**.

Лимитно-заборные карты выписываются подразделениями организации, выполняющими снабженческие или планирующие функции, в двух или трех экземплярах сроком на один месяц. Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца ее действия передается подразделению организации-получателю материалов, второй экземпляр – складу. Третий экземпляр (если он оформляется) остается в подразделениях, выполняющих снабженческие или плановые функции, для контроля.

Сотрудник, осуществляющий отпуск материалов, отмечает в обоих экземплярах лимитно-заборной карты дату и количество отпущенных материалов, которые подтверждаются подписями получателя и заведующего складом (кладовщика). Отпускаются только те материалы, которые указаны в лимитно-заборной карте, и в пределах установленных лимитов.

В случае отпуска материалов сверх лимита в первичных учетных документах (лимитно-заборных картах, требованиях-накладных) проставляется штамп (надпись) «Сверх лимита». Отпуск материалов сверх лимита производится при наличии разрешения руководителя или лиц, им на то уполномоченных. На документах указываются причины сверхлимитного отпуска материалов.

В конце месяца (квартала) лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерскую службу организации.

При замене материала, предусмотренного установленной для данного изделия (продукции) технологией, другим материалом оформляется требование на замену.

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют одно- и многострочными **требованиями-накладными на отпуск материалов**, которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя, – у кладовщика.

Сдача подразделениями на склад материалов оформляется **накладными на внутреннее перемещение материалов** в случаях, когда:

- продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;
- осуществляется возврат подразделениями организации на склад;
- производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции (выполнения работ), а также сдача брака;
- осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств;
- в других аналогичных случаях.

Операции по передаче материалов из одного подразделения организации в другое также оформляются накладными на внутреннее перемещение материалов.

Подразделения организации ежемесячно составляют отчеты о наличии и движении материальных ценностей, которые вместе с другими документами по учету затрат на производство передаются в бухгалтерскую службу согласно утвержденному порядку документооборота.

4.3. Оценка материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по *фактической себестоимости*.

1. *Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату*, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К таким затратам организации помимо сумм, уплаченных в соответствии с договором поставщику (продавцу), относятся, например, суммы за консультационные и информационные услуги, связанные с приобретением запасов, вознаграждения посреднической организации, невозмещаемые налоги, а также затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию и проценты за пользование заемными средствами, привлеченными для приобретения запасов.

2. *Фактическая себестоимость запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества*, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

3. *Фактическая себестоимость запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации*, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

4. *Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении самой организацией* определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов, при этом учет и формирование затрат на производство запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

5. *Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, с учетом того, что стоимость этих активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

6. *Оценка запасов, не принадлежащих данной организации, но находящихся в ее пользовании или распоряжении и учитываемых на забалансовых счетах*, происходит исходя из оценки, предусмотренной в договоре, или оценки, согласованной с их собственником, в противном случае, возможен учет таких запасов по условной оценке.

Формирование резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Для обеспечения достоверности и осмотрительности информации, представляемой пользователям бухгалтерской отчетности, материально-производственные запасы, на которые цена в течение отчетного снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в Бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения). Это требование содержится в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (п. 25). Такие запасы отражаются в Бухгалтерском балансе (форма №1) в нетто-оценке, то есть за вычетом сумм начисленного резерва под снижение стоимости материальных ценностей. При этом в пассиве баланса сумма соответствующего резерва отдельно не отражается, а в Отчете о прибылях и убытках (форма №2) в разделе «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» по строке 250 показывается убыток от снижения стоимости материально-производственных запасов.

Снижение стоимости материально-производственных запасов отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва. Резерв под снижение стоимости материаль-

ных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т.п.

Под текущей рыночной стоимостью понимается цена возможной продажи запасов. Расчет текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности, при этом расчете принимаются во внимание следующие факторы:

- изменение цены или фактической себестоимости, непосредственно связанное с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;
- назначение материально-производственных запасов;
- текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используется сырье, материалы и другие материально-производственные запасы. При этом резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции (работ, оказании услуг), если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции (работ, услуг) соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

Также необходимо помнить, что организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов.

Для обобщения информации о суммах, зарезервированных под снижение стоимости запасов, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 года №94н, предназначен счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, сумма созданного резерва восстанавливается:

в учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета «Прочие доходы и расходы».

Например, на конец отчетного периода в организации имеется остаток материалов, фактическая себестоимость которых составляет 15 500 рублей. Рыночная стоимость данного вида материалов на момент составления бухгалтерской отчетности составляет 13 000 рублей. В бухгалтерском учете отражается создание резерва под снижение стоимости материалов:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» на сумму 2 500 рублей.

В Бухгалтерском балансе по строке «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» отражается стоимость материалов в нетто-оценке, то есть на сумму 13 000 рублей, а в Отчете о прибылях и убытках по строке «Внереализационные расходы» – убыток от снижения их стоимости на сумму 2 500 рублей.

По мере отпуска материалов в бухгалтерском учете зарезервированная сумма восстанавливается:

Дебет счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму 2 500 рублей.

4.4. Оценка материалов при их выбытии

При отпуске материалов в производство или ином их выбытии разрешено использование одного из следующих способов оценки (п. 16 ПБУ 5/01):

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по способу ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материалов);
- 4) по способу ЛИФО (по себестоимости последних по времени приобретения материалов).

Следует отметить, что исходя из допущения последовательности применения учетной политики (п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 года №60н), по каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

1) Оценка отпущенных материалов по *себестоимости каждой единицы запаса* должна применяться организацией в случае, если используемые запасы не смогут обычным образом заменять друг друга или подлежат особому учету (драгоценные металлы, драгоценные камни, радиоактивные вещества и т.п.). При этом списание материалов предусматривает использование двух вариантов для исчисления себестоимости единицы запаса:

- а) включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- б) включая только стоимость запаса по договорной цене, так называемый упрощенный вариант, применение которого допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на их себестоимость (например, при централизованной поставке материалов). В этом случае величина отклонения (разница между фактическими расходами по приобретению материала и его договорной ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов, исчисленной в договорных ценах.

2) Оценка материально-производственных запасов по *средней себестоимости* производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

3) Списание (отпуск) материалов по *способу ФИФО* (англ. – FIFO: First In – First Out) производится в оценке, рассчитанной исходя из допущения, что запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретения материалов, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретения.

4) Списание (отпуск) материалов по *способу ЛИФО* (англ. – LIFO: Last In – First Out) производится в оценке, рассчитанной исходя из допущения, что запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения материалов, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

Кроме того, в соответствии с Методическими указаниями применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, может осуществляться следующими вариантами:

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

- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска. Применение скользящей оценки должно быть экономически обосновано и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники.

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

Кроме того, в случае значительной трудоемкости учетных работ при оценке материалов перечисленными способами, Методическими указаниями¹ допускается применять в организации для расчета только договорную цену материалов.

Рассмотрим применение различных способов оценки материально-производственных запасов на примере (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Оценка материально-производственных запасов

Содержание операции	Количество (штук)	Себестоимость единицы (руб.)				Сумма (руб.)			
		Приобретения	Средняя	ФИФО	ЛИФО	Приобретения	Средняя	ФИФО	ЛИФО
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Остаток на начало месяца	100	200,00				20000,00			
Поступило в течение месяца:									
1-ая партия;	400	215,00				86000,00			
2-ая партия;	500	210,00				105000,00			
3-я партия.	600	205,00				123000,00			
Итого поступило	1500					314000,00			
Всего с остатком на начало	1600					334000,00			
Отпущено в течение месяца:									
– на производство;	800		208,75	*	***		167000,00	169000,00	165000,00
– на продажу.	500		208,75	**	****		104375,00	103500,00	106000,00
Итого отпущено	1300						271375,00	272500,00	271000,00
Остаток на конец месяца	300		208,75	205,00	*****		62625,00	61500,00	63000,00

* – на производственные нужды отпущено: 100 единиц материала по цене 200 рублей, 400 единиц по цене 215 рублей, 300 единиц по цене 210 рублей;

** – на продажу отпущено 200 единиц материала по цене 210 рублей и 300 единиц по цене 205 рублей;

*** – на производственные нужды отпущено 600 единиц по цене 205 рублей и 200 единиц по цене 210 рублей;

**** – на продажу отпущено 300 единиц по цене 210 рублей и 200 единиц по цене 215 рублей;

***** – остаток на складе – 200 единиц по цене 215 рублей и 100 единиц по цене 200 рублей.

¹ Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утверждены приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 г. №119н.

4.5. Синтетический учет материалов в организации

Синтетический учет материально-производственных запасов ведут на следующих синтетических счетах:

- 10 «Материалы»;
- 11 «Животные на выращивании и откорме»;
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

На синтетических счетах учет материальных ценностей в организациях ведут:

- по фактической себестоимости;
- по учетным ценам.

Учет материалов по фактической себестоимости

При учете материалов по фактической себестоимости в дебет материальных счетов относят все расходы по их приобретению:

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счетов:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков (без НДС);
- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») – на сумму начисленных процентов по заемным средствам, использованным на приобретение материальных ценностей;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным организациям (железнодорожным, водным);
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм;
- 23 «Вспомогательные производства» – на расходы по доставке материалов по доставке собственным автотранспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства;
- 20 «Основное производство» – на стоимость возвратных отходов;
- 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» – на стоимость излишка материалов, выявленных по результатам инвентаризации и оставшихся от списания основных средств;
- 98 «Доходы будущих периодов» – на стоимость безвозмездно полученных материальных ценностей (по мере списания материальных ценностей их стоимость относится в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»).

В течение месяца отпущенные на производство и на другие цели материалы списываются с кредита материальных счетов в дебет счетов затрат по фактической себестоимости приобретения:

дебет счетов:

- 20 «Основное производство»,
- 23 «Вспомогательные производства»,
- 25 «Общепроизводственные расходы»,
- 26 «Общехозяйственные расходы» и других счетов учета затрат (расходов на продажу) с кредита счета 10 «Материалы».

Учет материалов по учетным ценам

В качестве учетных цен допускается использование договорных цен, планово-расчетных цен, средней цены группы, фактической себестоимости материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода. Кроме того, при существенных отклонениях планово-расчетных цен и средних цен от рыночных они подлежат пересмотру. Такие отклонения не должны превышать, как правило, десять процентов.

Использование организацией учетных цен предполагает применение для формирования фактической себестоимости материалов счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При таком варианте учет материалов на счете 10 «Материалы» ведется по учетным ценам. По дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» собираются все расходы, связанные с приобретением материалов, то есть формируется их фактическая себестоимость. В кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» относится стоимость фактически поступивших материалов по учетным ценам. Таким образом, по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» формируется информация о фактической себестоимости поступивших в организацию материалов, а по кредиту – информация об их учетной цене.

В течение месяца отпущенные на производство и на другие цели материалы списываются с кредита материальных счетов в дебет счетов затрат по твердым учетным ценам:

Дебет счетов:

- 20 «Основное производство»,
- 23 «Вспомогательные производства»,
- 25 «Общепроизводственные расходы»,
- 26 «Общехозяйственные расходы» и других счетов учета затрат (расходов на продажу) с кредита счета 10 «Материалы».

В конце отчетного периода сумма отклонений фактической себестоимости материалов от их учетной цены списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материально-производственных ценностей»:

Дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материально-производственных ценностей» Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – на сумму превышения фактической себестоимости материалов от их учетной цены, либо

Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материально-производственных ценностей» – на сумму превышения учетной цены материалов от их фактической себестоимости.

Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материально-производственных ценностей», суммы списываются (сторнируются) в дебет счетов учета затрат (20, 23, 25, 26 и т.д.) на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов. Как правило, списание отклонений производится пропорционально стоимости использованных в производстве материалов по учетным ценам, однако допускается списание отклонений на соответствующие счета в месяце их выявления.

Процентное отношение фактической себестоимости материалов от их учетной цены определяется по формуле:

$$\text{Отклонение} = \frac{\text{Отклонение на начало месяца} + \text{Отклонение по поступившим за месяц}}{\text{Учетная стоимость на начало} + \text{Учетная стоимость поступивших за месяц}} \times 100\% .$$

Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с продажей материалов

При отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с продажей материалов, производят по синтетическим счетам следующие записи:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 10 «Материалы» – на стоимость проданных материалов по учетным ценам;

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» – на разницу между фактической себестоимостью материалов и их учетной ценой;

Дебет счета 62 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» – на сумму выручки от продажи материалов, включая НДС;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму НДС с выручки от продажи материалов.

4.6. Учет транспортно-заготовительных расходов

Транспортно-заготовительные расходы – это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию.

Возможны следующие варианты учета транспортно-заготовительных расходов:

1) путем отнесения их на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно расчетным документам поставщика. В этом случае транспортно-заготовительные расходы входят в состав отклонений в фактической себестоимости материалов от их учетной цены и списываются в полной сумме по окончании отчетного периода на счет 16 «Отклонение в стоимости материалов»;

2) путем отнесения транспортно-заготовительных расходов на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;

3) путем прямого включения транспортно-заготовительных расходов в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала, присоединение к денежной оценке вклада в уставный (складочный) капитал, внесенный в форме материально-производственных запасов, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.). Данный вариант целесообразно применять в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов.

Выбранный способ учета транспортно-заготовительных расходов является элементом учетной политики и устанавливается организацией самостоятельно.

Транспортно-заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета затрат на производство (расходов на продажу и др.).

Транспортно-заготовительные расходы учитываются по отдельным видам и (или) группам материалов (табл. 4.4).

Таблица 4.4

Номенклатура транспортно-заготовительных расходов

Статья расходов	Содержание
1. Расходы по транспортировке	Расходы по транспортировке МЦ и погрузке их в транспортные средства.
2. Наценки снабженческих организаций	Наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения посредническим организациям.
3. Таможенные платежи	Таможенные пошлины и платежи, связанные с импортом МЦ.
4. Оплата за хранение	Расходы по содержанию специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных организациям в местах заготовления.
5. Командировки по заготовлению материалов	Командировочные расходы сотрудников, связанные с заготовкой и доставкой МЦ.
6. Расходы по таре	Стоимость тары, расходы по ее доставке, ремонту и др.
7. Недостача и порча материалов в пути	Недостачи и потери МЦ в пределах норм естественной убыли при доставке силами организации.
8. Содержание заготовительно-складского аппарата	Расходы на оплату труда работникам организации, занятым заготовкой, приемкой, хранением и отпуском МЦ.
9. Прочие расходы	

4.7. Учет тары

Тара – это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции (товаров) как тара.

При этом бухгалтерский учет тары ведется по следующим ее видам:

- тара из древесины;
- тара из картона и бумаги;
- тара из металла;
- тара из пластмассы;
- тара из стекла;
- тара из тканей и нетканых материалов.

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары – **тарные материалы** (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вискозные, фольга и др.).

Кроме того, выделяют тару однократного (бумажную, картонную, полиэтиленовую и др.) и многократного использования (деревянная тара, стеклянная, тара из тканей и др.). Бухгалтерский учет тары на предприятии организуется в зависимости от ее видов и выполняемых функций.

ГЛАВА 5.

Учет кассовых операций

Все организации, независимо от организационно-правовой формы и сферы деятельности, обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков и производить расчеты с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через банки или применять другие формы безналичных расчетов.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме. Прием наличных денег организацией при осуществлении расчетов с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

Наличные деньги, полученные организацией в банке, расходуются на цели, указанные в чеке.

Организации могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками, по согласованию с руководителями организации. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются.

Организации обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками.

Наличные деньги могут быть сданы в дневные и вечерние кассы банков, инкассаторам и в объединенные кассы при организациях для последующей сдачи в банк, а также организациям связи для перечисления на счета в банках на основе заключенных договоров.

Организации, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с обслуживающими их банками могут расходовать ее на оплату труда и выплату социально-трудовых льгот (в последующем – оплата труда), закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения.

Организации не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

Выдача денег из выручки одних предприятий, имеющих постоянную денежную выручку, на нужды других допускается в отдаленных местностях, где нет банков, на основе договора между организациями по согласованию с банками, обслуживающими эти организации.

Организации имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше 3 рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям, – до 5 дней), включая день получения денег в банке.

Выдача наличных денег под отчет производится из касс предприятий.

При временном отсутствии у предприятий кассы разрешается выдавать по согласованию с банком кассирам предприятий или лицам, их заменяющим, чеки на получение наличных денег непосредственно из кассы банка.

Организации выдают наличные деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы, а также на расходы экспедиций, геолого-разведочных партий, уполномоченных предприятий и организаций, отдельных подразделений хозяйственных организаций, в том числе филиалов, не состоящих на самостоятельном балансе и находящихся вне рай-

она деятельности организаций в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятий.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Кассовые операции оформляются типовыми межведомственными формами первичной учетной документации для предприятий и организаций, которые утверждаются Госкомстатом Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации и Министерством финансов Российской Федерации.

При приеме денежных билетов и монет в платежи кассиры предприятий обязаны руководствоваться установленными Центральным банком Российской Федерации Признаками и правилами определения платежности банковских билетов (банкнот) и монет Банка России.

Прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя организации.

О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером организации или лицами на это уполномоченными.

В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и др. имеется разрешительная надпись руководителя организации, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Заготовительные организации могут производить выдачу наличных денег сдатчикам сельскохозяйственной продукции и сырья с последующим составлением по окончании рабочего дня общего расходного кассового ордера на все выданные за день суммы по заготовительным квитанциям.

В централизованных бухгалтериях на общую сумму выданной заработной платы составляется один расходный кассовый ордер, дата и номер которого проставляются на каждой платежной (расчетно-платежной) ведомости.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан и отбирает расписку получателя. Если заменяющий расходный кассовый ордер документ составлен на выдачу денег нескольким лицам, то получатели также предъявляют указанные документы, удостоверяющие их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов. Однако в последнем случае запись о данных документа, удостоверяющего личность, на денежном документе, заменяющем кассовый расходный ордер, не производится.

На предприятии выдача денег может производиться по удостоверению, выданному данным организациям, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей – прописью, копеек – цифрами. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе организации, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Выдача денег лицам, привлекаемым на сельскохозяйственные и погрузочно-разгрузочные работы, а также для ликвидации последствий стихийных бедствий, может производиться по ведомости. Ведомости составляются отдельно по каждой организации, работники которой были направлены на указанные работы, и заверяются, кроме подписи руководителя и главного бухгалтера организации – организатора работ, подписью уполномоченного соответствующей организации.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности». Доверенность остается в документах дня как приложение к расходному кассовому ордеру или ведомости.

Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

На титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера организации или лиц на это уполномоченных.

В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (при уходе в отпуск, болезни и др.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, нескольким лицам.

Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

По истечении установленных сроков оплаты труда выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий кассир должен:

а) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

б) составить реестр депонированных сумм;

в) в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: «Деньги по ведомости выдавал (подпись)». Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

г) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: «Расходный кассовый ордер № ____».

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассиром в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм.

Депонированные суммы сдаются в банк, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены бухгалтерией четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются.

В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы.

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов кассир обязан проверить:

а) наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе – разрешительной надписи (подписи) руководителя организации или лиц на это уполномоченных;

б) правильность оформления документов;

в) наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления. Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи.

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники. При этом в машинограмме «Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров», составляемой за соответствующий день, обеспечивается также формирование данных для учета движения денежных средств по целевому назначению.

Все поступления и выдачи наличных денег организации учитывают в кассовой книге.

Каждая организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данной организации.

Записи в кассовой книге ведутся в 2-х экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера организации или лица его заменяющего.

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

В организациях при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы «Вкладной лист кассовой книги». Одновременно с ней формируется машинограмма «Отчет кассира». Обе названные машинограммы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги.

Нумерация листов кассовой книги в этих машинограммах осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала года.

В машинограмме «Вкладной лист кассовой книги» последним за каждый месяц должно автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а в последней за календарный год – общее количество листов кассовой книги за год.

Кассир после получения машинограмм «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира» обязан проверить правильность составления указанных документов, подписать их и передать «Отчет кассира» вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во «Вкладном листе кассовой книги».

В целях обеспечения сохранности и удобства использования машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» в течение года хранятся кассиром отдельно за каждый месяц. По окончании календарного года (или по мере необходимости) машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации и книга опечатывается.

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

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход организации.

Главный (старший) кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в Книге учета принятых и выданных кассиром денег.

Кассиры в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед главным (старшим) кассиром в полученном авансе и в деньгах, принятых по приходным документам, и сдать остаток наличных денег и кассовые документы по произведенным операциям (главному) старшему кассиру под расписку в Книге учета принятых и выданных кассиром денег.

По авансам, полученным для оплаты труда и выплаты стипендий, кассир обязан отчитаться в срок, указанный в платежной ведомости, для их выплаты. До истечения этого срока кассиры обязаны ежедневно сдавать в кассу остатки наличных денег, не выданных по платежным ведомостям. Эти деньги сдаются в опечатанных кассирами сумках, пакетах и других упаковках главному (старшему) кассиру под расписку, с указанием объявленной суммы.

Руководители предприятий обязаны оборудовать кассу (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег) и обеспечить сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк. В тех случаях, когда по вине руководителей предприятий не были созданы необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, они несут в установленном законодательством порядке ответственность.

Помещение кассы должно быть изолировано, а двери в кассу во время совершения операций – закрыты с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается.

Кассы предприятий могут быть застрахованы в соответствии с действующим законодательством.

Все наличные деньги и ценные бумаги в организациях хранятся, как правило, в несгораемых металлических шкафах, а в отдельных случаях – в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые по окончании рабочего дня закрываются ключом и опечатываются печатью кассира. Ключи от металлических шкафов и печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в условленных местах, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Учтенные дубликаты ключей в опечатанных кассирами пакетах, шкатулках и др. хранятся у руководителей предприятий. Не реже одного раза в квартал проводится их проверка комиссией, назначаемой руководителем организации, результаты ее фиксируются в соответствующем акте.

При обнаружении утраты ключа руководитель организации сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к немедленной замене замка металлического шкафа.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данному предприятию, запрещается.

Перед открытием помещения кассы и металлических шкафов кассир обязан осмотреть сохранность замков, дверей, оконных решеток и печатей, убедиться в исправности охранной сигнализации.

В случае повреждения или снятия печати, поломки замков, дверей или решеток кассир обязан немедленно доложить об этом руководителю организации, который сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к охране кассы до прибытия их сотрудников.

В этом случае руководитель, главный бухгалтер или лица, их заменяющие, а также кассир организации после получения разрешения органов внутренних дел производят проверку наличия денежных средств и других ценностей, хранящихся в кассе. Эта проверка должна быть произведена до начала кассовых операций.

О результатах проверки составляется акт в 4-х экземплярах, который подписывается всеми участвующими в проверке лицами. Первый экземпляр акта передается в органы внутренних дел, второй – отсылается в страховую компанию, третий – высылается в вышестоящую организацию (в случае ее наличия), а четвертый – остается у организации.

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

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

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

В организациях, имеющих одного кассира, в случае необходимости временной его замены, исполнение обязанностей кассира возлагается на другого работника по письменному приказу руководителя организации (решению, постановлению). С этим работником заключается договор.

В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь и др.) находящиеся у него под отчетом ценности немедленно пересчитываются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного бухгалтера организации или в присутствии комиссии из лиц, назначенных руководителем организации. О результатах пересчета и передачи ценностей составляется акт за подписями указанных лиц.

В организациях, имеющих большое количество подразделений или обслуживаемых централизованными бухгалтериями, оплата труда, выплаты пособий по социальному страхованию, стипендий могут производиться по письменному приказу руководителя организации (решению, постановлению) другими, кроме кассиров, лицами, с которыми заключается договор и на которых распространяются все права и обязанности, установленные настоящим Порядком для кассиров.

В сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассиров на каждом предприятии производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе.

Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге. Для производства ревизии кассы приказом руководителя организации назначается комиссия, которая составляет акт. При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывается их сумма и обстоятельства возникновения.

В условиях автоматизированного ведения кассовой книги должна производиться проверка правильности работы программных средств обработки кассовых документов.

Учредители предприятий, вышестоящие организации (в случае их наличия), а также аудиторы (аудиторские фирмы) в соответствии с заключенными договорами при производстве документальных ревизий и проверок в организациях производят ревизию кассы и проверяют соблюдение кассовой дисциплины. При этом особое внимание должно уделяться вопросу обеспечения сохранности денег и ценностей.

Ответственность за соблюдение Порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров.

Лица, виновные в неоднократном нарушении кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Банки систематически проверяют соблюдение организациями требований Порядка ведения кассовых операций.

Проверки Порядка ведения кассовых операций в бюджетных организациях осуществляются соответствующими финансовыми органами.

Органы внутренних дел в пределах своей компетенции проверяют техническую укрепленность касс и кассовых пунктов, обеспечение условий сохранности денег и ценностей на организациях.

Предложения и рекомендации по устранению выявленных в ходе проверок кассовой дисциплины недостатков, а также причин и условий, способствующих совершению хищений и злоупотреблений, обязательны к выполнению организациями.

ГЛАВА 6.

Учет текущих обязательств и расчетов

6.1. Понятие и виды текущих обязательств организации

Каждый факт хозяйственной жизни организации характеризуется целым комплексом обязательств, определяемых и объясняемых различными отраслями права, регулирующего экономическую жизнь общества, – гражданским, налоговым, трудовым и т.д.

Согласно ст. 307 Гражданского кодекса РФ в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Традиционно в качестве источников (оснований) возникновения обязательств выделяются договор, закон и деликт, т.е. причинение вреда.

Обязательства поставщика перед покупателем по передаче товара надлежащего качества в надлежащем объеме и надлежащие сроки и обязательства покупателя перед поставщиком оплатить приобретаемый товар по определенной цене и в определенный срок вытекают из заключенного договора поставки.

Обязательства по уплате налогов с совершаемой сделки возникают у сторон договора не по их соглашению, а в силу действия норм налогового законодательства, которое устанавливает виды налогов и сборов, определяя объект налогообложения, порядок исчисления налогооблагаемых баз и сумм налога, подлежащих перечислению в бюджет в указанные сроки.

Трудовой договор с работниками организации предполагает материальную ответственность за сохранность вверенного работникам имущества. Нанесение имущественного ущерба организации ее работником предполагает возникновение обязательства работника по возмещению ущерба. В этом случае имущественный вред – деликт – служит источником возникновения обязательства работника перед организацией.

Возникающие в процессе хозяйственной деятельности обязательства обуславливают появление дебиторской и кредиторской задолженности организации.

Под **дебиторской задолженностью** понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.).

Организации и лица, которые должны данной организации, называются **дебиторами**.

Кредиторской называют **задолженность** данной организации другим организациям, работникам и лицам, которых называют кредиторами.

Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют **поставщиками**.

Задолженность по начисленной заработной плате работникам организации, по суммам начисленных платежей в бюджет, внебюджетные фонды, в фонды социального назначения и другие подобные начисления называют **обязательными по распределению**.

Кредиторы, задолженность которым возникла по другим операциям, называют прочими кредиторами.

Согласно ст. 309 ГК РФ обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а

при отсутствии таких условий и требований – в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями.

Если обязательство предусматривает или позволяет определить день его исполнения или период времени, в течение которого оно должно быть исполнено, обязательство подлежит исполнению в этот день или, соответственно, в любой момент в пределах такого периода (п. 1 ст. 314 ГК РФ).

По общему правилу, обязательства, вытекающие из заключенного организацией договора, отражаются в бухгалтерском учете с момента начала исполнения договора одной из его сторон.

6.2. Синтетический учет текущих обязательств и расчетов

Общая схема отражения на счетах расчетов обязательств хозяйствующего субъекта выглядит следующим образом:

Дебет	Кредит
Сальдо – сумма задолженностей контрагентов перед организацией на начало периода.	Сальдо – сумма задолженности организации перед контрагентами на начало периода.
Оборот – сумма задолженностей контрагентов перед организацией, возникших за отчетный период, и/или сумма задолженностей организации перед контрагентами, погашенных за отчетный период.	Оборот – сумма задолженностей организации перед контрагентами, возникших за отчетный период, и/или сумма задолженностей контрагентов перед организацией, погашенных за отчетный период.
Сальдо – сумма задолженностей контрагентов перед организацией на конец периода.	Сальдо – сумма задолженности организации перед контрагентами на конец периода.

План счетов бухгалтерского учета в разделе VI «Расчеты» выделяет следующие счета учета расчетов:

1) счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками;

2) счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками;

3) счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», предназначенный для обобщения информации о состоянии краткосрочных (на срок не более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией;

4) счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», на котором, обобщается информация о состоянии долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией;

5) счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», обобщающий информацию о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работников этой организации, по которым организация выступает в качестве налогового агента;

6) счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», предназначенный для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации;

7) счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражает информацию о расчетах с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации;

8) счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами», предназначенный для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы;

9) счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», на котором отражаются все виды расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами;

10) счет 75 «Расчеты с учредителями», предназначенный для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.): по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др.

11) счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», предназначенный для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60–75: по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов и др.;

12) счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», используемый для обобщения информации о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, в частности, расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции (работ, услуг), по передаче расходов по управленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделений и т.п.

6.3. Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками Планом счетов бухгалтерского учета предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На этом счете организации отражают возникновение текущих обязательств перед поставщиками и подрядчиками за:

- полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;
- товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);
- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;
- полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика, расчеты со своими субподрядчиками также отражают на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению.

В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов за поставленную продукцию или оказанные услуги. Бухгалтерские записи по отражению операций, связанных с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, проводились по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от времени оплаты предъявленного счета.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость фактически поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, потребленных услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или соответствующих затрат. За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, издержек обращения и т.п.

Основанием для оформления кредитовых оборотов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» являются надлежащим образом оформленные первичные оправдательные документы.

Оприходование поступивших от поставщика товарно-материальных ценностей отражается по кредиту счета 60 в корреспонденции со счетами 10 «Материалы» или 15 «Заготовление и приобретение материалов» в зависимости от принятой предприятием организации учета поступления товарно-материальных ценностей. Независимо от того, какой метод оценки товарно-материальных ценностей принят в организации, в кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» относится сумма, указанная в расчетных документах в пределах принятых к оплате (акцептованных) сумм. При обнаружении недостатков по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счетов учета денежных средств (51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Прочие счета в банках») или кредитов банка (66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»). Порядок бухгалтерских записей при погашении задолженности перед поставщиками зависит от применяемых форм расчетов.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» должен обеспечивать получение следующих данных о задолженности поставщикам:

1. по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
2. по неоплаченным в срок расчетным документам;
3. по неотфактурованным поставкам;
4. по авансам выданным;
5. по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
6. по просроченным векселям;
7. по полученному коммерческому кредиту.

6.4. Бухгалтерский учет расчетов с покупателями и заказчиками

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредитруется в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов на суммы поступивших платежей, зачета полученных авансов и т.п.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей – по каждому покупателю или заказчику.

Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных о задолженности покупателей и заказчиков по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил или не оплаченным в срок; авансам полученным, векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил или по которым денежные средства не поступили; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках.

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, проданные товары, выполненные работы или оказанные услуги организация предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производятся записи по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка». При погашении поку-

пателями и заказчиками своей задолженности соответствующую сумму списывают с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в дебет счетов денежных средств.

Осуществление взаимозачетов с организациями, являющимися покупателем и поставщиком по разным хозяйственным операциям, отражается записями по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

6.5. Бухгалтерский учет расчетов по претензиям и поступающих и уплаченных штрафов

Взаимные претензии возникают в основном из-за несоблюдения условий договоров и обязательств по расчетам. Эти претензии могут быть урегулированы до передачи дела в суд (арбитраж).

Присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров включаются в состав внебалансовых доходов организации на основании п.8 ПБУ 9/99 «Доходы организации». Согласно п.10.2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещение причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Согласно п.12 ПБУ 10/99 «Расходы организации» штрафы, пени, неустойки, уплачиваемые организациями за нарушение условий договоров, а также расходы по возмещению причиненных убытков включаются в состав внебалансовых расходов. Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией (п.14.2 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Учет расчетов по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным им и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам, ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям». По дебету счета 76-2 отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствиям цен и тарифов, обусловленным договорами или предусмотренным в преискурантах, а также при выявлении арифметических ошибок – в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены;
- к поставщикам материалов, товаров, как и к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу – в корреспонденции со счетом 60;
- к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостачи груза в пути сверх норм естественной убыли – в корреспонденции со счетом 60;
- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных арбитражем, – в корреспонденции со счетами учета затрат на производство;
- к учреждениям банков по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов банков;

- по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или признанных арбитражем, – в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». При этом суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются.

По кредиту счета 76-2 отражаются суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51 и др.). Суммы, которые, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76-2.

Уплаченные организацией разные штрафы, пени и неустойки списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Экономические санкции за нарушение сроков платежей в бюджет осуществляют за счет чистой прибыли и отражают по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом».

ГЛАВА 7.

Бухгалтерский учет кредитов и займов

7.1. Порядок отражения в бухгалтерском учете задолженности по заемным средствам

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с привлечением заемных средств организацией, определен Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01)¹.

Согласно ПБУ 15/01 основная сумма долга по полученному от заимодавца займу и (или) кредиту учитывается организацией-заемщиком в соответствии с условиями договора займа или кредитного договора в сумме фактически поступивших денежных средств или в стоимостной оценке других вещей, предусмотренной договором.

Организация-заемщик принимает к бухгалтерскому учету задолженность в момент фактической передачи денег или других вещей и отражает ее в составе кредиторской задолженности на пассивных счетах бухгалтерского учета:

- по кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- по кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Задолженность организации-заемщика заимодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. Указанная краткосрочная и (или) долгосрочная задолженность может быть срочной и (или) просроченной.

Краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев. Долгосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев. Срочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (продлонгирован) в установленном порядке. Просроченной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

В соответствии с установленной в организации заемщика учетной политикой заемщик может осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную или учитывать находящиеся в его распоряжении заемные средства, срок погашения которых по договору займа или кредита превышает 12 месяцев, до истечения указанного срока, в составе долгосрочной задолженности. При выборе первого варианта перевод долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в краткосрочную организацией-заемщиком производится в момент, когда по условиям договора займа и (или) кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

Организация-заемщик по истечении срока платежа обязана обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную. Перевод срочной, краткосрочной и (или) долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в просроченную производится организацией-заемщиком в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа и (или) кредита заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01), утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 02.08.2001 г. №60н.

Аналитический учет задолженности по полученным займам и кредитам, включая выданные заемные обязательства, ведется по видам займов и кредитов, кредитным организациям и другим заимодавцам, предоставившим их, отдельным займам и кредитам (видам заемных обязательств).

Возврат организацией-заемщиком полученного от заимодавца кредита, займа, включая размещенные заемные обязательства (основная сумма долга), отражается в бухгалтерском учете заемщика как уменьшение (погашение) указанной в кредиторской задолженности по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

7.2. Порядок бухгалтерского учета затрат по займам и кредитам

Затраты, связанные с получением и использованием займов и кредитов, включают:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;
- проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям;
- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;
- курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления).

Затраты по полученным займам и кредитам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Включение в текущие расходы затрат по займам и кредитам осуществляется в сумме причитающихся платежей согласно заключенным организацией договорам займа и кредитным договорам, независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся указанные платежи. Затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации, являются ее операционными расходами, подлежат включению в финансовый результат организации и отражаются в бухгалтерском учете записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

В случае если организация использует средства полученных займов и кредитов для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты, то расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков на указанные выше цели. При поступлении в организации заемщика материально-производственных запасов и иных ценностей, выполнении работ и оказании услуг дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражается в бухгалтерском учете в общем порядке – с отнесением указанных затрат на операционные расходы организации-заемщика. Например, при выплате аванса поставщику материально-производственных запасов за счет средств краткосрочного кредита производят записи по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 51 «Расчетные счета». Начисление процентов по вышеуказанному кредиту до поступления материально-производственных запасов в организацию оформляют записью по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». После поступления материально-производственных запасов в организацию начисление процентов отражают в общем по-

рядке: по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» и кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров.

7.3. Порядок учета затрат по займам и кредитам, относящихся к приобретению (созданию) инвестиционного актива

К инвестиционным активам относятся объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство.

Затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно относящиеся к приобретению и (или) строительству инвестиционного актива, должны включаться в стоимость этого актива (оформляться записью по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счетов 66, 67) и погашаться посредством начисления амортизации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета начисление амортизации актива не предусмотрено. Начисление амортизации по объекту имущества, относящемуся к инвестиционному активу, производится организацией в соответствии с порядком, установленным в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Затраты по полученным займам и кредитам, связанные с формированием инвестиционного актива, по которому по правилам бухгалтерского учета амортизация не начисляется, в стоимость такого актива не включаются, а относятся на текущие расходы организации в порядке, изложенном выше.

Затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно связанные с приобретением и (или) строительством инвестиционного актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива при условии возможного получения организацией в будущем экономических выгод или в случае, когда наличие инвестиционного актива необходимо для управленческих нужд организации.

Затраты по полученным займам и кредитам, связанные с приобретением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений. Указанные вложения заемных средств могут осуществляться только в случае непосредственного уменьшения затрат, связанных с финансированием инвестиционного актива, например, снижения цен на строительные материалы и оборудование, задержкой выполнения отдельных видов (этапов) работ субподрядными организациями, другими аналогичными причинами. Уменьшение затрат по займам на величину дохода должно быть подтверждено соответствующим расчетом фактического наличия указанного дохода. Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета.

Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива производится при наличии следующих условий:

- а) возникновение расходов по приобретению и (или) строительству инвестиционного актива;
- б) фактического начала работ, связанных с формированием инвестиционного актива;
- в) наличие фактических затрат по займам и кредитам или обязательств по их осуществлению.

При прекращении работ, связанных со строительством инвестиционного актива в течение срока, превышающего три месяца, включение затрат по полученным займам и кредитам, использованным для формирования указанного актива, приостанавливается. В этом случае затраты по займам относятся на текущие расходы организации в порядке. Не считается прекращением работ по формированию инвестиционного актива период, в котором осуществляется дополнительное согласование возникших в процессе строительства актива технических и (или) организационных вопросов.

Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса (по соответствующим видам активов, формирующих имущество комплекса).

Если инвестиционный актив не принят к бухгалтерскому учету объекта основных средств или имущественного комплекса (по соответствующим статьям активов), но на нем начат фактический выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг, то включение затрат по предоставленным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

ГЛАВА 8.

Учет готовой продукции и ее продажи

8.1. Понятие готовой продукции

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)¹.

Готовая продукция, как правило, должна сдаваться на склад готовой продукции. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно). Для организации учета количественных показателей однородной продукции могут применяться условно-натуральные измерители (например, консервы в условных банках, чугун в пересчете на передельный, отдельные виды продукции, исходя из их веса или объема полезного вещества, и т.д.).

Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с отдельным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы, типо-размеры, модели, фасоны и т.д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, запасные части и т.д.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение необходимых данных для составления бухгалтерской отчетности.

8.2. Оценка готовой продукции

Готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением (по фактической производственной себестоимости).

При этом остатки готовой продукции на складе (иных местах хранения) на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете организации по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ре-

¹ Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утверждены приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 г. №119н.

сурсов и других затрат на производство продукции. Нормативная себестоимость остатков готовой продукции также может определяться по прямым статьям затрат.

Разрешается в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции применять учетные цены.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- а) фактическая производственная себестоимость;
- б) нормативная себестоимость;
- в) договорные цены;
- г) другие виды цен.

Выбор конкретного варианта учетной цены производится организацией самостоятельно.

Применение варианта оценки готовой продукции по нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Положительными сторонами применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

Фактическая производственная себестоимость в качестве учетной цены продукции применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Договорные цены в качестве учетных цен применяются преимущественно при стабильности таких цен.

Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

8.3. Синтетический учет готовой продукции

Синтетический учет готовой продукции осуществляется на активном счете 43 «Готовая продукция». Готовые изделия, приобретенные для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость производимой продукции, учитываются на счете 41 «Товары». Себестоимость выполненных работ или оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Принятие к бухгалтерскому учету готовой продукции отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счетов 20 «Основное производство» или 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». При отгрузке готовой продукции покупателям ее себестоимость списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж».

На счете 43 «Готовая продукция» остатки готовой продукция могут учитываться:

- а) по фактической производственной себестоимости;
- б) по нормативной себестоимости.

При первом варианте в аналитическом учете движение готовой продукции осуществляют по учетным ценам с выделением отклонений фактической себестоимости от учетной цены на отдельном субсчете к счету 43 «Готовая продукция». Превышение фактической себестоимости произведенной продукции над учетной ценой отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» субсчет «Отклонения фактической себестоимости

готовой продукции от учетной стоимости» и кредиту счета 20 «Основное производство». Экономия списывается сторнировочной записью. При списании готовой продукции со счета 43 «Готовая продукция», например, при ее продаже, сумма отклонений, приходящаяся на себестоимость списанной продукции, определяется как отношение суммы отклонений фактической себестоимости произведенной готовой продукции от ее учетной цены с учетом остатков на начало периода и учетной цены произведенной продукции с учетом остатков на начало периода. Списание рассчитанных сумм отклонений между фактической себестоимостью списанной готовой продукции и ее учетной ценой отражается по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 43 «Готовая продукция» субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости». Положительная величина отклонений производится дополнительной записью, отрицательная – сторнировочной записью.

При втором варианте учета готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» по нормативной себестоимости организации используют счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая себестоимость произведенной за отчетный период готовой продукции в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство». По дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная себестоимость произведенной готовой продукции. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонение между фактической и нормативной себестоимостью готовой продукции. Положительная сумма отклонений (перерасход) списывается дополнительной записью в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», отрицательная величина отклонений (экономия) – сторнировочной записью.

8.4. Отгрузка готовой продукции

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов-накладных. В качестве типовой формы накладной организациями может использоваться форма №М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Накладная (либо иной аналогичный первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов организация (как правило, отдел сбыта или отдел продаж) выписывает счета-фактуры в двух экземплярах, первый из которых не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в Книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

При отгрузке (отпуске) готовой продукции определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате расчетный документ.

8.5. Учет продажи готовой продукции

Операции, связанные с продажей готовой продукции, отражают на активно-пассивном счете 90 «Продажи», к которому открываются следующие субсчета:

- 1 – «Выручка»;
- 2 – «Себестоимость продаж»;
- 3 – «Налог на добавленную стоимость»;
- 4 – «Акцизы»;
- 5 – «Экспортные пошлины»;
- 9 – «Прибыль / убыток от продаж».

В случае, если организация признает коммерческие и управленческие расходы в полной сумме в качестве расходов отчетного периода по обычным видам деятельности, к счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета по видам расходов:

на субсчете 90-1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

на субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка.

на субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

на субсчете 90-4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

на субсчете 90-5 «Экспортные пошлины» учитываются суммы экспортных пошлин.

субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Сумма признанной выручки с учетом налога на добавленную стоимость отражается по дебету счета 62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка». По дебету счета 90 «Продажи» субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» отражаются суммы налога с выручки от продажи продукции. Себестоимость проданной продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

ГЛАВА 9.

Учет расчетов с персоналом по оплате труда

9.1. Понятие, виды и формы оплаты труда

Оплата труда представляет собой систему отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Заработная плата – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, в также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Начисление работнику заработной платы начинается с момента принятия его на работу и прекращается с окончанием срока действия трудового договора или его расторжения.

Начисляемая на предприятии заработная плата состоит из следующих видов:

- основная заработная плата;
- дополнительная заработная плата;
- стимулирующие выплаты.

Основная заработная плата начисляется работнику в зависимости от принятых на предприятии форм оплаты труда. Среди таких форм выделяют:

- а) повременную (оплата производится за определенное количество времени, независимо от объема выполненных работ);
- б) сдельную (оплата труда производится исходя из количества единиц изготовленной продукции или объема выполненных работ и твердых сдельных расценок);
- в) аккордная (производится определение совокупного заработка за выполнение определенной работы или изготовление определенного объема продукции).

Организации самостоятельно определяют вид, систему оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, премий и иных поощрительных выплат, а также соотношения их размеров применительно к отдельным категориям персонала.

Согласно законодательству по труду выплата заработной платы производится в денежной форме и в валюте Российской Федерации, однако в соответствии с коллективным договором (трудовым договором) по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных формах, не противоречащих требованиям законодательства. При этом доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не должна превышать двадцати процентов от общей суммы заработной платы.

Согласно статье 133 Трудового кодекса Российской Федерации месячная заработная плата работника, отработавшего за этот период норму рабочего времени, не может быть ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда. В минимальный размер оплаты труда не включаются доплаты и надбавки, премии и иные поощрительные выплаты.

При выплате заработной платы работодатель обязан в письменной форме извещать работника о составных частях заработной платы, размерах и основаниях удержаний и общей сумме заработной платы.

Дополнительная заработная плата включает выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду:

- оплата очередных отпусков;
- оплата за время выполнения государственных и общественных обязанностей;
- оплата льготных часов подростков;
- перерывов в работе кормящих матерей и другие выплаты.

Дополнительная заработная плата начисляется на основании документов, подтверждающих право работника на оплату за фактически неотработанное время.

Все вышеперечисленные выплаты рассчитываются на основании размера средней заработной платы. Для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда выплаты, применяемые в организации, независимо от источников этих выплат. При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного времени за двенадцать месяцев, предшествующих моменту выплаты.

Стимулирующие выплаты представляют собой премии, вознаграждения работникам по итогам работы. В соответствии с трудовым законодательством работодатель имеет право устанавливать различные системы премирования, стимулирующих доплат и надбавок. Периодичность выплат и размер вознаграждения определяется организацией самостоятельно.

9.2. Удержания из заработной платы

Из сумм начисленной заработной платы работникам организации производят различные удержания, которые условно можно разделить на два вида:

- обязательные;
- по инициативе организации.

К *обязательным удержаниям* относятся налог на доходы с физических лиц и удержания по исполнительным документам в пользу других лиц (алименты, судебные взыскания и пр.).

По *инициативе организации* производят следующие удержания:

- удержания по полученным работником займам;
- возврат сумм, излишне выплаченных в результате неверных расчетов;
- погашение задолженности по подотчетным суммам;
- возмещение работником причиненного материального ущерба;
- удержания за допущенный брак продукции и прочие.

В соответствии с положениями статьи 138 Трудового кодекса Российской Федерации общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать двадцать процентов, в исключительных случаях – не более пятидесяти процентов.

9.3. Документальное оформление операций по учету труда и его оплаты

Формы первичных учетных документов по учету труда и его оплаты утверждены Постановлением Госкомстата от 05.01.2004 г. №1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».

Вся совокупность унифицированных форм первичной учетной документации разделена на две группы документов:

1. По учету кадров:

- «Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу» (форма №Т-1);
- «Личная карточка работника» (форма №Т-2);
- «Штатное расписание» (форма №Т-3);
- «Учетная карточка научного, научно-педагогического работника» (форма №Т-4);
- «Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу» (форма №Т-5) и др.

2. По учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда:

- «Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда» (форма №Т-12);
- «Табель учета рабочего времени» (форма №Т-13);
- «Расчетно-платежная ведомость» (форма №Т-49);
- «Расчетная ведомость» (форма №Т-51);
- «Платежная ведомость» (форма №Т-53);
- «Лицевой счет» (форма №Т-54) и другие.

9.4. Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда

Синтетический учет расчетов с работниками по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), по выплате доходов от участия в собственности организации осуществляется на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы оплаты труда, причитающиеся работникам, суммы оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, суммы начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм, суммы начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п. Например, заработная плата работников по операциям, включаемым в издержки производства и обращения, оформляется записями:

- по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» начислена сумма заработной платы основных производственных рабочих;
- по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» начислена сумма заработной платы обслуживающего производства персонала;
- по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» начислена заработная плата сотрудников администрации;
- по дебету счета 44 «Расходы на продажу» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» начислена заработная плата работников, включаемая в состав расходов на продажу;
- по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» начислены доходы работников от участия в собственности организации;

– по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» начислена сумма пособия по временной нетрудоспособности за счет средств социального страхования и т.п.
По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний. Например:

- по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» удержана сумма налога на доходы с физических лиц с заработной платы работников;
- по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражаются суммы, удержанные по исполнительным документам;
- по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» отражаются суммы заработной платы, выплаченные работникам;
- по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 4 «Расчеты по депонированным суммам» отражаются суммы невыплаченных в срок депонированных сумм заработной платы и т.п.

Сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», как правило, кредитовое и характеризует задолженность организации по заработной плате и иным аналогичным платежам.

Аналитический учет по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому работнику организации.

9.5. Синтетический учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Согласно второй главе Налогового кодекса Российской Федерации организации являются плательщиками единого социального налога в государственные внебюджетные фонды для реализации прав граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинское обслуживание.

Объектом налогообложения признаются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодателями в пользу работников.

Кроме единого социального налога в соответствии с Федеральным законом «О страховых тарифах на обязательное медицинское страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 12.02.01 г. №17-ФЗ для организаций-страхователей установлены тарифы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в зависимости от класса профессионального риска в процентах к сумме начисленной заработной платы работников.

Для синтетического учета расчетов по взносам в государственные внебюджетные фонды используется пассивный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому открываются субсчета:

- 1 – «Расчеты по социальному страхованию»;
- 2 – «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 3 – «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

На субсчете 69-1 «Расчеты по социальному страхованию» учитываются расчеты по социальному страхованию работников организации.

На субсчете 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» – расчеты по пенсионному обеспечению работников организации.

На субсчете 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» – расчеты по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

При наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут открываться дополнительные субсчета.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» кредитуется на суммы платежей на социальное страхование и обеспечение работников, а также их обязательное медицинское страхование, подлежащие перечислению в соответствующие фонды. Например, начисление суммы единого социального налога с сумм начисленной заработной платы основных производственных рабочих оформляется записью по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Кроме того, по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции со счетом прибылей и убытков или расчетов с работниками по прочим операциям (в части расчетов с виновными лицами) отражается начисленная сумма пеней за несвоевременный взнос платежей, а в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» – суммы, полученные в случаях превышения соответствующих расходов над платежами.

По дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются перечисленные суммы платежей, а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование, пенсионное обеспечение, обязательное медицинское страхование.

ГЛАВА 10.

Формирование фактической себестоимости произведенной продукции

10.1. Понятие затрат на производство и издержек обращения, основы их классификации и принципы отражения в системе бухгалтерского учета

Затраты живого и овеществленного труда на производство и продажу продукции (работ, услуг) называют **издержками производства**.

В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство»¹.

Зачастую в нормативных документах по бухгалтерскому учету и в экономической литературе и затраты на производство и издержки обращения отождествляют с понятием «расходы».

Порядок признания и отражения в бухгалтерском учете информации о расходах организаций, связанных с осуществлением ими обычных видов деятельности, связанных с производством и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг, определен Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденному приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 г. №33н.

В соответствии с вышеназванным документом **расходами организации** признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы, организации, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг признаются расходами по обычным видам деятельности.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

При формировании информации о расходах по обычным видам деятельности в организации должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;

¹ Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Омега-Л, 2003.

- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно¹.

Для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

10.2. Понятие себестоимости продукции (работ, услуг) и ее виды. Основные принципы организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе ее создания природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Поскольку себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, правильное исчисление этого показателя приобретает важнейшее значение для руководства организации, поскольку эта информация используется при анализе рентабельности выпускаемой продукции, выявлении резервов снижения ее себестоимости, является исходным пунктом в процессе ценообразования.

В себестоимость продукции включаются:

а) затраты на подготовку производства: поиск, разведку и подготовку к использованию природных ресурсов, подготовительные работы в добывающих отраслях промышленности, освоение производства новых видов продукции и т.п.;

б) затраты, непосредственно связанные с производством продукции, обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы на управление;

в) затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, осуществляемым в ходе производственного процесса (кроме затрат, производимых за счет капитальных вложений), улучшением качества продукции, повышением ее надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств;

г) затраты на улучшение условий труда и техники безопасности, повышение квалификации работников производства;

д) сбытовые расходы, кроме тех, которые по условиям поставки возмещаются покупателями сверх цены соответствующего вида продукции.

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 г. №33н.

В зависимости от состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе различают следующие ее виды¹:

1) цеховая (включает прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции);

2) производственная (состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах организации, связанных с выпуском продукции);

3) полная себестоимость (производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов; характеризует общие затраты организации, связанные как с производством, так и с реализацией продукции).

В соответствии с зарубежной практикой ведения учета различают себестоимость:

- производственную (состоит из прямых затрат на производство и общепроизводственных расходов) и
- полную.

В современной экономической литературе **калькулирование** определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг).

В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяются себестоимость единицы продукции.

В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляцию.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции.

Организация учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами:

- отражение в учете информации о затратах исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- полнота отражения в бухгалтерском учете информации о всех понесенных расходах;
- преемственность положений принятой учетной политики в отношении методологии учета производственных затрат;
- отдельный учет по текущим затратам на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) и по капитальным вложениям.

10.3. Классификация производственных затрат

Немаловажное значение для организации эффективной системы учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство продукции группируют по определенным признакам (табл.10.1):

¹ Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Омега-Л, 2003.

Таблица 10.1

Классификация затрат для целей управления

Задачи управления	Признак классификации	Виды затрат
1. Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка запасов, определение размера финансового результата	1.1. По составу	- фактические; - плановые (прогнозные).
	1.2. По способу отнесения на себестоимость продукта	- прямые; - косвенные.
	1.3. По отношению к производственному процессу	- основные; - накладные.
	1.4. По отношению к периоду генерирования прибыли	- затраты на продукт; - затраты на период.
	1.5. По однородности содержания элементов	- одноэлементные; - комплексные.
2. Принятие управленческих решений и планирование	2.1. По отношению к уровню деловой активности организации	- постоянные; - переменные.
	2.2. По усреднению	- удельные; - совокупные.
	2.3. По функциям управления	- производственные; - административные; - коммерческие.
	2.4. В зависимости от оказания влияния на управленческое решение	- принимаемые и - не принимаемые в расчет при оценках.
	2.5. По возможности планирования размера затрат	- планируемые; - непланируемые.
3. Реализация функций контроля и регулирования	3.1. В зависимости от влияния субъекта управления	- регулируемые; - нерегулируемые.

10.4. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Для калькуляции себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) используют различные методы.

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции – это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции.

Использование организацией конкретного метода определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (работ, услуг), ее составом, способом обработки. Классификация методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции приведена в табл. 10.2.

Таблица 10.2

Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Полнота учета затрат			Объективность учета и контроль затрат			Объект учета затрат		
Калькулирование полной себестоимости	Калькулирование неполной себестоимости	Калькулирование себестоимости по переменным затратам (Direct Costing)	Учет фактической себестоимости	Учет нормативной себестоимости	Система Standard Costs	Процессный метод	Поперечный метод	Позаказный метод

10.5. Состав прямых затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)

Как указывалось выше, затраты организации, связанные с производством и реализацией продукции, условно делят на два вида – прямые и косвенные.

К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Называются они прямыми потому, что могут быть прямо отнесены на носитель затрат. Для отнесения косвенных расходов на продукт требуются специальные приемы.

Затраты основных материалов являются первым элементом прямых издержек (вспомогательные материалы учитываются в составе косвенных расходов).

Фактическая себестоимость материалов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая проценты за пользование заемными средствами, комиссионное вознаграждение посреднику, расходы на транспортировку и доставку и т.д.

Нормативными документами по бухгалтерскому учету разрешено определять фактическую себестоимость материалов, списываемых на носитель затрат, одним из следующих способов:

- по средней себестоимости;
- по себестоимости каждой единицы;
- по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).

Выбранный метод для оценки использованных материалов организация должна зафиксировать в своей учетной политике.

Большое значение в организации учета использования материалов имеет оформление первичных документов на отпуск их в производство. Наиболее распространенными являются лимитные и лимитно-заборные карты. В них указываются: вид операции, номер склада, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единица измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственным планом на месяц и действующими нормами расхода.

Для оформления замены материалов при отпуске их сверх утвержденного лимита, документы оформляются специальным образом, например, с полосой по диагонали, с тем, чтобы отметить факт отступления от норм.

Лимит отпуска материалов может меняться. При этом возможно различное оформление: на одних организациях при уточнении лимита выписывается новая лимитная карта, на других – отдается распоряжение об изменении лимита.

Отпуск материалов в производство, потребляемых эпизодически, оформляется требованиями-накладными.

Однако отпуск материалов в производство еще не означает их фактического потребления. Под фактическим расходом материалов понимается их действительное потребление в производстве на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг), на цеховые и общезаводские расходы.

Списание материалов на счета затрат осуществляется на основании документа о расходе. На каждом предприятии определяется круг должностных лиц, ответственных за использование материалов в производстве и оформление соответствующей документации.

Расход материалов, подвергающихся раскрою, оформляется раскройными листами (или картами).

Общий фактический расход материала за отчетный период определяется по формуле:

$$P_{\text{ф}} = O_{\text{н.п}} + П - В - O_{\text{к.п}},$$

где $P_{\text{ф}}$ – фактический расход материалов за отчетный период, руб.;

$O_{\text{н.п}}$ – остаток материала на начало отчетного периода, руб.;

П – документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;

В – внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат на склад, передача в другие цеха и т.д.);

О_{к.п.} – остаток материала на конец отчетного периода, определенный по данным инвентаризации, руб.

Фактический расход материалов на каждое изделие определяется путем их распределения пропорционально нормативному расходу.

Результатом документального оформления расхода движения основных материалов и выполненных расчетов становится проводка:

Дебет счета 20 «Основное производство»	Кредит счета 10 «Материалы»
или	
Дебет счета 20 «Основное производство»	Кредит счета 10 «Материалы»
Дебет счета 20 «Основное производство»	Кредит счета 16 «Отклонения в стоимости материалов»

Вторым элементом прямых расходов является заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной системе оплаты труда, используются данные табелей учета рабочего времени.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков. Например, система пооперационного учета выработки. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (бригады) в первичных документах контролером ОТК и мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является наряд на сдельную работу. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка.

В серийном производстве первичными документами являются маршрутные листы или карты. В них фиксируют запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист.

Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенной на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток неотработанных или несобранных деталей на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

Подобным образом выполненные расчеты позволяют сделать в бухгалтерском учете следующую проводку:

Дебет счета 20 «Основное производство»	Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Дебет счета 20 «Основное производство»	Кредит счета 69/1 «Расчеты по социальному страхованию»
	Кредит счета 69/2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»
	Кредит счета 69/3 «Расчеты по обязательному медицинскому обеспечению»

10.6. Учет затрат на подготовку и освоение производства

В состав вышеуказанных расходов входят:

- расходы на освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов;
- расходы на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;
- затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях.

Затраты на подготовку и освоение производств в дальнейшем в полной сумме войдут в себестоимость произведенной продукции.

Единовременные затраты на подготовительные работы в добывающей промышленности (горно-подготовительные работы, устройство временных коммуникаций и т.п.) включаются в себестоимость продукции в тех случаях, когда выполнение этих работ обеспечивает процесс производства в течение, как правило, не более чем одного года.

Расходы на освоение новых агрегатов, производств, цехов и предприятий включаются в себестоимость продукции с начала их промышленной эксплуатации, как правило, в течение нормативного срока освоения этих производственных мощностей, но не более чем в течение двух лет пропорционально объему производимой в этот период продукции.

Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и технологических процессов могут включаться в себестоимость продукции как непосредственно, так и в форме отчислений в специальные фонды. При непосредственном включении этих расходов в себестоимость общая их сумма распределяется пропорционально объему продукции, выпускаемой в течение не более чем двухлетнего срока.

В бухгалтерском учете эти затраты в момент их фактического осуществления отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита счетов:

- 02 «Амортизация основных средств»;
- 04 «Нематериальные активы»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 10 «Материалы»;
- 23 «Вспомогательные производства» и др.

Ученные на счете 97 «Расходы будущих периодов» затраты на подготовку и освоение производства списываются в дебет счетов:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 44 «Расходы на продажу» и др.

10.7. Состав расходов вспомогательных производств, их учет и распределение по объектам калькулирования

Производства, являющиеся вспомогательными (подсобными) для основного производства, обеспечивают:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных конструкций, деталей или обогащение строительных материалов (в строительных организациях);
- возведение временных (нетитульных) сооружений;
- добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- лесозаготовки, лесопиление;
- засолку, засушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов и т.д.

Для обобщения информации о вышеприведенных расходах Планом счетов бухгалтерского учета предназначен активный счет 23 «Вспомогательные производства».

В течение месяца по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), списывают в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов:

- 02 «Амортизация основных средств»;
- 04 «Нематериальные активы»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 07 «Оборудование к установке»;
- 10 «Материалы»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов:

- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы».

Потери от брака списываются на счет 23 «Обслуживающие производства» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов:

- 20 «Основное производство» – при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам;
- 90 «Продажи» – при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;
- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца характеризует стоимость незавершенного производства. Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» ведется по видам производств.

10.8. Состав общепроизводственных расходов, порядок их учета и списания

Расходы по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации называются общепроизводственными расходами. Их учет ведется на одноименном собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы».

Аналитический учет указанных затрат ведется по отдельным подразделениям организации и по статьям расходов. Примерный состав общепроизводственных расходов приведен в табл.10.3.

Состав затрат, приведенных выше, в течение отчетного периода собирается по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов:

- 02 «Амортизация основных средств»;
- 04 «Нематериальные активы»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;

Состав общепроизводственных расходов производственного предприятия

Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	Общехозяйственные расходы на управление
<ul style="list-style-type: none"> - амортизация производственного оборудования, машин, транспортных средств; - затраты на ремонт указанных объектов; - затраты на содержание персонала, занятого текущим обслуживанием и ремонтом оборудования; - затраты на внутрипроизводственное перемещение грузов; - другие. 	<ul style="list-style-type: none"> - содержание аппарата управления цеха; - содержание прочего цехового персонала; - амортизация зданий, сооружений и инвентаря, относящихся к основным средствам общехозяйственного назначения; - содержание указанного выше имущества; - все виды ремонтов зданий, сооружений, инвентаря; - затраты на испытания, опыты, исследования; - затраты на охрану труда и технику безопасности; - потери от простоев, порчи материальных ценностей и т.д.

- 10 «Материалы»;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

В конце отчетного периода учетная сумма общепроизводственных расходов относится на дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др. в соответствии с принятой на предприятии методикой их распределения.

10.9. Состав общехозяйственных расходов, их учет и методы списания

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и управлением организацией. Они учитываются на одноименном счете 26 «Общехозяйственные расходы». Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

В состав общехозяйственных расходов включаются:

- административно-управленческие расходы;
- содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных услуг;
- расходы на командировки и перемещения;
- представительские расходы и др.

В течение отчетного периода в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» списываются фактические расходы с кредита счетов:

- 02 «Амортизация основных средств»;
- 04 «Нематериальные активы»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 10 «Материалы»;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

В конце отчетного периода расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются:

- в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др. либо
- в дебет счета 90 «Продажи» в качестве условно постоянных.

10.10. Понятие незавершенного производства, методы оценки и группировки данных незавершенного производства. Инвентаризация незавершенного производства

В общем случае под **незавершенным производством** понимают продукцию, не прошедшую всех стадий производственного процесса, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки.

Объем незавершенного производства может определяться следующими методами:

- 1) фактическим взвешиванием;
- 2) штучным учетом;
- 3) объемным измерением;
- 4) условным пересчетом;
- 5) по данным партионного учета.

Оценка незавершенного производства может производиться исходя из:

- нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной);
- по прямым статьям расходов;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;
- по фактическим производственным затратам (при единичном производстве).

С целью уточнения данных бухгалтерского учета об объемах незавершенного производства в организациях в установленные сроки проводят его инвентаризацию. При инвентаризации незавершенного производства необходимо¹:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

Перед началом проведения инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, детали, полуфабрикаты, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена. Проверка заделов незавершенного производства производится путем фактического подсчета, обмера, взвешивания.

Результаты проведенной инвентаризации незавершенного производства отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

- 1) излишки незавершенного производства приходуется и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации: дебет счета 20 «Основное производство» кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;
- 2) сумма недостач относится в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 20 «Основное производство».

¹ Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. №49.

С кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» указанная сумма списывается:

- в дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 91 «Прочие доходы и расходы» (при отсутствии виновных лиц или в случае, если судом отказано во взыскании убытка с них);
- в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» (на сумму недостач по вине работников).

10.11. Учет непроизводительных расходов и потерь

Непроизводительные расходы являются, как правило, результатом недостатков технологии и организации процесса производства. К таким расходам относят:

- стоимость брака;
- потери от простоев;
- оплата сверхурочных работ;
- потери от порчи материальных ценностей в цехах;
- недостачи материальных ценностей и незавершенного производства и др.

Браком считается продукция, качественные характеристики которой не соответствуют предъявляемым требованиям.

Брак может быть:

- 1) внутренним (обнаруженным до отправки продукции покупателю) и внешним (обнаруженным после отправки продукции покупателю);
- 2) исправимым и окончательным.

Потери от внутреннего брака отражаются в затратах того месяца, в котором выявлен брак, а потери от внешнего брака – в том месяце, в котором получены и приняты претензии (рекламации) потребителей. Бухгалтерский учет и определение потерь от брака осуществляются бухгалтерией организации, а оперативно-технических учет – отделом технического контроля.

На обнаруженный в производстве окончательный или исправимый брак отделом технического контроля составляется акт (извещение о браке). Для организации надлежащего учета потерь от брака и систематизации сведений о браке на предприятиях устанавливается типовая перечень причин брака и его виновников.

Себестоимость внутреннего окончательного брака определяется, как правило, исходя из фактических, а в отдельных случаях – из плановых или нормативных затрат. Потери от брака, обусловленные низким качеством материалов или полуфабрикатов и подлежащие взысканию с поставщиков как возмещение убытков, должны быть уменьшены на соответствующую величину после признания претензии поставщиками или после удовлетворения иска арбитражем.

Потери от брака ежемесячно списываются на счета производства и включаются в себестоимость соответствующих видов продукции. В индивидуальном и мелкосерийном производстве потери от брака могут быть отнесены на стоимость незавершенного производства при условии, что эти потери относятся к определенному заказу, выполнение которого не закончено. Во всех остальных случаях потери от брака, как правило, включаются в себестоимость товарной продукции.

Потери от внешнего брака, относящиеся к основной продукции, выработанной в прошлом отчетном периоде, списываются на себестоимость таких же изделий, произведенных в текущем отчетном периоде. Для обобщения информации о потерях от брака используют активный счет 28 «Брак в производстве».

По дебету счета 28 «Брак в производстве» собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т.е. окончательного, брака, расходы по исправлению и т.п.).

По кредиту счета 28 «Брак в производстве» отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак и т.п.), а также суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака, в дебет счетов:

- 10 «Материалы»;
- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

Аналитический учет по счету 28 «Брак в производстве» ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Кроме того, в составе непроизводительных расходов учитываются потери от простоев, обусловленных внутренними (внешними) причинами. Внутренними причинами простоев считаются различные производственные неполадки, а внешними – непоступление от поставщиков материалов, топлива, энергии и т.п. Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями (наводнением, ураганом и т.п.), учитываются в составе убытков организации.

Потери от простоев по внутренним и внешним причинам складываются из:

а) основной заработной платы производственных рабочих, причитающейся за время простоя, или доплат до установленного заработка, если соответствующие рабочие были заняты в период простоев на других, менее квалифицированных работах, а также дополнительной заработной платы и отчислений на социальное страхование в соответствующих размерах;

б) стоимости сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных в период остановки производства.

В потери от простоев по внешним причинам, кроме того, включается соответствующая доля расходов на содержание и эксплуатацию оборудования. При этом из потерь от простоев по внешним причинам исключаются суммы, взысканные с поставщиков в виде возмещения потерь. Средства, полученные от поставщиков за нарушение договорных условий поставки, представляют собой не возмещение потерь от простоев, а штрафы и относятся на счет «Прибыли и убытки».

Основанием для отражения в учете потерь от простоев служат надлежаще оформленные документы (акты и др.). Учет и анализ простоев в производстве рекомендуется осуществлять с выделением причин и виновников простоев.

10.12. Методы калькулирования затрат при формировании себестоимости продукции, работ, услуг: нормативный, попередельный и позаказный

В зависимости от вида продукции, ее сложности, типа и характера организации производства на промышленных организациях применяются следующие основные методы учета и калькулирования фактической себестоимости продукции:

- 1) нормативный;
- 2) попередельный;
- 3) позаказный.

Нормативный метод учета, важнейшими элементами которого являются своевременное выявление отклонений от норм и учет изменений норм, считается наиболее

прогрессивным методом, позволяющим эффективно использовать данные учета для выявления резервов снижения себестоимости и оперативного руководства производством. Данный метод применяется, как правило, при массовом и серийном производстве разнообразной и сложной продукции, состоящей из большого количества деталей и узлов, на предприятиях обрабатывающих отраслей промышленности (машиностроительной и металлообрабатывающей, швейной, обувной, трикотажной, шинной, мебельной и др.).

Нормативный метод учета издержек производства позволяет своевременно выявлять и устанавливать причины отклонения фактических расходов от действующих норм основных затрат и смет расходов на обслуживание производства и управление.

Действующими называются обусловленные технологическим процессом нормы, по которым производится отпуск сырья и материалов на рабочие места и оплата выполненных работ. Отклонением от норм считается как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат (в том числе вызванных заменой сырья и материалов, оплатой работ, не предусмотренных технологическим процессом, доплатами за отступление от нормальных условий работы и т.п.).

На предприятиях должен быть организован четкий контроль за соблюдением норм затрат с тем, чтобы не допускать необоснованных отступлений от установленной технологии изготовления изделий, нерациональной замены сырья и материалов, превышения установленных норм затрат и т.п. Отклонения от норм могут допускаться только с разрешения ответственных работников предприятий. Все случаи отклонения от норм должны оформляться соответствующими документами и строго учитываться. Учет отклонений ведется в целях обеспечения руководителей производства своевременной информацией о размерах, причинах и виновниках дополнительных, не предусмотренных нормами затрат и принятия необходимых для их предотвращения организационных и технических мер, а также – в случаях экономии – для распространения передового опыта.

При нормативном методе осуществляется систематический учет изменений действующих норм расхода сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат. Этот учет ведется на основе извещений об изменениях норм и используется для контроля выполнения заданий по снижению норм и для уточнения нормативных калькуляций.

Основой для исчисления фактической себестоимости выпускаемой продукции при нормативном методе учета служат калькуляции нормативной себестоимости (нормативные калькуляции), составленные на основании норм затрат, действующих на начало месяца. Эти калькуляции используются для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака, незавершенного производства (при инвентаризациях) и при экономическом анализе.

Нормативные калькуляции составляются на все виды изделий, выпускаемые предприятием. При изготовлении отдельных видов изделий в различных исполнениях нормативная себестоимость определяется для каждого варианта исполнения в отдельности. Нормативные калькуляции могут составляться последовательно на детали, узлы, сборочные соединения и изделие в целом или только на изделия в целом. Калькуляции на детали и узлы составляются только по статьям основных затрат. При этом в калькуляциях на изделие в целом добавляются расходы на обслуживание производства и управление, а затраты на материалы расшифровываются по отдельным группам материалов.

Фактическая себестоимость продукции исчисляется путем прибавления к нормативной себестоимости или вычета из нее выявленных в отчетном периоде отклонений от норм и изменений норм.

При применении нормативного метода используют счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных ра-

бот и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др.).

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи». Перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Попередельный метод учета применяется на предприятиях с однородной по исходному материалу и характеру обработки массовой продукцией, при которой преобладают физико-химические и термические производственные процессы, и превращением сырья в готовую продукцию в условиях непрерывного и, как правило, краткого технологического процесса или ряда последовательных производственных процессов, каждый из которых или группа которых составляют отдельные самостоятельные переделы (фазы, стадии) производства (например, в химической и металлургической отраслях промышленности, ряда отраслей лесной, легкой и пищевой промышленности и др.). Попередельный метод учета применяется также в производствах с комплексным использованием сырья.

При попередельном методе учета затраты на производство, начиная с подготовки добычи полезных ископаемых или обработки исходного сырья и до выпуска конечного продукта, учитываются в каждом цехе (переделе, фазе, стадии), включая, как правило, себестоимость полуфабрикатов, изготовленных в предыдущем цехе. В связи с этим себестоимость продукции каждого последующего цеха складывается из произведенных им затрат и себестоимости полуфабрикатов.

При применении попередельного метода должны быть использованы важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических расходов от текущих норм (в отдельных отраслях – от плановой себестоимости), а также выявление изменений этих норм. В первичной документации и в оперативной отчетности должны отражаться (за смену, сутки, декаду и т.д.) не только фактический расход сырья, основных материалов, полуфабрикатов, технологического топлива, энергии и др., но и расход их по нормам или основанным на них производственным заданиям (рецептурам, смескам и т.д.).

При попередельном методе учета затраты на производство продукции учитываются по цехам (переделам, фазам, стадиям) и статьям расходов. В качестве объекта учета и калькулирования могут быть приняты как отдельные виды, так и группы продукции, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения и т.д. При этом расходы могут учитываться по цеху (переделу, фазе, стадии) в целом, а себестоимость отдельных видов продукции, включенных в калькуляционную группу, – исчисляться с помощью экономически обоснованных методов.

Для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства в организациях, ведущих обособленный их учет, Планом счетов бухгалтерского учета предназначен счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства». В частности, на этом счете могут быть отражены следующие изготовленные организацией (при полном цикле производства) полуфабрикаты: чугун попередельный в черной металлургии; сырая резина и клей в резиновой промышленности; серная кислота на азотно-туковых комбинатах химической промышленности; пряжа и суровье в текстильной промышленности и т.д.

В организациях, не ведущих обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, указанные ценности отражаются в составе незавершенного производства, т.е. на счете 20 «Основное производство».

По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», как правило, в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов.

По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» и др.) и проданных другим организациям и лицам (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»).

Аналитический учет по счету 21 «Полуфабрикаты собственного производства» ведется по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

Показный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции применяется в индивидуальном и мелкосерийном производствах сложных изделий (главным образом, в машиностроительной и металлообрабатывающей промышленности), а также при производстве опытных, экспериментальных, ремонтных и т.п. работ. При индивидуальном и мелкосерийном производствах применение этого метода должно сочетаться с использованием основных элементов нормативного учета.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, выдаваемый на заранее определенное количество продукции (изделий). Фактическая себестоимость изделий, изготавливаемых по заказу, определяется после его выполнения. Для ежемесячного определения фактической себестоимости продукции производственные заказы должны, как правило, выдаваться на такое количество единиц изделий, которое намечается выпустить в течение месяца. При изготовлении крупных изделий с длительным технологическим циклом производства производственные заказы могут выдаваться не на изделие в целом, а на отдельные его агрегаты и узлы, представляющие законченные конструкции.

При позаказном методе затраты цехов учитываются по отдельным заказам и статьям калькуляции, а затраты сырья, материалов, топлива и энергии – по отдельным группам. По изделиям, на которые не требуется составления развернутых отчетных калькуляций, учет затрат может осуществляться только по статьям расходов, без расшифровки материалов по группам. Вся первичная документация составляется с обязательным указанием номеров (шифров) заказов. Фактическая себестоимость единицы изделий или работ определяется после выполнения заказа путем деления суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции (изделий). При сдаче продукции (изделий) заказчику или на склад частями до окончания заказа в целом, сдаваемая продукция (изделия) оценивается по плановой или фактической себестоимости однородных изделий, выпускавшихся ранее, с учетом изменений в их конструкции, технологии и условий производства. В целях обеспечения правильности отнесения затрат при позаказном методе должен быть организован надлежащий контроль за правильной выпиской первичных документов в соответствии с нормативно-технической документацией.

В индивидуальном и мелкосерийном производстве детали и узлы подразделяются:

а) на детали и узлы, изготавливаемые только для отдельного конкретного изделия (заказа), учет затрат на изготовление которых осуществляется по соответствующим заказам в изложенном выше порядке;

б) на детали и узлы, общие для нескольких изделий (заказов). Затраты на производство этих деталей и узлов, изготавливаемых, как правило, в порядке серийного или массового производства, учитываются с помощью нормативного метода. На комплекты таких деталей и узлов, предназначенных для изготовления изделий индивидуального производства, исчисляется нормативная и фактическая себестоимость.

Полная себестоимость изготавливаемого в индивидуальном порядке изделия складывается из затрат, учтенных по заказу (в части так называемых оригинальных деталей и узлов), и стоимости общих деталей и узлов, изготавливаемых в порядке серийного или массового производства.

ГЛАВА 11.

Учет финансовых вложений

11.1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений. Изменение оценки отдельных видов вложений в бухгалтерском учете и отчетности. Переоценка финансовых вложений. Требования к предоставлению данных о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 г. №126н.

К финансовым вложениям организации относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

В составе финансовых вложений учитываются также вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

К финансовым вложениям организации не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

2) переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

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

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей финансовых вложений может быть серия, партия и т.п. однородная совокупность финансовых вложений.

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

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

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

Организация может формировать в аналитическом учете дополнительную информацию о финансовых вложениях организации, в том числе в разрезе их групп (видов).

Первоначальная оценка финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

Фактические затраты на приобретение активов в качестве финансовых вложений могут определяться (уменьшаться или увеличиваться) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), до принятия активов в качестве финансовых вложений к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких, как ценные бумаги, признается:

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;
- сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету, – для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость таких активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Последующая оценка финансовых вложений

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться в случаях, установленных законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- 1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость в установленном порядке;
- 2) финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения первой группы отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе операционных доходов или расходов) или увеличение доходов либо расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

Финансовые вложения второй группы подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе операционных доходов или расходов) или уменьшение либо увеличение расходов некоммерческой организации.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся и организация должна обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета.

В случае, если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

Оценка финансовых вложений при их выбытии

Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

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

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

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений.

Ценные бумаги могут оцениваться организацией при выбытии по средней первоначальной стоимости, которая определяется по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца.

Оценка по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) основана на допущении, что ценные бумаги списываются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ценные бумаги, списываемые первыми, должны быть оценены по первоначальной стоимости ценных бумаг первых по времени приобретений с учетом первоначальной стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретений, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретений.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

По каждой группе (виду) финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Оценка финансовых вложений на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки финансовых вложений при их выбытии, т.е. по текущей рыночной стоимости, по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтер-

ского учета финансовых вложений, по средней первоначальной стоимости, по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

11.2. Синтетический учет операций с объектами финансовых вложений

Для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы Планом счетов предусмотрен счет 58 «Финансовые вложения».

К счету 58 «Финансовые вложения» могут быть открыты субсчета:

58-1 «Паи и акции»;

58-2 «Долговые ценные бумаги»;

58-3 «Предоставленные займы»;

58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

На субсчете 58-1 «Паи и акции» учитывается наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п.

На субсчете 58-2 «Долговые ценные бумаги» – наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги (облигации и др.).

Финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений. Например, приобретение организацией ценных бумаг других организаций за плату проводится по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

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

При списании суммы превышения покупной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их номинальной стоимостью делаются записи по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и кредиту счетов 58 «Финансовые вложения» (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 91 «Прочие доходы и расходы» (на разницу между суммами, отнесенными на счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 58 «Финансовые вложения»).

При доначислении суммы превышения номинальной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их покупной стоимостью делаются записи по дебету счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и 58 «Финансовые вложения» (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (на общую сумму, отнесенную на счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 58 «Финансовые вложения»).

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг, учитываемых на счете 58 «Финансовые вложения», отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 58 «Финансовые вложения» (кроме организаций, которые отражают эти операции на счете 90 «Продажи»).

На субсчете 58-3 «Предоставленные займы» учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам

денежных и иных займов. Займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

Предоставленные займы отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или другими соответствующими счетами. Возврат займа отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» или других соответствующих счетов и кредиту счета 58 «Финансовые вложения».

На субсчете 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» организацией-товарищем учитывается наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества.

Предоставление вклада отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» и другими соответствующими счетами по учету выделенного имущества.

При прекращении договора простого товарищества возврат имущества отражается по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетами учета имущества.

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ценных бумаг; другим организациям, участником которых является организация; организациям-заемщикам и т.п.).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» приводит понятие **обесценения финансовых вложений**, под которым признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у организации, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства или объявления его банкротом;
- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов либо дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.

В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Указанная проверка производится по всем финансовым вложениям организации, по которым наблюдаются признаки их обесценения.

В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесцене-

ние финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе операционных расходов), а некоммерческая – за счет увеличения расходов.

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов указанной проверки. Если по результатам проверки выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения и уменьшения финансового результата у коммерческой организации (в составе операционных расходов) или увеличения расходов у некоммерческой организации. Если по результатам проверки выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата у коммерческой организации (в составе операционных доходов) или уменьшения расходов у некоммерческой организации.

Если на основе имеющейся информации организация делает вывод о том, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, то сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе операционных доходов) или уменьшение расходов у некоммерческой организации в конце года или того отчетного периода, когда произошло выбытие указанных финансовых вложений.

При формировании в бухгалтерском учете вышеуказанного резерва используют счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

На сумму создаваемых резервов делается запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Аналогичная запись делается при увеличении величины указанных резервов.

При уменьшении величины созданных резервов, а также выбытии финансовых вложений, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву.

ГЛАВА 12.

Учет собственного капитала организации

12.1. Понятие учетной категории «капитал». Составляющие капитала

Как известно, источниками формирования имущества являются собственные средства (собственный капитал) и заемные средства.

Собственный капитал состоит из уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли, целевого финансирования.

Для характеристики той части собственного капитала, которая первоначально внесена собственниками и размер которой указывается в учредительных документах, используют понятия «уставный капитал», «складочный капитал» и «уставный фонд», «паевой фонд».

Уставный капитал¹ – совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Складочный капитал – совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.

Государственные и муниципальные унитарные организации вместо уставного или складочного капитала формируют в установленном порядке **уставный фонд**, под которым понимают совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств.

Паевой фонд – совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также приобретенного и созданного в процессе деятельности.

Величина уставного капитала характеризует размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов организации (ст. 99 ГК РФ). Минимальный размер уставного капитала определяется федеральными законами, регулирующими порядок создания и деятельности организаций различных организационно-правовых форм: АО, ООО и др.

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации Планом счетов бухгалтерского учета предназначен пассивный счет 80 «Уставный капитал». Сальдо по счету 80 «Уставный ка-

¹ Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: ИНФРА-М, 2003.

питал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала, лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 10 «Материалы» и другие.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Уставный капитал акционерных обществ формируется путем создания новых акционерных обществ за счет средств учредителей либо путем преобразования государственных и муниципальных организаций в акционерные¹. При создании новых акционерных обществ уставный капитал формируется путем выпуска и продажи акций. При этом уставный капитал закрытого акционерного общества формируется путем распределения акций среди заранее определенного круга юридических и физических лиц.

Акционерные общества открытого типа выпускают акции (проводят эмиссию) на продажу на фондовый рынок всем желающим. Акции продаются не по номинальной, а по рыночной цене. Рыночная цена может быть выше либо ниже номинальной. Эмиссионный доход относится на добавочный капитал (Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 83 «Добавочный капитал»).

Увеличение уставного капитала по решению общего собрания акционеров может происходить путем повышения номинальной стоимости акций, выпуска дополнительных акций, передачи имущества на увеличение уставного капитала (Дебет счетов учета денежных средств и иного имущества Кредит счета 80 «Уставный капитал»).

Размер уставного капитала акционерного общества уменьшается вследствие снижения номинальной стоимости акций (Дебет счета 80 «Уставный капитал» Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»), выкупа организацией части акций у акционеров (Дебет счета 80 «Уставный капитал» Кредит счета 81 «Собственные акции»).

Для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования Планом счетов бухгалтерского учета предназначен счет 81 «Собственные акции (доли)». При выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» и кредиту счетов учета денежных средств.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)» и дебету счета 80 «Уставный капитал» после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур. Возникающая при этом на счете 81 «Собственные акции (доли)» разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и их номинальной стоимостью относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

¹ Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет.– М.: ИНФРА-М, 2003.

12.2. Добавочный капитал, его формирование и учет

Добавочный капитал организации характеризует величину составляющей части собственного капитала организации, образованного за счет:

- эмиссионного дохода;
- прироста стоимости внеоборотных активов в результате их переоценки;
- курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями своих вкладов в уставный капитал организации.

Для обобщения информации о добавочном капитале организации Планом счетов бухгалтерского учета предназначен пассивный счет 83 «Добавочный капитал».

По кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражаются:

- прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам их переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен прирост стоимости;
- сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, - в корреспонденции со счетом «Расчеты с учредителям».

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;
- направления средств на увеличение уставного капитала - в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» либо счетом 80 «Уставный капитал»;
- распределения сумм между учредителями организации - в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» и т.п.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

12.3. Резервный капитал, его формирование и учет

Резервный капитал - это составляющая собственного капитала организации, образовавшаяся либо по требованиям законодательства (например, акционерные общества) либо в соответствии с учредительными документами организации.

Средства резервного капитала предназначены для покрытия убытков, погашения облигаций и выкупа собственных акций акционерного общества.

Для обобщения информации о величине и состоянии резервного капитала организации Планом счетов бухгалтерского учета предназначен пассивный счет 82 «Резервный капитал».

Отчисления в резервный капитал из прибыли отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетами: 84 «Нераспределенная прибыль (непо-

крытый убыток)» – в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

12.4. Учет формирования нераспределенной прибыли организации

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации Планом счетов предназначен пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Экономическое содержание этого счета заключается в аккумулировании невыплаченной в форме дивидендов (доходов) нераспределенной прибыли, которая остается в обороте организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов.

Списание с Бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами:

- «Уставный капитал» – при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации;
- 82 «Резервный капитал» – при направлении на погашение убытка средств резервного капитала;
- 75 «Расчеты с учредителями» – при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом в аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

ГЛАВА 13.

Учет средств целевого финансирования

13.1. Понятие средств целевого финансирования источники, учет операций по их движению, последующий контроль за целевым использованием. Учет государственных субсидий. Учет средств, поступивших от других организаций и физических лиц безвозмездно

Хозяйствующие субъекты могут получать средства от физических и юридических лиц, а также в виде государственной помощи.

К целевым финансированию и поступлениям относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели, например, на научно-исследовательские работы, на подготовку кадров, на содержание детских учреждений, на долевое участие при строительстве жилья и др.

Источниками целевого финансирования являются:

- ассигнования из государственного, регионального и местного бюджета;
- средства фондов специального назначения;
- средства, поступающие от других организаций и лиц;
- взносы родителей и др.

Поскольку наибольший удельный вес в объеме средств целевого финансирования составляет государственная помощь, рассмотрим основные аспекты Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 г. №92н, которое устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям (кроме кредитных организаций).

Государственной помощью признается увеличение экономических выгод организации в результате поступления активов (денежных средств и иного имущества).

Государственная помощь, предоставляется в следующих формах:

- в форме субвенций, субсидий;
- бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), и в прочих формах.

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на два вида:

- 1) средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.);
- 2) средства на финансирование текущих расходов.

Организация принимает бюджетные средства, включая ресурсы, отличные от денежных средств, к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

- 1) имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.;

- 2) имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

В случае предоставления организации государственной помощи в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), указанные ресурсы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной стоимости полученных или подлежащих получению активов. Стоимость таких активов определяется организацией исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах она обычно устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов.

Планом счетов бухгалтерского учета для учета средств целевого финансирования предназначен пассивный счет 86 «Целевое финансирование». Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с поступлением средств целевого финансирования.

Бюджетные средства, принятые к бухгалтерскому учету в соответствии с вышеприведенными условиями, отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам. По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств, капитальных вложений и т.п.

Таким образом, средства целевого финансирования, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражаются по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» и дебету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Фактическое поступление денежных средств отражают записью по дебету счетов 51 «Расчетные счета в банках», 55 «Специальные счета в банках» и др. и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Средства целевого финансирования, полученные организацией в виде ресурсов, отличных от денежных средств, отражаются по дебету счетов учета имущества: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др. и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, капитальных вложений и т.п.:

Дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 51 «Расчетные счета в банках», 55 «Специальные счета в банках» и др.

Кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с поступлением средств целевого финансирования.

В соответствии с положениями ПБУ 13/2000¹ «Учет государственной помощи» списание бюджетных средств на финансирование капитальных расходов со счета учета целевого финансирования производится на систематической основе:

- 1) на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих согласно действующим правилам амортизации.

Бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов организации:

Дебет счета 86 «Целевое финансирование»

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 г. №92н.

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» при принятии объектов внеоборотных активов к бухгалтерскому учету (дебет счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»). Одновременно по внеоборотным активам, приобретенным за счет бюджетных средств и подлежащим согласно действующим правилам амортизации, в общем порядке начисляются амортизационные отчисления:

Дебет счетов затрат на производство (расходов на продажу) (25, 26 и др.) Кредит счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов». По мере начисления амортизации бюджетные средства списываются с дебета счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве внереализационных доходов.

- 2) в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации согласно действующим правилам. При этом целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию с последующим отнесением в течение срока полезного использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации на финансовые результаты организации как внереализационные доходы.

Суммы бюджетных средств на финансирование текущих расходов подлежат списанию в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены. При этом целевое финансирование признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера (дебет счета 86 «Целевое финансирование» кредит счета 98 «Доходы будущих периодов») с последующим отнесением на доходы отчетного периода при отпуске материально-производственных запасов в производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг), начисление оплаты труда и осуществление других расходов аналогичного характера (дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

Если выделение бюджетных средств связано с выполнением определенных условий, то период, в течение которого производится списание суммы со счета учета целевого финансирования, должен определяться исходя из времени признания отдельных видов расходов.

Бюджетные средства, предоставленные в установленном порядке на финансирование расходов, понесенных организацией в предыдущие отчетные периоды, отражаются как возникновение задолженности по таким средствам и увеличение финансового результата организации как внереализационные доходы.

Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

Для отражения в бухгалтерском учете информации о средствах, полученных организацией от юридических и физических лиц безвозмездно, Планом счетов предусмотрен счет 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 10 «Материалы» и др.

отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно.

Суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов» списываются с этого счета в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по мере их списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.

ГЛАВА 14.

Учет и формирование финансового результата деятельности организации

14.1. Понятие финансового результата деятельности организации

Цель деятельности коммерческой организации заключается в увеличении капитала собственника, исчисляемого как разница между активами и обязательствами. Сопоставление капитала собственника на начало и конец отчетного периода характеризует показатель финансового результата деятельности организации за отчетный период. В бухгалтерском учете показатель финансового результата определяется сопоставлением доходов, полученных организацией в отчетном периоде, с расходами, обеспечившими получение этих доходов:

$$\text{Финансовый результат (прибыль / убыток)} = \text{Доходы} - \text{Расходы.}$$

В случае превышения доходов над расходами финансовый результат деятельности организации определяется как прибыль, в противном случае – убыток. Размер бухгалтерской прибыли (убытка) в большей степени зависит от соотношения доходов и расходов, однако, немаловажную роль играют принятые организацией способы и приемы ведения бухгалтерского учета. К таким способам, например, относятся:

- способы начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
- методы оценки материально-производственных запасов;
- порядок списания косвенных расходов;
- методы формирования себестоимости продукции (работ, услуг) и другие.

14.2. Понятие и классификация доходов организации

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), установлены Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)¹.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Министерства финансов от 06.05.99 г. №32н.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на следующие виды (рис. 14.1).

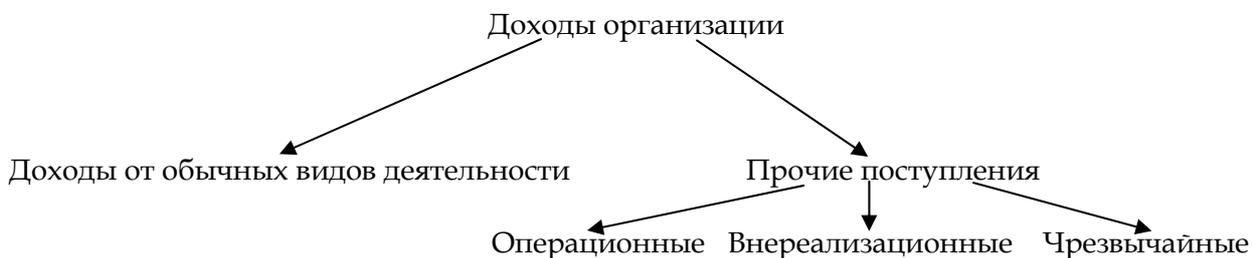


Рис.14.1 Классификация доходов организации

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в этом имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Операционными доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Внереализационными доходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие внереализационные доходы.

Чрезвычайными доходами считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

14.3. Понятие и классификация расходов организации

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы организации в зависимости от их характера, условия осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на следующие виды (рис. 14.2).



Рис.14.2 Классификация расходов организации

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает

лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой). Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг), которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров (работ, услуг) полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Операционными расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- прочие операционные расходы.

Внереализационными расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов (за исключением внеоборотных активов);
- прочие внереализационные расходы.

В составе *чрезвычайных расходов* отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- 2) сумма расхода может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в этом имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

14.4 Синтетический учет доходов и расходов организации и формирование итогового финансового результата деятельности организации

Доходы и расходы по обычным видам деятельности формируются на активно-пассивном счете 90 «Продажи». Доходы по обычным видам деятельности отражаются по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка».

Расходы по обычным видам деятельности отражаются по дебету счета 90 «Продажи» субсчета 2, 3, 4 и других.

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Операционные и внереализационные доходы и расходы отражаются на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода отражаются:

1. поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

2. поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
3. поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
4. прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, – в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»);
5. поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
6. поступления от операций с тарой – в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;
7. проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации, – в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;
8. штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
9. поступления, связанные с безвозмездным получением активов, – в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;
10. поступления в возмещение причиненных организации убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
11. прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
12. суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, – в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;
13. курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
14. прочие доходы, признаваемые операционными или внереализационными.

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода отражаются:

1. расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, – в корреспонденции со счетами учета затрат;
2. остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, – в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;
3. расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции – в корреспонденции со счетами учета затрат;
4. расходы по операциям с тарой – в корреспонденции со счетами учета затрат;
5. проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
6. расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

7. штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
8. расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, – в корреспонденции со счетами учета затрат;
9. возмещение причиненных организацией убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
10. убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;
11. отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам – в корреспонденции со счетами учета этих резервов;
12. суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, – в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;
13. курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
14. расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, – в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.;
15. прочие расходы, признаваемые операционными или внереализационными.
К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:
 - 91-1 «Прочие доходы»;
 - 91-2 «Прочие расходы»;
 - 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» – прочие расходы (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Таким образом, итоговый (конечный) финансовый результат деятельности организации формируется на активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки».

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;
- потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.) – в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.;
- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления Отчета о прибылях и убытках.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается (реформация баланса организацией).

Реформация баланса организацией заключается в проведении итоговых записей в учете, способствующих распределению всей полученной в течение отчетного года прибыли или списанию полученного за отчетный год убытка. До проведения реформации по всем счетам бухгалтерского учета должны быть определены окончательные остатки по состоянию на отчетную дату (31 декабря). Итогом проводимой реформации баланса должно явиться закрытие счетов учета финансовых результатов отчетного года. В рамках реформации баланса происходит закрытие счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» (внутренними записями по субсчетам данных счетов), а также производится распределение итогового финансового результата (прибыли) или покрытие выявленного убытка.

При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

ГЛАВА 15.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации

15.1. Отчетность. Понятие и состав бухгалтерской отчетности

Все организации, зарегистрированные на территории Российской Федерации, обязаны составлять бухгалтерскую отчетность. Это требование содержится в главе 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете и отчетности» от 21.11.96 г. №129-ФЗ. Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса и, согласно выше-названному закону, представляет собой систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее финансово-хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

При составлении бухгалтерской отчетности используются основные понятия, такие как:

отчетный период – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

отчетная дата – дата, по состоянию, на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерскую отчетность делят на следующие группы:

- по периодичности составления: промежуточная и годовая отчетность;
- по степени обобщения отчетных данных: первичная и сводная (консолидированная).

Промежуточная отчетность включает в себя месячную, квартальную, полугодовую и отчетность за девять месяцев. Промежуточную отчетность называют периодической бухгалтерской отчетностью.

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

При составлении *бухгалтерской отчетности за отчетный год* отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года.

Законом «О бухгалтерском учете» установлено, что все организации (за исключением бюджетных) представляют годовую бухгалтерскую отчетность учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам

государственной статистики по месту регистрации организации и в налоговый орган по месту учета налогоплательщика. Бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей, которые могут знакомиться с ней и получать ее копии. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации. Так, например, в соответствии с Федеральным законом от 08.02.98 г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и от 26.12.95 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» утверждение бухгалтерского баланса обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ входит в компетенцию общего собрания участников (акционеров). Согласно статье 16 Закона «О бухгалтерском учете», акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные учреждения, 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 следующего за отчетным годом. Порядок публикации годовой бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами утвержден приказом Минфина России от 28.11.96 г. №101.

Документом, определяющим состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций (кроме кредитных, страховых и бюджетных организаций), является Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.07.99 г. №43н.

Состав промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности различен. Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- Бухгалтерский баланс (форма №1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма №2).

Организация может представлять в составе промежуточной бухгалтерской отчетности кроме вышеперечисленных и иные отчетные показатели: Отчет о движении денежных средств (форма №4) и др., а также Пояснительную записку.

Годовая бухгалтерская отчетность включает:

- Бухгалтерский баланс (форма №1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма №2);
- Отчет об изменениях капитала (форма №3);
- Отчет о движении денежных средств (форма №4);
- Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5);
- Пояснительная записка;
- Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Ниже представлены рекомендованные Министерством финансов формы отчетности коммерческой организации.

Бухгалтерский баланс
на _____ 20__ года

Форма №1 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид деятельности _____ по ОКДП

Организационно-правовая форма / форма собственности _____

_____ по ОКОПФ / ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. / млн руб. (ненужное зачеркнуть) по ОКЕИ

Адрес _____

Коды		
0710001		
384/385		

Дата утверждения

Дата отправки (принятия)

01.04.2005 г.

Актив	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы (04, 05)	110		
в том числе:			
патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы	111		
организационные расходы	112		
деловая репутация организации	113		
Основные средства (01, 02, 03)	120		
в том числе:			
земельные участки и объекты природопользования	121		
здания, машины и оборудование	122		
Незавершенное строительство (07, 08, 16, 61)	130		
Доходные вложения в материальные ценности (03)	135		
в том числе:			
имущество для передачи в лизинг	136		
имущество, предоставляемое по договору проката	137		
Долгосрочные финансовые вложения (06, 82)	140		
в том числе:			
инвестиции в дочерние общества	141		
инвестиции в зависимые общества	142		
инвестиции в другие организации	143		
займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев	144		
прочие долгосрочные финансовые вложения	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
ИТОГО по разделу I	190		

Актив	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210		
в т. ч.: сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 12, 13,16)	211		
животные на выращивании и откорме (11)	212		
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44)	213		
готовая продукция и товары для перепродажи (16, 40, 41)	214		
товары отгруженные (45)	215		
расходы будущих периодов (31)	216		
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19)	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в т. ч.: покупатели и заказчики (62, 76, 82)	231		
векселя к получению (62)	232		
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	233		
авансы выданные (61)	234		
прочие дебиторы	235		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в т. ч.: покупатели и заказчики (62, 76, 82)	241		
векселя к получению (62)	242		
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	243		
задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал(75)	244		
авансы выданные (61)	245		
прочие дебиторы	246		
Краткосрочные финансовые вложения (56, 58, 82)	250		
в т. ч.: займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев	251		
собственные акции, выкупленные у акционеров	252		
прочие краткосрочные финансовые вложения	253		
Денежные средства	260		
в том числе: касса (50)	261		
расчетные счета (51)	262		
валютные счета (52)	263		
прочие денежные средства (55, 56, 57)	264		
Прочие оборотные активы	270		
ИТОГО по разделу II	290		
БАЛАНС (сумма строк 190 + 290)	300		

Пассив	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
III. КАПИТАЛЫ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал (85)	410		
Добавочный капитал (87)	420		
Резервный капитал (86)	430		
в т. ч.: резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Фонд социальной сферы (88)	440		
Целевые финансирование и поступления (96)	450		
Нераспределенная прибыль прошлых лет (88)	460		
Непокрытый убыток прошлых лет (88)	465		
Нераспределенная прибыль отчетного года (88)	470		
Непокрытый убыток отчетного года (88)	475		
ИТОГО по разделу III	490		
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты (92, 95)	510		
в т. ч.: кредиты банков, подл. погашению более чем через 12 мес.	511		
займы, подл. погашению более чем через 12 месяцев после отч. даты	512		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
ИТОГО по разделу IV	590		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты (90, 94)	610		
в т. ч.: кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	611		
займы, подлежащие погашению в течение 12 мес. после отч. даты	612		
Кредиторская задолженность	620		
в т. ч.: поставщики и подрядчики (60, 76)	621		
векселя к уплате (60)	622		
задолженность перед дочерними и зависимыми обществами (78)	623		
задолженность перед персоналом организации (70)	624		
задолженность перед государственными внебюджетными фондами (69)	625		
задолженность перед бюджетом (68)	626		
авансы полученные (64)	627		
прочие кредиторы	628		
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов (75)	630		
Доходы будущих периодов (83)	640		
Резервы предстоящих расходов (89)	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
ИТОГО по разделу V	690		
БАЛАНС (сумма строк 490 + 590 + 690)	700		

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах

Наименование показателя	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Арендованные основные средства (001)	910		
в том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение(002)	920		
Товары, принятые на комиссию (004)	930		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов (007)	940		
Обеспечение обязательств и платежей полученные (008)	950		
Обеспечение обязательств и платежей выданные (009)	960		
Износ жилищного фонда (014)	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов (015)	980		
	990		

Руководитель _____
 (подпись) (расшифровка подписи)
 " __ " _____ г.

Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи)
 (квалификационный аттестат профессионального бухгалтера от " __ " _____ г. № _____)

Отчет о прибылях и убытках

за _____ 20__ г.

Форма №2 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма / форма собственности _____

_____ по ОКОПФ / ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. / млн руб. _____ по ОКЕИ

(ненужное зачеркнуть)

Коды		
0710002		
384/385		

Показатель	Код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование			
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)			
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг		()	()
Валовая прибыль			
Коммерческие расходы		()	()
Управленческие расходы		()	()
Прибыль (убыток) от продаж			
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению			
Проценты к уплате		()	()
Доходы от участия в других организациях			
Прочие доходы			
Прочие расходы		()	()
Прибыль (убыток) до налогообложения			
Отложенные налоговые активы			
Отложенные налоговые обязательства			
Текущий налог на прибыль		()	()
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода			
СПРАВОЧНО.			
Постоянные налоговые обязательства (активы)			
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

Расшифровка отдельных прибылей и убытков

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
Наименование	Код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы пеней и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании					
Прибыль (убыток) прошлых лет					
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств					
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте					
Отчисления в оценочные резервы		х		х	
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности					

Руководитель _____
(Подпись) (Расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(Подпись) (Расшифровка подписи)

"__" _____ Г.

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

за _____ 20__ г.

Форма №3 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид деятельности _____ по ОКДП

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

_____ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть) _____ по ОКЕИ

КОДЫ	
0710003	
384/385	

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало отчетного года	Поступило в отчетном году	Израсходовано (использовано) в отчетном году	Остаток на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
I Капитал	010				
Уставный (складочный) капитал					
Добавочный капитал	020				
Резервный фонд	030				
	040				
Нераспределенная прибыль прошлых лет - всего	050				
в том числе:					
	051				
	052				
	053				
	054				
	055				
	056				
Фонд социальной сферы	060				
Целевые финансирование и поступления - всего	070				
в том числе:					
из бюджета	071				
	072				
	073				
Итого по разделу I	079				
II. Резервы предстоящих расходов - всего	080				
в том числе	081				
	082				
	083				
	084				
	085				
	086				
Итого по разделу II	089				
III. Оценочные резервы - всего	090				
в том числе	091				
	092				
Итого по разделу III	099				

IV. Изменение капитала

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За предыдущий период
1	2	3	4
Величина капитала на начало отчетного периода	100		
Увеличение капитала – всего	110		
в том числе:			
за счет дополнительного выпуска акций	111		
за счет переоценки активов	112		
за счет прироста имущества	113		
за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение)	114		
за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского чета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала	115		
Уменьшение капитала – всего	120		
в том числе:			
за счет уменьшения номинала акций	121		
за счет уменьшения количества акций	122		
за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение)	123		
за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на уменьшение капитала	124		
Величина капитала на конец отчетного периода	130		

* Заполняют и предоставляют в составе бухгалтерской отчетности только хозяйственные товарищества и общества.

СПРАВКИ

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало отчетного года		Остаток на конец отчетного года	
		3	4	5	6
1) Чистые активы	150	Из бюджета		Из внебюджетных фондов	
		за отчетный год	за преды- дущий год	за отчетный год	за преды- дущий год
		3	4	5	6
2) Получено на расходы по обычным видам деятельности - всего	160				
в том числе:	161				
	162				
	163				
Капитальные вложения во внеоборотные активы	170				
в том числе:	171				
	172				
	173				

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

" ____ " _____ Г.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

за _____ 20__ г.

Форма №4 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид деятельности _____ по ОКДП

Организационно-правовая форма/ форма собственности _____

_____ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть) _____ по ОКЕИ

КОДЫ	
0710004	
384/385	

Наименование показателя	Код строки	Сумма	Из нее		
			по текущей деятельности	по инвестиционной деятельности	по финансовой деятельности
1	2	3	4	5	6
1. Остаток денежных средств на начало года	010		X	X	X
2. Поступило денежных средств - всего	020				
в том числе:					
выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг	030			X	X
выручка от продажи основных средств и иного имущества	040				
авансы, полученные от покупателей (заказчиков)	050			X	X
бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование	060				
безвозмездно	070				
кредиты полученные	080				
займы полученные	085				
дивиденды, проценты по финансовым вложениям	090		X		
прочие поступления	110				
3. Направлено денежных средств - всего	120				
в том числе:					
на оплату приобретенных товаров, работ, услуг	130				
на оплату труда	140		X	X	X
отчисления в государственные внебюджетные фонды	150		X	X	X
на выдачу подотчетных сумм	160				
на выдачу авансов	170				
на оплату долевого участия в строительстве	180		X		X
на оплату машин, оборудования и транспортных средств	190		X		X
на финансовые вложения	200				
на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам	210		X		
на расчеты с бюджетом	220			X	

Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации

1	2	3	4	5	6
на оплату процентов и основной суммы по полученным кредитам, займам	230				•
прочие выплаты, перечисления и т.п.	250				
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода	260		X	X	X
СПРАВОЧНО.					
Из строки 020 поступило по наличному расчету (кроме данных по строке 100) – всего				270	
в том числе:				280	
по расчетам: с юридическими лицами					
с физическими лицами				290	
из них с применением: контрольно-кассовых аппаратов				291	
бланков строгой отчетности				292	
Наличные денежные средства:					
поступило из банка в кассу организации				295	
сдано в банк из кассы организации				296	

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

" ____ " _____ Г.

ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ

за _____ 20__ г.

Форма №5 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид деятельности _____ по ОКДП

Организационно-правовая форма/ форма собственности _____

_____ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения тыс.руб./млн.руб. (ненужное зачеркнуть) _____ по ОКЕИ

КОДЫ		
0710005		
384/385		

1. ДВИЖЕНИЕ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало отчетного года	Получено	Погашено	Остаток на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
Долгосрочные кредиты	110				
в том числе не погашенные в срок	111				
Долгосрочные займы	120				
в том числе не погашенные в срок	121				
Краткосрочные кредиты	130				
в том числе не погашенные в срок	131				
Краткосрочные займы	140				
в том числе не погашенные в срок	141				

2. ДЕБИТОРСКАЯ И КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало отчетного года	Возникло обязательств	Погашено обязательств	Остаток на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
Дебиторская задолженность:					
краткосрочная	210				
в том числе просроченная	211				
из нее длительностью свыше 3 месяцев	212				
долгосрочная	220				
в том числе просроченная	221				
из нее длительностью свыше 3 месяцев	222				
из стр. 220 задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты	223				
Кредиторская задолженность:					
краткосрочная	230				
в том числе просроченная	231				
из нее длительностью свыше 3 месяцев	232				

Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации

1	2	3	4	5	6
долгосрочная	240				
в том числе просроченная	241				
из нее длительностью свыше 3 месяцев	242				
из стр. 240 задолженность, платежи по кото- рой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты	243				
Обеспечения:					
полученные	250				
в том числе от третьих лиц	251				
выданные	260				
в том числе третьим лицам	261				

СПРАВКИ К РАЗДЕЛУ 2

Наименование показателя	Код строке	Остаток на начало отчетного года	Возникло обязательств	Погашено обязательств	Остаток на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
1) Движение векселей					
Векселя выданные	262				
в том числе просроченные	263				
Векселя полученные	264				
в том числе просроченные	265				
2) Дебиторская задолженность по поставленной продукции (работам, услугам) по фактической себестоимости	266				

Перечень организаций-дебиторов, имеющих наибольшую задолженность

Наименование организации	Код строки	Остаток на конец отчетного года	
		всего	в том числе длительностью свыше 3 месяцев
1	2	3	4
	270		
	271		
	272		
	273		
	274		
	275		
	276		
	277		
	278		
	279		

Перечень организаций-кредиторов, имеющих наибольшую задолженность

Наименование организации	Код строки	Остаток на конец отчетного года	
		всего	в том числе длительностью свыше 3 месяцев
1	2	3	4
	280		
	281		
	282		
	283		
	284		
	285		
	286		
	287		
	288		
	289		

3. АМОРТИЗИРУЕМОЕ ИМУЩЕСТВО

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало отчетного года	Поступило (введено)	Выбыло	Остаток на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
I. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ					
Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности	310				
в том числе права, возникающие из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.	311				
из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование	312				
из прав на ноу-хау	313				
Права на пользование обособленными природными объектами	320				
Организационные расходы	330				
Деловая репутация организации	340				
Прочие	349				
Итого (сумма строк 310 + 320 + 330 + 340 + 349)	350				
II. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА					
Земельные участки и объекты природопользования	360				
Здания	361				
Сооружения	362				
Машины и оборудование	363				
Транспортные средства	364				
Производственный и хозяйственный инвентарь	365				
Рабочий скот	366				
Продуктивный скот	367				
Многолетние насаждения	368				
Другие виды основных средств	369				
Итого (сумма строк 360-369)	370				
в том числе:	371				
производственные					
непроизводственные	372				
III. ДОХОДНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ					
Имущество для передачи в лизинг	381				
Имущество, предоставляемое по договору проката	382				
Прочие	383				
Итого (сумма строк 381-383)	385				

СПРАВКА К РАЗДЕЛУ 3

Наименование показателя	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного года
1	2	3	4
Из строки 371, графы 3 и 6: передано в аренду – всего	387		
в том числе			
здания	388		
сооружения	389		
	390		
	391		
переведено на консервацию	392		
Амортизация амортизируемого имущества: нематериальных активов	393		
основных средств – всего	394		
в том числе:			
зданий и сооружений	395		
машин, оборудования, транспортных средств	396		
других	397		
доходных вложений в материальные ценности	398		
СПРАВОЧНО. Результат по индексации в связи с переоценкой основных средств:			X
первоначальной (восстановительной) стоимости	401		
амортизации	402		X
Имущество, находящееся в залоге	403		
Стоимость амортизируемого имущества, по которому амортизация не начисляется – всего	404		
в том числе:			
нематериальных активов	405		
основных средств	406		

4. ДВИЖЕНИЕ СРЕДСТВ ФИНАНСИРОВАНИЯ
ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало отчетного года	Начислено (образовано)	Использовано	Остаток на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
Собственные средства организации – всего	410				
в том числе:					
прибыль, оставшаяся в распоряжении организации	411				
	412				
	413				
Привлеченные средства – всего	420				
в том числе:					
кредиты банков	421				
заемные средства других организаций	422				
долевое участие в строительстве	423				
из бюджета	424				
из внебюджетных фондов	425				
прочие	426				
Всего собственных и привлеченных средств (сумма строк 410 и 420)	430				
СПРАВОЧНО. Незавершенное строительство	440				
Инвестиции в дочерние общества	450				
Инвестиции в зависимые общества	460				

5. ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

Наименование показателя	Код строки	Долгосрочные		Краткосрочные	
		на начало отчетного года	на конец отчетного года	на начало отчетного года	на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
Паи и акции других организаций	510				
Облигации и другие долговые обязательства	520				
Предоставленные займы	530				
Прочие	540				
СПРАВОЧНО.					
По рыночной стоимости облигации и другие ценные бумаги	550				

6. РАСХОДЫ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Наименование показателя	Код строки	За отчетный год	За предыдущий год
1	2	3	4
Материальные затраты	610		
в том числе:			
	611		
	612		
	613		
Затраты на оплату труда	620		
Отчисления на социальные нужды	630		
Амортизация	640		
Прочие затраты	650		
в том числе:			
	651		
	652		
	653		
Итого по элементам затрат	660		
Изменение остатков (прирост [+], уменьшение [-]):	670		
незавершенного производства			
расходов будущих периодов	680		
резервов предстоящих расходов	690		

7. СОЦИАЛЬНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ

Наименование показателя	Код строки	Причисляется по расчету	Израсходовано	Перечислено в фонды
1	2	3	4	5
Отчисления в государственные внебюджетные фонды:				
в Фонд социального страхования	710			
в Пенсионный фонд	720			
в Фонд занятости	730			
на медицинское страхование	740			
Отчисление в негосударственные пенсионные фонды	750		X	
Страховые взносы по договорам добровольного страхования пенсий	755			
Среднесписочная численность работников	760			
Денежные выплаты и поощрения, не связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг	770			
Доходы по акциям и вкладам в имущество организации	780			

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

"__" _____ Г.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с законодательством Российской Федерации упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма №3), Отчет о движении денежных средств (форма №4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5), Пояснительную записку.

Некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчет о движении денежных средств (форма №4), а при отсутствии соответствующих данных – Отчет об изменениях капитала (форма №3) и Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5). Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав годовой бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6).

Общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежуточная бухгалтерская отчетность не представляется. Указанными организациями в составе годовой бухгалтерской отчетности не представляется Отчет об изменениях капитала (форма №3), Отчет о движении денежных средств (форма №4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5), Пояснительная записка.

Первичную отчетность составляет и представляет каждое юридическое лицо самостоятельно.

Сводную отчетность составляет материнская компания по данным, представленным организациями, входящими в холдинг.

Бухгалтерская отчетность как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности составляется на основе данных бухгалтерского учета.

При формировании показателей бухгалтерской отчетности необходимо руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. №34н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 27 августа 1998 г., регистрационный номер 1598), Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. №43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 6 августа 1999 г. №6417-ПК указанный приказ в государственной регистрации не нуждается), Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 января 2000 г. №4н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 4 февраля 2000 г. №729-ЭР указанный приказ в государственной регистрации не нуждается).

При разработке организацией самостоятельно форм бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, приведенных в приложении к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 13 января 2000 г. №4н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», должны соблюдаться общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность, сравнимость, сопоставимость и пр.).

В бухгалтерскую отчетность должны включаться данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Если выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения. При этом должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, то есть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп заинтересованных пользовате-

лей бухгалтерской отчетности перед другими. Если посредством отбора или формы представления информация влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов, информация не является нейтральной.

Данные бухгалтерской отчетности организации должны включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случаях их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Каждый существенный показатель должен представляться в бухгалтерской отчетности отдельно. Несущественные суммы аналогичного характера или назначения могут объединяться и не представляться отдельно.

Если показатель несущественен в обособленном виде, он объединяется с другими в Бухгалтерском балансе, Отчете о прибылях и убытках или в пояснениях к ним (в приложениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках или Пояснительной записке).

При этом следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для того, чтобы требовалось их отдельное представление в Бухгалтерском балансе и Отчете о прибылях и убытках, могут быть достаточно существенными, чтобы представляться обособленно в пояснениях.

Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения.

Как минимум, организация должна раскрыть в бухгалтерской отчетности данные по группам статей, включенным в Бухгалтерский баланс, и статьям, включенным в Отчет о прибылях и убытках, в соответствии с требованием Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность» ПБУ 4/99.

Расшифровки соответствующих показателей групп статей Бухгалтерского баланса или статей Отчета о прибылях и убытках с учетом размера и характеристики данных, включенных в группу статей Бухгалтерского баланса или статью Отчета о прибылях и убытках, могут приводиться организацией непосредственно в вышеуказанных формах (как «в том числе» или «из них» к соответствующим группам статей или статьям) или в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках. При этом следует иметь в виду, что существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов. Организация может принять решение о применении для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации критерий, отличный от вышеназванного.

При разработке и принятии содержания пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках организация вправе для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенных показателей или без знания о которых заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности отдельные показатели, включенные в Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5) согласно образцу формы, представлять в виде самостоятельных (самостоятельной) форм(ы) бухгалтерской отчетности или включать эти показатели в Пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с законодательством Российской Федерации упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации,

могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме показателей по группам статей Бухгалтерского баланса и статьям Отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и без представления пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках. Субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с законодательством Российской Федерации упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма №3), Отчет о движении денежных средств (форма №4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5), если отсутствуют соответствующие данные.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в Бухгалтерском балансе или Отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием только в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках (форма №5, дополнительно принятая форма и/или Пояснительная записка), если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Организация при составлении Бухгалтерского баланса, Отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним должна придерживаться принятых ею в установленном порядке содержания и форм бухгалтерской отчетности от одного отчетного года к другому. При этом в случае незаполнения той или иной статьи (строки, графы), предусмотренной в принятой организацией форме, ввиду отсутствия у организации в отчетном периоде соответствующих активов, обязательств, доходов, расходов, хозяйственных операций, эта статья (строка, графа) прочеркивается.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого вновь созданной организацией за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному. Если организация принимает решение в представляемой бухгалтерской отчетности раскрывать по каждому числовому показателю данные более чем за два года (три и более), то организацией должна быть обеспечена сопоставимость данных за все периоды.

Сравнительная информация по каждому числовому показателю может включаться непосредственно в принятые организацией формы отчетности (в том числе в виде отдельных таблиц, включенных непосредственно в формы Бухгалтерского баланса или Отчета о прибылях и убытках после показателей, в Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5), в формы, разработанные и принятые организацией самостоятельно, или в Пояснительную записку).

В бухгалтерской отчетности организации должна быть обеспечена сопоставимость отчетных данных с показателями за предшествующий отчетный год (годы) или соответствующие периоды предшествующих отчетных периодов исходя из изменений, связанных с применением Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. №60н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 декабря 1998 г., регистрационный номер 1673), законодательных и иных нормативных актов, с учетом произведенной реорганизации и пр.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

В соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Министерства фи-

нансов Российской Федерации от 30 декабря 1996 г. №112 (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 19 марта 1997 г. №07-02-285-97 указанный приказ Министерства финансов Российской Федерации в государственной регистрации не нуждается), организации, осуществляющие составление сводной бухгалтерской отчетности с учетом данных по своим дочерним (зависимым) обществам, устанавливают объем представляемой им дочерними и зависимыми обществами бухгалтерской отчетности (в том числе дополнительной информации, необходимой для составления сводной бухгалтерской отчетности), требования, выдвигаемые учредителями для целей формирования сводной информации. Устанавливаемый объем указанной бухгалтерской отчетности и требования учитываются дочерними и зависимыми обществами при разработке и принятии форм бухгалтерской отчетности (в целях достижения единообразия их структуры и содержания).

Федеральным министерствам и другим федеральным органам исполнительной власти Российской Федерации, осуществляющим в соответствии с установленным порядком составление и представление бухгалтерской отчетности по унитарным организациям, а также по акционерным обществам (товариществам), часть акций которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли), также следует определить требования к структуре и содержанию форм бухгалтерской отчетности по своим подведомственным организациям и организациям в целях разработки и принятия единообразных форм, учитывающих отраслевую специфику деятельности.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Проведение инвентаризации осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. №49 (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 19 июня 1995 г. №07-01-389-95 приказ в государственной регистрации не нуждается).

В случаях выявления организацией неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность.

В случаях выявления организацией в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый отчетный год (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) не вносятся.

Бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о составе представляемой бухгалтерской отчетности.

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

Представляемая в установленные законодательством Российской Федерации адреса бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

При составлении бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что учетный процесс в организациях осуществляется исходя из принимаемой ими в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 учетной политики, предполагающей имущественную обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временную определенность фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика также должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

15.2. Требования к бухгалтерской отчетности

В связи с широким кругом потребителей информации, возникает необходимость в соблюдении целого ряда правил, позволяющих избежать разночтений и неадекватного восприятия содержащихся в отчетности сведений.

Общие требования по составлению бухгалтерской отчетности содержатся в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденным приказом Министерства финансов РФ 06.07.1999 г. №43н.

В первую очередь бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном, финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности. Достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Приказом Министерства финансов РФ №4н от 13.01.2000 г. утверждены образцы форм бухгалтерской отчетности, представляемых в составе промежуточной и годовой отчетности. Этим же приказом утверждены Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности и Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности. Это принципиально новые документы, реализующие принципы международных стандартов бухгалтерской отчетности при составлении бухгалтерской отчетности организации. Министерство финансов, контролирующее порядок составления бухгалтерской отчетности организаций, отказалось от утверждения единых типовых форм бухгалтерской отчетности.

Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатов ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то и в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Если при составлении бухгалтерской отчетности по утвержденным формам организация не может сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допускать отступление от правил.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность содержащейся в ней информации, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

В формах бухгалтерской отчетности приводятся все предусмотренные в них показатели. Незаполненные статьи (строки, графы) прочеркиваются.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составленного за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

В бухгалтерской отчетности организации должна быть обеспечена сопоставимость отчетных данных с показателями за соответствующий период предыдущего года исходя из изменений учетной политики и нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и порядок составления отчетности.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности. В бухгалтерском учете существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5 процентов (в соответствии с п. 4.31 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом МФ РФ от 12.11.96 г. №97). Если без знания об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности, то эти показатели также приводятся в бухгалтерской отчетности обособленно.

Содержание и формы Бухгалтерского баланса, Отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним применяются последовательно от одного отчетного периода к другому.

Составление и представление бухгалтерской отчетности производится в тысячах рублей без десятичных знаков. Организациям, имеющим существенные объемы оборотов товаров, обязательств и т.п., разрешается представлять бухгалтерскую отчетность в миллионах рублей без десятичных знаков. Субъекты малого предпринимательства, общественные организации (объединения) и иные организации при незначительной сумме активов, учитываемых в Бухгалтерском балансе, могут составлять и представлять годовую бухгалтерскую отчетность в целых рублях.

Статьи годовой бухгалтерской отчетности подтверждаются результатами инвентаризации имущества и финансовых результатов в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.06.1995 г. №49.

Формы бухгалтерской отчетности не должны содержать никаких подчисток и пометок. Если экономический субъект выявил искажение отчетных данных в ходе проверок и инвентаризаций, проводимой самой организацией и контролирующими органами, их исправление производится в бухгалтерской отчетности того отчетного периода, в котором были обнаружены искажения ее данных.

Подписывается бухгалтерская отчетность руководителем и главным бухгалтером (с указанием номера квалификационного аттестата профессионального бухгалтера) организации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации, руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Годовая бухгалтерская отчетность представляется в отдельной папке в сброшюрованном виде.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте Российской Федерации.

В соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках. Учитывая это, в Бухгалтерском балансе данные о нематериальных активах, основных средствах, малоценных и быстроизнашивающихся предметах приводятся по остаточной стоимости (за исключением нематериальных активов, основных средств и малоценных и быстроизнашивающихся предметов, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется).

В случае образования в конце отчетного года организацией, имеющей вложения в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, резерва под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов организации, в годовом Бухгалтерском балансе остатки соответствующих финансовых вложений отражаются по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. В пассиве Бухгалтерского баланса сумма образованного резерва под обесценение вложений в ценные бумаги и учтенного на соответствующем счете отдельно не отражается.

В случае создания организацией в установленном порядке в конце отчетного года (квартала) резервов сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации, числящаяся в бухгалтерском учете дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, в Бухгалтерском балансе показывается в сумме за минусом образованного резерва. При этом сумма образованного и отраженного в бухгалтерском учете резерва в пассиве Бухгалтерского баланса отдельно не отражается.

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования положений и других нормативных документов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, об операциях в иностранной валюте, о материально-производственных запасах, об основных средствах, о доходах и расходах организации, о последствиях событий после отчетной даты, о последствиях условных фактов хозяйственной деятельности, а также по раскрытию в бухгалтерской отчетности той или иной информации об активах, капитале и резервах и обязательствах организации. Такое раскрытие может быть осуществлено организацией путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в Пояснительной записке.

При отражении данных в бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель должен вычитаться из соответствующих показателей (данных) при исчислении соответствующих данных (промежуточных, итоговых и пр.) или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в круглых скобках (непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, убыток от продаж, проценты к уплате, операционные расходы, использование средств фондов (резервов), уменьшение капитала, направление денежных средств, выбытие основных средств и пр.).

Тесты

- Выдача заработной платы из кассы предприятия сотрудникам оформляется:**
 - Расходным кассовым ордером;
 - Платежной ведомостью;
 - Актом.
- Начисление пособий по временной нетрудоспособности отражается в учете:**
 - Д69 – К70;
 - Д20 – К70;
 - Д70 – К69.
- Дополнительная заработная плата выплачивается:**
 - За отработанное время;
 - За неотработанное время;
 - а или б, по усмотрению главного бухгалтера.
- Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д70 – К68:**
 - Начислена заработная плата;
 - Из заработной платы удержан взнос в пенсионный фонд;
 - Начислен налог на доходы физических лиц.
- Возмещение недостачи сотрудникам предприятия отражается в учете проводкой:**
 - Д50 – К73/3;
 - Д70 – К73/3;
 - а или б.
- Льгота по налогу на доходы физических лиц распространяется:**
 - Только на самого сотрудника;
 - Только на иждивенцев;
 - а + б.
- Погашение задолженности перед фондами социального страхования отражается по Дебету счета:**
 - 51;
 - 69;
 - 76.
- Аналитический учет невыданной заработной платы ведется:**
 - В расчетно-платежной ведомости;
 - В книге учета депонированной заработной платы;
 - В кассовой книге.
- Выписывается ли на каждого сотрудника при выдаче заработной платы по расчетно-платежной ведомости Расходный кассовый ордер?**
 - Да;
 - Нет;
 - Да, если это закреплено в учетной политике.
- Размер начисляемого пособия по временной нетрудоспособности зависит от:**
 - Среднего заработка сотрудника и количества дней нетрудоспособности;
 - Среднего заработка и отраслевой принадлежности предприятия;
 - Среднего заработка, количества нетрудоспособности и стажа сотрудника.

11. **Выплачивается ли заработная плата сотруднику при выполнении им государственных обязанностей?**
 - а) Нет;
 - б) Да;
 - в) а или б, по усмотрению главного бухгалтера.
12. **Выдача аванса из кассы предприятия отражается в учете:**
 - а) Д70 – К51;
 - б) Д70 – К73/3;
 - в) Д70 – К50.
13. **Форма заработной платы, при которой заработок зависит от количества единиц продукции, это:**
 - а) Повременная форма;
 - б) Сдельная форма;
 - в) Повременно-премиальная форма.
14. **Начисление заработной платы работникам аппарата управления отражается по Дебету счета:**
 - а) 70;
 - б) 43;
 - в) 26.
15. **Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д70 – К68:**
 - а) Начислена заработная плата;
 - б) Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы;
 - в) Перечислена заработная плата на кредитную карточку.
16. **Заработная плата, не выданная сотрудникам:**
 - а) Хранится в кассе предприятия;
 - б) Депонируется;
 - в) а или б, в зависимости от учетной политики
17. **Ночным считается время работы:**
 - а) С 22.00 до 7.00;
 - б) С 24.00 до 8.00;
 - в) С 22.00 до 6.00.
18. **Являются ли работающие граждане плательщиками в фонд обязательного медицинского страхования?**
 - а) Да;
 - б) Нет;
 - в) Да, если они не имеет страхового полиса.
19. **Отнесение недостачи на материально-ответственное лицо отражается в учете:**
 - а) Д84 – К20;
 - б) Д73 – К84;
 - в) Д20 – К70.
20. **Должны ли прилагаться к авансовому отчету материально-ответственного лица документы, подтверждающие целевое использование подотчетных сумм?**
 - а) Нет;
 - б) Да;
 - в) Да, если это отражено в учетной политике предприятия.

21. *Начисление заработной платы мастеру цеха отражается по Дебету счета:*
а) 20;
б) 25;
в) 26.
22. *Основанием для выплаты пособия по временной нетрудоспособности является:*
а) Выписка из истории болезни;
б) Листок нетрудоспособности;
в) Справка из лечебного учреждения.
23. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д70 – К69:*
а) Из заработной платы удержаны взносы в фонды социального страхования;
б) Из заработной платы удержаны взносы в Пенсионный фонд;
в) Начислено пособие по временной нетрудоспособности.
24. *Включается ли сумма начисленной заработной платы в себестоимость продукции?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если на предприятии действует сдельная форма оплаты труда.
25. *По Дебету счета 70 отражается:*
а) Начисление заработной платы, пособий, пенсий;
б) Выданные работникам суммы и удержания из начисленной суммы оплаты труда;
в) Доходы от участия в предприятии.
26. *Может ли предприятие создавать резерв для оплаты отпусков работникам?*
а) Нет;
б) Да.
27. *Погашение задолженности перед Пенсионным фондом отражается в учете:*
а) Д68 – К51;
б) Д26 – К50;
в) Д69 – К51.
28. *Какой период должна храниться невыданная заработная плата?*
а) 1 год;
б) 3 года;
в) 5 лет.
29. *Начисление заработной платы сотрудникам, занятым реализацией продукции, отражается по Дебету счета:*
а) 20;
б) 25;
в) 43.
30. *Сумма недостачи, вынесенная сотрудником в кассу предприятия, отражается в учете:*
а) Д50 – К80;
б) Д50 – К73;
в) Д50 – К76.
31. *Документом, на основании которого составляется расчетная ведомость заработной платы, является:*
а) Лицевой счет;
б) Налоговая карточка;
в) Табель учета использования рабочего времени.

32. *Погашение депонентской задолженности отражается в учете:*
а) Д70 – К76;
б) Д76 – К50;
в) Д50 – К76.
33. *Начисление пособий по временной нетрудоспособности отражается по Кредиту счета:*
а) 70;
б) 69;
в) а или б, в зависимости от учетной политики.
34. *Являются ли работающие граждане плательщиками в Пенсионный фонд?*
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если они состоят в штате.
35. *Сроки выдачи заработной платы устанавливает:*
а) Налоговая инспекция;
б) Предприятие;
в) Банк, в котором открыт расчетный счет.
36. *Работа по совместительству выполняется работником:*
а) В свободное от основной работы время;
б) В рабочее время;
в) а или б, по согласованию с руководителем.
37. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д70 – К76:*
а) Удержан из заработной платы подоходный налог;
б) Начислена заработная плата управленческому персоналу;
в) Сделаны удержания из заработной платы по исполнительным листам.
38. *Поступление наличных денежных средств в кассу оформляется:*
а) Приходным ордером;
б) ПКО;
в) Актом приемки-передачи.
39. *Открывается ли аккредитив для расчетов с несколькими кредиторами?*
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если кредиторы поставляют однотипную продукцию.
40. *Может ли выдаваться подотчетная сумма сотруднику предприятия, если он не отчитался по ранее выданным суммам?*
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если сотрудник работает на предприятии постоянно.
41. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д51 – К64:*
а) На расчетный счет зачислен кредит банка;
б) Погашена задолженность по займу;
в) На расчетный счет зачислен краткосрочный заем.

42. Могут ли храниться в кассе предприятия денежные средства сверх установленного лимита?
а) Да;
б) Да, если это период выдачи ЗП;
в) Нет.
43. Поступление денежных средств за реализованную продукцию отражается по Кредиту счета:
а) 51;
б) 62;
в) 61.
44. Составить бухгалтерскую проводку: «Выдана премия из кассы предприятия»:
а) Д70 – К68;
б) Д70 – К50;
в) Д71 – К50.
45. Если по условиям договора покупатель перечисляет аванс, то в учете составляется проводка:
а) Д61 – К51;
б) Д76 – К51;
в) Д51 – К64.
46. Следует ли представлять в банк документ о постановке на учет в налоговых органах для открытия расчетного счета?
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если предприятие является АО.
47. Можно ли вносить вклад в уставный капитал предприятия в виде производственных запасов?
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если предприятие реализует продукцию за наличный расчет.
48. Для расчета с поставщиками используются счета:
а) 60, 61, 63, 20, 94;
б) 60, 61, 63, 76;
в) 60, 61, 68, 69, 90.
49. Сдача остатка подотчетной суммы в кассу оформляется:
а) Приходным кассовым ордером;
б) Расходным кассовым ордером;
в) Актом приемки-передачи.
50. Если в договоре поставки оговорен особый порядок перехода права собственности на приобретенную продукцию, то НДС с выручки от реализации начисляется в бюджет:
а) После отгрузки продукции;
б) После поступления выручки на расчетный счет;
в) а или б в зависимости от учетной политики;
51. Погашение задолженности предприятия перед Пенсионным фондом отражается в учете:
а) Д26 – К51;
б) Д69 – К51;
в) Д20 – К69.

52. *Отражается ли НДС в счетах-фактурах, поступивших вместе с ТМЦ от поставщиков?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если ТМЦ предназначены для производственных целей.
53. *Выдача заработной платы сотрудникам предприятия оформляется:*
а) Расходным кассовым ордером;
б) Расчетно-платежной ведомостью;
в) Актом.
54. *Погашение задолженности перед поставщиком с аккредитива отражается в учете проводкой:*
а) Д60 – К51;
б) Д76 – К50;
в) Д60 – К55.
55. *Форма безналичных расчетов предприятия с поставщиками устанавливается:*
а) Налоговыми органами;
б) Договором между предприятием и поставщиком;
в) Вышестоящей организацией.
56. *Выдача денежных средств под отчет сотруднику на командировочные расходы оформляется:*
а) Актом приемки-передачи
б) Приходным кассовым ордером
в) Расходным кассовым ордером
57. *Регистром аналитического учета по операциям на расчетном счете является:*
а) Журнал регистрации ПКО и РКО;
б) Выписка банка;
в) Кассовая книга.
58. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д76 – К51:*
а) Погашена задолженность перед бюджетом с расчетного счета;
б) Оплачены услуги сторонней организации наличными;
в) Погашена задолженность перед кредиторами с расчетного счета.
59. *Выдача аванса поставщику отражается по кредиту счета:*
а) 51
б) 61
в) 60
60. *Может ли быть внесен вклад учредителей в уставный капитал предприятия в виде производственных запасов?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если предприятие реализует продукцию за наличный расчет.
61. *Погашение задолженности перед фондом социального страхования отражается в учете проводкой:*
а) Д70 – К69;
б) Д51 – К62;
в) Д69 – К51.

62. *Может ли открываться аккредитив за счет заемных средств?*
а) Да;
б) Нет.
63. *Поступление выручки за реализованные основные средства отражается по Дебету счета:*
а) 62;
б) 91;
в) 51.
64. *Могут ли храниться в кассе предприятия денежные средства, не принадлежащие предприятию?*
а) Да;
б) Да, если это отражено в учетной политике;
в) Нет.
65. *Возврат подотчетной суммы в кассу предприятия отражается по Кредиту счета:*
а) 50;
б) 71;
в) 76.
66. *Выставление претензии поставщику за нарушение условий договора поставки отражается в учете:*
а) Д63 – К60;
б) Д63 – К80;
в) Д84 – К10.
67. *Зачет ранее полученного аванса от покупателей отражается по Дебету счета:*
а) 62;
б) 64;
в) 76.
68. *Необходима ли постановка на учет в налоговых органах для открытия расчетного счета в банке?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если уставный капитал внесен в виде наличных денежных средств.
69. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д51 – К55/1:*
а) Открыт аккредитив за счет собственных средств;
б) Погашена задолженность перед поставщиками с аккредитива;
в) Остаток аккредитива зачислен на расчетный счет.
70. *Отражается ли в балансе имущество, полученное от поставщика без сопроводительных документов?*
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если по условиям договора не действует особый порядок перехода права собственности.
71. *Поступление выручки за реализованную продукцию в кассу предприятия оформляется:*
а) Актом приемки-передачи;
б) ПКО;
в) Ведомостью.

72. *Оплачивается ли НДС поставщику по приобретенным материальным ценностям?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если эти ТМЦ используются в производственных целях.
73. *Реализация НМА отражается с использованием счета:*
а) 90;
б) 91;
в) 99.
74. *Начисляется ли амортизация по объектам, отнесенным НМА?*
а) Да;
б) Нет;
в) а или б в зависимости от учетной политики.
75. *Поступление объектов, отнесенных к НМА, за плату отражается по Дебету счета:*
а) 04;
б) 07;
в) 08.
76. *Составить бухгалтерскую проводку: «Отражены посреднические услуги, связанные с приобретением НМА»:*
а) Д08 – К83;
б) Д08 – К76;
в) Д26 – К76.
77. *Аналитический учет объектов, отнесенных к НМА, ведется:*
а) В карточке складского учета;
б) В лицевой карточке;
в) В инвентарной карточке.
78. *Начисляется ли НДС с выручки от реализации при продаже объектов, отнесенных к НМА?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если это отражено в учетной политике.
79. *Может ли объект, отнесенный к НМА, приносить доход?*
а) Да;
б) Нет.
80. *Стоимость НМА отражается в балансе по ... стоимости:*
а) Первоначальной;
б) Остаточной;
в) а или б в зависимости от учетной политики.
81. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д26 – К05:*
а) Начислен износ объектов основных средств;
б) Начислен износ объектов, отнесенных к НМА;
в) Списан начисленный износ при реализации НМА.
82. *Начисление износа по объекту, отнесенному к НМА, отражается в учете проводкой:*
а) Д20 – К02;
б) Д26 – К05;
в) Д05 – К91.

83. *Выбытие объекта, отнесенного к НМА, отражается по Дебету счета:*
а) 90;
б) 91;
в) 99.
84. *Может ли объект, отнесенный к НМА, быть внесен в качестве вклада в Уставный капитал?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если он будет использован в производственных целях.
85. *Отражается ли НДС при приобретении за плату базы данных?*
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если оплата произведена безналичным путем.
86. *Действуют ли единые нормы по начислению износа по объектам, отнесенным к НМА?*
а) Да;
б) Нет.
87. *Дополнительные расходы, связанные с приобретением НМА, отражаются в учете:*
а) Д08 – К76,70,69;
б) Д26 – К76,70,69;
в) Д20 – К76,70,69.
88. *Учитывается ли «деловая репутация фирмы» в составе НМА?*
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если стоимость имущества фирмы выражена в национальной валюте.
89. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д99 – К91:*
а) Отражен финансовый результат – убыток от реализации основных средств;
б) Отражен финансовый результат – прибыль от реализации НМА;
в) Отражен финансовый результат – убыток от реализации НМА.
90. *Принятие НМА к учету отражается проводкой:*
а) Д01 – К08;
б) Д04 – К08;
в) Д26 – К51.
91. *Размер амортизационных отчислений по НМА зависит от:*
а) Первоначальной стоимости объекта;
б) Первоначальной стоимости и срока полезного использования;
в) Первоначальной стоимости, срока использования и отраслевой принадлежности предприятия.
92. *Могут ли создаваться НМА на самом предприятии?*
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если это закреплено в учетной политике.
93. *Могут ли НМА передаваться в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если их остаточная стоимость составляет не менее 50% от первоначальной стоимости.

94. *Принятие объектов к учету в составе НМА отражается в учете:*
а) Д04 – К08;
б) Д91 – К04;
в) Д08 – К76.
95. *Расходы, связанные с реализацией НМА, отражаются по Дебету счета:*
а) 76, 70, 69;
б) 91;
в) 99.
96. *Включаются ли в первоначальную стоимость НМА проценты за пользование банковским кредитом, полученным на их приобретение?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если они начислены до принятия к учету НМА.
97. *Оплата за приобретенную базу данных отражается в учете проводкой:*
а) Д08 – К76;
б) Д60 – К51;
в) Д08 – К60.
98. *По каким НМА амортизация не начисляется:*
а) Базы данных;
б) Гудвилл;
в) Организационные расходы.
99. *Необходим ли документ, подтверждающий права предприятия на использование НМА?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если срок полезного использования объекта более 2-х лет.
100. *Списание начисленного износа при реализации НМА отражается по Дебету счета:*
а) 90;
б) 05;
в) 26.
101. *Относится ли к НМА лицензии, полученные на срок менее одного года?*
а) Да;
б) Да, если это отражено в учетной политике;
в) Нет.
102. *НМА принимаются к учету:*
а) По цене приобретения;
б) В сумме фактических затрат, связанных с приобретением;
в) а или б, по усмотрению главного бухгалтера.
103. *Приобретение базы данных отражается в учете:*
а) Д04 – К08;
б) Д08 – К70,69;
в) Д08 – К60.
104. *Износ по НМА определяется:*
а) Исходя из утвержденных норм;
б) Расчетным путем, исходя из первоначальной стоимости объекта и срока полезного использования;
в) По НМА износ не начисляется.

105. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д91 – К04:*
а) Отражена сумма выручки при реализации НМА;
б) Объекты введены в состав НМА на основе акта приемки;
в) Списана первоначальная стоимость объекта НМА при его реализации.
106. *Документом, подтверждающим поступление объектов, отнесенных к НМА, является:*
а) Приходный ордер;
б) Акт приемки;
в) Коммерческий акт.
107. *Существуют ли НМА, стоимость которых не отражается на издержках производства?*
а) Да;
б) Нет.
108. *Начисление амортизации НМА отражается по Дебету счетов:*
а) 05, 02;
б) 20, 25, 26;
в) 20, 25, 26, 05.
109. *Могут ли вноситься нематериальные активы учредителями в качестве вклада в Уставный капитал?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если их стоимость выражена в национальной валюте.
110. *Включаются ли в первоначальную стоимость НМА услуги посреднических организаций, связанные с приобретением объектов?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если это отражено в учетной политике предприятия.
111. *Включаются ли в цеховую себестоимость общехозяйственные расходы?*
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если они произведены в отчетном периоде.
112. *Отражаются ли в Балансе общепроизводственные расходы?*
а) Да;
б) Нет;
в) Да, если это отражено в учетной политике.
113. *Составить бухгалтерскую проводку: «Начислена заработная плата рабочим за изготовление продукции»:*
а) Д20 – К69;
б) Д25 – К70;
в) Д20 – К70.
114. *Списание потерь по исправимому браку на затраты производства отражается в учете:*
а) Д28 – К20;
б) Д20 – К28;
в) Д28 – К70,69.

115. *Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирование используется на предприятиях:*
- а) С индивидуальным и мелкосерийным производством;
 - б) Где остатки незавершенного производства незначительны;
 - в) Где обрабатываемое сырье проходит несколько фаз обработки.
116. *Сдача готовой продукции на склад отражается по Кредиту счета:*
- а) 20;
 - б) 40;
 - в) 90.
117. *Сальдо по счету 20 «Основное производство» – это:*
- а) Остатки готовой продукции;
 - б) Остатки незавершенного производства;
 - в) Стоимость только сырья и материалов, не прошедших всех стадий обработки.
118. *Начисление износа производственного оборудования отражается в учете:*
- а) Д26 – К02;
 - б) Д20 – К23;
 - в) Д20 – К02.
119. *Включаются ли в себестоимость продукции затраты по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?*
- а) Нет;
 - б) Да;
 - в) Да, если предприятие имеет в штате инвалидов.
120. *Счет 20 «Основное производство»:*
- а) Регулирующий;
 - б) Калькуляционный;
 - в) Распределительный.
121. *Списание фактической себестоимости окончательно застрахованной продукции отражается в учете:*
- а) Д20 – К28;
 - б) Д28 – К10;
 - в) Д28 – К20.
122. *Начисление износа по станкам производственного назначения отражается по Кредиту счета:*
- а) 20;
 - б) 02;
 - в) 25.
123. *Могут ли косвенные затраты относиться на определенный вид продукции?*
- а) Нет;
 - б) Да;
 - в) Да, если на предприятии используется нормативный метод учета затрат на производство.
124. *По Кредиту счета 20 «Основное производство» отражается:*
- а) Фактическая себестоимость незавершенного производства;
 - б) Фактическая себестоимость готовой продукции;
 - в) А или Б, в зависимости от учетной политики.

125. *Начисление заработной платы цеховому персоналу отражается в учете:*
- а) Д20 – К70;
 - б) Д25 – К70;
 - в) Д26 – К70.
126. *Показанный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости используется на предприятиях:*
- а) Где отсутствует незавершенное производство;
 - б) Где обрабатываемое сырье и материалы проходят несколько фаз обработки;
 - в) С индивидуальным и мелкосерийным производством.
127. *Списание соответствующей доли общехозяйственных расходов на затраты производства отражается в учете:*
- а) Д26 – К51;
 - б) Д20 – К25;
 - в) Д20 – К26.
128. *По периодичности возникновения затраты делятся на:*
- а) Основные и текущие;
 - б) Текущие и единовременные;
 - в) Одноэлементные и единовременные.
129. *Расходы на рекламу включаются в себестоимость продукции:*
- а) В полном объеме;
 - б) В пределах норм;
 - в) а или б, в зависимости от отраслевой принадлежности предприятия.
130. *Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в:*
- а) Ведомости учета затрат;
 - б) Мемориальных ордерах;
 - в) На предприятиях не ведется.
131. *Реализация готовой продукции покупателям из цеха отражается по Кредиту счета:*
- а) 90;
 - б) 20;
 - в) 40.
132. *Отражаются ли в Балансе общепроизводственные расходы?*
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) Да, если расходы носят единовременный характер.
133. *Счет 26 «Общехозяйственные расходы»:*
- а) Распределительный;
 - б) Регулирующий;
 - в) Калькуляционный.
134. *Начисление заработной платы рабочим за исправление брака отражается по Дебету счета:*
- а) 70;
 - б) 20;
 - в) 28.

135. *Начисление взносов в фонды социального страхования и обеспечения с заработной платы производственных рабочих отражается в учете:*
- а) Д23 – К69;
 - б) Д20 – К70;
 - в) Д20 – К69.
136. *В составе общепроизводственных расходов отражаются:*
- а) Расходы по управлению предприятием;
 - б) Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
 - в) Расходы будущих периодов.
137. *Затраты, связанные с аудиторской проверкой финансово-хозяйственной деятельности предприятия, проводимой по инициативе одного из учредителей:*
- а) Включаются в себестоимость продукции;
 - б) Не включаются в себестоимость продукции;
 - в) а или б, по усмотрению руководителя.
138. *Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости используется на предприятиях:*
- а) С индивидуальным и мелкосерийным производством;
 - б) Где остатки незавершенного производства незначительны;
 - в) Где обрабатываемое сырье проходит несколько фаз обработки.
139. *Могут ли косвенные затраты относиться на определенный вид продукции?*
- а) Нет;
 - б) Да;
 - в) Да, если на предприятии используется нормативный метод учета затрат на производство.
140. *Поступление материалов от поставщика отражается по Дебету счета:*
- а) 08;
 - б) 10;
 - в) 90.
141. *Перечисление денежных средств поставщику с расчетного счета за поставленные материалы отражается по Кредиту счета:*
- а) 10;
 - б) 60;
 - в) 51.
142. *Передача материалов во вспомогательное производство отражается в учете:*
- а) Д20 – К104
 - б) Д10 – К234
 - в) Д23 – К10.
143. *Учет материалов на счете 10 ведется:*
- а) В денежном измерении;
 - б) С использованием натуральных показателей;
 - в) а или б.
144. *Выдача денежных средств из кассы предприятия подотчетному лицу отражается в учете:*
- а) Д71 – К50;
 - б) Д10 – К71;
 - в) Д50 – К71;
 - г) Д26 – К12-1.

145. *Передача материалов в основное производство отражается в учете:*
а) Д20 – К10;
б) Д26 – К10;
в) Д08 – К10.
146. *Каким документом отражается поступление материалов от поставщика?*
а) Актом приемки-передачи;
б) Приходным ордером;
в) Карточкой складского учета материалов.
147. *Выдача денег из кассы подотчетному лицу на приобретение запасных частей отражается по Дебету счета:*
а) 10;
б) 71;
в) 50.
148. *На каком счете формируется фактическая себестоимость материалов?*
а) 08;
б) 10;
в) 20.
149. *Реализация производственных запасов отражается с использованием счета:*
а) 91;
б) 99;
в) 90.
150. *Поступление топлива на склад оформляется:*
а) Актом приемки-передачи;
б) Приходным ордером;
в) Расходным кассовым ордером.
151. *Составить бухгалтерскую проводку: «Материалы переданы на ремонт административного здания»:*
а) Д20 – К10;
б) Д43 – К10;
в) Д26 – К10.
152. *Включаются ли в фактическую себестоимость материалов проценты за пользование банковским кредитом?*
а) Да;
б) Нет;
в) В зависимости от времени поступления материалов.
153. *По Дебету счета 10 отражается:*
а) Поступление материалов от поставщика;
б) Передача материалов в основное производство;
в) Реализация материалов.
154. *НДС, уплаченный поставщику при приобретении материалов, отражается в учете:*
а) Д90 – К68;
б) Д19 – К76;
в) Д68 – К19.

155. *Поступление материалов от подотчетного лица отражается в учете по Дебету счета:*
- а) 71;
 - б) 10;
 - в) 12.
156. *Какой проводкой отражается списание фактической себестоимости материалов при их реализации?*
- а) Д91 – К10;
 - б) Д10 – К90;
 - в) Д20 – К10.
157. *Какой проводкой отражается поступление материалов от подотчетного лица?*
- а) Д10 – К60;
 - б) Д10 – К76;
 - в) Д10 – К71.
158. *Начисляется ли износ по запасным частям?*
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) В зависимости от учетной политики.
159. *Учет поступления материалов отражается с использованием счета:*
- а) 08;
 - б) 10;
 - в) 90.
160. *Приходятся ли материальные ценности, полученные при ликвидации объектов основных средств?*
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) В зависимости от учетной политики.
161. *Передача материалов на цеховые нужды оформляется в учете по Кредиту счета:*
- а) 25;
 - б) 10;
 - в) 08.
162. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д19 – К60:*
- а) Отражен НДС с выручки от реализации материалов;
 - б) НДС предъявлен на зачет с бюджетом;
 - в) Отражен НДС по поступившим материальным ценностям.
163. *Какой счет кредитуются при поступлении производственных запасов от учредителей в виде вклада в уставной капитал предприятия?*
- а) 87;
 - б) 80;
 - в) 75.
164. *Выдача денежных средств подотчетному лицу на приобретение материалов отражается в учете:*
- а) Д10 – К71;
 - б) Д50 – К71;
 - в) Д71 – К50.

165. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д26 – К10:*
а) Материалы переданы на цеховые нужды;
б) Материалы переданы на общехозяйственные цели;
в) Материалы переданы для упаковки готовой продукции.
166. *Включаются ли в фактическую себестоимость материалов командировочные расходы, связанные с заключением договора поставки?*
а) Нет;
б) Да;
в) Да, если оплата будет производиться с аккредитива.
167. *Оприходование на склад материалов, полученных от поставщика, отражается в учете:*
а) Д10 – К47;
б) Д10 – К60;
в) Д10 – К71.
168. *Включаются ли в фактическую себестоимость материалов консультационные услуги, связанные с приобретением материалов?*
а) Нет;
б) Да;
в) В зависимости от стоимости услуг по договору.
169. *Передача материалов со склада в производство оформляется:*
а) Приходным ордером;
б) Актом приемки-передачи;
в) Лимитно-заборной картой.
170. *Оприходование ликвидных остатков отражается по Кредиту счета:*
а) 10;
б) 01;
в) 90.
171. *Может ли предприятие самостоятельно устанавливать способ списания материалов на производственные цели?*
а) Нет;
б) Да;
в) В зависимости от организационно-правовой формы предприятия.
172. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д10 – К75:*
а) Оприходованы материалы, полученные от поставщика;
б) Оприходованы материалы, полученные от учредителей в виде вклада в уставной капитал;
в) Оприходованы материалы, полученные от подотчетного лица.
173. *На каком счете отражаются транспортно-заготовительные расходы?*
а) 08;
б) 10;
в) 43.
174. *Какой проводкой отражается передача материалов на общехозяйственные цели?*
а) Д25 – К10;
б) Д26 – К10;
в) Д10 – К47.

175. *Кем устанавливается метод списания фактической себестоимости материалов, передаваемых в производство?*
- а) Налоговыми органами;
 - б) Учетной политикой предприятия;
 - в) Материально ответственным лицом.
176. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д91 – К10:*
- а) Списана фактическая себестоимость материалов, переданных для упаковки готовой продукции;
 - б) Списана фактическая себестоимость материалов, переданных на общехозяйственные нужды;
 - в) Списана фактическая себестоимость материалов при их реализации.
177. *Должны ли храниться счета-фактуры у покупателя после оприходования приобретенных материалов?*
- а) Нет;
 - б) Да;
 - в) В зависимости от отраслевой принадлежности предприятия.
178. *Хранится ли счет-фактура у поставщика после отгрузки производственных запасов покупателю?*
- а) Нет;
 - б) Да;
 - в) В зависимости от организационно-правовой формы предприятия.
179. *Производственные запасы, поступившие от подотчетного лица, отражаются по Дебету счета:*
- а) 71;
 - б) 10;
 - в) 76.
180. *Сальдовая книга учета остатков материалов ведется:*
- а) Кладовщиком на складе;
 - б) Бухгалтером;
 - в) а или б.
181. *Отражается ли в учете НДС по поступившим производственным запасам?*
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) Да, если материалы оплачены.
182. *Составить бухгалтерскую проводку: «Материалы переданы на исправление брака в основное производство»:*
- а) Д20 – К10;
 - б) Д28 – К10;
 - в) Д84 – К10.
183. *Могут ли передаваться в производство материалы по средней себестоимости?*
- а) Да;
 - б) Нет.
184. *Отражается ли в счете-фактуре номер грузовой таможенной декларации?*
- а) Да;
 - б) Нет.

185. *Включаются ли в фактическую себестоимость материалов расходы на погрузочно-разгрузочные работы?*
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) В зависимости от стоимости.
186. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д25 – К10:*
- а) Материалы переданы на цеховые нужды;
 - б) Материалы переданы на производственные цели;
 - в) Материалы переданы для упаковки готовой продукции.
187. *На каком счете предприятие-изготовитель учитывает давальческое сырье?*
- а) 10;
 - б) 20;
 - в) 003.
188. *На каком счете учитывается тара, используемая для упаковки продукции?*
- а) 10;
 - б) 20;
 - в) 23.
189. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д23 – К10:*
- а) Материалы переданы на изготовление тары;
 - б) Материалы переданы на цеховые нужды;
 - в) Материалы переданы в основное производство.
190. *Поступление запасных частей от подотчетного лица отражается в учете:*
- а) Д10 – К76;
 - б) Д10 – К90;
 - в) Д10 – К71.
191. *Способ начисления износа:*
- а) Устанавливается вышестоящей организацией;
 - б) Устанавливается налоговой инспекцией;
 - в) Закрепляется в учетной политике предприятия;
 - г) Зависит от количества объектов основных средств.
192. *Оборот по кредиту счета 02 означает:*
- а) Первоначальную стоимость основных средств за вычетом суммы износа;
 - б) Уменьшение суммы износа в результате переоценки;
 - в) Сумму начисленного износа за отчетный период;
 - г) Списание начисленного износа при ликвидации объекта основных средств.
193. *По какой стоимости отражаются объекты основных средств в учете:*
- а) По сумме фактических расходов по приобретению и доставке за вычетом начисленного износа;
 - б) По остаточной стоимости;
 - в) По стоимости, отраженной в счете поставщика, за вычетом НДС;
 - г) По первоначальной стоимости.
194. *Сумма ежемесячного износа по объектам основных средств первоначальной стоимостью 270000 руб. и нормой амортизации 9% в год (начисленная линейным способом) составляет:*
- а) 1950 руб.;
 - б) 2000 руб.;
 - в) 2300 руб.;
 - г) 2025 руб.

195. *Каким первичным документом отражается поступление объекта основных средств на предприятие:*
- а) Накладная;
 - б) Платежное поручение;
 - в) Счет;
 - г) Акт приемки-передачи.
196. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д26 – К02:*
- а) Начислен износ по объектам общехозяйственного назначения;
 - б) Списан начисленный износ;
 - в) Списаны общехозяйственные расходы на издержки производства;
 - г) Отражен НДС по реализуемым объектам основных средств.
197. *Выбытие объекта ОС оформляется с использованием:*
- а) Ведомости дефектов;
 - б) Товарно-транспортной накладной;
 - в) Акта о ликвидации объекта основных средств;
 - г) Акта по претензиям поставщику объекта основных средств.
198. *Основные средства используются в производственном процессе:*
- а) Однократно;
 - б) Многократно;
 - в) Не используются;
 - г) Используются меньше года.
199. *Основные средства отражаются в учете по:*
- а) Восстановительной стоимости;
 - б) Остаточной стоимости;
 - в) Первоначальной стоимости;
 - г) Стоимости, указанной в документах поставщика.
200. *Приобретение оборудования у поставщика оформляется в учете проводкой:*
- а) Д08 – К60;
 - б) Д08 – К76;
 - в) Д19 – К60;
 - г) Д01 – К08.
201. *Сальдо начальное по счету 01 «Основные средства» означает:*
- а) Остаточную стоимость собственных основных средств;
 - б) Восстановительную стоимость на начало месяца;
 - в) Первоначальную стоимость собственных и арендованных основных средств;
 - г) Первоначальную стоимость собственных основных средств.
202. *Учет реализация объектов основных средств организуется с использованием счетов:*
- а) 01;
 - б) 90;
 - в) 02;
 - г) 91;
 - д) а, в, г.
203. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д08 – К07:*
- а) Поступило оборудование от поставщика;
 - б) Оборудование, требующее монтажа, передано в монтаж;
 - в) Оборудование, требующее монтажа, введено в эксплуатацию;
 - г) Оплачено поставщику за поставленное оборудование, требующее монтажа.

204. *Учет основных средств организуется с использованием счетов:*
- а) 01, 10, 20;
 - б) 01, 91, 06;
 - в) 01, 90, 08;
 - г) 01, 08, 91.
205. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д10 – К91:*
- а) Приобретены материалы у поставщика;
 - б) Приобретены производственные запасы у подопечного лица;
 - в) Материалы поступили в качестве вклада в уставный капитал фирмы;
 - г) Материалы получены в результате выбытия объекта основных средств.
206. *Каким первичным документом отражается прием объекта основных средств:*
- а) Актом приемки-передачи;
 - б) Доверенностью;
 - в) Счетом;
 - г) Приходным кассовым ордером.
207. *Какой счет приходится поступление оборудования, требующего монтажа:*
- а) 01;
 - б) 08;
 - в) 07;
 - г) 10.
208. *Начисление износа станка оформляется в учете проводкой:*
- а) Д20 – К02;
 - б) Д02 – К91;
 - в) Д20 – К05;
 - г) Д01 – К08.
209. *Регистром аналитического учета по объектам основных средств является:*
- а) Акт приемки-передачи основных средств;
 - б) Накладная на внутреннее перемещение;
 - в) Инвентарная карточка;
 - г) Инвентарный список.
210. *Начисление амортизации основных средств прекращается:*
- а) С момента ввода объекта в эксплуатацию;
 - б) С момента определения восстановительной стоимости;
 - в) С первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта основных средств;
 - г) С последнего числа месяца полного погашения стоимости объекта основных средств.
211. *Способ начисления износа:*
- а) Устанавливается налоговой инспекцией;
 - б) Закреплен в учетной политике предприятия;
 - в) Устанавливается вышестоящей организацией;
 - г) Устанавливается в зависимости от организационно-правовой формы предприятия.
212. *Сальдо по счету 02 «Износ основных средств» означает:*
- а) Сумму ежемесячных амортизационных отчислений;
 - б) Сумму списанного износа при реализации объекта;
 - в) Величину накопленного износа;
 - г) Остаточную стоимость основного средства.

213. *Бухгалтерская проводка Д02 – К91 означает:*
- а) Ежемесячное начисление износа;
 - б) Уменьшение сумм износа после переоценки;
 - в) Списание начисленного износа при выбытии объекта основных средств;
 - г) Определение финансового результата при реализации основного средства.
214. *По какой стоимости отражаются основные средства в бухгалтерском учете:*
- а) По восстановительной;
 - б) По остаточной;
 - в) По первоначальной;
 - г) По первоначальной за вычетом износа.
215. *Передача оборудования в монтаж отражается в учете проводкой:*
- а) Д08 – К07;
 - б) Д01 – К08;
 - в) Д07 – К60;
 - г) Д07 – К75.
216. *Сохраняется ли за объектом основных средств инвентарный номер, если объект находится на консервации?*
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) Сохраняется, если по объекту начислялся износ;
 - г) Сохраняется, если объект был приобретен за счет бюджетных средств.
217. *Начисляется ли износ по объектам основных средств, полученных в виде вклада в уставной капитал предприятия:*
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) Да, если срок полезного использования установлен;
 - г) Да, если объекты прошли переоценку.
218. *Списание первоначальной стоимости при реализации объекта основных средств оформляется в учете проводкой:*
- а) Д91 – К68;
 - б) Д91 – К01;
 - в) Д01 – К87;
 - г) Д01 – К08.
219. *Зависит ли ежемесячная сумма амортизационных отчислений при применении линейного метода начисления износа от объема выпускаемой продукции:*
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) Зависит, если продукция реализуется со склада;
 - г) Зависит, если это отражено в приказе по учетной политике предприятия.
220. *Какая проводка отражает списание расходов по ликвидации объекта основных средств:*
- а) Д91 – К01;
 - б) Д02 – К91;
 - в) Д91 – К60,70;
 - г) Д10,12 – К91.
221. *Какие счета используются при организации учета объектов основных средств на предприятии:*
- а) 01, 02, 04, 05, 06, 07, 08, 10, 40, 91, 80;
 - б) 01, 02, 07, 08, 91;
 - в) 01, 04, 80, 02, 08;
 - г) 01, 02, 07, 10, 91.

222. *Начисляется ли износ по объектам основных средств, полученных от учредителей в виде вклада в уставный капитал:*
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) Начисляется, если согласованная цена не ниже рыночной;
 - г) Начисляется, если объекты не требуют дополнительных затрат по доведению их до рабочего состояния.
223. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д08 – К07:*
- а) Производится ремонт объекта основных средств хозяйственным способом;
 - б) Отражены расходы по монтажу оборудования;
 - в) Оборудование, требующее монтажа, передано к установке;
 - г) От поставщика получено оборудование, требующее монтажа.
224. *Списание начисленного износа при ликвидации объекта основных средств оформляется в учете проводкой:*
- а) Д20 – К02;
 - б) Д02 – К91;
 - в) Д02 – К87;
 - г) Д87 – К02.
225. *Каким первичным документом отражается поступление объекта основных средств на предприятие?*
- а) Счетом поставщика;
 - б) Накладной на внутреннее перемещение;
 - в) Доверенностью;
 - г) Актом приемки-передачи.
226. *НДС по реализуемым объектам основных средств отражается в учете проводкой:*
- а) Д70 – К68;
 - б) Д91 – К68;
 - в) Д19 – К60;
 - г) Д81 – К68.
227. *Уменьшение суммы износа основных средств в результате переоценки оформляется проводкой:*
- а) Д20 – К02;
 - б) Д02 – К91;
 - в) Д02 – К87;
 - г) Д25 – К02.
228. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д01 – К08:*
- а) Отражены затраты подрядной организации по созданию объекта основных средств;
 - б) Отражены затраты подрядной организации по строительству объекта основных средств;
 - в) Объект основных средств введен в эксплуатацию;
 - г) Отражены расходы по доведению объекта до рабочего состояния.
229. *Должен ли списываться начисленный износ при реализации объекта основных средств?*
- а) Нет;
 - б) Да;
 - в) Должен, если выручка от реализации поступает в кассу предприятия;
 - г) Не должен, если объект отражается в учете по остаточной стоимости.

230. Почему поступление объекта основных средств от поставщика отражается с использованием счета 08 «Капитальные вложения»?
- а) По причине невозможности использования других счетов;
 - б) На счете 08 отражаются все фактические затраты, связанные с приобретением основных средств и производственных запасов;
 - в) На счете 08 отражаются фактические затраты, связанные с приобретением основных средств;
 - г) По причине большого количества объектов основных средств на предприятии.
231. Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д10 – К91:
- а) Списана первоначальная стоимость объекта;
 - б) Отражены материальные затраты, связанные с реализацией;
 - в) Отражена стоимость материальных ценностей, полученных при ликвидации объекта;
 - г) Списан начисленный износ.
232. Составить бухгалтерскую проводку «Оборудование, требующее монтажа, передано к установке»:
- а) Д08 – К60;
 - б) Д07 – К60;
 - в) Д08 – К07;
 - г) Д19 – К60.
233. Оборудование, требующее монтажа, учитывается у подрядчика на счете:
- а) 08;
 - б) 01;
 - в) 005;
 - г) 90.
234. Составить бухгалтерскую проводку «Начислен износ по объектам основных средств общехозяйственного назначения»:
- а) Д25 – К05;
 - б) Д26 – К02;
 - в) Д25 – К12;
 - г) Д26 – К10.
235. Начисляется ли износ по объектам основных средств, полученных от учредителей в виде вклада в уставный капитал предприятия:
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) Да, если нет задолженности по вкладам в уставный капитал;
 - г) Да, если предприятие выпускает товары на экспорт.
236. Списание первоначальной стоимости при реализации объекта основных средств отражается в учете проводкой:
- а) Д08 – К60;
 - б) Д91 – К01;
 - в) Д87 – К01;
 - г) Д01 – К08.
237. НДС по реализуемым объектам основных средств отражается в учете:
- а) Д68 – К19;
 - б) Д91 – К68;
 - в) Д81 – К68;
 - г) Д70 – К68.

238. *Оплата счета поставщика за поставленный объект основных средств оформляется проводкой:*
- а) Д08 – К60;
 - б) Д60 – К51;
 - в) Д07 – К60;
 - г) Д51 – К62.
239. *Если объект основных средств находится в запасе, сохраняется ли за ним инвентарный номер:*
- а) Нет;
 - б) Да;
 - в) Да, если объект приобретен за счет собственных средств;
 - г) Да, если объект учитывается по остаточной стоимости.
240. *НДС по реализуемым объектам основных средств отражается в учете с помощью проводки:*
- а) Д68 – К51;
 - б) Д81 – К58;
 - в) Д19 – К60;
 - г) Д91 – К68.
241. *По кредиту счета 91 отражаются:*
- а) первоначальная стоимость объекта, начисленный износ, выручка от реализации;
 - б) начисленный износ, расходы по реализации, выручка от реализации;
 - в) начисленный износ, стоимость полученных от ликвидации материалов;
 - г) Начисленный износ, НДС по реализуемым объектам, первоначальная стоимость объекта.
242. *Ввод объекта основных средств в эксплуатацию оформляется в учете проводкой:*
- а) Д01 – К75;
 - б) Д01 – К87;
 - в) Д01 – К08;
 - г) Д90 – К01.
243. *При линейном методе начисления амортизации размер ежемесячно начисляемого износа по объекту основных средств:*
- а) корректируется в зависимости от объема выпускаемой продукции;
 - б) остается неизменным;
 - в) остается неизменным, если номенклатура выпускаемых изделий остается постоянной;
 - г) изменяется в зависимости от отраслевой принадлежности предприятия и объема выпущенной продукции.
244. *Какая проводка отражает поступление объекта основных средств от учредителей:*
- а) Д01 – К87;
 - б) Д10 – К60;
 - в) Д08 – К60;
 - г) Д01 – К75.
245. *Что означает сальдо по счету 07?*
- а) Остаток незавершенного производства;
 - б) Стоимость оборудования, требующего монтажа по счету поставщика;
 - в) Стоимость оборудования, требующего монтажа, которое еще не передано к установке;
 - г) НДС по поступившему объекту основных средств.

246. *Производится ли начисление износа по объектам основных средств, полученных от учредителей в виде вклада в уставный капитал:*
- а) Да;
 - б) Нет;
 - в) Да, если это оборудование не требует монтажа;
 - г) Да, если это оборудование полностью оплачено.
247. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д08 – К60:*
- а) Поступил объект основных средств от поставщика;
 - б) Поступил объект основных средств, требующий монтажа, от поставщика;
 - в) Объект основных средств введен в эксплуатацию;
 - г) Отражен НДС по поступившему объекту основных средств.
248. *Определить ежемесячную сумму износа станка, первоначальная стоимость которого 96000 рублей, годовая норма амортизации отчислений 11% (начисление амортизации производится линейным способом):*
- а) 800 руб.;
 - б) 845 руб.;
 - в) 870 руб.;
 - г) 880 руб.
249. *Какие хозяйственные операции отражаются по дебету счета 91?*
- а) Списание первоначальной стоимости и начисленного износа;
 - б) Списание первоначальной стоимости и стоимости материальных ценностей, полученных при ликвидации объекта основных средств;
 - в) Списание первоначальной стоимости и НДС;
 - г) Списание первоначальной стоимости, расходов по реализации, НДС и суммы, причитающейся с покупателя.
250. *Из чего складывается первоначальная стоимость объекта основных средств?*
- а) Стоимость объекта по счету поставщика за вычетом расходов по транспортировке;
 - б) Стоимость объекта по счету поставщика плюс платежи в фонды социального страхования и обеспечения;
 - в) Стоимость объекта по счету поставщика плюс все затраты, связанные с приобретением и доставкой;
 - г) Стоимость объекта по счету поставщика минус таможенные пошлины.
251. *Инвентарный номер:*
- а) Присваивается всем объектам основных средств;
 - б) Присваивается объектам, изготовленным хозяйственным способом;
 - в) Присваивается объектам, если их стоимость полностью оплачена;
 - г) Присваивается объектам основных средств, если начисление амортизации происходит линейным способом.
252. *Объяснить смысл бухгалтерской проводки: Д62 – К91:*
- а) Отражена выручка от продажи материалов;
 - б) Отражена сумма, причитающаяся с покупателя основных средств;
 - в) Отражены затраты, связанные с реализацией объекта основных средств;
 - г) Отражены материальные ценности, полученные при ликвидации объекта основных средств.
253. *Организации, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации, ведут бухгалтерский учет:*
- а) По желанию руководства организации;
 - б) По решению учредителей, участников или собственников имущества организации;
 - в) В соответствии с положениями Федерального закона «О бухгалтерском учете» (№129-ФЗ от 21.11.96 г.).

254. *К учетной информации, используемой при принятии управленческих решений, относятся:*
- а) Материалы внутриведомственной ревизии;
 - б) Данные финансового учета;
 - в) Материалы печати;
 - г) Материалы, получаемые в ходе личных контактов с исполнителями;
 - д) Данные оперативного учета;
 - е) Пояснительные и докладные записки.
255. *Бухгалтерский учет имеет следующие отличительные особенности:*
- а) Обязательность его ведения закреплена законодательно;
 - б) Выделяют как внешних, так и внутренних пользователей информации;
 - в) Используются как денежные, так и неденежные измерители;
 - г) Основан на общепринятых принципах, которые регулируют запись, оценку и передачу финансовой информации;
 - д) Деятельность предприятия рассматривается по центрам ответственности.
256. *Функция управления, заключающаяся в разработке альтернативных вариантов порядка действий, которые необходимо предпринять в будущем для достижения поставленной цели, называется:*
- а) Учет;
 - б) Контроль;
 - в) Планирование;
 - г) Анализ.
257. *Функция управления, заключающаяся в отслеживании фактического выполнения планов, соблюдении законодательства при осуществлении хозяйственных операций, наличии и движении имущества и обязательств, называется:*
- а) Учет;
 - б) Контроль;
 - в) Планирование;
 - г) Анализ.
258. *Функция управления, состоящая в оказании управленческих воздействий по устранению отклонений, выявленных в результате оперативного контроля, называется:*
- а) Учет;
 - б) Контроль;
 - в) Планирование;
 - г) Анализ;
 - д) Регулирование.
259. *Функция управления, позволяющая оценить функционирование всей системы управления и определить результативность управленческих действий, называется:*
- а) Учет;
 - б) Контроль;
 - в) Планирование;
 - г) Анализ.
260. *Функциями управления являются:*
- а) Оценка, регулирование, контроль, регистрирование, документирование;
 - б) Планирование, контроль, регулирование, учет, анализ;
 - в) Инвентаризация, учет, анализ, регулирование, прогнозирование.
261. *Примером внешних пользователей бухгалтерской информации с прямым финансовым интересом являются:*
- а) Инвесторы;
 - б) Налоговые органы;

- в) Заимодавцы;
- г) Кредиторы.

262. *Примером внешних пользователей бухгалтерской информации с косвенным финансовым интересом являются:*

- а) Инвесторы;
- б) Налоговые органы;
- в) Заимодавцы;
- г) Кредиторы;
- д) Обслуживающие банки.

263. *Примером внешних пользователей бухгалтерской информации, не имеющих финансового интереса являются:*

- а) Аудиторы;
- б) Налоговые органы;
- в) Заимодавцы;
- г) Органы статистики;
- д) Обслуживающие банки.

264. *Внешним пользователям бухгалтерская информация представляется в формах:*

- а) Оперативной отчетности;
- б) Финансовой отчетности;
- в) Статистической отчетности.

265. *Допущение при ведении бухгалтерского учета, предполагающее, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций, называется:*

- а) Допущение непрерывности деятельности;
- б) Допущение имущественной обособленности;
- в) Допущение последовательности применения учетной политики;
- г) Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

266. *Допущение при ведении бухгалтерского учета, предполагающее, что 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, называется:*

- а) Допущение непрерывности деятельности;
- б) Допущение имущественной обособленности;
- в) Допущение последовательности применения учетной политики;
- г) Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

267. *Допущение при ведении бухгалтерского учета, предполагающее, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому, называется:*

- а) Допущение непрерывности деятельности;
- б) Допущение имущественной обособленности;
- в) Допущение последовательности применения учетной политики;
- г) Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

268. *Допущение при ведении бухгалтерского учета, предполагающее, что 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, называется:*

- а) Допущение непрерывности деятельности;
- б) Допущение имущественной обособленности;

- в) Допущение последовательности применения учетной политики;
г) Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.
269. *Допущения и требования при ведении бухгалтерского учета сформулированы в таком документе, как:*
- а) Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ;
б) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
в) Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98).
270. *К требованиям при ведении бухгалтерского учета относятся:*
- а) Требование консерватизма;
б) Требование полноты;
в) Требование своевременности;
г) Требование оперативности информации;
д) Требование непротиворечивости;
е) Требование полезности и рациональности.
271. *Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет:*
- а) Собственник;
б) Руководитель;
в) Главный бухгалтер;
г) Финансовый директор.
272. *Бухгалтерский учет – это:*
- а) Система наблюдения и обобщения фактов хозяйственной деятельности;
б) Система наблюдения и контроля за отдельными хозяйственными операциями и процессами с целью получения данных в ходе их совершения;
в) Упорядоченная система наблюдения, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.
273. *Понятию «принципы бухгалтерского учета» соответствуют:*
- а) Инструкции, регулирующие порядок ведения бухгалтерских записей;
б) Стандарты, разрабатываемые и утверждаемые профессиональными организациями бухгалтеров и аудиторов;
в) Правила, устанавливающие порядок записи данных о хозяйственных операциях.
274. *Объектами бухгалтерского учета являются:*
- а) Имущество организации;
б) Финансовые операции;
в) Источники формирования имущества;
г) Хозяйственные операции;
д) Внеоборотные активы.
275. *Документальная обоснованность записей, отраженных на счетах бухгалтерского учета:*
- а) Не является обязательной и производится по желанию руководства организации;
б) Является требованием нормативных документов по бухгалтерскому учету.
276. *Комплекс мероприятий, в результате которых проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств организации называется:*
- а) Документация;
б) Инвентаризация;
в) Оценка.

277. **Требование рациональности подразумевает:**
- а) Рациональное использование ресурсов организации;
 - б) Рациональное распределение денежных средств организации;
 - в) Рациональное ведение бухгалтерского учета.
278. **При принятии активов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств необходимо их использование в течение периода:**
- а) Меньше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
 - б) Свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
 - в) Не зависит от срока их полезного использования.
279. **Принятые на учет объекты основных средств оцениваются по:**
- а) Остаточной стоимости;
 - б) Рыночной стоимости;
 - в) Первоначальной стоимости.
280. **При принятии к бухгалтерскому учету персонального компьютера срок его полезного использования определен в 5 лет. Норма амортизации по такому объекту равна:**
- а) 15%;
 - б) 20%;
 - в) 25%.
281. **Годовая сумма амортизационных отчислений при линейном способе определяется:**
- а) Исходя из остаточной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта;
 - б) Исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта;
 - в) Все варианты не верны.
282. **Начисление амортизации по офисной мебели отражается по дебету счета:**
- а) 20 «Основное производство»;
 - б) 26 «Общехозяйственные расходы»;
 - в) 25 «Общепроизводственные расходы».
283. **Принятие к бухгалтерскому учету объекта в качестве основных средств отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:**
- а) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - б) Дебет счета 01 «Основные средства» Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
 - в) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 51 «Расчетный счет».
284. **При выбытии объекта основных средств в бухгалтерском учете списание остаточной его стоимости отражается следующей проводкой:**
- а) Дебет 01 «Основные средства» Кредит счета 01 «Основные средства»;
 - б) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 01 «Основные средства»;
 - в) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 01 «Основные средства».
285. **Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, является:**
- а) Их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету;
 - б) Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации;
 - в) Сумма фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

286. *Первоначальная стоимость производственного оборудования – 120 000 рублей. Срок полезного использования определен в 10 лет. Амортизация начисляется линейным способом. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений равна:*
- 12 000 рублей;
 - 1200 рублей;
 - 1000 рублей.
287. *Задолженность поставщику производственного оборудования отражается в бухгалтерском учете следующей записью:*
- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 51 «Расчетный счет»;
 - Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 50 «Касса».
288. *При выбытии объекта основных средств в бухгалтерском учете списание его первоначальной стоимости отражается следующей проводкой:*
- Дебет 01 «Основные средства» Кредит счета 01 «Основные средства»;
 - Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 01 «Основные средства»;
 - Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 01 «Основные средства».
289. *Остаточная стоимость основных средств определяется как:*
- Текущая рыночная стоимость на дату их переоценки;
 - Первоначальная стоимость за минусом затрат на их ремонт и восстановление;
 - Первоначальная стоимость за минусом сумм начисленной амортизации.
290. *Амортизация по объектам основных средств начисляется:*
- Независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде в течение всего срока их полезного использования;
 - Начисляется в течение всего срока их полезного использования, кроме периода, в котором организация не продает произведенную продукцию (работы, услуги);
 - В зависимости от принятой в организации учетной политики.
291. *Отражение первоначальной стоимости объекта основных средств, полученного по договору дарения, производится в бухгалтерском учете следующей записью:*
- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов»;
 - Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 51 «Расчетный счет».
292. *При продаже объекта основных средств задолженность покупателя отражается по кредиту счета:*
- 90 «Продажи»;
 - 91 «Прочие доходы и расходы»;
 - 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
293. *Выбор способа начисления амортизации по объектам основных средств в организации:*
- Строго регламентируется налоговыми органами РФ;
 - Определяется руководством организации самостоятельно;
 - Решается руководством организации по согласованию с Министерством финансов РФ.

294. При принятии к бухгалтерскому учету производственного оборудования срок его полезного использования определен в 10 лет. Норма амортизации по такому оборудованию равна:
- 15%;
 - 20%;
 - 10%.
295. Начисление амортизации по производственному оборудованию, на котором выпускается несколько видов продукции, отражается по дебету счета:
- 20 «Основное производство»;
 - 26 «Общехозяйственные расходы»;
 - 25 «Общепроизводственные расходы».
296. Отражение первоначальной стоимости объекта основных средств, внесенного участником (учредителем) в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации производится в бухгалтерском учете следующей записью:
- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов»;
 - Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».
297. При выбытии объекта основных средств списание сумм начисленной амортизации отражается следующей проводкой:
- Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»;
 - Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» Кредит счета 01 «Основные средства»;
 - Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».
298. Задолженность организации-исполнителю научно-исследовательских работ отражается в бухгалтерском учете следующей записью:
- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 51 «Расчетный счет»;
 - Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 50 «Касса».
299. Производится ли начисление амортизации на товарный знак, принадлежащий организации?
- Начисляется в общеустановленном порядке;
 - Не начисляется;
 - Вариант а или б в зависимости от принятой в организации учетной политики.
300. Принятие к бухгалтерскому учету нематериального актива отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:
- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - Дебет счета 04 «Нематериальные активы» Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
 - Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 51 «Расчетный счет».

301. *Принятые на учет нематериальные активы оцениваются по:*
- а) Остаточной стоимости;
 - б) Рыночной стоимости;
 - в) Первоначальной стоимости.
302. *Начисляется ли амортизация на сумму превышения покупной стоимости организации от стоимости по балансу всех ее активов и обязательств:*
- а) Не начисляется, так как эта сумма учитывается как расходы будущих периодов;
 - б) Начисляется равномерно в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации;
 - в) Вариант а или б в зависимости от принятой в организации учетной политики.
303. *Инвентарным объектом нематериальных активов считается:*
- а) Первоначальная стоимость данного нематериального актива;
 - б) Совокупность прав, вытекающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и пр.;
 - в) Стоимость лицензионного договора, договора об уступке патента и пр.
304. *При начислении амортизации по объектам нематериальных активов не применяется способ:*
- а) Линейный;
 - б) Уменьшаемого остатка;
 - в) По сумме чисел лет срока полезного использования;
 - г) Списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).
305. *При выбытии объекта нематериальных активов производятся записи по счетам:*
- а) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;
 - б) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 04 «Нематериальные активы»;
 - в) Дебет счета 04 «Нематериальные активы» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Вопросы для итогового контроля

(Перечень контрольных вопросов по темам содержания дисциплины.)

Тема 1. Сущность и содержание бухгалтерского учета.

1. Историческая обусловленность хозяйственного учета. Виды хозяйственного учета.
2. Задачи бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики.
3. Понятия о хозяйственных операциях.

Тема 2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

1. Система законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.
2. Основные положения федерального закона «О бухгалтерском учете»
3. Роль и значение стандартов бухгалтерского учета (ПБУ) в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета.
4. Учетная политика организации, сущность и назначение.

Тема 3. Объекты бухгалтерского учета.

1. Характеристика объектов бухгалтерского наблюдения.
2. Характеристика хозяйственных процессов и составляющих их фактов хозяйственной деятельности.
3. Характеристика и классификация имущества организации по составу и размещению.
4. Характеристика долгосрочных (внеоборотных) активов.
5. Характеристика текущих (оборотных) активов.
6. Характеристика и классификация имущества организации по источникам их формирования.
7. Характеристика и классификация доходов и расходов организации и понятие финансового результата деятельности организации.
8. Метод бухгалтерского учета и его элементы.

Тема 4. Учет денежных средств.

1. Порядок ведения кассовых операций.
2. Документооборот по учету кассовых операций.
3. Синтетический и аналитический учет кассовых операций.
4. Учет расчетов с подотчетными лицами.
5. Учет безналичных расчетов.
6. Учет расчетов платежными поручениями.
7. Учет расчетов платежными требованиями.
8. Учет операций по расчетному счету и другим счетам в банке.

Тема 5. Учет собственного капитала.

1. Учет собственного капитала предприятия.
2. Порядок формирования и изменения уставного и добавочного капитала организации.
3. Учет формирования и изменения добавочного и резервного капитала.
4. Учет собственного капитала в акционерных обществах.

Тема 6. Учет основных средств.

1. Понятие, оценка и классификация основных средств.
2. Порядок документооборота по учету основных средств.
3. Учет поступления объектов основных средств.
4. Учет расчетов с поставщиками. Учет расчетов по НДС при приобретении объектов основных средств.
5. Учет амортизации объектов основных средств.
6. Организация аналитического и синтетического учета объектов основных средств.
7. Учет выбытия объектов основных средств.
8. Учет поступления и выбытия объектов основных средств.

Тема 7. Учет нематериальных активов.

1. Понятие, оценка и классификация НМА.
2. Порядок документооборота по учету НМА.
3. Организация аналитического и синтетического учета НМА.
4. Учет поступления НМА.
5. Учет амортизации НМА.
6. Учет выбытия НМА.
7. Учет поступления объектов основных средств и НМА

Тема 8. Учет финансовых вложений.

1. Понятие, оценка и классификация финансовых вложений.
2. Синтетический учет финансовых вложений.

Тема 9. Учет кредитов и займов.

1. Понятие и классификация кредитов и займов.
2. Учет кредитов и займов.
3. Учет расходов на обслуживание кредитов и займов.

Тема 10. Учет материально-производственных запасов.

1. Понятие производственных запасов, их классификация и методы оценки.
2. Документооборот по учету производственных запасов.
3. Учет производственных запасов на складе и в бухгалтерии.
4. Синтетический учет производственных запасов.
5. Учет поступления и выбытия производственных запасов.
6. Инвентаризация производственных запасов и отражение ее результатов в учете.
7. Методы оценки производственных запасов, списываемых на производственные и иные цели.

Тема 11. Учет труда и заработной платы.

1. Формы и системы оплаты труда.
2. Документооборот по учету труда и его оплаты.
3. Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда.
4. Учет расчетов с Фондами социального страхования и обеспечения.
5. Учет удержаний из начисленных сумм оплаты труда.

Тема 12. Учет затрат на производство.

1. Понятие расходов организации.
2. Классификация затрат на производство по элементам и статьям калькуляции.

3. Классификация затрат на производство.
4. Учет затрат основного производства.
5. Учет и распределение общепроизводственных расходов.
6. Учет и распределение общехозяйственных расходов.
7. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.
8. Учет затрат вспомогательных производств.

Тема 13. Учет готовой продукции и ее продажи

1. Понятие готовой продукции и методы ее оценки.
2. Документальное оформление движения готовой продукции.
3. Синтетический учет наличия и движения готовой продукции.
4. Отражение в учете продажи продукции.
5. Инвентаризация готовой продукции и отражение ее результатов в учете.
6. Учет и распределение расходов на продажу.

Тема 14. Учет расчетов и текущих обязательств.

1. Понятие обязательств и источники их возникновения.
2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.
4. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам.
5. Учет расчетов с подотчетными лицами.

Тема 15. Учет финансовых результатов.

1. Понятие и классификация доходов организации.
2. Учет финансовых результатов от продажи готовой продукции.
3. Учет прочих доходов и расходов.
4. Характеристика счетов для определения финансового результата от продажи продукции и прочих активов организации.
5. Порядок отражения в учете продажи готовой продукции и прочих активов организации.
6. Учет прибылей и убытков.
7. Порядок использования прибыли организации.

Список рекомендуемой литературы

Законодательные и нормативные документы

1. ФЗ РФ от 21.11.96 г. № 129 – ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Гражданский кодекс РФ. Часть I, II.
3. Трудовой кодекс РФ.
4. Налоговый кодекс РФ, часть 2 Федеральный закон от 05.08.2000г. №117-ФЗ.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности предприятий. Утвержден приказом МФ от 31 октября 2000 г. № 94н.
6. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности предприятий. Утверждена приказом МФ РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н.
8. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утверждено Минфином СССР от 29.07.1983 г. № 105.
9. «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу», одобренная Приказом Министра финансов РФ от 1 июля 2004 года № 180;
10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. №49.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98. Утверждено приказом Минфина России от 9 декабря 1998г. № 60н;
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94. Утверждено приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167;
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000. Утверждено приказом Минфина России от 10 января 2000 г. № 2н;
14. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. №43н;
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально- производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н;
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н;
17. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Утверждено приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 5 6н;
18. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01. Утверждено приказом Минфина России от 28 ноября 2001г.№96н;
19. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н;
20. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н;
21. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000. Утверждено приказом Минфина России от 13 января 2000 г. №5н;
22. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Утверждено приказом Минфина России от 27 января 2000 г. № 11н;

23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. №92н;
24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000. Утверждено приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. №91н;
25. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01. Утверждено приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. №60н;
26. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02. Утверждено приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н;
27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно- конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. Утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. №115н;
28. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. №114н;
29. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Утверждено приказом Минфина России от 10 декабря 2002г.№126н;
30. Положением по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03. Утверждено приказом Минфина России от 24 ноября 2003г.№105н.

Основная литература:

1. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд – во Проспект, 2007. – 592 с. – 448 с.
2. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет по плану счетов. – СПб.: Питер, 2007. – 608 с: ил. – (Серия «Мастера бухг. учета).
3. Чая В.Т. Бухгалтерский учет: учебное пособие/ В.Т. Чая, О.В. Латыпова; под ред. д-ра экон. наук проф. В.Т. Чая. – М.: КНОРУС, 2007.- 496.
4. Богатая И.Н. Бухгалтерский учет/ И.Н. Богатая, Н.Н. Хаханова – 4-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д: Феникс, 2007 – 858, [1]с.
5. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов/ Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник, 2007. – 525.
6. Бухгалтерский учет: учеб./ И.И. Бочкарева, В.А. Быков [и др.]; под. ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2007. – 776с.

Дополнительная литература:

1. Климова М.А. Большой справочник бухгалтера 2007., Изд.2-е перераб. и доп. –М.: Изд-во Индекс Медиа, 2007. – 1072с.
2. Гусева Т.М., Шеина Т.Н. Самоучитель по бухг. учету. – М.: ТК Велби, Изд – во Проспект, 2007. – 512 с.
3. Журналы: «Главный бухгалтер», «Бухгалтерский учет», «Практическая бухгалтерия», «Московский бухгалтер», «Главная книга».
4. Газеты: «Экономика и жизнь», «Финансовая газета».

ИНТЕРНЕТ-РЕСУРСЫ

(Перечень адресов интернет-ресурсов с кратким описанием)

1. consultant.ru
2. garant.ru
3. www.consalting.ru
4. www.minfin.ru

УЧЕБНАЯ ПРОГРАММА

Цели и задачи дисциплины, ее место в учебном процессе

Цели изучения дисциплины.

Целью изучения дисциплины «Бухгалтерский учет» является: рассмотрение теоретических и методологических основ организации и ведения бухгалтерского учета в организациях Российской Федерации; формирование у студентов фундаментальных знаний по учетной политике предприятия в целях бухгалтерского учета; методологии учета объектов бухгалтерского наблюдения; методике формирования показателей в системе аналитического и синтетического учета.

Задачи изучения дисциплины.

- познакомить студентов с основными законодательными и нормативными актами, регламентирующими ведение бухгалтерского учета активов, собственного капитала, обязательств, хозяйственных процессов, доходов, расходов и финансового результата;
- ознакомить студентов с понятиями и определениями отдельных объектов бухгалтерского наблюдения и методами их оценки;
- научить студентов ориентироваться в унифицированных формах первичной учетной документации;
- выработать у студентов практические навыки по разработке учетной политики предприятия в целях бухгалтерского учета;
- ознакомить студентов с методологией учета отдельных объектов бухгалтерского наблюдения;

Иметь представление: об основных терминах и понятиях:

1. Безналичные формы расчетов
2. Доходы
3. Расходы
4. Учетная политика
5. Счета
6. Двойная запись
7. Платежное поручение
8. Уставный капитал
9. Добавочный капитал
10. Учетные цены
11. Восстановительная стоимость объекта
12. Амортизация
13. Транспортно-заготовительные расходы
14. Материально-производственные запасы
15. Сырье и материалы
16. Оплата труда
17. Удержания из начисленных сумм оплаты труда
18. Депонированная заработная плата
19. Готовая продукция
20. Расходы на продажу

21. Себестоимость продукции
22. Метод учета затрат
23. Общепроизводственные расходы
24. Общехозяйственные расходы
25. Финансовый результат

Знать:

- нормативные акты по учету имущества денежных средств, собственного капитала, необоротных активов, финансовых вложений, хозяйственных процессов, доходов расходов и финансовых результатов;
- понятия, определения и термины, относящиеся к изучаемой дисциплине;
- унифицированные формы первичной учетной документации по отдельным объектам бухгалтерского наблюдения;
- методологию организации аналитического и синтетического учета отдельных объектов;

Уметь:

- правильно и своевременно документировать хозяйственные операции, связанные с движением активов денежных средств, собственного капитала;
- отражать в учете операции, связанные с движением оборотных и внеоборотных активов и денежных средств;
- отражать в учете формирование и изменение собственного капитала предприятия;
- уметь достоверно отражать расходы по формированию фактической себестоимости производственных запасов;
- формировать первоначальную стоимость основных средств и нематериальных активов;
- отражать в учете операций по начислению заработной платы, удержаниям из начисленных сумм;
- рассчитывать размер амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов в соответствии с действующими нормативными документами;
- формировать финансовый результат от продажи готовой продукции;
- отражать в учете текущие расчеты и обязательства;
- отражать в учете операции по получению и возврату заемных средств;
- отражать операции по расчетам с Фондами социального страхования и обеспечения;
- отражать операции по формированию фактической себестоимости готовой продукции;
- отражать операции по формированию финансового результата деятельности предприятия;
- решать ситуационные задачи, связанные с наличием и движением вышеуказанных объектов бухгалтерского наблюдения.

Список дисциплин, знание которых необходимо для изучения курса данной дисциплины.

1. Теория бухгалтерского учета
2. Бухгалтерское дело
3. Финансы предприятий

4. Основы бизнеса
5. Право
6. Микроэкономика

Список дисциплин, для изучения которых необходимы знания данного курса.

1. Контроль и ревизия
2. Бухгалтерская (финансовая) отчетность
3. Аудит
4. Бухгалтерский учет в отраслях
5. Налоговый учет и отчетность
6. Финансовый анализ

Содержание дисциплины

(Перечень тем должен иметь сквозную нумерацию)

Тема 1. Сущность и содержание бухгалтерского учета

1. Сущность и функции бухгалтерского учета.
2. Пользователи бухгалтерской информации в рыночной экономике, их интересы и потребности.
3. Принципы (требования и допущения) бухгалтерского учета.

Тема 2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

1. Общие положения по законодательному и нормативному регулированию бухгалтерского учета в Российской Федерации.
2. Действующие уровни системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.
3. Документы, регламентирующие учетную политику организации.

Тема 3. Объекты бухгалтерского учета.

1. Понятие и состав объектов бухгалтерского учета.
2. Имущество организаций по составу и функциональному назначению.
3. Имущество организаций по источникам образования и целевому назначению.
4. Понятие доходов, расходов и финансового результата деятельности организации.
5. Понятие хозяйственных процессов, хозяйственных операций и их классификация.
6. Метод бухгалтерского учета и его элементы.
7. Суть метода документирования
8. Суть метода счета и двойная запись

Тема 4. Учет денежных средств

Цель: изучение организации и методологии учета наличия и движения денежных средств.

1. Порядок организации кассовых операций в РФ.
2. Документальное оформление кассовых операций.
3. Учет кассовых операций и денежных документов.
4. Безналичные формы расчетов в РФ.
5. Расчетные документы.

6. Учет операций по расчетным счетам.
7. Учет денежных средств на специальных счетах.

Тема 5. Учет собственного капитала

Цель: изучение организации и методологии учета собственного капитала предприятия.

1. Понятие и структура собственного капитала предприятия.
2. Уставный капитал, порядок его формирования и изменения.
3. Учет расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал.
4. Учет добавочного капитала и резервного капитала.
5. Учет собственного капитала в акционерных обществах.

Тема 6. Учет основных средств.

Цель: изучение организации и методологии учета наличия и движения основных средств.

1. Понятие, оценка и классификация основных средств.
2. Документальное оформление операций с основными средствами.
3. Аналитический учет основных средств.
4. Синтетический учет поступления основных средств.
5. Учет амортизации основных средств.
6. Синтетический учет выбытия основных средств.

Тема 7. Учет нематериальных активов

Цель: изучение организации и методологии учета наличия и движения нематериальных активов.

1. Понятие, оценка и классификация нематериальных активов.
2. Документальное оформление операций с нематериальными активами.
3. Аналитический и синтетический учет нематериальных активов.

Тема 8. Учет финансовых вложений

Цель: изучение организации и методологии учета финансовых вложений.

1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.
2. Аналитический и синтетический учет финансовых вложений

Тема 9. Учет кредитов и займов

Цель: изучение организации и методологии учета заемных средств и расходов на их обслуживание

1. Понятие кредитов и займов.
2. Синтетический учет кредитов и займов.
3. Учет затрат по обслуживанию кредитов и займов.

Тема 10. Учет материально-производственных запасов.

Цель: изучение организации и методологии учета материально-производственных запасов.

1. Понятие, классификация и оценка производственных запасов.
2. Документооборот по учету производственных запасов.
3. Аналитический и складской учет производственных запасов.
4. Синтетический учет производственных запасов.

Тема 11. Учет труда и заработной платы.

Цель: изучение организации и методологии учета труда и его оплаты.

1. Виды, формы и системы оплаты труда.
2. Документооборот по учету персонала, труда и его оплаты.
3. Порядок учета отклонений от нормальных условий работы.
4. Аналитический и синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда.
5. Учет удержаний из начисленных сумм оплаты труда в соответствии с Трудовым Кодексом.
6. Учет расчет по социальному страхованию и обеспечению.

Тема 12. Учет затрат на производство.

Цель: изучение организации и методологии учета затрат на производство.

1. Понятие производственных затрат и их классификация.
2. Учет прямых затрат.
3. Учет и распределение косвенных расходов
4. Учет затрат вспомогательных производств.
5. Методы калькуляции себестоимости продукции.

Тема 13. Учет готовой продукции и ее продажи

Цель: изучение организации и методологии учета готовой продукции и товаров.

1. Понятие готовой продукции и методы ее оценки.
2. Документальное оформление движения готовой продукции.
3. Складской и аналитический учет готовой продукции.
4. Синтетический учет готовой продукции.
5. Учет реализации готовой продукции и выявление финансового результата.
6. Учет и распределение расходов на продажу.
7. Аналитический и складской учет товаров.
8. Отражение товарных операций на счетах бухгалтерского учета.

Тема 14. Учет расчетов и текущих обязательств.

Цель: изучение организации и методологии учета расчетов и текущих обязательств предприятия.

1. Понятие обязательств, источники их возникновения и состав.
2. Первичные документы по учету фактов возникновения текущих обязательств и расчетов.
3. Порядок отражения информации об обязательствах на счетах бухгалтерского учета.
4. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.
5. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
6. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам.
7. Учет расчетов с подотчетными лицами.

Тема 15. Учет финансовых результатов.

Цель: изучение организации и методологии учета финансовых результатов.

1. Понятие и классификация доходов организации, порядок признания доходов.
2. Структура и порядок формирования финансовых результатов деятельности предприятия.
3. Учет доходов, связанных с обычными видами деятельности предприятия.
4. Учет прочих доходов и расходов.
5. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года.